Per Thorell

Redovisningsfrågor i engelsk domstolspraxis

1 Inledning[1]

Domstolarna har ofta anledning att ta ställning till om ett företags redovisning är upprättad i enlighet med det lagstadgade kravet på god redovisningssed. Ibland därför att redovisningen är en av flera omständigheter som bör beaktas i målet och ibland därför att innehållet i god redovisningssed har avgörande betydelse vid tillämpningen av den aktuella lagstiftningen. Frågeställningen är särskilt uppmärksammad inom skatterätten, i viss mån inom bolagsrätten, i mindre utsträckning inom straffrätten och andra rättsområden.[2]

Förhållandena är likartade i många andra länder även om lagstiftningens innehåll kan variera. Denna uppsats behandlar hur man ser på redovisningsfrågor i engelska domstolar, dvs. hur de använder sig av redovisningen som tolkningsdata vid tillämpning av lag. Det är särskilt frågan vilken vikt man tillmäter redovisningsstandarder som ett uttryck för vad som är en acceptabel redovisning som är av intresse. Även samspelet mellan lagstiftningen och praxis ("judge made rules") uppmärksammas.

Mitt intresse för engelsk rätt väcktes för länge sedan eftersom engelsk skatterätt alltid framställdes som vår motsats vad gäller kopplingen mellan redovisningen och beskattningen. Svensk rätt angavs ofta som ett exempel på när beskattningen var starkt kopplad till redovisningen medan engelsk skatterätt var mer självständig i förhållande till redovisningen. I princip uppgavs den skatterättsliga redovisningen (tax accounting) vara helt separerad från den externa redovisningen (financial accounting).

Som kommer att följa av fortsättningen är en av de grundläggande frågorna i engelsk rätt hur man bestämmer vilken redovisning som lever upp till kravet på att ge en true and fair view (TFV) enligt den engelska aktiebolagslagen (Companies Act). Detta är i grunden en bolagsrättslig fråga varför min studie även omfattar bolagsrättsliga mål.

Under senare år har det såväl i lagstiftning som i praxis ägt rum en betydande rättsutveckling i engelsk rätt. Det är naturligtvis inte möjligt att belysa denna på ett heltäckande sätt i en kort uppsats. Jag har gjort urvalet av mål utifrån deras bedömda engelska prejudikatvärde och intresse för svensk del.

[1] Uppsatsen är ett delresultat av forskningsprojektet Redovisning och juridik som behandlar olika rättsliga aspekter på redovisningen.

[2] Se särskilt Norberg–Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, Iustus förlag, 2007.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

2 Bolagsrättslig domstolspraxis

I engelsk bolags- och redovisningsrätt anses gälla en stark presumtion för att en redovisningsstandard ger uttryck för vad som är en TFV i den mening som avses i Companies Act.[3] Presumtionen innebär i korthet att företag som följer standarderna per presumtion uppfyller lagens krav på redovisningen. Motsatsvis gäller att företag som inte följer standarderna, för att leva upp till lagkravet, måste lämna en godtagbar förklaring till varför man avviker från standarderna.

Presumtionen har framför allt stöd i två bolagsrättsliga mål i vilka det förekommit en betydelsefull principiell diskussion kring förhållandet mellan lagstiftningen och utfärdade standarder. Det första målet är *Prudential,* som gällde villkoren för att konsolidera bolag i koncernredovisningen.[4] Såväl den aktuella standarden SSAP 1 (Associated Companies) som existerande redovisningspraxis diskuterades. I detta sammanhang gör domaren (Vinelott J) följande uttalande om betydelsen och innebörden av utfärdade standarder:

> The standards prescribed are not intended to be a comprehensive code of inflexible rules but they are intended as more than a guide or indicator of practice. Where, for some exceptional reason, they are impractical or inappropriate a departure from the standards must be disclosed and explained. They must, of course, be read subject to the overriding requirement that accounts must be so presented as to give a true and fair view of a company's affairs.

Presumtionen bekräftades och vidareutvecklades i det andra målet *Lloyd Cheyham*.[5] I målet aktualiserades tillämpningen av standarden SSAP 2 (Disclosure of accounting policies) och frågan gällde skyldigheten att skuldföra förpliktelser i årsredovisningen. Domaren (Woolf J) gör bl.a. följande uttalande:

> While they (standarderna; förf. anm.) are not conclusive, so that a departure from their terms necessarily involves a breach of the duty of care, and they are not as the explanatory foreword makes clear, rigid rules, they are very strong evidence as to what is proper standard which should be adopted and unless there is some justification, a departure from this will be regarded as constituting a breach of duty. It appears to me important that this should be the position because third parties in reading the accounts are entitled to assume that they have been drawn up in accordance with the approved practice unless there is some indication in the accounts which clearly state that this is not the case.

Frågeställningen har varit föremål för uppmärksamhet även i andra mål om än inte principiellt lika viktiga. Jag skall uppmärksamma några av dem. I *Thorn EMI* diskuterades innehållet i standarden SSAP 22 (goodwill).[6] Frågan gällde definitionen av goodwill i SSAP 22. Enligt domaren (Harman J) överensstämde inte denna definition med den etablerade juridiska innebörden av termen goodwill.[7] Han gör i sammanhanget följande bedömning:

---

[3] Angående redovisningsstandardernas rättsliga ställning i svensk och engelsk rätt, se Thorell, Redovisningsreglernas rättsliga ställning, JT 2007-08, s. 81 ff.

[4] Prudential Assurance Co. Ltd. v. Newman Industries Ltd. and Others (No 2) (1980) 2 All ER 841.

[5] Lloyd Cheyham and Co. Ltd. v. Littlejohn and Co. Q.B.D. (1987) BCLC 303.

[6] Re Thorn EMI plc, Ch.D. (1988) 4 BCC 698.

[7] Han refererar till den "klara och välformulerade" innebörd som ordet goodwill fått av Lord Macnaghten i målet I.R. Commrs. v. Muller & Co.'s Margarine Ltd. (1901) A.C. 217.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

> I have not gone through the sections in the Companies Act 1985 and Sch.4, which lead to the propositions of accounting obligation, which are exemplified here. There are plainly points in the interpretation of the Schedule which might give rise to difficulty. I do not believe for the present purposes and for (I hope) the useful guideance of the profession, which I have to decide, it is essential to go into those points. I shall therefore leave those without dealing with them in detail.

