Per Thorell

Skatterättens periodiseringsregler

1. Inledning

Det är en naturlig utgångspunkt att grunda beskattningen av företag på redovisningen. En sådan huvudregel finns också i princip i alla länders skattesystem. De svenska reglerna för beskattning av företag anknyter dock hårdare till redovisningen än vad som är fallet i många andra länder. Medan utvecklingen utomlands klart går i riktning mot mer åtskilda skatte- och redovisningsregler har utvecklingen i Sverige snarare gått åt det motsatta hållet. Under lång tid har utredningar tillsatts med direktiv att ännu bättre samordna redovisningen och beskattningen, i betydelsen att skattereglerna bättre skall anpassas till redovisningen. Förslagen från utredningen om reformerad företagsbeskattning (SOU 1989:34) utgör här inget undantag. Jag skall i denna uppsats diskutera om det finns skäl att modifiera det svenska synsättet vad gäller företagsbeskattningens koppling till redovisningen.

Hur de regler ser ut som skall reglera den skattemässiga resultatmätningen är inte bara av fiskalt intresse. De är också viktiga för möjligheten att utveckla redovisningspraxis. Skatteregler som i stor utsträckning anknyter till redovisningen kan verka hindrande på utvecklingen av redovisningspraxis. Detta är inte bara till nackdel från redovisningsmässiga utgångspunkter utan även fiskalt. Principen om skattereglernas koppling till redovisningen får nämligen antas vara grundad på att kvaliteten i denna är god. Om utvecklingen av redovisningspraxis är beroende av skatterättsliga bedömningar hamnar man i ett olyckligt cirkelresonemang. Det är min uppfattning att nuvarande skatteregler och praxis allvarligt försvårar utvecklingen av redovisningspraxis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Frågan om kopplingen mellan redovisningen och beskattningen berör främst periodiseringen av inkomsten, d v s hur intäkter och kostnader bestäms för enskilda beskattningsår. Vid periodiseringen har innehållet i god redovisningssed som regel, men inte alltid, stor betydelse för den skatterättsliga bedömningen. Det är periodiseringsfrågan som skall diskuteras i uppsatsen.

Det är viktigt att skilja denna fråga från frågan om en intäkt är skattepliktig eller kostnad avdragsgill (omfångsfrågan). För bedömningen av denna fråga saknar redovisningens innehåll betydelse. Omfångsfrågan är exklusivt en skatterättslig fråga. Innehållet i redovisningen är dock av betydelse för vissa resultatreglerande åtgärder, t ex allmän investeringsfond, genom att dessa som regel är villkorade av att en avsättning gjorts i räkenskaperna. Detta är emellertid en rent mekanisk koppling som inte grundas på några redovisningsmässiga bedömningar. Dessa resultatreglerande dispositioner är uttömmande reglerade i särskild lag i vilken inga hänvisningar sker till god redovisningssed. Hur dessa reglerna är utformade är emellertid av stor betydelse för årsredovisningen. Det nuvarande villkoret om att dispositionen också skall vara gjord i räkenskaperna, i kombination med BFLs regler, tvingar nämligen svenska företag att redovisa bokslutsdispositioner och obeskattade reserver i årsredovisningarna. Denna redovisningsmetod är unik för Sverige. I flertalet andra länder belastas obeskattade vinster med en latent skatt varefter återstoden utgör årets vinst.[1] Det skatterättsliga syftet med kopplingen till räkenskaperna i detta fall är inte att dra nytta av redovisningsmässiga bedömningar. Reglerna torde främst vara motiverade av kontrollbehovet. Eftersom innehållet i god redovisningssed saknar betydelse för tillämpningen av reglerna kommer dessa inte att behandlas i uppsatsen.

Av vad som nu sagts följer att uppsatsen är skriven utifrån ett skatterättsligt perspektiv. Skattepraxis och skatteregler kommenteras utifrån vad som enligt min mening är lämpligt från skatterättsliga utgångspunkter. De effekter mitt synsätt de lege ferenda skulle få på redovisningens innehåll utvecklas inte närmare. Klart är emellertid att god redovisningssed skulle kunna utvecklas mer självständigt i förhållande till skattereglerna.

2. Några allmänna utgångspunkter

Det är enligt min mening viktigt att frågan om hur redovisningen skall användas vid beskattningen blir föremål för mer ingående överväganden än de som förevarit hittills. Samtidigt vill jag understryka att huvudregeln också enligt min mening skall vara att redovisningen utgör grunden för beskattningen. Vad jag eftersträvar är en klarare gränsdragning mellan redovisnings- och skatteregler. Detta leder inte automatiskt till att vi skulle få s k skattebokslut i Sverige. Det finns nämligen redan idag stora avvikelser mellan redovisning och beskattning i periodiseringsfrå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

gor, t ex för fastigheter, aktier och vissa inventarier (restvärde). En klarare gränsdragning skulle dock underlätta utvecklingen av redovisningspraxis och leda till ett klarare rättsläge vid beskattningen.

Motiven för den starka koppling mellan redovisning och beskattning som gäller i Sverige uttalas inte alltid. Som jag uppfattar grunden för det svenska synsättet är det tre huvudsakliga skäl som kan åberopas för den nuvarande ordningen. Det är för det första en strävan efter enkelhet. Ett företag skall bara behöva upprätta en redovisning. För det andra finns det ett behov av att kunna kontrollera underlaget för beskattningen. Innehållet i redovisningen är då viktigt. För det tredje torde det finnas ett finanspolitiskt motiv, nämligen att de skattekrediter som ges företagen skall vara villkorade av att vissa medel binds i företagen. Medel som inte skall vara utdelningsbara. Jag skall kort kommentera dessa tre motiv.

Självklart är strävan efter enkelhet något eftersträvansvärt vid utformningen av ett regelsystem. Det torde vara en allmänt utbredd uppfattning att det är önskvärt att företagen bara skall behöva upprätta ett bokslut och göra så få justeringar som möjligt för taxeringsändamål. Det är dock tveksamt om det är möjligt att i en redovisningsrapport — årsredovisningen — ge relevant information till alla företagets intressenter. Grundsynen på redovisningen är härvid viktig. Om redovisningsreglerna ensidigt är inriktade på att skydda borgenärerna, d v s förhindra övervärdering, och att redovisat resultat skall ligga till grund för beskattning, kommer redovisningen medvetet att underskatta resultat och ställning. Vem mer än ägarna/ledningen i ett fåmansbolag och möjligen skattemyndigheterna nöjer sig med en sådan redovisning? Intressenter utanför ledningen, som inte har tillgång till företagsintern information, skall kunna göra en realistiskt bedömning av företaget utifrån de uppgifter som lämnas i årsredovisningen. Om detta inte kan ske förfelas huvudsyftet med den externa redovisningen. En grundläggande förutsättning för att denna information skall lämnas torde vara att en sådan redovisning, eller tilläggsinformation i bokslutet, inte förorsakar högre skatteuttag. Att ha ett delvis annorlunda synsätt på den externa redovisningen än den redovisning som skall ligga till grund för beskattning är bl a motiverat av att den externa redovisningen bör vara öppnare och mindre försiktig. I annat fall minskar redovisningens informationsvärde. Naturligtvis kan en öppnare redovisning, genom att den ger en riktigare bild av företaget, också få skattekonsekvenser. Men detta är oundvikligt om redovisningen skall uppfylla sitt huvudsyfte.

