



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johan Forsgren

Periodisering av inkomster från fleråriga avtal

–

en studie av sambandet mellan redovisning och
beskattning

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 2003

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Problembakgrund	4
1.2 Problemformulering	5
1.3 Syfte	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Avgränsningar	7
1.6 Disposition	8
2 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	9
2.1 Allmänt	9
2.2 För- och nackdelar med ett starkt samband	11
2.3 Förslag på ökad frikoppling	13
2.3.1 Inledning	13
2.3.2 SOU 1995:43	14
2.3.3 RSV Rapport 1998:6	16
3 SKATTERÄTTSLIGA REGLER	18
3.1 Inledning	18
3.2 Grundläggande bestämmelser om beskattningstidpunkten	19
3.2.1 Bokföringsmässiga grunder	19
3.2.2 God redovisningssed	20
3.2.3 Koppling till räkenskaperna	22
3.2.4 Justeringar	23
3.3 Pågående arbeten	24
3.3.1 Inledning	24
3.3.2 Huvudregel	24
3.3.3 Begreppen löpande räkning respektive fast pris	25
3.3.4 Löpande räkning	26
3.3.5 Fast pris	28

4	REDOVISNINGSNORMER	30
4.1	Inledning	30
4.2	God redovisningssed	30
4.3	Rättvisande bild	33
4.4	Försiktighets- och realisationsprincipen	34
4.5	Pågående arbeten	36
4.5.1	Inledning	36
4.5.2	Reglering i ÅRL	37
4.6	Redovisningsrekommendationer	40
4.6.1	Allmänt	40
4.6.2	RR 11 Intäkter	41
4.6.3	RR 10 Entreprenad och liknande uppdrag	44
5	RÄTTSPRAXIS	46
5.1	Inledning	46
5.2	Fleråriga tjänsteavtal	46
5.3	Pågående arbeten	49
6	EG-RÄTT OCH INTERNATIONELLA REDOVISNINGSNORMER	52
6.1	EG:s redovisningsrätt	52
6.1.1	Allmänt	52
6.1.2	Rättvisande bild	53
6.1.3	Särskilt om overridingregeln	54
6.1.4	Pågående arbeten	55
6.2	Internationell redovisningsutveckling	56
7	ANALYS OCH SLUTSATSER	59
7.1	Periodisering av fleråriga avtal	59
7.2	Praktiska aspekter av periodisering	61
7.3	Internationell påverkan på svensk företagsbeskattning	63
	LITTERATURFÖRTECKNING	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	70

Sammanfattning

Av tradition finns i Sverige ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det medför att redovisningen utan större korrigeringar ska ligga till grund för beskattningen. Samordningen är grundläggande för den svenska företagsbeskattningen. Sambandet innebär att periodisering av inkomster regleras både av skatte- och redovisningsregler. I första hand styr skatteregler periodiseringen av inkomster i beskattningshänseende. Finns inga särskilda skatteregler är det redovisningsregler som styr periodiseringen.

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är att redogöra för det aktuella rättsläget i beskattningshänseende vad avser periodisering av inkomster från fleråriga avtal. Även den allmänna kopplingen mellan redovisning och beskattning behandlas. En utblick mot EG:s redovisningsrätt och internationella redovisningsnormer ryms också i uppsatsen.

Rättsläget i fråga om periodisering av inkomster från fleråriga avtal har klargjorts till följd av vägledande domar från Regeringsrätten under senare år. God redovisningssed styr tidpunkten för beskattning av inkomster från fleråriga avtal om det saknas särskilda skatteregler. För fleråriga entreprenad- och konsultuppdrag som klassificeras som pågående arbeten finns särskilda skatteregler. Dessa regler ska betraktas som bestämmelser om när intäcksredovisning senast får ske. Det finns inga hinder för företag att ta fram vinster tidigare till beskattning. Det innebär att den bokföringsmässiga redovisningen får följas vid beskattningen. Beskattning kan därmed komma att ske på likartat sätt oavsett om avtalet i skatterättslig mening är att anse som pågående arbete eller inte.

Periodisering av inkomster från fleråriga avtal kan i princip ske enligt två olika redovisningsmetoder. Antingen kan intäkter redovisas vid avtalets slut eller så kan successiv intäcksredovisning ske. Den senare metoden förutsätter att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas tillförlitligt. Vid beskattningen följs redovisningen. Valmöjligheten mellan två olika metoder leder till bristande likformighet i beskattningen.

Förord

Juristutbildningen vid Lunds universitet avslutas med ett examensarbete. Jag har valt att skriva mitt arbete inom ämnesområdet skatterätt. Parallellt med mina juridiska studier har jag även studerat ekonomi för att få ökad förståelse för ekonomiska aspekter och för att få ett annat perspektiv. I min ekonomutbildning har jag fördjupat mig inom ämnet redovisning. Jag har tidigare skrivit bl.a. en redovisningsuppsats om realisationsprincipen och intäktsredovisning. För att tillämpa både mina kunskaper inom skatterätt och redovisning har jag valt att i mitt examensarbete i juridik skriva om periodiseringsproblem. Detta är ett skatterättsligt område som påverkas både av skatteregler och redovisningsnormer.