Standardens definition av goodwill fick således företräde framför begreppets juridiska innebörd. Detta berodde på att den i målet aktualiserade frågan inte var reglerad i lagstiftningen. Härigenom förelåg enligt domaren ingen direkt konflikt mellan lag och standard.

I *Ratners* gällde frågan om nedskrivning av goodwill kunde göras direkt mot företagets egna kapital (i stället för över resultaträkningen).[8] Företaget hade skapat stora reserver genom att emittera aktier till kraftiga överkurser i samband med förvärv av andra företag. Bolaget ville nu skriva av den goodwill som uppkommit vid dessa förvärv mot den del av det egna kapitalet som tillskapats genom överkurserna. Samma domare som i Thorn EMI-fallet (Harman J) kritiserade återigen den redovisningsmässiga definitionen av goodwill som avvek från termens juridiska innebörd. Med hänvisning till rekommendationen SSAP 22 konstaterade han att goodwill får skrivas av antingen över sin ekonomiska livslängd eller direkt mot eget kapital. Han konstaterar också att det under de senaste tre till fyra åren utvecklats en redovisningspraxis för koncernredovisningar som ansluter till det senare alternativet. Denna praxis var också godkänd av domstolarna. Han tillade emellertid att denna praxis inte användes i moderföretagets egen balansräkning utan endast i koncernredovisningen.

Enligt Harman J var en sådan reducering av det egna kapitalet likvärdig med andra reduceringar av det egna kapitalet. Han hänvisar till sektion 135 i 1985 års Companies Act och konstaterar att lagens formulering om att det egna kapitalet kan reduceras "in any way" var osedvanligt vidlyftig och generell. Enligt Harman J fanns tre krav etablerade i domstolspraxis i mål av det här slaget. Det första kravet är att alla aktieägare skall behandlas lika vid alla reduktioner. Det andra kravet är att aktieägarna skall få förslagen väl förklarade för sig på en bolagsstämma så att de kan fatta ett välgrundat beslut i sak. Slutligen gäller som tredje krav att företagets borgenärer inte skadas av den valda redovisningslösningen. Han konstaterade i målet att bolagets redovisning uppfyllde alla dessa krav varför den valda lösningen var förenlig med lagstiftningen.

Målet var av stort intresse när det avgjordes därför att frågan om nedskrivning av goodwill direkt mot eget kapital var en utbredd praxis i England men mycket omdiskuterad internationellt. Sedan länge har en sådan redovisning inte varit tillåten enligt internationella redovisningsstandarder (IAS/IFRS).

Ett av de mest omdiskuterade bolagsrättsliga målen i engelsk rätt, trots att det inte är refererat, är *Argyll Foods*.[9] I korthet förelåg följande omständigheter. Argyll Foods konsoliderade i sin koncernbalansräkning per 31 dec 1979 tillgångarna och skulderna i Morgan Edwards Ltd. Det senare bolaget var under uppköp. Förhandlingar om ett förvärv hade startat i november 1979 men slutfördes inte förrän i mars 1980. Båda företagen kontrollerades av samma personer varför förhandlingarna om ett samgående betraktades som en formalitet. Morgan

[8] Re Ratners Group plc, Ch.D. (1988) BCLC 685.

[9] Argyll Foods Ltd (1981) (ej refererat). Angående omständigheterna, se t.ex. Ashton, The Argyll Foods Case. A Legal Analysis, Accounting and Business Research, 1986, s. 3 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

Edwards Ltd var emellertid i juridisk mening inget dotterföretag till Argyll Foods vid utgången av år 1979.

Argyll Foods räkenskaper bröt såväl mot två bestämmelser (sektionerna 150 och 154) i 1948 års Companies Act som mot reglerna i standarden SSAP 14 (Group Accounts). Bolagets motiv var att den valda redovisningsprincipen var nödvändig för att ge en TFV av företagsgruppen. Bolaget åberopade således den s.k. overridingregeln i Companies Act som ger företagen rätt att avvika från lagen om det behövs för att redovisningen skall ge en TFV.[10] Bolagets bedömning verifierades av revisorerna i revisionsberättelsen. Näringsdepartementet (DTI) åtalade emellertid styrelsen i Argyll Foods. Magistrate Court fann att bolagets redovisning var i strid med bestämmelserna i lagstiftningen och att den gjorda avvikelsen inte kunde motiveras med overridingregeln. Standarden SSAP 14 diskuterades inte.

Målet är det enda mål i vilket tillämpningen av overridingregeln prövats. Tyvärr saknar målet prejudikatvärde eftersom det inte överklagades och inte kom att refereras. Härtill kommer senare lagändringar som skulle kunna påverka bedömningen i dag.

Slutligen skall standardernas rättsliga ställning belysas av ett mål som inte är bolagsrättsligt men där problematiken hade kunnat var det. Målet gällde rätten att höja priset p.g.a. kostnadsökningar under en period när prissättningen inte var fri (Counter Inflation Case). I *Portland* förelåg en tvist med Price Commission om hur man skulle beräkna de årliga avskrivningarnas storlek.[11] Bolaget gjorde avskrivningar på tillgångarnas återanskaffningsvärde, vilket förenklat kan beskrivas som en inflationsredovisning. Frågan var om denna avskrivningsmetod var förenlig med 28 § i Price Code. Enligt denna regel kunde en kostnadsökning (i form av högre avskrivningar) vara tillåten om ... "depreciation, calculated in accordance with generally accepted accounting principles consistently applied by the enterprise concerned"... I målet diskuterades såväl SSAP 2 (Disclosure of Accounting Policies) som SSAP 7 (Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money). I det senare utkastet till standard fanns stöd för en inflationsredovisning. Domstolen ansåg att det fanns ett allmänt stöd i redovisningspraxis för att beräkna avskrivningar på återanskaffningsvärdet. En sådan metod var således legitimerad och lika tillåten som den vanligast förekommande metoden att beräkna avskrivningarna på anskaffningsvärdet.

Av särskilt intresse i målet är Lord Dennings tolkning av uttrycket "generally accepted" i 28 § Price Code. Han delade inte Price Commissions tolkning, som var "generally accepted, adopted or used in practice". Lord Denning fortsätter:

> It seems to me that the phrase means "generally approved accountancy principles". It means principles which are generally regarded as permissible or legitimate by the accountancy profession. That is sufficient even though only one company actually applies it in practice.

Portland är väl i överensstämmelse med de bolagsrättsliga målen. Det bör särskilt uppmärksammas att även ett utkast till en standard ansågs ge uttryck för vad som var en accepterad redovisning. Även uttalandet att det räcker med att endast ett bolag tillämpar principen är värt att notera.