Vad gäller möjligheten att kunna kontrollera underlaget för taxeringen är det närmast en självklarhet att redovisningen i allt väsentligt måste vara så utformad att den direkt kan ligga till grund för skattekontrollen. Men att kontrollaspekten bättre skulle bli tillgodosedd om varje enskild post, oavsett dess skatterättsliga karaktär, avspeglas i resultat- och balansräkningen är jag tveksam till. Upphävandet av kopplingen till bokföringen vid införandet av den s k restvärdemetoden för inventarieavskrivning är ett exempel på att kontrollaspekten inte kan vara särskilt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

stark längre. Exemplet är av särskilt intresse eftersom regeln i första hand vänder sig till småföretag för vilka man kan förvänta sig att kopplingen har störst betydelse från kontrollsynpunkt. Det summariska schema för resultat- och balansräkningen som används i Sverige är inte heller direkt ägnat att underlätta skattekontrollen. Enligt min mening skulle skattekontrollen bättre tillgodoses om den skattskyldige fick intyga att de i deklarationen upptagna intäkterna och kostnaderna överensstämde med redovisningen och att han tillämpat enhetliga redovisningsprinciper. Vid avvikelser från redovisningen och för materiellt betydelsefulla skatteposter skulle mer utförliga upplysningar lämnas. Särskilt ingående upplysningar skulle lämnas till grund för bedömningen av mer betydande skatteförmåner. Avsättningar till allmän investeringsfond och liknande dispositioner kontrolleras bäst på det som sker redan idag. Den nuvarande ordningen är således knappast motiverad av kontrollskäl. Dessa skulle bättre kunna tillgodoses på annat sätt, utan att företagets redovisning behövde påverkas.

Vad gäller det tredje motivet för en koppling, att det bör finnas ett samband mellan den beskattningsbara inkomsten och utdelningsbart belopp, är det lättare att förstå de samhällsekonomiska övervägande som detta motiv grundar sig på.[2] Det förefaller inte orimligt att avsevärda skatteförmåner bör kopplas till att vissa medel utöver den latenta skatten binds i företaget. Motivet är dock endast gångbart för aktiebolag, uppskattningsvis ca 50 % av alla svenska företag. För om inga utdelningsbegränsningar finns kan resultatreglerande poster, som inte behöver inbetalas på konton utanför företaget, disponeras av företagaren. Det är t ex inte ovanligt att det föreligger ett negativt eget kapital i en enskild firma p g a möjligheten till lagernedskrivning. Om en frikoppling skulle bedömas som alltför generös ur finanspolitisk synvinkel kan detta t ex lösas genom mindre generösa resultatreglerande åtgärder. Effekten skulle ändå kunna vara positiv för företagen eftersom deras redovisade resultat skulle öka.

Jag skall så här inledningsvis också översiktligt beröra frågan om på vilka områden som enligt min mening beskattningen bör grundas på redovisningen och när det kan finnas skäl att ha uttryckliga skatterättsliga lösningar (i periodiseringsfrågor). Utgångspunkten för mitt synsätt är att det finns en kärna i redovisningen som är till stor nytta för beskattningen och därför bör vara likartad i både regelsystemen. Men det finns också frågor som kräver skatterättsliga lösningar av olika skäl, främst p g a behovet av att kunna begränsa den individuella bedömning och valfrihet som gäller i redovisningen. Till kärnan i regelsystem hör de generella principerna för intäktsrealisation och kostnadsrapportering. Om dessa i allt för hög grad skiljer sig åt kompliceras regeltillämpningen avsevärt. Det kan dock finnas skäl att avvika från redovisningsmässiga bedömningar vid beskattningen. Dessa fall bör då vara särskilt uppräknade och motiverade. Motivet för en annan tolkning kan t ex vara att resultatet bör bestämmas med större försiktighet vid beskattningen. Vad gäller värderingsreglerna finns även här en kärna där lösningar-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

na bör vara lika. Det gäller t ex bestämningen av anskaffningsvärdet. Men vad gäller mer subjektiva frågor som t ex ekonomisk livslängd (avskrivningstakt) måste skatterätten arbeta med schabloner. Olikheter i synsätt är då oundvikligt, eftersom redovisningen skall anpassas till individuella omständigheter. I inget av dessa fall bör dock redovisningens innehåll påverkas. Skattereglerna bör m a o utformas så att det sker en korrigering i deklarationen.

Det finns problemområden där subjektiviteten i bedömningen är så stor att lämpligheten av en skatterättslig koppling till redovisningen kan ifrågasättas. Det gäller poster där osäkerheten i underlaget är betydande, t ex avsättningar för vissa slag av framtida utgifter och förluster. Om beskattningen i periodiseringsfrågor av det här slaget är hårt knuten till redovisningen kommer de skattskyldiga att i hög utsträckning själva kunna disponera över vilket resultat man vill redovisa och bli beskattat för. Detta är enligt min mening oacceptabelt utifrån den likabehandlingsprincip som är grundläggande för all taxering.

Sammanfattningsvis bör man m a o eftersträva skatteregler som kan hantera och ev eliminera den redovisningsmässiga valfriheten. Vidare bör det finnas väl genomtänkta motiv till de skillnader som föreligger mellan redovisnings- och skatteregler.

3. Periodisering i skatterättslig mening

Med periodisering avses den fördelning av inkomster och utgifter som måste ske för att ett visst räkenskapsårs resultat skall bli rättvisande. När inkomsterna och utgifterna fördelats kallas de intäkter och kostnader. Av central betydelse för periodiseringen är värderingsreglerna och de allmänna principerna för intäkts- och kostnadsrapporteringen som dessa är grundade på. Vad som är god redovisningssed är av stor betydelse för tillämpningen av skattereglerna på detta område.

Med periodiseringsregler i skatterättslig mening menas i det följande alla regler som påverkar resultatberäkningen t o m resultat före bokslutsdispositioner och skatt, jfr 18 § BFL. Detta är det resultatbegrepp som vanligen sägs visa det företagsekonomiska resultatet (före skatt). Periodiseringsposter bör inte redovisas under bokslutsdispositioner. Dit hör endast öppna resultatreglerande dispositioner som uttryckligen medges vid beskattningen. Ett typfall är allmän investeringsfond. Hit hör numera redovisningsmässigt även sådana dispositioner som gjorts i redovisningen, p g a uttryckliga regler i KL, och som går utöver vad som företagsekonomiskt erfordras. Exempel på detta är nedskrivning av lager och överavskrivning av inventarier. Gränsdragningen är inte alltid klar, men syftet med uppsatsen är att bara diskutera frågor som har att göra med en posts redovisning i resultatet för bokslutsdispositioner och skatt.

De generella skatterättsliga periodiseringsreglerna återfinns i 41 § KL och anvisningarna till detta stadgande. Enligt dessa regler skall inkomst av rörelse beräknas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

enligt bokföringsmässiga grunder. För den som — det uttrycks — har en ordnad bokföring skall inkomsten beräknas på grundval av denna. Det förtydligas också hur en bokföringsmässig inkomstberäkning skall gå till, nämligen att hänsyn skall tas till in- och utgående balanser. Härutöver finns ett viktigt stadgande om att rätt beskattningsår för inkomster och utgifter enligt bokföringsmässiga grunder är det år då inkomsten eller utgiften enligt god redovisningssed bör tas med i räkenskaperna. Dessa regler som i allt väsentligt tillkom redan 1928 är tämligen intetsägande och till föga vägledning för rättstillämpningen. De ger emellertid ett klart uttryck för att redovisningen skall följas vid beskattningen, om inga särskilda skatteregler finns. Någon möjlighet att göra avsteg från god redovisningssed finns inte, om denna med klarhet kan bestämmas.

Mot bakgrund av den allmänt hållna periodiseringsregeln i KL är det av intresse att konstatera att inte heller bokföringslagen (BFL) innehåller detaljerade regler om periodisering. Enligt 4 § BFL skall bokföringen inför bokslutet tillföras de fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. Men denna regel är delvis motiverad av reglerna om löpande bokföring, som innebär att civilrättsligt uppkomna fordringar och skulder inte behöver bokföras omedelbart.[3] Härutöver innehåller BFL generella värderingsregler i 13—16 §§. Att inte BFL innehåller mer detaljerade generella periodiseringsregler kan närmast förklaras av att den princip som i skatterätten benämns bokföringsmässiga grunder är självklar i redovisningen. Alla företag som är bokföringsskyldiga skall beräkna inkomsten på detta sätt. Förarbetena till värderingsreglerna i BFL innehåller emellertid en rad uttalanden som är av värde för den årliga inkomstberäkningen av företag även skattemässigt.

