Eskil Henriksson & Mats Schröder

Skattemässiga konsekvenser av byte av redovisnings-princip

I artikeln diskuteras huruvida intäkter och kostnader är skattepliktiga respektive avdragsgilla beroende på om de redovisas över resultaträkningen eller inte. Utgångspunkten är vad som händer vid byte av redovisningsprincip i ett företag som innebär att vissa intäkter och kostnader inte kommer att redovisas över resultaträkningen utan direkt mot det egna kapitalet. Artikeln är disponerad på följande sätt: Den inleds med en allmän beskrivning av det kopplade området. Därefter diskuteras vissa speciella skatteregler vilka har betydelse för vilket som är rätt beskattningsår för intäkter och kostnader. Principen om beskattningsårets slutenhet ställs mot principen om räkenskapsårets slutenhet. Innebörden av god redovisningssed vid byte av redovisningsprincip beskrivs. Två exempel på byte av redovisningsprincip presenteras. Några rättsfall avseende kostnader som förts direkt mot det egna kapitalet presenteras. Slutsatsen är att rätt beskattningsår är det år principförändringen kommer till uttryck i räkenskaperna.

1 Inledning

Vid byte av redovisningsprincip i ett företag aktualiseras frågan i vilken utsträckning bytet kommer att påverka den skattemässiga inkomstberäkningen.

Enligt 24 § Kommunalskattelagen 1928:370 (KL) skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Enligt 24 § anv. p. 1 st. 1 1 meningen KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som haft ordnad bokföring ske på grundval av denna med beaktande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I anvisningspunktens tredje stycke föreskrivs bl.a. att vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. Vad som gäller i fråga om inkomstposter skall också tillämpas i fråga om utgiftsposter.

Ovanstående innebär att det skattemässiga resultatet beräknas utifrån vad god redovisningssed anger, vilket brukar benämnas det kopplade området. Detta resultat justeras sedan enligt de speciella skatteregler som finns i KL och Lag om statlig inkomstskatt 1947:576 (SIL). Om inget annat är reglerat i dessa lagar gäller således god redovisningssed fullt ut. Det innebär också att om sättet att redovisa förändras t.ex. genom tillkomst av nya redovisningsrekommendationer kommer det skattemässiga resultatet att genomgå samma förändring som det bokföringsmässiga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

Vid byte av redovisningsprincip är det under vissa förutsättningar god redovisningssed att bokföra en korrigeringspost direkt mot det ingående egna kapitalet. Detta leder till att en del av resultatet som vid oförändrade principer hade redovisats över årets resultat istället redovisas direkt mot eget kapital och redovisningsmässigt hänförs till tidigare år.

Frågan är om den påverkan på årets redovisningsmässiga resultat som en justering av det ingående egna kapitalet innebär även ska få påverka det skattemässiga resultatet. Annorlunda uttryckt kan frågan generellt ställas hur starkt sambandet är mellan redovisningen och beskattningen. Är det helt ovillkorligt? Är det endast intäkter och kostnader som enligt god redovisningssed redovisas över resultaträkningen som påverkar den beskattningsbara inkomsten inom det kopplade området?

2 Sambandet mellan redovisningen och beskattningen

2.1 Den formella respektive materiella kopplingen

Den formella kopplingen innebär att beräkningen av den beskattningsbara inkomsten skall grunda sig på den skattskyldiges bokföring, under förutsättning att den skattskyldige har haft ordnad bokföring. Kravet på ordnad bokföring tillkom bl.a. för att tillförsäkra ett underlag för den skattemässiga beräkningen och kontrollen. Bokföringen får anses vara ordnad, under förutsättning att inga särskilda krav på bokföringens fullgörande finns i den skatterättsliga lagstiftningen, om den är förd i enlighet med årsredovisningslagen, bokföringslagen och god redovisningssed. Den formella kopplingen innebär dels att skattelagstiftningen i vissa fall kräver att avsättning gjorts i räkenskaperna för att avdrag för avsättningen skall medges vid taxeringen, dels att samma värdering av vissa tillgångar skall föreligga i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt.

Den materiella kopplingen innebär att beräkningen av den beskattningsbara inkomsten skall grunda sig på bokföringsmässiga grunder och vara i enlighet med god redovisningssed. Detta innebär att periodisering av intäkter och kostnader följer redovisningsrätten som den uttrycks i lag och rekommendationer. Det vill säga att beskattningen följer räkenskaperna, i materiellt hänseende, under förutsättning att dessa är förenliga med god redovisningssed och inte strider mot någon uttrycklig skatteregel.

