SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTEVERKET Nr 5 1972

Varför beskattningsåret för juridisk person bör sammanfalla med räkenskapsåret

Av Bankdirektören Ragnar Helgesson

För drygt tio år sedan kom några rättsfall som belyser sambandet mellan inkomstslag och beskattningsår. Rättsfallen kan och skall möjligen också tolkas som att det är det enskilda inkomstslaget som avgör beskattningsårets omfattning. Frågan har fått förnyad aktualitet i och med att rättsfallen givits en ganska kategorisk uttolkning i skattelitteraturen. Själv har jag kommit i kontakt med problemet genom en bolagsnämnd som under åberopande av rättspraxis taxerat ett aktiebolag för realisationsvinst som uppkommit efter räkenskapsårets utgång. Från bolagets sida har man ställt sig helt oförstående till nämndens beslut. Vad som skall förstås med ett så centralt begrepp som beskattningsårets omfattning borde det icke behöva råda någon tvekan om. Tyvärr tycks åsikterna gå isär både i fråga om vad som är principiellt riktigt och praktiskt ändamålsenligt.

Diskussionsunderlag

Ett aktiebolags räkenskapsår omfattar tiden 1/7—30/6. I slutet av 1970 sålde bolaget en rörelsefastighet. Vid 1971 års taxering deklarerades icke någon realisationsvinst, eftersom den uppkommit efter räkenskapsårets utgång. Bolagsnämnden tog upp realisationsvinsten till beskattning redan vid 1971 års taxering. Detta motiverades med att beskattningsåret för inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet alltid sammanfaller med kalenderåret. Från bolagets sida hävdades, att det varken i KL, TF eller i de av RN utgivna deklarationsupplysningarna finns något krav att dela upp ett visst räkenskapsårs verksamhet på skilda beskattningsår beroende på vilka inkomstslag verksamheten omfattar. Ur praktisk synpunkt befanns en uppdelning på flera beskattningsår leda till helt oöverskådliga konsekvenser i fråga om uppgiftsskyldighet, taxeringskontroll, behandling av återvunna värdeminskningsavdrag etc.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:56

Lagstiftningens och deklarationsupplysningarnas utformning

Som framgår av 3 § KL kan beskattningsåret vara endera kalenderåret eller särskilt räkenskapsår. För företag eller enskilda med ordnad bokföring och där verksamheten avser annan tidsperiod än kalenderåret menas med beskattningsår det räkenskapsår som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. Enligt den deklarationsblankett — formulär 2 — som bl a skall användas av aktiebolag finner vi på första sidan närmast under rubriken "Allmän självdeklaration", att deklarationen avser det beskattningsår som motsvarar endera nästföregående kalenderår eller ett särskilt räkenskapsår. Detta "antingen eller" borde kunna tolkas som att vid brutet räkenskapsår alla deklarationens siffror skall hänföras till en och samma period. Denna förmodan förstärks av Riksskatteverkets deklarationsupplysningar som anger följande:

"Med beskattningsår (inkomstår) förstås det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. Uppgifterna i deklarationen skall avse beskattningsåret."

Deklarationsblanketterna fastställs av riksskatteverket enligt Kungl. Maj:ts bemyndigande. De deklarationsupplysningar som verket därutöver lämnar är givetvis avsedda som ett förtydligande av kommunalskattelagens bestämmelser. Eftersom det i upplysningarna klart utsägs, att uppgifterna i deklarationen skall avse beskattningsåret, borde det icke behöva föreligga någon tvekan om vilken tidsperiod som åsyftas. Det kan nämnas, att den metod för beskattningsårets bestämmande som lagtext, deklarationsblanketter och deklarationsupplysningar nu bygger på avlöste ett mera invecklat system, som tillämpades före 1928 års KL; jämför G. Ebersteins "Om skatt till stat och kommun" sid 335 ff. Genom att skjuta inkomstens taxering i förgrunden kunde man på ett enkelt sätt bestämma begreppet beskattningsår och därmed den tidsperiod som uppgifterna i en deklaration skall omfatta. Någon möjlighet att härleda uppgiftsskyldighetens tidsmässiga omfattning ur enskilda inkomstslag tycks alltså icke föreligga. Tvärtom tyder också taxeringsförordningens bestämmelser om uppgiftsskyldighet på att beskattningsåret intar en "överordnad" och oberoende ställning i förhållande till skilda inkomstslag och förvärvskällor.