Mot bakgrund av den knappa reglering som återfinns såväl i BFL som KL kan det naturligtvis finnas skäl att fråga sig hur en så stark koppling mellan reglerna som gjorts i KL ö h t är möjlig. Skattelagen har valt en enkel lösning, att förlita sig på innehållet i vad som är god redovisningssed. Detta ställer stora krav på hur denna bestäms. Denna fråga skall därför uppmärksammas i efterföljande avsnitt.

4. God redovisningssed

Beskrivningen av vad som är god redovisningssed och hur denna tillkommer måste bli kort. Jag skall främst försöka belysa vilken tyngd man kan lägga vid vad som är god redovisningssed vid beskattningen genom att beskriva vissa formella svagheter i BFLs systematik och uppbyggnad.

Enligt generalklausulen i 2 § BFL skall bokföringsskyldigheten fullgöras i enlighet med god redovisningssed. Bokföringsskyldigheten innefattar den löpande bokföringen, årsbokslutet och arkivering av räkenskapsmaterial. En bokföring är i överensstämmelse med god redovisningssed om den bokföringsskyldige följt de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

uttryckliga lagreglerna i BFL, och i andra regelverk för speciella företagsformer, samt praxis. Någon distinkt skillnad mellan lag och praxis är i praktiken inte alltid lätt att göra eftersom lagen i mycket är en kodifiering av tidigare praxis. Av central betydelse för bestämningen av god redovisningssed är den definition av begreppet gjorts i förarbetena till BFL.[4] Enligt denna definition är god redovisningssed en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Det underströks att praxis ibland behövde fastställas branschvis. Enligt lagstiftaren skall följaktligen en praxis vara etablerad innan den benämns god redovisningssed.

Det är av betydelse för tolkningen av BFL att lagstiftaren inte formellt knutit utvecklingen av god redovisningssed till något särskilt organ, vilket kanske är naturligt mot bakgrund av den givna definitionen. Det får dock anses underförstått att bokföringsnämnden (BFN) genom sin status som myndighet och breda representation har en särställning bland normgivarna. Någon formell koppling mellan BFL och BFN finns dock inte, och BFN kan inte ge ut föreskrifter på redovisningsområdet. BFNs rekommendationer och uttalanden har alla den författningsrättsliga statusen av allmänna råd.

Av stor betydelse för utvecklingen av god redovisningssed är avsaknaden av sanktioner då företagen avviker från god redovisningssed. BFL saknar sanktioner och det finns inga sanktioner knutna till normgivningen. De straffrättsliga reglerna är inte heller så utformade att de främjar den kvalitativa utvecklingen av redovisningspraxis. Den effektivaste sanktionen f n är därför KLs periodiseringsregler. Genom att dessa hänvisar till god redovisningssed kan skatteeffekten bli betydande vid avvikelser från fastställda rekommendationer. Det kan naturligtvis ifrågasättas om detta är en lämplig ordning från redovisningssynpunkt. I praktiken innebär avsaknaden av effektiva sanktioner att det bara i undantagsfall kan bli tal om påföljder vid avvikelser från normen god redovisningssed. Detta är enligt min mening till stor nackdel för innehållet och utvecklingen av redovisningspraxis.

Innehållet i god redovisningssed har hittills i stor utsträckning formats genom ett samspel mellan normgivare och företagens tillämpade praxis. Tydligast belyses detta i FARs sätt att utarbeta rekommendationer. Dessa tas fram i flera steg — utkast — förslag — fastställd rekommendation. Härigenom ger man företagen möjlighet att vid behov anpassa sin praxis. Rekommendationen kommer på så sätt att ge uttryck för vad som enligt definitionen i BFL är god redovisningssed när den väl fastställs. Det finns dock flera nackdelar med ett sådant förfarande. Det är för det första tidskrävande. För det andra gör arbetssättet det omöjligt att införa en praxis som inte ''alla'' företag accepterar. Om företagen senare ändrar sin praxis måste rekommendationen ändras. Mot bakgrund av att många redovisningsfrågor är både svårlösta och kontroversiella är det lätt att förstå att ett sådant förfarande, som alltså är motiverat av BFLs definition av god redovisningssed, innebär stora svårigheter för utvecklingen av praxis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Det är svårt att här ge en mer nyanserad bild av hur god redovisningssed fastställs, men redan av vad som nu sagts torde framgå att god redovisningssed är en mjuk norm. Problem som detta kan orsaka kan belysas med följande fråga: Är en rekommendation som BFN utger inte god redovisningssed förrän den också accepterats av företagen i faktisk tillämpning? Med en strikt tolkning av den definition som givits av god redovisningssed i BFLs förarbeten skulle svaret bli nej. Ett exempel: BFN har nyligen fastställt en rekommendation om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta (BFN R 7). Ett starkt motiv till denna rekommendation är den mycket splittrade praxis som idag föreligger. Skulle BFNs rekommendation inte anses vara god redovisningssed förrän företagen faktiskt också börjat tillämpa den, oberoende av vad som uttalas i rekommendationen om när den skall börja tillämpas? Det kan tilläggas att rekommendationen tillstyrkts av alla tunga remissinstanser. Från normgivningssynpunkt skulle en sådan tolkning av BFL få helt orimliga konsekvenser för tillämpningen av lagen och utvecklingen av praxis. Det är ändå inte helt uteslutet att frågan skulle kunna bedömas på detta sätt t ex i en skatteprocess. Mot bakgrund av den internationella utvecklingen på redovisningsområdet och hur praxis utvecklas i andra länder framstår den svenska redovisningslagstiftningen som klart föråldrad.

Jag skall behandla ytterligare en viktig aspekt på innehållet i god redovisningssed, nämligen vilka drivkrafter som finns bakom utvecklingen av redovisningspraxis. Om man ser till lagens roll i förhållande till utvecklingen av praxis kan konstateras att när BFL skrevs för ca 15 år sedan uttalades visserligen att redovisningen bl a skulle vara resultatutredande, men det är ingen tvekan om att reglerna i allt väsentligt är uppbyggda kring ett synsätt som innebär att resultatet och ställningen inte får överskattas. Med ett sådant ''försiktighetssynsätt'' blir redovisningen främst inriktad på borgenärsskyddet. Enligt många är det aldrig fel att undervärdera resultat och ställning. Ett sådant synsätt ger emellertid sällan en rättvisande bild av företaget, vilket får sägas vara huvudsyftet med redovisningen gentemot ägare och andra externa intressenter. Med en lagstiftning som den svenska ligger det en uppenbar risk i att redovisningens resultatutredande syfte undanträngs till förmån för försiktighetsperspektivet. Eftersom Sverige endast har ett fåtal företag, främst de börsnoterade företagen, där de externa intressenterna är starka användargrupper, kan drivkrafterna bli för svaga för utvecklingen av god redovisningssed. Skatteaspekten blir då för dominerande vid utformningen av god redovisningssed. Detta är vare sig bra för utvecklingen av redovisningspraxis eller skatterätten. En grundtanke bakom de skatterättsliga periodiseringsreglerna får ändå antas vara att innehållet i god redovisningssed fastställs relativt fritt från skatterättslig påverkan. Om inte blir ju redovisningen ''en del av skatterätten'' och man hamnar i ett slags cirkelresonemang när man i bedömningsfrågor hänvisar till god redovisningssed. Det svenska borgenärsperspektivet är svårt att förena med det synsätt på redovisningen som gäller i de länder som dominerar utvecklingen av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

praxis, främst de anglosaxiska länderna. I dessa länder övergavs den svenska lagstiftningens syn på försiktighetsprincipen för länge sedan. Eftersom vi i en rad avseenden förväntas harmonisera vår redovisningspraxis med dessa länder säger det sig självt att synsättet i vår lagstiftning komplicerar utvecklingen av redovisningspraxis.