[10] Angående overridingregeln, se Thorell, JT 2007/08, s. 81 ff.

[11] Associated Portland Cement Manufacturers Ltd. v. Price Commission. C.A. (1975) ICR 27.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

Sammanfattningsvis fäster engelska domstolar i bolagsrättsliga mål således stort avseende vid innehållet i tillämpliga redovisningsstandarder som ett uttryck för vad som är en TFV. Presumtionen för detta har stärkts under senare år. Inte minst beror detta på att allt fler redovisningsfrågor är reglerade i standarder. Tyvärr saknas det prejudikat rörande tillämpningen av den s.k. overridingregeln.

3 Skatterättslig domstolspraxis

3.1 Inledning

Engelsk skatterätt avviker inte nämnvärt från svensk och andra länders skatterätt i den meningen att lagreglerna som berör sambandet mellan redovisningen och beskattningen ofta är oklara och svårtolkade samt att praxis inte sällan är av äldre datum. Rättsutveckling är emellertid betydande och intresset för frågorna har ökat i doktrinen.[12]

En fråga av grundläggande karaktär vad gäller sambandet är i vilka frågor som redovisningen bör respektive inte bör påverka beskattningen. I svensk rätt görs därför i dag en klar skillnad mellan omfångs- och periodiseringsfrågor.[13] De förra avser frågor om skatteplikt och avdragsrätt och är opåverkade av redovisningen. Bara i periodiseringsfrågor kan redovisningen påverka beskattningen. Denna distinktion upprätthålls inte lika tydligt i engelsk rätt. Min bedömning är dock att redovisningen och redovisningsstandarder normalt inte används som grund för beskattning utanför periodiseringsområdet. Frågan har uppmärksammats under senare år bl.a. i målen *Tapemaze v. Melluish* och *Anise v. Hammond*.[14]

Många periodiseringsfrågor är uttryckligen reglerade i engelsk lag och så långt det framgår av lagtexten hur frågan skall lösas gäller denna framför redovisningen. Detta är vad vi normalt kallar frikopplade frågor. Om regeln inget säger i frågan om redovisningens betydelse torde tolkningarna variera precis som i svensk rätt. Under senare år har det blivit vanligt att man i lagstiftningen inför uttryckliga skatteregler som är grundade på redovisningen, men som innehåller några men väsentliga undantag från denna. Exempel på detta är reglerna om finansiella instrument, valuta och immateriella tillgångar.[15] Förslag har t.o.m. framlagts om ett starkare samband vid periodiseringen av kapitalvinster.

Genomgången nedan avser i första hand oreglerade periodiseringsfrågor, dvs. frågor som enligt svensk rätt skall bedömas enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed, 14 kap. 2 § IL. Regeln som vanligtvis används som grund för påståendet att det föreligger ett starkt samband mellan redovisning och beskattning i svensk rätt.

---

[12] Den tidskrift som innehåller flest artiklar på området är British Tax Review (BTR), bl.a. hade man ett specialnummer (nr 5) på temat – Accounting Standards and Taxable Profits under 1995. Se annars i första hand Freedman, senast i Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges, eJournal of Tax Research, Vol 1, No. 1, 2004, s. 71 ff. Ytterligare referenser till henne ges i det följande.

[13] Norberg–Thorell, 2007, s. 20 ff.

[14] *Tapemaze v. Melluish* (2000) STC 189 (se särskilt s. 197) respektive *Anise v. Hammond* (2003) STC (SCD) 258. Se även Freedman, eJournal of Tax Research, 2004, s. 87 ff.

[15] Freedman, eJournal of Tax Research, 2004, s. 81. Ett exempel på koppling är att vad som skatterättsligt är en immateriell tillgång definieras utifrån vad som redovisas som en sådan i "normal accounting practice", Hole, BTR, 2002, s. 326 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

3.2 Den engelska lagstiftningen

Den engelska "huvudregeln" finns i dag i sektion 25 i Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 och har följande lydelse:

> The profits on a trade must be calculated in accordance with *generally accepted accounting practice*, subject to any adjustment required or authorised by law in calculating profits for income tax purposes.

Regeln är således i det närmaste identisk med den svenska regeln i 14 kap. 2 § IL. Den engelska regeln har en historia som är värd att uppmärksamma.

Länge hade regeln den lydelse som senast framgick av section 18 i 1988 års Income and Corporation Taxes Act, nämligen att skatt skall tas ut på *"the annual profits or gains arising or accruing from the trade, profession or vocation"*. Denna princip förkortades vanligtvis PGY (profits or gains of the year). I section 60 stod: *"the full amount of such profits or gains"*. Av lagtexten framgår således inte uttryckligen hur det skattepliktiga resultatet skall beräknas. Det finns varken någon generell hänvisning till redovisningen eller specifik hänvisning till kravet på TFV.

I samband med en teknisk översyn av den engelska skattelagstiftningen omformulerades regeln. Den nya regeln i sektion 42 i 1998 års Financial Act hade samma lydelse som den inledningsvis citerade regeln med undantag för att *true and fair view* användes i stället för generally accepted accounting practice. Det senare begreppet infördes 2002 varefter regeln oförändrad överförts till dagens lagstiftning.

Det centrala begreppet i regeln – generally accepted accounting practice (GAAP) – definierades i lagstiftning 2004.[16] Till GAAP räknas i lagens mening dels internationella redovisningsstandarder (IFRS/IAS), dels engelsk redovisningspraxis som uppfyller kravet på TFV (UK GAAP). Det senare innebär i praktiken att företagen måste tillämpa engelska redovisningsstandarder. Syftet med den legala definitionen var att jämställa IFRS med UK GAAP vid beskattningen.

En viktig fråga är givetvis om huvudregelns materiella innehåll har varit olika när det använda uttrycket varit PGY, TFV respektive GAAP. I England finns inga förarbeten av vårt slag men numera vad som benämns Explanatory notes. Detta är kortfattade kommentarer till ny lagstiftning. Det är viktigt att understryka att dessa inte har ställning som rättskälla i engelsk rätt. Enligt de Explanatory notes som fogades till lagändringen 1998, då TFV infördes, var ändringen inte avsedd att ändra innebörden av gällande rätt.[17] När ordalydelsen ändrades 2002 till GAAP var inte heller detta avsett att vara någon ändring i sak. Ändringen får betecknas som redaktionell och språklig. Lagstiftaren har således inte avsett att genom ändringarna av ordalydelsen ge regeln en ny innebörd. Syftet har uppenbarligen varit att anpassa ordalydelsen till dagens terminologi och innehållet i gällande rätt såsom denna utvecklats i lag och domstolspraxis.[18]

---

[16] 50 § i 2004 års Finance Act och sektion 836A i Income and Corporation Taxes Act 1988.