Sammanfattningsvis bör kunna fastslås, att lagtext och deklarationsupplysningar enbart talar om beskattningsåret. Pluralform förekommer inte. Vidare är beskattningsåret indirekt definierat genom begreppen taxeringsår, räkenskapsår och kalenderår. Definitionen görs oberoende av begreppen inkomstslag och förvärvskällor. För juridisk person avser årsredovisningen samtliga intäkter och kostnader under ett visst räkenskapsår. Detta gäller givetvis oavsett till vilket inkomstslag i skatterättslig mening som verksamheten skall hänföras. Både rättsliga och praktiska omständigheter talar för att detta räkenskapsår — även om det är brutet — bör få utgöra beskattningsår för samtliga de inkomstslag som den juridiska personens verksamhet omfattar. Att en sådan åsikt icke står oemotsagd framgår inte minst av olika kommentarer i skattelitteraturen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:56

Rättfallsredogörelse

De rättsfall som brukar åberopas som stöd för att en skattskyldig som använder brutet räkenskapsår för inkomstslaget rörelse icke bör få redovisa andra inkomstslag (tillfällig förvärvsverksamhet, fastighet, kapital) på samma tidsperiod är RÅ 1958 ref 53, RN 1960 nr 3:4 och 4:3 samt RÅ 1962 not. 835. Nedan lämnas en kortfattad redogörelse för dessa rättsfall.

Fallet RÅ 1958 ref 53 avsåg en företagare som även hade inkomst av tjänst och som förlängt rörelsens räkenskapsår på sådant sätt att denna ej skulle taxeras under ett år. RR förklarade att detta inte skulle föranleda, att även taxeringen av inkomsten av tjänst skulle förskjutas.

RN 1960 nr 3:4 avser följande förhandsbesked: "RN finner det förhållandet, att sökanden för den förvärvskälla, beträffande vilken inkomstredovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår, icke kunna föranleda att sökandens inkomst av annan fastighet eller av kapital eller honom tillkommande allmänna avdrag skola redovisas på motsvarande sätt. På grund härav förklarar RN att sökanden — även om han genomför den ifrågasatta omläggningen av räkenskapsår för tandläkarpraktiken — likväl skall redovisa övriga berörda förvärvskällor och åtnjuta allmänna avdrag för beskattningsår sammanfallande med kalenderår. Vad sålunda uttalats skall gälla oavsett om sökanden för tandläkarpraktiken har ordnad bokföring, som avslutas medelst vinst- och förlustkonto, eller icke."

RN 1960 nr 4:3 avser följande förhandsbesked: "RN finner det förhållandet, att sökanden för den förvärvskälla, beträffande vilken redovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår, icke kunna föranleda att jämväl inkomst av annan fastighet, tjänst eller kapital eller allmänna avdrag må redovisas annat än för kalenderår." RR: ej ändring (utslag d. 24 aug. 1960).

RÅ 1962 not 835 avsåg ett rörelsedrivande aktiebolag som på grund av omläggning av räkenskapsår inte taxerades för rörelsen vid 1958 års taxering men som likväl vid nämnda års taxering beskattades för skatt som restituerats och avkortats under år 1957. Det kan nämnas, att utgången i detta ärende innebar, att PN:s beslut fastställdes, sedan KR bifallit TI:s talan. Hos KR hade TI yrkat undanröjande av taxeringen med följande motivering (jmf SN 1962 nr 11—12 sid 442): "För en skattskyldig som enligt bokföringslagen vore pliktig föra handelsböcker, skulle, därest sådant räkenskapsår användes som icke sammanföll med kalenderår, all inkomst som vore att hänföra till den skattskyldiges verksamhet upptagas till beskattning för räkenskapsåret och icke för kalenderåret. Bolaget hade icke drivit någon annan verksamhet är rörelse. Ovannämnda avkortade och restituerade skatt borde därför såsom hänförlig till bolagets räkenskapsår den 1/10 1956—den 31/3 1958 beskattas först vid 1959 års taxering."

Hur har rättsfallen kommenterats i skattelitteraturen?