5. Bokföringsnämnden och regeringsrätten

Sedan tillkomsten av BFN finns det ett auktoritativt organ för skattedomstolarna att använda för fastställande av vad som är god redovisningssed. Med tanke på redovisningens betydelse för beskattningen har denna möjlighet inte utnyttjats särskilt mycket. BFN yttrar sig emellertid då och då till RR och ibland till andra skattedomstolar (inkl rättsnämnden). Till RR har BFN yttrat sig nio gånger.[5] Det har skett i följande mål (om BFNs yttrande finns publicerat anges det i parentes efteråt): RÅ 1981 1:26 (BFN 14), RÅ 1981 1:33, RÅ 1981 1:51 (cirkulär 12 s 5), RÅ 1982 1:41 (cirkulär 15 s 2), RÅ 1983 1:29 (BFN 18), RÅ 1985 1:28 (cirkulär 18 s 2), RÅ 1986 ref 125, RÅ 1986 ref 153 (cirkulär 23 s 3) och RÅ 1987 not 533 (BFN U 87:1). Härutöver har det förelegat yttranden indirekt i målen RÅ 1980 1:51, RÅ 1987 ref 119 och RÅ 1988 ref 14. Det förekommer att RR åberopar material från BFN utan att nämnden yttrat sig i målet, se t ex RÅ 1984 1:74. Någon överblick över hur ofta detta skett har jag emellertid inte. Av de nämnda målen i RR kan man dra slutsatsen att RR normalt följer vad BFN yttrat. Men i två fall RÅ 1986 ref 153 och RÅ 1987 not 533 har RR avvikit från yttrandet. Dessa fall skall därför uppmärksammas särskilt i efterföljande avsnitt. Det bör understrykas att även om ett yttrande inhämtats från BFN kan den redovisningsmässiga bedömningen vara bara en av flera aspekter som skall beaktas vid den skatterättsliga prövningen, jfr RÅ 1987 ref 119.

RRs inhämtande av yttranden från BFN aktualiserar en viktig principiell fråga. Om det i ett fall då god redovisningssed kan fastställas med bestämdhet, d v s det finns bara ett redovisningsalternativ och detta uttalas av BFN, och denna bedömning är avgörande för den skatterättsliga bedömningen, kan då RR ändå avvika från yttrandet? För många är det säkert naturligt att svara att det står RR fritt att tolka lagen. Man bör dock vara uppmärksam på att KL inte innehåller någon uttrycklig regel som ger RR befogenhet att avvika från god redovisningssed i en periodiseringsfråga, om det inte finns uttryckliga skatteregler. En sådan möjlighet finns t ex i amerikansk skattelag, då fiskus kan avvika från redovisningen om han inte anser att denna ''clearly reflects income''. Enligt min mening kan inte RR avvika från ett yttrande i det beskrivna fallet (som är hypotetiskt). Detta gäller oavsett om bestämningen av god redovisningssed avser innebörden av en befintlig lagregel eller tolkningen av en redovisningsrekommendation. Förklaringen är re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

dovisningsreglernas konstruktion som grundas på att bl a tillämpad praxis skall beaktas vid fastställandet av god redovisningssed. Detta belyses av hur god redovisningssed normalt benämns på engelska — Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

Om RR gör redovisningsmässiga bedömningar i strid med god redovisningssed uppkommer samma situation som när RR gör bedömningar i civilrättsliga frågor som inte överensstämmer med civilrättsliga regler och praxis. Naturligtvis är detta möjligt — det förekommer ju — och konsekvensen torde bli att målets prejudikatvärde beror på vilken betydelse bedömningen har för den skatterättsliga frågan.

6. Realisation av intäkter

Man brukar säga att redovisningen är intäktsorienterad. Det betyder att när man skall bestämma ett företags resultat börjar man med att fastställa vilka intäkter som skall redovisas det aktuella räkenskapsåret. Därefter fördelas utgifterna (inträffade och framtida) som kostnader på rätt period. De grundläggande principerna för realisation av intäkter är ett sådant område där enligt min mening redovisning och beskattning så långt som möjligt bör vara samordnade. Ett starkt skäl till detta är att intäktsredovisningen ofta har ett nära samband med tillgångsredovisningen, jfr nedan RÅ 1978 Aa 149 och RÅ 1987 ref 45. Vid mer betydande skillnader i synsätt på realisation av intäkter äventyras hela grunden för samordningen av regelsystemen.

För redovisningens del finns inga regler om intäktsredovisning i BFL eller i någon rekommendation. Som en internationell riktlinje brukar användas rekommendation nr 18 från International Accounting Standards Committe (IASC), Revenue Recognition (IAS 18).[6] Inte heller KL innehåller intäktsredovisningsregler. Men i anv p 1 femte stycket till 41 § KL finns en regel som stadgar att värdet av avyttrade varor skall redovisas som en fordran i bokslutet, om leverans skett, oavsett om fakturering ägt rum eller inte. Regeln är ett förtydligande till fjärde stycket och enligt min mening obehövlig. Vad som sägs följer nämligen redan av allmänna principer för en bokföringsmässig inkomstberäkning. Härutöver innehåller KL ytterst få bestämmelser om intäktsredovisning, vilket innebär att vad som är god redovisningssed skall styra beskattningen. Endast vid ett fåtal tillfällen är frågan prövad i RR.

Ett problematiskt område som i grunden gäller när realisation av intäkter skall ske är redovisning av pågående arbeten. Denna post finns diskuterad i BFLs förarbeten, men lagen kom inte att innehålla några regler om pågående arbeten. I anv p 3 a till 41 § KL finns uttryckliga skatteregler för pågående arbeten. Dessa har i stor utsträckning kommit att styra redovisningens innehåll och utgör nu enligt min mening ett hinder för utvecklingen av redovisningspraxis på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

detta viktiga område. Frågan om redovisning av intäkter på pågående arbeten är ett exempel på sambandet intäktsrapportering och tillgångsredovisning men är för omfattande för att behandlas här.[7]

Frågan om vad som är rätt tidpunkt för realisation av intäkter är sparsamt belyst i skattepraxis. I allt väsentligt torde skattedomstolarna följa redovisningspraxis. Men förmodligen beror detta bl a på att redovisningen är starkt influerad av försiktighetssynsättet, d v s att man bör avvakta med redovisningen av intäkter. Pågående arbeten är ett sådant exempel. I föregående avsnitt har jag nämnt två fall i RR som gällt intäktsredovisning och då RR avvikit från yttranden från BFN. Dessa fall skall nu uppmärksammas. Därefter kommer jag att diskutera ett fall som belyser sambandet mellan intäktsredovisningen och tillgångsredovisningen.

Det principiellt mest intressanta fallet i RR är *RÅ 1987 not 533* (förhandsbesked). Målet gällde ett företag som avsåg att sälja ett s k garantiserviceavtal. Avtalet gällde radio, TV och videoapparater, och innebar att företaget svarade för oförutsedda utgifter för garanti och service hos kunden under en period av 3—5 år. Avtalet skulle gälla (helt eller delvis) utöver den garanti som följde produkten, och skulle säljas såväl tillsammans med produkten som separat. Ersättning för avtalet skulle erhållas antingen för hela avtalsperioden eller årsvis i förskott. RR inhämtade ett yttrande från BFN, som är publicerat (BFN U 87:1), men inte omnämnt i notisen. I korthet innebär BFNs yttrande att avtalet skulle ses som en särskild transaktion och redovisas skild från försäljningen av produkten. BFN uttalade vidare att det från redovisningsmässiga utgångspunkter fanns två tänkbara alternativ att redovisa intäkterna från avtalen. Antingen avvaktades avtalstidens slut eller så intäktsfördes beloppet successivt. BFN fann att den senare metoden var att föredra p g a att intäkten närmast hade karaktär av en försäkringspremie och att det saknades en koppling mellan intäkter och kostnader på enskilda avtal.