2.2 Omfångsfrågan respektive periodiseringsfrågan

För att avgöra om en bokförd intäkt är skattepliktig alternativt en bokförd kostnad är skattemässigt avdragsgill måste man studera omfångsfrågan. Föreligger det skatteplikt respektive avdragsrätt enligt skattelagstiftningen? Nästa steg är att avgöra under vilken period skatteplikten respektive avdragsrätten inträder. Erhåller man direktavdrag eller skall avdraget periodiseras över flera räkenskapsår. Detta brukar benämnas periodiseringsfrågan.

Skattelagstiftningen är uppbyggd på att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om inget annat är reglerat i skattelagstiftningen. Detta innebär att omfångsfrågan avgörs av KL och SIL, men kan i vissa fall påverkas av god redovisningssed, samt att periodiseringsfrågan avgörs av god redovisningssed, om inget annat är reglerat i KL eller SIL.

Reservering för framtida utgifter är ett exempel på en kostnad där skattelagstiftningen saknar särskild reglering (utom i några fall t.ex. reserv för framtida garantiutgifter enligt 24 § anv. p. 5 KL). Här avgörs omfångsfrågan av KL. Periodiseringsfrågan avgörs däremot av god redovisningssed enligt 24 § KL. Avdragsrätten avseende kostnader för forskning och utveckling är särskilt reglerad i 23 § anv. p. 24 KL. Av första

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

meningen framgår det att "avdrag får ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet." Här har lagstiftaren behandlat omfångsfrågan vilket innebär att skattemässigt avdrag medges enligt denna anvisningspunkt. Däremot säger inte lagtexten i anvisningspunktens första mening något om hur avdraget skall periodiseras det vill säga under vilken period avdraget skall medges. Erhåller den skattskyldige direktavdrag eller ska avdraget fördelas över ett antal år? Periodiseringsfrågan är i detta fall inte särskilt reglerad i skattelagstiftningen, varför metoden för att finna svaret enligt vår mening torde vara att gå tillbaka till sambandet mellan redovisningen och beskattningen i 24 § KL, vilket innebär att det avgörs av god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens rekommendation nr 1 punkt 5, skall utgifter för forskning och utveckling som huvudregel kostnadsföras när de uppkommer. Genom att periodiseringsfrågan i denna fråga avgörs av god redovisningssed, enligt 24 § KL, medges direktavdrag även vid beskattningen. När det gäller avskrivningsrätten för maskiner och inventarier enligt 23 § anv. p. 13 KL är både omfångsfrågan och periodiseringsfrågan upptagen. Av anvisningspunkten framgår nämligen både att avdrag medges samt hur avdraget skall fördelas över tiden. I denna särskilda reglering framgår både omfångsfrågan och periodiseringsfrågan, varför vi inte behöver gå till 24 § KL för att finna svaret på någon av frågorna.

2.3 Korrigeringsregeln

I 24 § anv. p. 1 st. 1 4 meningen KL finns den s.k. korrigeringsregeln beskriven. "Värdet av utgående balans, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållanden vid beskattningsårets utgång". I förarbetena till korrigeringsregeln uttalades bl.a. följande:"Innebörden av ändringen bör vara att värdet av sådana utgående balansposter som påverkar nettointäkten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret utan hänsyn till eventuella felaktigheter i den ingående balansen".[1] Regeln innebär att det vid taxeringen är möjligt att korrigera den utgående balansen och därmed årets taxerade inkomst, trots att felaktigheten är hänförbar till tidigare beskattningsår. Eventuell korrigering av den utgående balansen sker genom att tillgångar och skulder omprövas vid varje bokslut. Skatteplikten respektive avdragsrätten försvinner inte enbart på den grunden att posten borde tagits upp ett tidigare år.

Korrigeringsregeln avser att komma tillrätta med effekterna av beskattningsårets slutenhet när det föreligger fel såväl i de ingående som utgående balanserna. Någon aktualisering av denna regel vid byte av redovisningsprinciper var inte avsedd och det är tveksamt om detta ligger inom tillämpningsområdet för den.

2.4 Kontinuitetsregeln

I 24 § anv. p. 1 st. 1 5 meningen KL finns den s.k. kontinuitetsregeln. "Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar". Frågan är om denna lagreglering innebär att det skattemässiga resultatet skall justeras med de förändringar som görs av de ingående balanserna vid byte av redovisningsprincip? Ett annat sätt att formulera frågan är om denna bestämmelse i KL innebär en inskränkning av det skattemässiga resultatets koppling till bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed?