[17] Freedman, e Journal of Tax Research, 2004, s. 82 ff. Hon diskuterar om så möjligen ändå inte var fallet. Att det var en ändring för vissa skattskyldiga, bl.a. de konsulter som tidigare redovisat enligt kontantmetoden, är uppenbart, se Gordon, A Stealth Tax Introduced by Accountants?, The Corporate Tax Review, 2005, s. 15 ff.

[18] Den begreppsmässiga förvirringen i den engelska lagtexten är inte olik den som också tidigare gällt i svensk rätt. Begreppen i skattelagen har nämligen inte alltid stämt överens med begreppen i redovisningslagstiftningen, se Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s. 169 ff. och särskilt s. 177.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

Det vanliga påståendet om att det tidigare gällde en total frikoppling mellan redovisningen och beskattningen har således inte stöd hos den engelske lagstiftaren. Inte heller finns ett tydligt stöd i praxis. Visserligen finns äldre rättsfall som ger fog för en misstanke om att sambandet var svagt, men mest troligt är att frikopplingen i första hand gällde vid gränsdragningen mellan vad som var kapitalvinst respektive inkomst.[19] Jag skall nu närmare behandla innehållet och utvecklingen i skattepraxis.

3.3 Principer som utvecklats i äldre skattepraxis

I äldre skattepraxis har utvecklats några principer (judge made rules) som är av stor betydelse för förståelsen av äldre rättsfall men också för diskussionen av gällande rätt. Jag behandlar dessa kortfattat innan jag närmare diskuterar innehållet i nyare rättspraxis.

3.3.1 Ordinary principles of commercial accounting

Som framgår av redogörelsen för lagstiftningen ovan innehöll den äldre regeln ingen hänvisning till redovisningen. Detta är förmodligen förklaringen till att domstolarna i äldre mål utvecklade en egen terminologi. I periodiseringsmålen använde man som regel uttrycket *"ordinary principles of commercial accounting"*.[20] Att dessa principer skall gälla om det inte finns uttryckliga skatteregler kom först till uttryck i målet *Lothian Chemical Co Ltd v. IRC* och är väl etablerat i äldre praxis.[21] Vad detta skatterättsliga uttryck närmare betyder är beskrivet i *Odeon* av Sir John Pennycuick V-C på följande sätt:[22]

> ... I ought to say a few words by way of explanation of the time-honoured expression "ordinary principles of commercial accountancy". The concern of the court in this connection is to ascertain the true profit of the taxpayer. That and nothing else, apart from express statutory adjustments, is the subject of taxation in respect of a trade. In so ascertaining the true profit of a trade the court applies the correct principles of the prevailing system of commercial accountancy. I use the word "correct" deliberately. In order to ascertain what are the correct principles it has recourse to the evidence of accountants. The evidence is conclusive on the practice of accountants in the sence of the principles on which accountants act in practice. That is a question of pure fact, but the court itself has to make a final decision as to whether that practice corresponds to the correct principles of commercial accountancy. No doubt in the vast proportion of cases the court will agree with the accountants but it will not necessarily do so. Again there may be a divergency of view between the accountants, or, of course, there may be no accountancy evidence at all. The cases illustrate these various points. At the end of the day the court must determine what is the correct principle of commercial accounting to be applied. Having done so, it will ascertain the true profit of the trade according to that principle, and the profit so ascertained is the subject of taxation. The expression "ordinary principles of commercial accountancy" is, as I understand it, employed to denote what is involved in this composite

[19] Freedman, eJournal of Tax Research, 2004, s. 80.

[20] Freedman, Ordinary Principles of Commercial Accounting – Clear Guidance or a Mystery Tour?, BTR 1993, s. 468 ff.

[21] Lothian Chemical Co Ltd v. IRC (1926) 11 TC 508 (ssk s. 520 f.). Se t.ex. RTZ v. Ellis (1987) STC 512, och där gjorda hänvisningar.

[22] Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones (Insp of Taxes) 48 TC 257 s. 273; (1971) 1 WLR 442 (s. 454). Angående omständigheterna i målet, se t.ex. Whiting, Tax and Accounting, BTR, 2006, s. 269 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

> process. Properly understood it presents no difficulty, and I would not be at all disposed to attempt any alternative label.

Resonemanget accepterades i Court of Appeal, där Salmon LJ uttalar följande:

> In my judgment, the true proposition of law is well established, namely that, in determining what is capital expenditure and what is revenue expenditure in order to arrive at the profit for tax purposes in any particular year, the Courts will follow the established principles of sound commercial accounting unless they conflict with the law as laid down in any Statue.

Dessa uttalanden ansågs centrala i äldre praxis och citeras ofta i senare domar, bl.a. i de senaste målen Grant och Mars (se nedan). Innebörden av vad som sägs är således att en domstol vid den skattemässiga resultatberäkningen kommer att följa innehållet i en redovisning som uppfyller kraven på TFV om denna inte är i strid med uttryckliga lagbestämmelser.

3.3.2 Kardinalprincipen

I äldre skattepraxis utvecklades en mycket uppmärksammad skatterättslig princip för resultatmätning, nämligen *the cardinal rule of income tax law* (fortsättningsvis *kardinalprincipen*). Principen kallas i senare doktrin också för *non-anticipation* principen. Den innebär i korthet att vinster inte skall beskattas och förluster inte dras av förrän de är realiserade.[23]

Frågan om tillämpningen av kardinalprincipen handlar i betydande utsträckning om huruvida det finns ett utrymme för en självständig skatterättslig bedömning av redovisningsfrågor. Som stöd för att en domstol inte är bunden vid innehållet i redovisningen åberopas ofta i äldre rätt bl.a. ett uttalande av Lord Denning i *Heather v. P-E Consulting Group Ltd.*[24]

> Their (accountants) practice should be given due weight; but the courts have never regarded themselves as being bound by it. It would be wrong to do so.

Under senare år har man allt oftare börjat ifrågasätta den generella riktigheten av detta påstående med hänvisning till att målet gällde frågan om vad som var kapitalvinst respektive inkomst, dvs. vad vi skulle kalla en omfångsfråga som inte bör påverkas av innehållet i redovisningen.[25] Efter praxisgenomgången nedan diskuterar jag vad kardinalprincipen har för innebörd i dag.