Förhandsbeskedet gällde hur BFNs redovisningsmässiga bedömning skulle kunna förenas med ett tidigare avgjort förhandsbesked i RR, nämligen RÅ 1977 ref 13.[8] I detta mål (Anticimex) fann RR att en ersättning som avsåg prestationer även under efterföljande beskattningsår trots detta skulle beskattas i sin helhet vid mottagandet.[9] Den skattskyldige var dock berättigad till avdrag för visade framtida utgifter på avtalet (vilket han inte kunde och vägrades avdrag). RR (ej ändring) kom till samma slut i RÅ 1987 not 533. Av avgörandet i RN framgår att företaget inte fick periodisera ersättningen för garantiserviceavtalet över avtalsperioden. Av notisen framgår vidare att RN bedömde avtalet som ett garantiavtal, och ansåg att de prestationer som företaget hade att fullgöra enligt avtalet var obestämda med avseende på omfattning och tiden för fullgörandet. Därför kunde inte ersättningen periodiseras. Frågan om avdrag för framtida utgifter prövades inte. RNs klassificering av avtalet som ett garantiåtagande är intressant mot bakgrund av de skatteregler som återfinns i anv p 1 a till 41 § KL. Detta borde han utvecklats bättre. Utgången i RÅ 1987 not 533 innebär att den skatterättsliga bedömningen av omstän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

digheterna står i direkt strid med BFL och ett uttalande i samma ärende från BFN (som inte ens är nämnt i notisen). Förhandsbeskedet är enligt min mening av stor principiell betydelse. Det förekom inga oklara omständigheter i bedömningsunderlaget. Det hade därför förtjänats att uppmärksammas bättre i RR. Man kan sammanfatta utgången med att RR i den skatterättsliga bedömningen har anlagt ett oförsiktigt synsätt på när intäkter skall anses realiserade. Intäkter som hör till efterkommande perioder tvingas skattemässigt redovisas vid mottagandet. Följden blir en omedelbar vinstavräkning på avtalet. En sådan bedömning borde enligt mening ha motiverats mer utförligt.

Det andra fallet då RR avvikit från ett yttrande från BFN är från principiella utgångspunkter mindre intressant. Det belyser dock realisationskriteriet. Målet är *RÅ 1986 ref 153*. I detta ärende kan RR sägas ha intagit en ståndpunkt — som ur försiktighetsperspektivet — är den motsatta i förhållande till RÅ 1986 not 533. I RÅ 1986 ref 153 gällde frågan redovisning av en fordran på försäkringsersättning, och om denna skulle upptas redan vid försäkringsfallet eller först då det kunde konstateras att försäkringsvillkoren var uppfyllda (slutreglering av skadan). BFNs yttrande till RR finns publicerat i BFNs cirkulär nr 23 s 3. Enligt BFN skall en fordran på försäkringsersättning upptas vid tidpunkten för försäkringsfallet. Den osäkerhet i värde som kunde föreligga skulle beaktas i bokslutet. RR delade emellertid inte denna uppfattning. Man ansåg inte att en fordran ö h t förelåg förrän försäkringsbolaget meddelat företaget att skadan omfattades av försäkringen. Omständigheterna är något oklara men företagaren hävdade inte att det förelåg någon osäkerhet om försäkringen gällde den aktuella skadan eller inte. RRs bedömning får som konsekvens att skadan kostnadsförs i sin helhet när den inträffar med påföljande resultatförsämring. När regleringen sedan sker uppkommet motsvarande resultatförbättring. Redovisningen av resultatet och ställningen enskilda år blir vilseledande om posterna är väsentliga, vilket de var i detta fall. Enligt min mening bör utgångspunkten för bedömningen av ett fall som detta vara den motsatta i förhållande till RR. Om ett företag har en försäkring och en skada inträffar måste det föreligga en presumtion för att avtalet täcker skadan. Bara om företaget kan göra sannolikt att så inte är fallet kan fordran på försäkringsbolaget utelämnas i bokslutet. Utgången i RÅ 1986 ref 153 innebär — lite tillspetsat — att det inte finns någon anledning för en skattskyldig att få skador reglerade före bokslutet!

En annan principiellt viktig fråga om realisation av intäkter skall belysas med *RÅ 1978 Aa 149* (förhandsbesked). I detta ärende gällde det att bestämma vem som skulle ha avskrivningsrätten på fysiskt levererade men köprättsligt ej avlämnade tillgångar (ofakturerade). RN fann att köparen hade avskrivningsrätten och att denna skulle baseras på värdet exkl kostnaden för det som återstod att göra för säljaren. Detta mål belyser bl a vikten av angreppssätt på ett problem. Utan tvekan har den skatterättsliga bedömningen grundats på behovet av att kunna kontrollera vem som tillgodogör sig de förmånliga ned- och avskrivningsrättigheter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

som följer av 29 och 41 §§ KL. Men ett sådant synsätt kan vara svårt att förena med ett redovisningsmässigt synsätt på realisation av intäkter. Huvudfrågan i redovisningen är inte vem som har avskrivningsrätten till tillgången (nedskrivningsrätten förloras ju av säljaren i samma stund som köparen får avskrivningsrätten) utan hur intäktsredovisningen bör ske hos säljaren. Enligt grundläggande redovisningsprinciper är en intäkt intjänad först då säljaren fullgjort sina prestationer (IAS 18). Detta inträffar vid varuförsäljning som regel först sedan tillgången levererats till köparen. Med leverans menas då inte i första hand fysisk leverans utan närmast vad som benämns avlämnande i köplagen (IAS 18). Fram till avlämnandet innehar således säljaren (som regel) en lagertillgång och efter avlämnandet en fordran. Vad får då RÅ 1978 Aa 149 för skatterättsliga konsekvenser för säljarens intäktsredovisning? Blir säljaren skyldig att redovisa affären som fullgjord och intäktsföra hela (delar av) försäljningsintäkten? Om inte — vad för slags tillgång finns hos säljaren efter det att köparen erhållit avskrivningsrätten och rimligen måste anses som den ende skatterättslige ägaren till tillgången? Enligt min mening är dessa frågor förbisedda i RÅ 1978 Aa 149. Den ur materiell synpunkt enda rimliga lösningen är att säljaren inte blir beskattad för intäkten förrän tillgången köprättsligt är avlämnad i enlighet med villkoren i IAS 18. Men det är möjligt att den skatterättsliga nedskrivningsrätten försvinner redan vid den fysiska leveransen av tillgången. En sådan bedömning kan motiveras av det skatterättsliga intresset att kunna kontrollera underlaget för nedskrivningen. Köparen borde dock enligt min mening inte erhålla någon avskrivningsrätt förrän tillgången är resultatavräknad hos säljaren, d v s vid avlämnandet. Följden skulle i ett fall som detta bli att ingen av parterna erhåller de skatteförmåner som är inbyggda i KLs värderingsregler.

Sammanfattningsvis behövs inga uttryckliga regler om intäktsredovisning i KL. Det finns skäl att antaga att praxis i det stora hela inte avviker från redovisningen. Men i de fall som kommenterats är skattepraxis svår att förena med ett redovisningsmässigt synsätt. Om detta inte varit avsikten kan praxis förstås ändras. Om inte talar starka skäl för att dessa ställningstaganden i framtida praxis motiveras utförligt.

7. Skatterättens värderingsregler

Utformningen av värderingsreglerna är av stor betydelse för hur samordningen av regelsystemen fungerar i praktiken. Systematiskt är KLs värderingsregler mindre lyckade. De innehåller inga klara definitioner av vilka slag av tillgångar som hänförs till resp stadgande, reglerna är uppdelade mellan 29 och 41 §§ KL, vissa innehåller betydande skatteförmåner andra inte, vissa innehåller en klar koppling till redovisningen för andra saknar innehållet i redovisningen betydelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Jag skall behandla två frågor av stor betydelse för *systematiken i KLs regler.* Den första belyser behovet av en gränsdragning mellan omfångsfrågor (skatteplikt resp avdragsrätt) och periodiseringsfrågor. Den andra frågan belyser behovet av mer genomtänkta skatteregler vad gäller gränsdragningen mellan resultatmätningsregler (periodisering) och bokslutsdispositioner..