Ur C. Welinders "Beskattningsrätt I" sid 115 citeras följande:

"Antag att en rörelseidkare även har andra inkomster, t ex av en anställning. Skall han, om han för rörelsens del har brutet räkenskapsår, även använda detta för sina övriga inkomster? Lagen ger inte klart besked på denna punkt, även om den synes utgå från att en skattskyldig blott skall få använda *ett* beskattningsår. Då t ex löneuppgifter ges per kalenderår, är det praktiskt att använda detta för annat än rörelseinkomst. Å andra sidan underlättas en kontroll av en persons deklaration, som sker med hjälp av beräknade levnadskostnader, skatter o d samt redovisad förmögenhetsökning, av att inkomster beräknas för samma period."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:56

I J. Bratts "Deklaration och beskattning" (15 uppl. sid 22) finns följande uttalande:

"Ser vi nu på deklarationsblanketten, finner vi ... en text, vilken anger att deklarationen avser det beskattningsår som motsvarar endera nästföregående kalenderår eller ett särskilt räkenskapsår. Detta pekar på, att i sistnämnda fall *alla* deklarationens siffror och uppgifter i övrigt, såväl beträffande inkomst som förmögenhet, skall hänföra sig till det särskilda räkenskapsåret. Enligt vissa avgöranden under senare tid är detta dock ej fallet." I en *fotnot* utvecklas detta på följande sätt:

"Sålunda har riksskattenämnden genom beslut som regeringsrätten lämnat utan ändring, förklarat det förhållandet, att en person betr. förvärvskälla, för vilken redovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår, icke kunna föranleda att jämväl inkomst av annan fastighet, tjänst eller kapital eller allmänna avdrag må redovisas annat än för kalenderår. Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet — såväl realisationsvinst som inkomst genom restitution eller avkortning av skatt — har förklarats alltid skola redovisas för kalenderår. Konsekvensen av de sålunda angivna besluten är uppenbarligen, att en och samma taxering kan omfatta inkomst under olika tidsperioder."

De rättsfall som nämnda uttalande torde bygga på har givits en mycket kategorisk uttolkning i SOU 1971:46, "Teknisk översyn av kapitalbeskattningen", där frågan dock närmast gällde beskattningsåret vid förmögenhetstaxeringen. Jag citerar:

"Brutet räkenskapsår får användas för förvärvskällorna rörelse och jordbruk med bokföringsmässig redovisning. Under förutsättning av ordnad bokföring med vinst- och förlustkonto torde även annan fastighet, som ej schablontaxeras, få redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, och brutet räkenskapsår kan således förekomma här (RÅ 1929: 714 samt RN 1960 nr 1:4)[1]. Däremot skall en schablontaxerad fastighet alltid redovisas per kalenderår (RN 1960 nr 3:4 och 4:3).

Förvärvskällorna kontantmässigt redovisat jordbruk, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital skall alltid deklareras per kalenderår (RÅ 1958 ref 53, RN 1960 nr 3:4 och 4:3). I samband med övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder kan emellertid brutet räkenskapsår förekomma även i kontantredovisat jordbruk (RN 1970 nr 3:2).

Det förhållandet att en skattskyldig för en förvärvskälla tillämpar brutet räkenskapsår föranleder icke att jämväl andra förvärvskällor på grund härav får redovisas på enahanda sätt (RÅ 1958 ref 53, RN 1960 nr 3:4 och 4:3)."

Av citerade uttalanden att döma förefaller det vara ganska klart, att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tillämpar brutet räkenskapsår i princip skall redovisa (åtminstone) inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet per kalenderår. Varken taxeringsnämnder eller skattekonsulter tycks dock — i vart fall hittills — ha tolkat rättsfallen så kategoriskt. Rättsfallen har varit kända sedan lång tid tillbaka, och skulle de ha tillämpats konsekvent, borde rimligen vissa tekniska komplikationer (se nedan) ha gett sig till känna. Det kan för övrigt nämnas, att i Geijers m fl "Skattehandbok" antyds att aktiebolag, som ju under alla omständigheter är bokföringsskyldiga, skulle vara berättigade att alltid deklarera

[1] Jämför H. Bylins kommentar i SN nr 7/1960 sid. 195 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:56

samtliga inkomstslag för räkenskapsår, även om det inte sammanfaller med kalenderåret. I den av riksskattenämnden "utgivna" handledningen för arbetet i taxeringsnämnd (5:e upplagan sid 103) har rättsfallen kommenterats på följande sätt:

"I rättspraxis har numera fastslagits, att en omläggning av räkenskapsåret för rörelse icke i och för sig rubbar beskattningsåret för en skattskyldigs övriga förvärvskällor eller för förmögenhetsbeskattningen (RÅ 1958 ref 53 och RN 1960 nr 3:4 och 4:3)".