3.4 Senare års skattepraxis om periodisering

Det har ägt rum en betydande rättsutveckling under de senaste 20 åren i engelsk skattepraxis, vad gäller vilken betydelse domstolarna tillmäter redovisningen i periodiseringsmål.

Som följer av framställningen ovan förekommer ett antal skatterättsliga begrepp för att beteckna vad som är en vid beskattningen acceptabel redovisning.

---

[23] Närmare om denna princip, se Freedman, Profit and Prophets – Law and Accountancy Practice on the Timing of Receipts – Recognition Under the Earnings Basis (Schedule D, Case I & II), två delar, BTR, 1987, s. 61 ff., särskilt s. 76 ff. och s. 104 ff. Se även Freedman. eJournal of Tax Research, 2004, s. 80 not 43 och Chandler-Edgely, BTR, 1999, s. 310, särskilt not 13, och s. 314.

[24] Heather v. P-E Consulting Group Ltd, C.A.; (1972) 48 TC 293.

[25] Se ovan under 3.1 och Whiting, BTR, 2006, s. 271 not 13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

Vad som är en bolags- och redovisningsrättslig, vid varje tidpunkt, godtagbar redovisning betecknas i det följande UK GAAP.

Under 1978 kom flera uppmärksammade mål i vilka redovisningsfrågorna lyftes fram på ett delvis nytt sätt. I *Symon v. Weeks* gällde frågan beskattningstidpunkt för mottagna förskott/à-conton på s.k. *pågående arbeten*.[26] Företaget hade – helt i linje med redovisningsstandarden om pågående arbeten (SSAP 9) – inte redovisat dessa betalningar som intäkter i resultaträkningen. Trots att företagets redovisning var förenlig med UK GAAP yrkade fiskus att förskotten skulle intäktsföras och beskattas. Utgången i målet blev att beskattningen skulle ske på grundval av redovisningen, dvs. de löpande betalningarna behövde inte intäktsföras utan detta kunde vänta till dess uppdraget var slutfört. Målets prejudikatvärde är omdiskuterat.[27]

I *Pierce v. Woodall-Duckham* gällde frågan *byte av redovisningsprincip* vid värdering av pågående arbeten.[28] Företaget hade tidigare vinstavräknat vid färdigställandet men nu övergått till en successiv vinstavräkning. Parterna var eniga om att den nya principen var i överensstämmelse med UK GAAP (SSAP 9). Huvudfrågan i målet var om bytet av redovisningsprincip skattemässigt skulle leda till att upparbetade men oredovisade vinster på pågående arbeten från tidigare år nu skulle bli skattefria. För en eventuell skattefrihet talade att de inte återfanns i det aktuella årets ingående balans och att det saknades ett uttryckligt stöd i skatterätten för att återlägga dessa vinster från föregående år till beskattning. Parterna var överens om att tidigare års upparbetade vinster skulle *redovisas* i sin helhet det år bytet av redovisningsprincip ägde rum. Domaren, Orr LJ, gjorde jämförelser med andra poster vars värdeförändringar kan vara svåra att bestämma till ett särskilt år, t.ex. osäkra fordringar, och fann att tidigare års upparbetade vinster skulle beskattas det år bytet av redovisningsprincip ägde rum. Jag kan inte fullt ut bedöma vilken roll redovisningen haft för utgången. Det förefaller dock som om det redovisningsmässiga kravet på kontinuitet i resultatredovisningen kan ha påverkat beskattningen.[29]

Ytterligare ett mål från 1978 är *Willingdale v. International Commercial Bank*.[30] Frågan i målet gällde när beskattningen skulle ske av *vinster på diskonterade värdepapper*. Värdeförändringen på dessa värdepapper resultatfördes successivt av banken. Trots detta ansåg inte domstolen beloppen beskattningsbara förrän vid inlösen (avyttring). Redovisningen av värdestegringen påverkade således inte beskattningen. En förklaring till utgången kan vara den ovan nämnda kardinalprincipen, som ju innebär att vinster inte skall beskattas förrän de skatterättsligt

[26] Symons (Inspector of Taxes) v. Weeks and Others (1978) STC 195. Målet är ingående diskuterat av Freedman, BTR, 1987, s. 115 ff.

[27] Det anses oklart hur redovisningen påverkat utgången, som kan vara ett resultat av hur parterna fört sin talan, se Freedman, BTR, 1987 s. 119.

[28] Pierce (Inspector of Taxes) v. Woodall-Duckham Ltd (1978) STC 372.

[29] Frågan har likheter med vad som gäller när en skattskyldig näringsidkare går från att tillämpa kontantmetoden till bokföringsmässiga grunder. Som konstaterats ovan hade tidigare vissa engelska näringsidkare rätt att redovisa enligt kontantprincipen. I svensk rätt aktualiserades denna problematik i RÅ 1970 ref. 24 där tidigare års upparbetade vinster bedömdes vara skattefria vid övergången från kontantmetoden till bokföringsmässiga grunder, se Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s. 179. Det bör nämnas att i dag gäller särskilda regler vid byte av redovisningsprincip i engelsk skatträtt.

[30] Willingdale v. International Commercial Bank Ltd 52 TC 243. Målet är bl.a. diskuterat av Freedman, BTR, 1987, s. 113 ff. och Whiting, BTR, 2006,, s. 272.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

är realiserade, men kan också vara ett resultat av att vinsten skulle kapitalvinstbeskattas.

Under 1993 avgjordes ett av de principiellt viktigaste periodiseringsmålen. Ett mål som ofta nämns tillsammans med Odeon som en "milstolpe" i utvecklingen. I *Callagher v. Jones* gäller frågan *periodisering av leasingavgifter.*[31] Målet handlar om vad som på svenska brukar kallas framtunga leasingavgifter, dvs. att avgifterna inte var proportionella över kontraktstiden utan mycket högre de första (här de två första) åren. Den skattskyldige yrkade att utgifterna skattemässigt skulle vara avdragsgilla när de uppkom (kardinalprincipen) medan skattemyndigheten yrkade att redovisningen skulle styra periodiseringen. Enligt ett av myndigheten anlitat expertvittne var bolagets redovisning inte i överensstämmelse med UK GAAP (SSAP 2 och SSAP 21).