Nuvarande skatterättsliga värderingsregler återfinns såväl i 29 som 41 §§ KL. Det första stadgandet skall egentligen bara reglera frågan om vilka kostnader som är avdragsgilla i rörelse, men genom att värderingsreglerna för anläggningstillgångar har kommit att placeras i denna paragraf innehåller den också viktiga skatterättsliga periodiseringsregler. Ett *exempel* skall få visa vad en sådan sammanblandning av olika slags regler kan orsaka för tolkningsproblem. Ett företag bedriver forsknings- och utvecklingsarbete (FoU). Enligt huvudregeln skall utgifter för FoU kostnadsföras direkt i redovisningen (BFN R 1). 17 § andra stycket BFL medger dock aktivering av utgifter om dessa är av väsentligt värde för den framtida verksamheten i företaget. Detta är dock ett undantagsfall. Det nu aktuella företaget aktiverar delar av sina FoU-utgifter i redovisningen. Vid beskattningen kostnadsförs dock alla utgifter. Det sker genom att resultatet före bokslutsdispositioner och skatt endast är belastat med de i redovisningen kostnadsförda utgifterna. De utgifterna som aktiverats i redovisningen men kostnadsförts vid beskattningen redovisas som bokslutsdispositioner. Motiveringen är att KL medger omedelbart avdrag för FoU-utgifter. Hänvisning sker till anv p 18 till 29 § KL. En konsekvens av denna redovisningsmetod är att rörelseresultatet (före avskrivningar) blir högre än annars. Skattemässigt får aktiveringen dock ingen betydelse. Från systematiska utgångspunkter kan man hävda att anv p 18 till 29 § KL endast avgör i vilken utsträckning en FoU-post är avdragsgill. Den säger däremot inget om periodiseringen av posten. Detta regleras i 41 § KL. Enligt dessa regler skall utgifter skattemässigt kostnadsföras samtidigt som detta görs i redovisningen. De aktiverade utgifterna skulle med detta synsätt m a o inte vara avdragsgilla vid taxeringen. En sådan bedömning förefaller också vara rimlig utifrån tanken med kopplingen till bokföringen i periodiseringsfrågor. Men eftersom vissa regler i 29 § KL omfattar även periodiseringsfrågor är tolkningen inte självklar. Enligt min mening bör dock avdrag vägras i detta fall för de utgifter som är aktiverade. Skälet är att skattereglerna vad gäller periodiseringen av FoU-utgifter skall grundas på bokföringen. Bara om det finns ett direkt stöd i en skatteregel kan omedelbart avdrag medges för i redovisningen aktiverade utgifter. Anv p 18 till 29 § KL utgör inte en sådan regel.

Att skattelagen inte systematiskt skiljer mellan periodiseringsposter och resultatreglerande poster leder också till tillämpningsproblem. Flera av KLs värderingsregler innehåller ett moment resultatmätning och ett moment resultatreglering. Ett tydligt och bra exempel på detta är lagervärderingsregeln i anv p 2 till 41 § KL. Denna regel skiljer inte mellan den värdering som skall ske enligt bokföringsmässiga principer (lägsta värdets princip), och som syftar till att bestämma lagrets an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

skaffningsvärde, och den nedskrivning till 50 % av anskaffningsvärdet som medges. Följden blir att en skattskyldig kan visa 0 i resultat före bokslutsdispositioner och skatt och genom en lagernedskrivning åstadkomma ett skatterättsligt underskott i verksamheten. Om det finns skatterättsliga motiv för att tillåta en sådan disposition kan säkert diskuteras. Klart är emellertid att resultaträkningen kommer att redovisa ett underskott som i bokföringsmässig mening inte är ett underskott. Dispositionen borde således ha gjorts utanför räkenskaperna.

Gränsdragningen mellan resultatmätning och resultatreglering är emellertid svårare vad gäller avskrivningsreglerna för maskiner och inventarier i anv p 3—6 till 29 § KL. För flertalet innebär reglerna en klar resultatreglering, men denna del av avskrivningen kan inte alltid med lätthet fastställas. Dessa regler är utformade som schabloner bl a för att undvika konflikter med redovisningen. Man kan då knappast efterlysa att reglerna tydligare skall göra denna distinktion. Min slutsats blir att redovisnings- och skatteregler på detta område inte kan vara helt samordnade.

Vad gäller de materiella skatterättsliga *värderingsreglernas koppling till redovisningen* finns nästan ett obegränsat antal fall som belyser problematiken med att använda redovisningen som grund för skattereglerna. Jag skall begränsa mig till två fall. Det första fallet gäller vilken betydelse god redovisningssed har för tolkningen av reglerna om värdering av fastighet i 29 § KL. Frågan är bl a av intresse för att dessa regler formellt inte är kopplade till redovisningen. I det andra fallet skall jag belysa behovet av förtydliganden rörande tillämpningen av regler som innebär betydande skatteförmåner. Exemplet avser den praxis som gäller för vilka lagertillgångar som är nedskrivningsbara.

Det första fallet gäller frågan om ränta på lån som hänför sig till uppförandet av en byggnad skall kostnadsföras löpande eller ingå i byggnadens anskaffningsvärde. Enligt min mening är detta ett område där det är eftersträvansvärt att redovisningen och beskattningen överensstämmer. Anskaffningsvärdet bör m a o helst bestämmas på samma sätt i båda regelsystemen. Försiktighetsaspekten bör helst beaktas i periodiseringen av utgiften, d v s avskrivningstidens längd och den årliga avskrivningsprocenten. Fallet med ränta i anskaffningsvärdet av en byggnad är av särskilt intresse eftersom skattereglerna för byggnad inte är kopplade till redovisningen. Har ändå redovisningen betydelse för tolkningen av KLs regler? Rättsläget är i korthet följande. Anv p 7 till 29 § KL innehåller inga bestämmelsr om detta. Enligt *RÅ 1967 ref 54* får dock räntor ''oaktat de helt eller delvis hänför sig till lån för uppförande av byggnad'' avdras omedelbart. Det föreligger således skattemässigt en valfrihet om man vill aktivera eller kostnadsföra räntor av detta slag. Frågan är av stor principiell betydelse i redovisningen. Denna post är en av de vanligaste korrigeringsposterna när svenska börsföretag skall göra en jämförele mellan det redovisade resultatet enligt god redovisningssed och utländsk praxis, i första hand amerikansk (US GAAP). För i motsats till US GAAP behöver räntan enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

svensk redovisningspraxis inte inräknas i byggnadens anskaffningsvärde.[10] Även bokföringsmässigt föreligger m a o en valfrihet. Enligt min mening har redovisningspraxis på detta område sin grund i den generösa skatterättsliga bedömningen. Den har alltså påverkat innehållet i redovisningen. Det finns nämligen inga starka redovisningsmässiga skäl för ett sådant synsätt. Ränta som utgår under byggtiden är i princip en del av anskaffningsvärdet för byggnaden. Min förklaring till redovisningspraxis innehåll kan tyckas tveksam mot bakgrund av att reglerna i anv p 7 till 29 § KL inte kräver en koppling till redovisningen. Men reglerna är oklara och skapar osäkerhet. Företagen väljer då att kostnadsföra alla räntor. Som reglerna är utformade är detta dock enligt min mening obehövligt. Räntor kan avdras vid beskattningen men aktiveras i bokföringen. Men de lege ferenda menar jag att det inte finns några sakliga motiv till en annorlunda bedömning skattemässigt än vad som borde gälla i redovisningen, nämligen att ränta på lån som hänförs till uppförandet av en byggnad skall ingå i byggnadsvärdet.