Syftet bakom att införa regleringen var följande: Trots bestämmelserna om att bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas vid beskattningen förekom det regelmässigt att vissa näringsidkare använde kontantprincipen. När dessa skulle övergå till att deklarera enligt bokföringsmässiga grunder var det oklart om de skulle erhålla avdrag för t.ex.

[1] Prop. 1980/81:68 s. 184.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

ingående lager och fordringar trots att tillkomsten av dessa poster inte tidigare påverkat det beskattningsbara resultatet. I samband med att kontinuitetsregeln infördes 1973 uttalades det bl.a. följande: "Vinsten kan bli avsevärd om t.ex. den skattskyldige själv är initiativtagare till övergången och systematiskt vidtagit åtgärder för att göra denna så förmånlig som möjligt från beskattningssynpunkt. Beredningen finner det stötande att en omläggning till korrekt redovisningsmetod skall kunna medföra opåkallade skattelättnader".[2] Citatet syftar på att den skattskyldige inte tidigare tagit upp en tillgång och att när tillgången nu togs upp yrkades det ett skattemässigt avdrag för det ingående värdet på tillgången, vilket medförde en definitiv skattevinst med det ingående värdet. När det gäller skuldsidan blev effekterna givetvis de motsatta, det skattemässiga resultatet ökade om hänsyn togs till ingående skuld.

Någon avvikelse från vad som är att betrakta som följsamhet till god redovisningssed åsyftades inte. Man ansåg tvärtom att man genom lagförslaget skulle uppnå en bättre anslutning till begreppet bokföringsmässiga grunder. I propositionen uttalades bl.a. följande på s. 11: "Beredningen föreslår därför att kontinuitetsprincipen som är grundläggande för all företagsekonomisk redovisning och därmed också för begreppet bokföringsmässiga grunder, kommer till klart uttryck i skattelagstiftningen".[3]

En slutsats som kan dras av vad som sägs i propositionen är alltså att en korrekt tillämpning av bokföringsmässiga grunder leder till ett riktigt underlag för beskattningen. Avsikten med lagstiftningen var att förtydliga begreppet bokföringsmässiga grunder samt att reglera det skattemässiga utfallet av en övergång från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder vid taxeringen.

Det kan således konstateras att syftet bakom den aktuella bestämmelsen inte har varit att reglera vad som händer vid ändrade redovisningsprinciper inom ramen för god redovisningssed. Även lagtextens utformning gör det tveksamt om den är tillämpbar i ett sådant fall. Det är ju nämligen så att vid en omräkning till nya redovisningsprinciper görs också i redovisningsmässig bemärkelse justeringar av föregående års utgående balans i den bemärkelsen att jämförelsebeloppen räknas om. År 2 kommer det i årsredovisningen således att föreligga kontinuitet mellan ingående balans år 2 och utgående balans år 1.

Vid tiden för tillkomsten av kontinuitetsregeln var det knappast aktuellt med omräkning av de ingående balanserna vid ändrade redovisningsprinciper. Detta var alltså inte ett uttryck för god redovisningssed då. Speciell lagstiftning för att reglera effekten av en redovisningsmässigt betingad omräkning av de ingående balanserna saknas. Det kan dock inte helt uteslutas att bestämmelsen skulle kunna tillämpas vid ett redovisningsmässigt betingat byte av princip trots att syftet bakom tillkomsten av den var ett annat.

2.5 Korrigering av det skattemässiga resultatet

I 24 § anv. p. 1 st. 2 KL finns en korrigeringsregel avseende det skattemässiga resultatet. "Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag."

Syftet med regeln torde vara att korrigera det redovisade resultatet för intäkter som inte bokförts eller inte är skattepliktiga samt kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla. Förhållandet att intäkter och kostnader bokförs direkt mot det egna kapitalet är inte omnämnt vare sig i lagen eller förarbetena. Troligtvis har det inte förespeglat lagstiftaren att så skulle kunna ske under iakttagande av god köpmannased. Vår åsikt är därför att detta förhållande inte varit avsett att regleras med denna regel.