I första instans (Chancery Division) medgavs avdraget, trots att redovisningen ansågs vilseledande, eftersom domaren inte ansåg sig kunna avvika från tidigare prejudikat. I nästa instans (Court of Appeal) vann skattemyndigheten, varvid domaren, Sir Thomas Bingham MR, uttalar bl.a. följande:

> ... I find it hard to understand how any judge-made rule could override the application of a generally accepted rule of commercial accountancy which (a) applied to the situation in question, (b) was not one of two or more rules applicable to the situation in question and c) was not shown to be inconsistent with the true facts or otherwise inapt to determine the true profit or losses of the business. I need to pursue this speculation, however, since I do not understand it to be challenged that the principles embodied in SSAPs 2 and 21 meet these three conditions and I find no judge-made rule which could require these principles to be displaced.
>
> It would be extraordinary, given the statutory provisions recited above, if these taxpayers could claim to be taxed on the basis of accounts which, according o the uncontradicted evidence of an eminent accountant, accepted by the Special Commissioner, give a completely misleading picture of their trading results. ...

Vad gäller tillämpningen av kardinalprincipen (här kallad rule of non-anticipation) sägs att regeln som sådan inte är ifrågasatt i målet, men att det hävdats i målet, enligt domaren också helt korrekt, att bolagets redovisning av leasingavgifterna innebar att man anteciperade en förlust. Detta föranledde följande uttalande: "Unless the principles in SSAPs 2 and 21 are suspect, which in my wiew they are not, this argument cannot prevail."

I målet får anses utrett att bolagets redovisning inte var i överensstämmelse med UK GAAP. Vad som kom att prövas var därför gränserna för den i skattepraxis utvecklade kardinalprincipen, dvs. vilket utrymme det fanns för en självständig skatterättslig bedömning i ett fall där denna skulle komma att strida mot vad som var UK GAAP. Utgången blev således – trots kardinalprincipen – att en sådan avvikelse från UK GAAP inte kunde accepteras vid inkomstbeskattningen.[32] Domstolen kände sig således inte bunden av den i praxis utvecklade kardinalprincipen utan ansåg att en redovisningsstandard som var direkt till-

[31] Callagher v. Jones (Inspector of Taxes) 1993 STC 537. Samtidigt avgjordes ett mål med likartade omständigheter, Threlfall v. Jones (Inspector of Taxes). Målen är bl.a. diskuterade av Freedman, BTR, 1993, s. 468 ff., Macdonald, BTR, 1995, s. 484 ff. och Chandler-Edgley, BTR, 1999, s. 312 ff. och Whiting, BTR, 2006, s. 272.

[32] Ett sätt att tolka detta mål vore att säga att utgången också är i överensstämmelse med kardinalprincipen eftersom den inte tillåter att förluster anteciperas. Jag har dock inte sett någon sådan tolkning i den engelska litteraturen. Kanske beror detta på att man i fallet inte kan tala om förluster. Det rörde sig helt enkelt om en felperiodisering av utgifterna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

lämplig på förhållandena i målet hade företräde ("primacy of accounting standards").[33] Hur bunden en domstol är av innehållet i en standard belyses ytterligare i de senaste målen Grant och Mars.

Det är värt att notera att framtunga leasingavgifter också bedömts i svensk skattepraxis varvid utgången blev densamma, RÅ 1989 ref. 2 och RÅ 1994 ref. 17.[34]

Under 1994 avgjordes ett annat mål av stort principiellt intresse för kopplingen mellan redovisningen och beskattningen. I *Johnston v. Britannia* gällde frågan avdrag för *framtida utgifter för reparationer* av flygplan.[35] Bolagets flygplan genomgick en större översyn vart tredje eller fjärde år. Den genomsnittliga kostnaden för denna översyn beräknades och fördelades per flygtimme i förväg, dvs. bolaget gjorde varje år avsättningar för att täcka beräknade utgifter för framtida reparationer. Alternativet hade varit att fördela utgiften, när den väl inträffat, på efterkommande perioder. Det fanns vid denna tid ingen enhetlig redovisningspraxis i England. Min bedömning är dock att den valda principen var – som en av flera principer – förenlig med UK GAAP. Här skiljer sig omständigheterna således från Callagher v. Jones där bolagets redovisning var i strid med UK GAAP. Vad gäller betydelsen av redovisningen i bolaget – i förhållande till kardinalprincipen – när redovisningen är i överensstämmelse med UK GAAP uttalar domaren, Knox J., bl.a. följande av mer principiellt intresse:

> The court is slow to accept that accounts prepared in accordance with accepted principles of commercial accountancy are not adequate for tax purposes as a true statement of the taxpayer's profits for the relevant period. In particular, it is slow to find that there is a judge-made rule of law which prevents accounts prepared in accordance with the ordinary principles of commercial accountancy from complying with the requirements of the tax legislation. The latest example of this is *Callagher v. Jones* ...

Skattemyndigheten vägrade avdrag därför att bolaget ännu inte haft några utgifter för översynen och därför – enligt kardinalprincipen – inte var berättigat till avdrag. Eftersom avdrag ändå medgavs, med stöd av UK GAAP, är målet ett exempel på då en redovisningsstandard ansetts ha företräde framför kardinalprincipen.

Det kan nämnas att i svensk praxis har avdrag inte medgivits för framtida utgifter för reparationer.[36] Numera har innehållet i redovisningen också ändrats så att det klart framgår av regelverket att beräknade framtida reparationer av detta slag inte får kostnadsföras.[37] Målet saknar därför i dag prejudikatvärde.

Under 1999 kom ett mål rörande avdrag för *framtida utgifter för outnyttjade lokaler.* I målet *Smith v. Honour* medgavs avdrag för en avsättning för framtida hyresutgifter för innehavda lokaler som bolaget bedömde att man inte kunde använda i verksamheten.[38] I korthet gällde följande: Advokatfirman Herbert Smith hade gjort en omlokalisering av sin verksamhet och stod med lokaler som

[33] Freedman, eJournal of Tax Research, 2004, s. 94.
[34] Norberg-Thorell, 2007, s. 200 f.
[35] Johnston (Inspector of Taxes) v. Britannia Airways Ltd 1994 STC 763.
[36] Norberg-Thorell, 2007, s. 259 f.
[37] IAS 37, Avsättningar ..., punkt 14. Denna standard är implementerad i såväl engelsk som svensk redovisning.
[38] Herbert Smith (a firm) v. Honour (Inspector of Taxes) 1999 STC 173. Se om dessa mål t.ex. Freedman, BTR, 1998, s. 186 ff. och Chandler-Edgley, BTR, 1999, s. 309.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

inte kunde utnyttjas på den mycket dåliga hyresmarknaden i början av 1990-talet. Bolaget åberopade SSAP 2 och hävdade att denna standard innebar att alla kända förpliktelser skulle skuldföras i bokslutet. Skattemyndigheten å sin sida åberopade kardinalprincipen och vägrade avdrag. I målet görs en rad hänvisningar till äldre praxis. Domaren, Lloyd J., gör också bl.a. följande uttalade:

> One of the functions of the principles of commercial accounting is to help towards answers to these questions which are consistent, which reflect the commercial reality and which are readily understandable by a reasonably well-informed reader of a particular set of accounts.