Mitt andra exempel på en konflikt mellan redovisnings- och skatteregler gäller tilllämpningen av anv p 2 till 41 § KL och rätten till nedskrivning av lagertillgångar. Denna fråga har jag i andra sammanhang diskuterat ingående.[11] Jag skall inte här upprepa vad som tidigare sagts utan enbart diskutera fallet *RÅ 1987 ref 45*. Av detta framgår att rättsläget numera får anses innebära att de uttalanden som gjordes i prop 1945:377 skall vara avgörande för gränsdragningen mellan nedskrivningsbart och ej nedskrivningsbart lager. Dessa uttalanden går ut på att tillgången fysiskt skall ha förflyttats för att nedskrivningsrätten, och därmed äganderätten, skall anses ha övergått. Tillgångar som omhändertagits av en självständig fraktförare ansågs ha lämnat säljaren. I RÅ 1987 ref 45 ansågs en tillgång som omhändertagits av en självständig fraktförare ha lämnat säljaren och följaktligen övergått till köparen, oberoende av gällande fraktvillkor. Om fraktvillkorens betydelse för nedskrivningsrätten finns inga uttalanden i prop 1945:377. Av gjorda uttalanden torde dock indirekt kunna utläsas att fraktvillkoren skulle sakna betydelse. RÅ 1987 ref 45 har likheter med RÅ 1978 Aa 149. Målet belyser sambandet mellan intäktsredovisning och tillgångsredovisning och att fiskala kontrollaspekter kan komma i konflikt med redovisningen. Enligt min mening bör en säljare som t ex skall leverera varor fritt köparens lager och använder en självständig fraktförare inte anses ha avlämnat varorna (fullgjort sin prestation) förrän de anlänt till köparen. Därmed får han inte heller intäktsföra affären förrän fraktvillkoren är uppfyllda. Vad RÅ 1987 ref 45 innebär för säljarens intäktsredovisning är i likhet med säljarens situation i RÅ 1978 Aa 149 oklart. Fallet visar att om det är förknippat med skatteförmåner att skatterättsligt anses som ägare till en tillgång måste motiven till förmånen vara klara, och vägledning ges för hur gränsdragningsfrågor skall lösas. Så är inte fallet med anv p 2 till 41 § KL. Som regeln nu är utformad, och eftersom det skall föreligga överensstämmelse mellan redovisning och beskattning, kan RÅ 1987 ref 45 medföra att säljaren skattemässigt kanske

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

tvingas intäktsredovisa en försäljning i strid med god redovisningssed.

Sammanfattningsvis kan konstateras att KLs värderingsregler borde vara så systematiserade att omfångs- och periodiseringsregler hålls isär. Vidare borde en tydligare gränsdragning eftersträvas mellan periodiseringsregler och resultatregleranде regler. En anslutning till terminologin i BFL skulle också vara till stor fördel. Vad gäller värderingsreglernas tekniska utformning är det enligt min mening naturligt att eftersträva att de så nära som möjligt anknyter till redovisningen. Det gäller t ex vem som skall anses som ägare till en tillgång. Överensstämmelse bör också eftersträvas i gränsdragningen mellan omkostnader och aktiverbara utgifter och bestämning av anskaffningsvärde. I andra avseenden blir skillnader oundvikliga. Det gäller frågor där den subjektiva bedömningen är framträdande i redovisningen. Det kan t ex gälla avskrivningstidens längd, d v s hur man bedömer tillgångens ekonomiska livslängd, och i vilken takt en anläggningstillgång förbrukas, d v s den årliga avskrivningsprocenten. Vid lagervärderingen gäller det t ex inkuransbedömningen. I dessa frågor arbetar och bör skatterätten arbeta med schablonlösningar.

8. Avsättning för framtida utgifter

För att rätt kunna bedöma ett företags resultat ett visst räkenskapsår skall inte bara periodens utgifter utan också vissa framtida utgifter beaktas. Det är utgifter som har en koppling till den redan bedrivna verksamheten. Det kan vara utgifter som behövs för att beräkna den gångna periodens resultat (periodiseringsposter) men också utgifter som saknar direkt samband med det gångna året eller någon annan period, t ex förluster (försiktighetsposter). Framtida utgifter kan definieras på flera sätt. Jag menar i det följande med framtida utgifter sådana utgifter som det föreligger osäkerhet om vid värderingen, vars riktighet kommer att bekräftas av någon händelse i framtiden.[12] En framtida utgift är med detta synsätt aldrig konstaterad vid bokslutstillfället.

Framtida utgifter är ett område som ofta framhålls som ett exempel på att beskattningen bättre måste följa redovisningen. Ett särskilt skattebetänkande har också utarbetats (SOU 1983:47) med detta syfte. Betänkandet har emellertid inte lett till lagstiftning. Enligt min mening är detta område ett exempel på det motsatta, d v s något som lämpar sig för uttryckliga schablonmässiga skatteregler. Det är nämligen mycket svårt — om inte omöjligt — att utforma skatteregler som harmoniserar med den redovisningsmässiga bedömningen. Det beror främst på att det inte sällan ligger en stor del subjektivitet i denna bedömning. Om beskattningen inte skall bli helt slumpartad krävs här tydliga skatteregler. I motsats till det förhärskande svenska synsättet, som innebär att i princip alla framtida utgifter är av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

dragsgilla, har många utländska regelsystem en motsatt huvudregel. Avdrag medges inte för framtida utgifter, utom i några särskilt uppräknade fall.

Mitt synsätt i denna fråga grundas på att periodiseringsfrågorna enligt min mening har kommit att överteoretiseras i svensk redovisning och beskattning, och jag hävdar att det i mycket beror på skattereglerna. Rent teoretiskt är det lätt att uttala att en framtida utgift principiellt bör kostnadsföras. Men det är lätt att en sådan periodisering görs oavsett värdet ur resultatmätningssynpunkt. Idag är det vanligt att allehanda småposter periodiseras, och det är inte ovanligt att man i boksluten gör generella reserveringar för framtida utgifter grundade på erfarenheter från tidigare år. Avsättningen sker också i ökad utsträckning för framtida utgifter vars karaktär och beståndsdelar är obestämda. Ett sådant exempel är s k omstruktureringskostnader.

Som exempel på en småpost som föreligger i nästan vartenda bokslut, där dessutom beräkningssvårigheterna kan vara betydande, är avsättningen för årets beräknade revisionskostnader. Enligt RÅ 1985 1:28 är en sådan avsättning avdragsgill. BFN yttrade till RR att en avsättning var i överensstämmelse med god redovisningssed. Något annat var inte heller att vänta från redovisningsmässiga utgångspunkter. Men vad har denna post, utom i rena undantagsfall, för betydelse för redovisningen av företagets resultat och ställning? Genom att skattemässigt tillåta avsättningar av det här slaget påverkar, och kanske t o m framtvingar, skattereglerna en redovisningspraxis som annars inte hade utvecklats. Hur många företag skulle gjort avsättningen om posten inte varit skattemässigt avdragsgill?

Det finns givetvis fall då en avsättnig för framtida utgifter görs i redovisningen oberoende av den skattemässiga bedömningen, p g a postens betydelse för företagets resultat och ställning. Ett bra exempel är avsättningar för gjorda garantiåtaganden för under året sålda produkter. Detta är en post som enligt min mening är ett typexempel på då skattemässigt avdrag bör ges för avsättningen.[13] I andra fall, t ex för småposter och generella återkommande reserveringar, riskerar skattekreditaspekten att få en alltför framträdande roll i bedömningen av behovet av avsättningen hos den skattskyldige. Avdrag bör då som huvudregel inte medges.

Det finns således anledning att se upp med rättsutvecklingen på detta område. Fortsätter utvecklingen kommer vi förmodligen att få allt fler avsättningar för framtida utgifter. Det är svårt att komma till rätta med dessa från redovisningsmässiga utgångspunkter. En skatterättslig reglering är enligt min mening nödvändig. Den bör i grunden vara avvisande till avsättningar för framtida utgifter, men tillåta avsättningar för poster av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning. Mitt synsätt är också tillämpbart på avsättningar för framtida förluster, t ex valutaförluster. Men detta är ett stort problemområde som måste lämnas utanför uppsatsen.

Sammanfattningsvis menar jag att behovet av att skattemässigt kunna periodise-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

ra framtida utgifter är överdrivet. Skattereglerna bör på detta område anpassas till utvecklingen i många andra länder, och vara mindre generösa vad gäller avdrag för avsättningar för framtida utgifter. Det skulle ge en mer likformig beskattning och underlätta bedömningen av en rad redovisningsfrågor.