Om riksskattenämnden (riksskatteverket) verkligen menat, att rättsfallen skall ha den kategoriska innebörd som redogörelsen ovan tyder på, borde rimligen detta ha klargjorts tydligare både i handledningen och i deklarationsupplysningarna. Men oavsett vad som skall anses utgöra gällande rätt på området, är det kanske också väsentligt att fundera ett slag över vad som är den mest ändamålsenliga lösningen.

Vad är mest ändamålsenligt?

För var och en som praktiskt hållit på med rörelsebeskattning är det väl närmast ett självklart konstaterande, att det skulle vålla orimliga arbetsinsatser att göra om årsredovisningen vid brutet räkenskapsår till kalenderår för de intäkter och kostnader som avser annat inkomstslag än rörelse. Svårigheten att göra en sådan omräkning är troligen en av orsakerna till att man inom skatterätten godkänner från kalenderåret avvikande räkenskapsår (jämför fotnot 58 sid 91 i E. Anderssons avhandling "Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen", Helsingfors). Denna pragmatiska inställning vad avser finsk skatterätt framgår inte minst av följande citat (a. a. sid 91 ff):

"Av större betydelse vid bedömning av förhållandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning är stadgandet i BeskL 2 §, enligt vilket även räkenskapsår, som icke sammanfaller med kalenderåret, godkännes vid beskattningen och betraktas som skatteår... Då det ovan nämnda bokföringsmaterialet utgör den viktigaste delen av en rörelseidkares deklaration, sker beskattningen de facto på basen av bokföringen. Befinnes denna tillförlitlig, lägges den som sådan eller efter detaljkorrigeringar och sedan de av skattelagstiftningen förutsatta korrektionerna gjorts, till grund för beskattningen. Det skulle krävas ett stort arbete att omarbeta en enligt bokföringsmässiga grunder gjord redovisning t ex till en kontantredovisning. Detta arbete har skattemyndigheterna aldrig företagit och uppenbarligen funnes härför ej heller några skäl. Sannolikt har möjligheten härtill aldrig ens föresvävat skattemyndigheterna, utan i och med att bokföringen godtagits, har även de bokföringsmässiga grunderna som regel accepterats."

Som exempel på praktiska komplikationer som kan uppkomma vid utnyttjandet av skilda beskattningsår för olika inkomstslag kan vi återgå till det inledningsvis omnämnda aktiebolaget med räkenskapsår per 30/6. Vi förutsätter, att bolaget sålde industrifastigheten 31/12 1970. Om beskattningsåret för inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet skulle sammanfalla med kalenderåret, uppkommer följande situation. Bolaget gör vid realisationsvinstberäkningen tillägg för återvunna värdeminskningsavdrag fram till 30/6 1970, dvs tom räkenskapsårets utgång. Några andra återvunna värdeminskningsavdrag finns inte att ta hänsyn till vid 1971 års

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:56

taxering. Vid 1972 års taxering yrkar bolaget värdeminskningsavdrag i rörelsen för tiden 30/6—31/12 1970. Bolaget torde icke kunna nekas detta avdrag, eftersom industrifastigheten ingår i rörelsen under denna tid. För att en riktig realisationsvinstberäkning skall kunna åstadkommas måste tydligen 1971 års taxering brytas upp. Att rättspraxis skulle kunna godtaga en sådan inneboende inkonsekvens förefaller icke troligt. Även andra problem skulle uppkomma. Bl a blir bokslutet inte längre en tillförlitlig kontrollram vid deklarationsgranskningen, eftersom händelser både före och efter bokslutet kommer att påverka beskattningen.

Anm.: Jfr C. Sjölin och K G A Sandström i TN 1961 s 89 och 118.

Red.

"Plädering"

Av lagtext och deklarationsupplysningar går knappast utläsa annat än att brutet räkenskapsår för juridisk person utgör beskattningsår för samtliga inkomstslag som verksamheten omfattar. Ur praktisk synpunkt förefaller detta också vara den mest ändamålsenliga beskattningsprincipen. Vissa rättsfall jämte kommentarerna till dessa i skattelitteraturen tyder dock på att gällande rätt kan tänkas ha en annan innebörd. Det är min förhoppning att denna ovisshet beträffande en så central fråga inom skatterätten kommer att undanröjas genom klarläggande lagstiftning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:56