Han konstaterar i direkt anslutning till detta att ingen standard behandlar specifikt den fråga som nu är aktuell, men att SSAP 2 "are at the heart of the case" så som talan är förd av den skattskyldige. Han avvisar vidare skattemyndighetens invändning om att det finns en självständig skatterättslig princip som förhindrar att skulder anteciperas.

> Such a rule would be inconsistent with resort to generally accepted principles of commercial accounting in very many cases, since it would disallow any provision made in accordance with the concept of prudence.

Han fortsätter med att säga att detta fall var en spegelbild av Callagher v. Jones, med den skillnaden att det nu var skattemyndigheten i stället för den skattskyldige:

> which seeks to escape from the consequences of applying generally accepted principles of commercial accounting, by resort to an undefined alternative principle which is not supported by any of those generally accepted principles.

Han kommer därefter in på innebörden av den av skattemyndigheten åberopade kardinalprincipen. Enligt honom skulle den, om myndigheten har rätt, i så fall innebära ett generellt avdragsförbud för sådana avsättningar som skall ske i redovisningen enligt SSAP 2. Han fortsätter:

> If it were the case it seems surprising that it has not come to light in the years since such provisions have been required in accordance with SSAP 2. During that period there must have been very many provisions in statutory accounts ot other accounts prepared on a true and fair basis, in accordance with SSAP 2 which, if Mr Warren is right, should have been disallowed for tax purposes.

Målet är således ännu en bekräftelse på att en på frågan tillämplig redovisningsstandard har företräde framför kardinalprincipen. Det hör till saken att framtida förluster av detta slag inte ansetts avdragsgilla i äldre skattepraxis.

Vad som hittills sagts förtydligas och förstärks ytterligare av de förenade målen *Grant och Mars* som avgjorts under 2007.[39] Målen handlar i korthet om följande. Sedan mycket lång tid (1875) har det funnits en princip i engelsk rätt, som utvecklats i skattepraxis, som innebär att i redovisningen gjorda avskrivningar på tillgångar skall återläggas vid beskattningen om de påverkat resultat-

[39] HMRC v. William Grant & Sons Distillers Ltd och Small (Inspector of Taxes) v. Mars UK Ltd, (2007) STC 680; tidigare i (2004) STC (SCD) 253, (2005) STC 958 och (2006) STC 69. House of Lords prövade två mål samtidigt, varav det första hade sitt ursprung i Skottland och det andra i England. Se angående dessa mål, Mcdonald's rättsfallskommentar i BTR, 2007, s. 366 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

beräkningen.[40] Frågan i målet var om avskrivningar - till den del de inkluderats i lagervärdet – skulle återläggas, dvs. om de skulle anses vara en kostnad som belastat resultatet.

Det var otvistigt att båda företagens redovisningar var upprättade i enlighet med UK GAAP (SSAP 12 och FRS 15). Redovisningsfrågan var inte heller komplicerad utan nämnda standarder gav uttryck för ett sedan länge etablerat sätt att redovisa.

Domstolens bedömning var att den del av avskrivningarna som aktiverades i lagervärdet inte var av det slaget att de kunde anses ha belastat resultatet och skulle återläggas.

Värdet av målen är inte behandlingen av den speciella och inte särskilt komplicerade sakfrågan utan vad som uttalas om hur man vid beskattningen beräknar vinsten i ett företag med utgångspunkt i redovisningen. Härvid är det några förhållanden som är av särskilt intresse.

Lord Hoffman slår fast att sedan många år gäller att vinstberäkningen startar med att man tillämpar UK GAAP, varefter justeringar skall göras för uttryckliga undantag för skatteändamål. Han hänvisar till vad som sägs om detta i fallet Odeon (se ovan). Tydligare än i något annat skattemål sägs att redovisningsstandarderna ger uttryck för vad som är en TFV.

Vad gäller frågan om det finns något utrymme för domstolarna att tillämpa självständiga "skatterättsliga" redovisningsprinciper, vid sidan av vad som följer av UK GAAP, konstaterar Lord Hoffman att några sådana principer inte finns. Påståenden om förekomsten av sådana principer har också enligt Hoffmann alltid avvisats i tidigare mål. Tillsammans med vad som uttalats i tidigare mål ligger det därför nära till hands att dra slutsatsen att det enligt engelsk rätt krävs uttryckliga undantagsregler i lag för att kunna göra avsteg från redovisningen vid beskattningen.[41]

En tredje slutsats som man kan dra av målen är att de skulle kunna ses som en bekräftelse på vad som diskuterats ovan rörande ändringarna i 1998 års Finance Act, dvs. att ändringen endast var en kodifiering av gällande rätt.[42]

Utan tvekan har målen stort prejudikatvärde i det att redovisningen tillmäts stort bevisvärde vid beskattningen. Tillämpliga redovisningsstandarder skall följas om det inte finns uttryckliga skatteregler som säger annat. Anledningen till att domstolarna i äldre praxis inte alltid synes ha tillämpat detta synsätt skulle kunna förklaras med att de då saknade erforderlig vägledning om innehållet i UK GAAP.[43]

4 Utvärdering

En utvärdering av engelsk rätt skall nu göras i förhållande till innehållet i svensk rätt och svenska förhållanden.

Bolags- och redovisningsrättsligt gäller enligt engelsk rätt en stark presumtion för att en redovisningsstandard ger uttryck för vad som är en TFV enligt engelsk rätt. De mål som behandlats är de som brukar anföras som stöd för att detta är innebörden av gällande rätt. Även om det saknas mål av detta slag i svensk rätt

[40] Dock tillåts vissa avskrivningar enligt lag, bl.a. skattemässiga avskrivningar på maskiner och inventarier.

[41] Macdonald, BTR, 2007, s. 369 f.

[42] A.a. s. 366.