9. Avslutning

För företagsbeskattningens del är periodiseringsreglerna centrala. Vilken betydelse man tillägger redovisningen vid tillämpningen av reglerna får stor betydelse för företagens skattemässiga resultatutfall och praktiska bokföring och bokslutsarbete. Svensk rätt har här valt en enkel lösning. Man förlitar sig relativt okritiskt på redovisningens innehåll. Men redovisnings- och skatteregler har delvis olika syften, och den förenklade skatterättsliga grundsynen skapar därför stora rättstillämpningsproblem. Efterhand som periodiseringsfrågorna alltmer kommer att uppmärksammas ökar givetvis dessa problem. Det behövs enligt min mening ett mer nyanserat synsätt i svensk skatterätt på periodiseringsfrågorna än det som hittills styrt utvecklingen av lag och praxis. Skattereglerna behöver bli mer självständiga i förhållande till redovisningen. En sådan utveckling har redan ägt rum i en stor del av vår omvärld.

Förutom vissa systematiska och terminologiska brister i KLs periodiseringsregler är dessa regler enligt min mening behäftade med tre grundläggande svagheter. Den första är avsaknaden av regler som tar sikte på den bokföringsmässiga friheten att välja redovisningsprincip. En regel med innebörd att företagen görs bundna av valda redovisningsprinciper vid taxeringen, och bara får byta princip efter tillstånd av fiskus, är enligt min mening en grundläggande förutsättning för ett skatterättsligt regelsystem som anknyter till redovisningen. Den andra svagheten med KLs periodiseringsregler är att lagen inte ger fiskus något stöd för att kunna ifrågasätta den redovisningsmässiga periodiseringen i fall som är oreglerade. Det innebär också att domstolarna i princip görs helt beroende av innehållet i god redovisningssed. Enligt min mening borde KL innehålla en uttrycklig regel för de fall då man skattemässigt inte kan acceptera innehållet i redovisningen. Den tredje svagheten med reglerna är de uttryckliga värderingsreglernas konstruktion. De skrivs oftast på ett sätt som närmast innebär att de ger uttryck för vad som är god redovisningssed. I stället borde de vara mer självständiga gentemot redovisningen och framstå som exklusiva skatteregler. Om de överensstämde med god redovisningssed skulle de ju inte behövas. Den nuvarande tekniken att lagstifta innebär att skattereglerna kraftigt påverkar redovisningens innehåll. Exklusiva skatteregler skulle möjliggöra för företagen att redovisa efter renodlade redovisningsmässiga bedömningar.

Eftersom periodiseringsreglerna i KL, liksom resultatreglerande regler utanför

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

KL som kopplas till räkenskaperna, har stor betydelse för innehållet i god redovisningssed blir frågan om kopplingen mellan redovisningen och beskattningen extra komplicerad. Det är en vanlig uppfattning, åtminstone bland redovisningsexperter, att skattereglerna inte är i harmoni med god redovisningssed och att detta hindrar utvecklingen av redovisningspraxis. Som jag försökt visa ovan är det inte skattereglerna utan avsaknaden av skatteregler som hindrar utvecklingen av god redovisningssed. Det är i praktiken svårt att utveckla redovisningspraxis som innebär en större skattebelastning för företagen.[14] Det faktum att nästan varje förändring av redovisningspraxis får omedelbart genomslag vid beskattningen är därför hindrande för utvecklingen av god redovisningssed. Mer genomtänkta skatteregler på detta område skulle tveklöst främja utvecklingen av redovisningspraxis. SN

Noter

1. Se Claes Norberg, Sambandet mellan utdelningsbart belopp och skattepliktig vinst, i Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, 1988, s 93 ff.
2. Detta finanspolitiska motiv har störst bäring på öppna resultatreglerande poster av typ allmän investeringsfond.
3. Detta är fallet när den bokföringsskyldige använder den s k pärmmetoden (kontantmetoden) för fakturahanteringen. Men även om fordringar och skulder löpande grundbokförs skall detta enligt BFL inte ske när fordran eller skulden uppkom utan när fakturan avsänts eller mottagits, eller detta bort ske. Utan 4 § BFL skulle dessa fakturor inte ingå i årsbokslutet.
4. Prop 1975:104 s 148.
5. Jfr Rabe i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 17 (NSFS 17) s 144 ff.
6. Jfr Thorell Skattelag och affärssed 1984 s 112 ff.
7. Jfr Thorell SST 1984 s 1195 ff.
8. Omständigheterna i detta mål har utförligt behandlats av mig i annat sammanhang, se Thorell 1984 s 299 ff.
9. Jfr BFNs cirkulär nr 20 s 5. I detta ärende har BFN yttrat sig just rörande de förhållanden som gällde i RÅ 1977 ref 13, men detta gjordes långt efter målet i RR. Detta svar från BFN skiljer sig i förhållande till BFN U 87:1 på så sätt att det innebär att resultatavräkning i Anticimex-fallet skall ske först vid avtalstidens slut.
10. Jfr FARs rekommendation nr 3 p 3.
11. Bergström-Thorell SN 1982 s 381 ff och Thorell 1984 s 228 ff.
12. Jfr Thorell 1984 s 280.
13. På detta område har emellertid skattepraxis enligt min mening, särskilt vad gäller utredningsregeln i anv p 1 a till 41 § KL, blivit alltför restriktivt tillämpad. Skatteregeln har därigenom på ett oacceptabelt sätt kommit att avlägsna sig från vad som är god redovisningssed.
14. Jfr Johansson-Östman, Balans 1985 nr 4 s 16 ff.

PER THORELL
Per Thorell är docent i finansrätt och verksam som kanslichef i bokföringsnämnden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

PETERS & CO SKATTEKONSULTER AB

MEMBER OF ARTHUR ANDERSEN & CO S.C.

Peters & Co Skattekonsulter AB ingår tillsammans med Peters & Co Revisionsbyrå AB och Arthur Andersen & Co Consultants AB i Arthur Andersen & Co S.C., vilket är ett av världens största revisions- och konsultföretag med ca 46.000 medarbetare i över 60 länder. Detta innebär att vi kan erbjuda våra uppdragsgivare internationell service och ett världsomspännande kontaktnät. Peters & Co Revisionsbyrå AB är ett av Sveriges största företag i branschen med ca 300 medarbetare vid våra kontor i Stockholm, Göteborg, Malmö, Helsingborg, Lund och Trelleborg. Våra uppdragsgivare är allt från stora börsföretag till små familjeföretag verksamma inom alla branscher.

SKATTEKONSULTER

Peters & Co Skattekonsulter sysselsätter för närvarande ca 20 skattekonsulter. För att kunna möta den ökande efterfrågan på våra tjänster söker vi för tillträde snarast skattekonsulter med placering i Stockholm. Du kommer att arbeta med i huvudsak skatterättsliga frågor, främst avseende svensk och internationell företagsbeskattning, med därtill hörande civilrättslig och ekonomisk rådgivning.

Vi söker två erfarna skattekonsulter

Lämplig bakgrund är ett flertal års erfarenhet av arbete med skatter inom advokatbyrå, revisionsbyrå, domstol, skatteförvaltning eller liknande verksamhet. Du bör ha mycket goda kunskaper i beskattningsrätt med bolagsrättslig anknytning.

Vi söker tre yngre skattekonsulter

Du skall ha jur.kand- och/eller civilekonomexamen med något eller några års erfarenhet av arbete med skatter. Vi erbjuder ett krävande men samtidigt stimulerande och utvecklande arbete. Du får inom företaget möjlighet till vidareutbildning på det skatterättsliga området bl a genom Arthur Andersens internationella utbildningsprogram. Du kommer med växande erfarenhet att ha möjlighet att profilera Dig inom Ditt intresseområde.

Ytterligare upplysningar lämnas av Björn Anderssén och Håkan Magnusson, 08-610 58 00. Svar med fullständiga ansökningshandlingar skickas snarast till **Peters & Co Skattekonsulter AB, Att. Conny Otteland, Box 23501, 104 35 STOCKHOLM.**