[2] Prop. 1973:119 s. 11.
[3] Prop. 1973:119 s. 11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

2.6 Beskattningsårets slutenhet och räkenskapsårets slutenhet

När det handlar om frågan vid vilket beskattningsår en viss intäkt eller kostnad ska tas upp gör sig vissa specifika skattemässiga ändamålsskäl gällande. Man brukar tala om principen om beskattningsårets slutenhet. Det finns även en princip om räkenskapsårets slutenhet grundat på ett rent redovisningsmässigt synsätt. Genom den materiella och formella kopplingen mellan beskattning och redovisning kommer dessa båda olika principer att delvis sammanfalla. Skillnaderna mellan den redovisningsmässiga och den skattemässiga principen framkommer framför allt när det gäller att ta hänsyn till intäkter och kostnader som identifieras efter det att periodens bokslut färdigställts.

Den redovisningsmässiga slutenheten innebär ingen begränsning att i aktuellt bokslut ta med intäkter och kostnader som är hänförbara till tidigare år, men som av någon anledning inte bokförts tidigare. Tvärtom är det redovisningsmässigt korrekt att korrigera i innevarande period för tidigare perioders felaktigheter. Räkenskapsårets slutenhet har framförallt konsekvenser när det gäller avgränsningen mot framtida inkomster och utgifter. I grova drag kan sägas att framtida inkomster inte får beaktas i det aktuella bokslutet medan framtida utgifter måste baseras på en förpliktelse mot utomstående, ha sin grund i händelser under räkenskapsåret eller tidigare och dessutom uppfylla vissa kvalitativa krav på sannolikhet och beloppsbestämning för att få tas med.

Beskattningsårets slutenhet kan sägas ha två olika dimensioner. Den ena är att rätt beskattningsår för inkomster och utgifter fastställs från rent skatterättslig utgångspunkt. Den andra består av att möjligheterna att ändra fastställd taxering för ett visst år är begränsad genom reglerna för eftertaxering och allmänna regler för ändrad taxering.

Principen om beskattningsårets slutenhet är inte en absolut regel. När det gäller inkomst av näringsverksamhet kompliceras bilden av kopplingen mellan redovisningen och beskattningen. Dessutom finns vissa uttryckliga bestämmelser i KL som påverkar till vilket beskattningsår som en viss inkomst eller utgift ska hänföras. Ett exempel på detta är den tidigare nämnda korrigeringsregeln i 24 § anv. p. 1 st. 1 4 meningen KL. Korrigeringsregeln innebär att fel i utgående balanser kan justeras för det aktuella beskattningsåret även om felet föreligger redan i den ingående balansen.

Omräkning av de ingående balanserna vid ändrade redovisningsprinciper innebär att den resultatpåverkan som orsakas av omräkningen redovisningsmässigt förläggs till de perioder som hade varit de rätta perioderna om de nya principerna hade tillämpats tidigare. Syftet med detta är att få en relevant jämförelse mellan räkenskapsåren. Det vill säga en jämförelse där samma principer (de nya principerna) används för såväl det aktuella som de tidigare räkenskapsåren.

Principen om beskattningsårets slutenhet innebär en självständighet i den skattemässiga periodiseringen av intäkter och kostnader gentemot den redovisningsmässiga periodiseringen. En grundprincip kan sägas vara att en fastställd taxering inte kan ändras utan att underliggande bokslut ändras. Översatt på situationen med ändrade redovisningsprinciper innebär det att varje taxeringsår kommer att betraktas som en sluten enhet och att någon retroaktiv ändring av taxeringen p.g.a. ändrade redovisningsprinciper inte är möjlig.

3 Innebörden av god redovisningssed vid byte av redovisningsprincip

Byte av redovisningsprincip, enligt Redovisningsrådets rekommendation nr 5 (RR 5), får endast ske om bytet krävs för anpassning till ny lag eller svensk redovisningsrekommendation. Byte av redovisningsprincip kan även ske om den nya principen anses leda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

till en klart mer rättvisande redovisning av resultat och ställning samt om den inte står i strid med rekommendation utgiven av International Accounting Standards Committee (IASC).[4]

Den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip skall, med beaktande av skatteeffekten, redovisas som korrigeringspost i ingående kapital under förutsättning att effekten med rimlig säkerhet kan fastställas. I annat fall skall redovisning av effekten ske med tillämpning framåt.[5] Vid byte av redovisningsprincip måste upplysning lämnas avseende effekten av bytet på årets resultat och i förekommande fall tidigare års resultat och ingående eget kapital. Upplysning skall också lämnas om själva förändringen av principen och motiven till bytet.[6]