[43] A.a. s. 367.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

har jag i annat sammanhang framfört att en motsvarande stark presumtion också gäller i svensk rätt.[44] En viktig förklaring till detta är att redovisningen i dag i stor utsträckning är reglerad i standarder. Utrymmet för domstolarna att göra egna tolkningar av vilka krav som ställs på redovisningen är mycket begränsat. Tidigare förelåg ofta osäkerhet om vad som var en acceptabel redovisning. Domstolarna formulerade sig ofta vagt och inte sällan ansåg redovisningsexperter att bedömningarna var i strid med UK GAAP eller för svensk del god redovisningssed. Men detta behöver inte alls ha varit domstolarnas avsikt utan en följd av osäkerheten i underlaget. Dagens redovisningsstandarder undanröjer inte alltid men som regel denna osäkerhet. Sällan finner en domstol då anledning att gå emot innehållet i en standard.

Genomgången av engelsk skattepraxis verifierar att detta synsätt också gäller på skatteområdet. I nyare praxis har domstolarna i princip alltid följt innehållet i standarderna, även om det funnits en konflikt med tidigare tillämpade skatterättsliga principer, främst kardinalprincipen. Det föreligger med andra ord en stark presumtion för att förekommande standarder läggs till grund för vad som är GAAP även inom skatterätten. Det saknas anledning att tro att den definition av GAAP som finns i skattelagen skulle komma att tillämpas på annat sätt. Denna slutsats bekräftas av målen Grant och Mars.

Det kan finnas anledning att tillägga att någon responsaverksamhet av det slag som finns i Sverige när RegR inhämtar yttranden från BFN inte förekommer i engelsk rätt.[45] I stället använder parterna experter, bl.a. för att uttala sig om huruvida en standard är tillämplig på den specifika transaktionen eller vad som gäller om ingen standard finns. Uttryckliga hänvisningar till och citat från de aktuella standarderna, och till vad experterna uttalat, är också legio i domarna. RegR brukar som regel nöja sig med att referera till vad BFN yttrat i målet.

Slutsatsen av genomgången av engelsk skattepraxis blir att engelska domstolar i minst lika stor utsträckning som RegR följer innehållet i redovisningen i ej uttryckligen reglerade frågor, dvs. på det kopplade området. Möjligen är man t.o.m. beredd att gå ännu längre än RegR, när det gäller att värdesätta redovisningen som tolkningsdata, eftersom användningen av redovisningen inte synes begränsad till det kopplade området.

Vidare är det av intresse att notera att såväl lagstiftaren som domstolarna tolkat utvecklingen i praxis på det sättet att det förelåg en stark koppling till redovisningen redan i äldre skattepraxis, trots att den skatterättsliga ”huvudregeln” saknade en sådan uttrycklig hänvisning. Utvecklingen har lett till att det i engelsk rätt numera finns en regel som är i det närmaste identisk med den svenska regeln i 14 kap. 2 § IL.

En intressant iakttagelse är vidare att man i engelsk skattelagstiftningen i ökad utsträckning synes föra in redovisningsmässiga överväganden i de uttryckliga lagreglerna om periodisering, dvs. på det vi brukar kalla det frikopplade området. Det är därför inte omöjligt att engelsk rätt i detta hänseende innefattar en starkare koppling till redovisningen än svensk rätt.

En viktig slutsats av min undersökning är att schabloniserade beskrivningar av förhållandet mellan redovisningen och beskattningen som starkt i svensk rätt och svagt i engelsk rätt är meningslösa och vilseledande. Sambandet är och har förmodligen alltid varit minst lika starkt i engelsk som i svensk rätt. Anledningen

[44] Thorell, JT, 2007/08, s. 81 ff.
[45] Norberg–Thorell, 2007, s. 107 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

till att beskrivningar av detta slag blir fel är förmodligen att den svenska regeln i 14 kap. 2 § IL, och motsvarande engelska regel, beskrivs som en huvudregel för beskattning. En sådan beteckning måste ifrågasättas eftersom nästan alla viktiga resultatmätningsfrågor, exempelvis rörande nästan alla anläggningstillgångar, är frikopplade vid beskattningen. Huvudregeln är således snarare en slags "restregel" för de fall som lagstiftaren inte brytt sig om att reglera.[46] I det läget är det inte så anmärkningsvärt att domstolarna i England använde redovisningen som tolkningsdata alldeles oavsett lagregelns ordalydelse. Varifrån skulle annars domstolen hämta uppgift om hur resultatmätningen borde ske?

Införandet av IFRS i de noterade bolagens redovisningar har aktualiserat många skattefrågor. I Sverige har vi löst dessa genom att tillåta undantag från IFRS i juridisk person.[47] Någon motsvarighet finns inte i engelsk rätt. Tvärtom synes den engelska uppfattningen vara att samma principer skall tillämpas i juridisk person som i koncernen. Vad som blir resultatet av detta kan ännu inte överblickas eftersom det saknas skattepraxis där IFRS tillämpats i redovisningen.[48]

Eftersom man i skattepraxis så tydligt uttalat att det krävs uttryckliga undantag för att avvika från redovisningen vid beskattningen måste slutsatsen bli att den i praxis utvecklade och så länge förhärskande kardinalprincipen i dag saknar betydelse. Jag har svårt att hitta fall på vilken den skulle vara tillämplig.

Enligt min erfarenhet vill varken företag eller skattemyndigheter ha alltför stora skillnader mellan redovisning och beskattning. Det främsta skälet är att det blir för komplicerat och därmed kostsamt. Det finns således starka praktiska drivkrafter bakom ett starkt samband. Mot detta står en utveckling av redovisningen som innebär att resultatbegreppet alltmer kommit att avvika från vad som länge uppfattats som grundläggande i det skatterättsliga inkomstbegreppet, t.ex. att orealiserade vinster inte skall beskattas. Det blir en utmaning såväl för den engelske som svenske lagstiftaren att utforma ett skatterättsligt inkomstbegrepp som går att förena med utvecklingen på redovisningsområdet.

Per Thorell är professor, verksam vid Ernst & Young i Stockholm, och knuten till Stockholm Centre for Commercial Law.

[46] Norberg–Thorell, 2007, s. 70 f.

[47] RR 32:06, Redovisning för juridiska personer.

[48] Om utvecklingen i skattepraxis innebär att det krävs uttryckligt lagstöd för att avvika från redovisningen vid beskattningen kan detta få långtgående konsekvenser för företag som tillämpar IFRS. På några områden finns dock uttryckliga lagregler på skatteområdet, bl.a. om säkring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10