Redovisningsrådets rekommendation nr 5 är ett avsteg från den redovisningsmässiga kongruensprincipen som innebär att intäkter och kostnader alltid ska redovisas över resultaträkningen. Redovisningsrådet har i rekommendationen fäst avseende på den diskussion som fanns i propositionen till aktiebolagslagen där det talades om att avsteg från kongruensprincipen kan ske om posten i fråga saknar samband med räkenskapsårets rörelse[7]. Vidare kommenterades det i förarbetena att avsteg från principen kan tillåtas under vissa speciella fall när så kunde anses tillåtet enligt god redovisningssed. Detta ställningstagande i rekommendationen kan sägas vara en konsekvens av att jämförbarhetsprincipen anses vara en av de viktigaste kvalitativa grundläggande redovisningsprinciperna. Redovisningsrådet har i sin rekommendation prioriterat jämförbarhetsprincipen före kongruensprincipen. Det är viktigare att kunna jämföra resultatet med tillämpning av samma principer de olika åren än att upprätthålla kongruensprincipen. I ljuset av de senare årens internationella inflytande på den svenska redovisningen bör också noteras att IASC:s normgivning innehåller avsteg från kongruensprincipen även vad gäller poster som har samband med årets rörelse.

4 Två exempel på byte av redovisningsprincip?

Nedanstående exempel visar hur ett byte av redovisningsprincip kan bokföras:

Ett byggnadsföretag byter redovisningsprincip när det gäller redovisningen av pågående arbeten. Från att tidigare använt sig av färdigställandemetoden har företaget ändrat metod till successiv vinstavräkning. Bytet av redovisningsprincip föranleds av att företaget anser att den nya redovisningsmetoden leder till en klart mer rättvisande redovisning av resultat och ställning. Den nya redovisningsprincipen innebär att posten pågående arbeten kommer att åsättas ett högre värde jämfört med den gamla principen. I enlighet med RR 5 kommer därmed företaget att bokföra vinsten, som var upparbetad föregående år och då inte intäktsförd enligt den gamla principen, direkt mot det ingående egna kapitalet och inte över resultaträkningen.

Fråga uppkommer om intäkten avseende tidigare års upparbetade vinst, vilken bokförs direkt mot det egna kapitalet, utgör en skattepliktig intäkt eller om den blir betraktad som en för evigt skattefri intäkt?

Ytterligare ett exempel kan belysa frågeställningen:

För att erhålla en bättre matchning av franchisekostnader mot franchiseintäkter ändrar ett bolag med franchiseverksamhet redovisningsprincip fr.o.m. räkenskapsår 1998. Bolaget redovisar franchiseintäkter när avtal föreligger med franchisetagaren, vilket är oförändrad princip jämfört med tidigare år. Samtidigt reserveras, i enlighet med den nya redovisningsprincipen, beräknade kostnader för etablering av franchisebutiker.

[4] RR 5 pkt 7.
[5] RR 5 pkt 8.
[6] RR 5 pkt 14-15.
[7] Prop. 1975:103, s. 448 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

Tidigare år bokfördes etableringskostnaderna i den takt de uppstod. 1998 års balans- och resultaträkning justeras för effekten av den förändrade redovisningsprincipen. Ingående eget kapital 1998-01-01 justeras ned med effekten av den förändrade redovisningsprincipen. Reserveringen har således inte bokförts över resultaträkningen utan direkt mot det egna kapitalet i enlighet med RR 5.

Fråga uppkommer om skattemässigt avdrag ska medges för reserveringen som bokförs direkt mot det egna kapitalet 1998?

Följden av att vägra avdrag på grund av att reserveringen inte har bokförts över resultaträkningen torde bli att den skattskyldige förlorar avdragsrätten för de per 1997-12-31 enligt den nya principen upplupna franchisekostnaderna för alltid. När utgifterna för de upplupna franchisekostnaderna uppkommer bokförs dessa mot reserven och följaktligen kommer aldrig dessa kostnader, att bokföras över resultaträkningen. Den skattskyldige skulle förlora avdragsrätten för en kostnad som vid oförändrad redovisningsprincip skulle varit skattemässigt avdragsgill.

4.1 Rättspraxis avseende kostnader som förts direkt mot det egna kapitalet

Under de senaste åren har frågan om sambandet mellan ett avdrag och företagets bokföring prövats i några rättsfall.

RÅ 1998 ref. 6 gällde frågan om det var ett villkor för avdragsrätt för koncernbidrag att detta bokfördes över resultaträkningen. Regeringsrätten fann att det saknas stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätten för koncernbidrag beroende av den bokföringsmässiga behandlingen av överföringen.

Regeringsrätten har i dom den 1 mars 1999, målnr 7333-1998 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 oktober 1998. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Frågan var om avdrag kunde medges vid taxeringen för kostnader i samband med nyemission även om de inte bokförs över resultaträkningen utan direkt mot eget kapital. Skatterättsnämnden konstaterade att bestämmelsen i 2 § 16 mom. 2 st. SIL reglerar rätten till avdrag för ifrågavarande kostnader. Av bestämmelsen framgår inte att avdragsrätten skulle vara beroende av hur beloppet redovisas i räkenskaperna. Skatterättsnämnden ansåg att bolaget skulle få avdrag vid taxeringen trots att kostnaderna bokförts direkt mot det egna kapitalet.

Frågan om avdragsrätten har i dessa fall ansetts vara speciellt reglerad i skattelagstiftningen och något krav på formell koppling har inte ställts. Utgången visar att avdragsrätten i dessa fall inte är beroende av redovisningsmetod. Rättsfallen visar att dessa frågor inte bedöms ligga inom det kopplade området, men den generella räckvidden är svårtolkad.

5 Slutsats

Frågan är om vissa intäkter och kostnader är skattepliktiga respektive avdragsgilla beroende på om de redovisas över resultaträkningen eller inte. Redovisningsmässigt är de aktuella intäkterna och kostnaderna av sådan karaktär att de ska påverka resultatet under någon period. I den bemärkelsen innebär den materiella kopplingen att de även ska påverka det skattemässiga resultatet. Samtidigt innebär den materiella kopplingen att vad som redovisas som årets resultat i räkenskaperna i enlighet med god redovisningssed även ska vara utgångspunkt för det skattemässiga resultatet. Frågan är vilken av dessa båda perspektiv på den materiella kopplingen som ska ha företräde?

När det gäller kravet på formell koppling är frågan om det är tillfyllest att intäkten eller kostnaden överhuvudtaget är bokförd eller om det är nödvändigt att den ska vara bokförd över resultaträkningen? Det huvudsakliga syftet med kravet är att transaktioner

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38

skall bokföras i enlighet med lag och god redovisningssed. I vissa fall kräver skattelagstiftningen att avsättning skall göras i räkenskaperna för att avdrag skall medges vid taxeringen. Enligt vår mening bör detta dock inte tolkas som att samtliga intäkter och kostnader måste bokföras över resultatet för att vara skattepliktiga eller att skattemässigt avdrag skall erhållas.

När det gäller den sistnämnda frågan är det inte helt självklart hur regleringen i 24 § anv. p. 1 KL ska förstås, ej heller lämnar systematiken i övrigt i KL något entydigt svar. Med hänsyn till syftet bakom den formella kopplingen, såsom den beskrivs i avsnitt 2.1 ovan, torde det vara en rimlig slutsats att ett ovillkorligt krav på bokföring över resultaträkningen inte föreligger.

I fråga om den materiella kopplingen och den aktuella frågeställningen föreligger en konflikt mellan principen om beskattningsårets slutenhet och följsamheten till god redovisningssed. Den redovisningsmässiga lösningen på hur ändrade redovisningsprinciper ska behandlas innebär inte att de aktuella intäkterna och kostnaderna inte ska anses ha påverkat resultatet, utan endast att de anses ha påverkat resultatet under tidigare räkenskapsår. Här är det rimligt att man med hänsyn taget till principen om beskattningsårets slutenhet kommer till slutsatsen att effekterna av förändringarna av redovisningsprinciperna skall påverka taxeringen det år de genomförs.

Allmänt kan också sägas att räckvidden av den materiella kopplingen inte ska överdrivas. Redovisningsuppgifterna fyller olika funktioner som underlag för taxering respektive information till företagets övriga intressenter. Enligt vår mening är det rimligt att vissa skattemässiga överväganden påverkar tolkningen av kopplingen i skattesammanhang.

Vad gäller frågeställningarna i avsnitt 4 ovan är således vår åsikt att den intäkt respektive kostnad som bokförs direkt mot det egna kapitalet är skattepliktig respektive avdragsgill. Rätt beskattningsår är det året omräkningen kommer till uttryck i bokslutet.

Eskil Henriksson är verksam vid Rättsenheten vid Skattemyndigheten i Västerås. Mats Schröder är verksam vid Rättsavdelningen vid Skattemyndigheten i Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:38