Under min studietid har jag varit utbytesstudent en termin vid juridiska fakulteten vid Katholieke Universiteit i Leuven i Belgien. Där genomgick jag bl.a. en kurs benämnd *Corporate Financial Reporting in the European Union*. Föreläsare och kursansvarig var Karel van Hulle, som är ansvarig för redovisningsfrågor inom EU-kommissionen. Kursen behandlade harmoniseringen av redovisning inom EU och även internationell redovisningsutveckling. Studierna i Belgien har gjort mig intresserad av EG:s redovisningsrätt och internationella redovisningsnormer. Examensarbetet har till viss del kommit att beröra dessa områden.

Jag vill tacka min handledare Mats Tjernberg för givande synpunkter och kommentarer. Dessutom har jag uppskattat att jag kunnat arbeta självständigt med uppsatsen. Slutligen vill jag även tacka familj och vänner som har varit till stöd under mitt arbete med uppsatsen och därför är värda att uppmärksammas.

Lund i maj 2003

Johan Forsgren

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFN U	Uttalande från Bokföringsnämnden
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (The European Federation of Accountants)
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ILP	Ikraftträdandelag (1999:1230) till inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OJ	Official Journal of the European Communities
Prop.	Proposition
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets anvisningar och föreskrifter i frågor rörande inkomst- och förmögenhetstaxering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SOU	Statens offentliga utredningar
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Av tradition finns i Sverige en stark koppling mellan redovisning och inkomstbeskattning av företag. Denna princip grundlades redan under 1920-talet genom 1928 års kommunalskattelag och 1929 års bokföringslag. Kopplingen innebär att den bokföringsmässiga redovisningen ska ligga till grund för inkomstbeskattningen, utan större justeringar.¹

Redovisning och beskattning har olika syften och det föreligger därmed motstridiga intressen bakom utformningen av regelsystemen. Syftet med redovisning är att ge olika beslutsfattare information om företagets ekonomiska och finansiella ställning. Informationen ska sedan ligga till grund för ekonomiska beslut av olika slag. Den bokföringsmässiga redovisningen är i första hand avsedd att ge intressenter utanför företagsledningen information om företaget i fråga. Dessa intressenter består bland andra av ägare, anställda, långgivare, leverantörer, kunder, staten och allmänheten.² Beskattningen har däremot som primärt syfte att finansiera statens offentliga verksamhet. Beskattning kan användas för fördelnings- respektive stabiliseringspolitiska ändamål. Redovisningsreglerna avser att förhindra en övervärdering av tillgångar medan skattereglerna syftar till att förhindra en undervärdering vid taxeringen.³

De avvikande syftena och intressena mellan regelsystemen ska inte överdrivas. Om regelsystemen haft väsentliga olikheter skulle det inte vara möjligt att grunda beskattningen på den bokföringsmässiga redovisningen som den skattemässiga huvudregeln anvisar.⁴

Ofta hänvisar skattereglerna till civilrättsliga redovisningsregler. Man talar då om en koppling mellan regelsystemen. Det är framförallt vid fördelningen av inkomster och utgifter på olika perioder som kopplingen mellan redovisning och beskattning är stark. Denna fördelning benämns periodisering och sker i samband med upprättandet av årsbokslut.⁵ Det gäller att avgöra till vilket beskattningsår som inkomster och utgifter ska hänföras. Merparten av de problem som uppstår vid upprättandet av årsbokslut har med periodisering av inkomster och utgifter att göra.⁶

¹ Thorell, Per, *Skattelag och affärssed*, 1984, s. 15.

² Thomasson, Jan, *Extern redovisning och finansiell analys*, 1997, s. 5.

³ Thorell, Per, 1984, s. 16.

⁴ Thorell, Per, 1984, s. 16.

⁵ Thorell, Per, 1984, s. 17.

⁶ Thorell, Per, 1984, s. 26.

Periodisering i skatterättslig mening innebär att avgöra till vilket beskattningsår som inkomster och utgifter ska hänföras. Begreppen intäkter och kostnader används för att tydliggöra vid vilken period skatteplikt respektive avdragsrätt inträder. Principen om beskattningsårets slutenhet är grundläggande för beskattningen. Periodisering fyller en viktig funktion i fråga om resultatutjämnning och skattekrediter.

I första hand styr skatteregler periodiseringen av inkomster. Finns det inga särskilda skatteregler är det, enligt hänvisning i skattelagstiftningen, redovisningsregler som styr periodiseringsförfarandet. Både skattelagstiftningen och de civilrättsliga redovisningsreglerna blir därför intressanta att undersöka ur periodiseringssynpunkt. Det bör noteras att civilrättsliga redovisningsregler i princip inte har någon betydelse för fastställandet av om en inkomst är skattepliktig. Detta är en så kallad omfångsfråga och enbart skatteregler är avgörande för om en inkomst är skattepliktig. Civilrättsliga redovisningsregler påverkar inte den bedömningen.

I skatterätten skiljs pågående arbeten från övriga fleråriga avtal. Det finns särskilda periodiseringsregler för fleråriga avtal som definieras som pågående arbeten. Generellt faller entreprenad- och konsultuppdrag inom definitionen för pågående arbeten, medan övriga fleråriga avtal ska behandlas enligt allmänna reglerna i IL, som i fråga om periodisering hänvisar till god redovisningssed.

Efter skattereformen 1990 har sambandet mellan redovisning och beskattning utretts och förslag på ökad frikoppling har lagts fram. En ny inkomstskattelag har år 2000 införts i Sverige, dock utan större materiella förändringar. En snabb utveckling har skett på redovisningsområdet, både i fråga om lagstiftning och redovisningsrekommendationer. Tydliggörande domar från Regeringsrätten i fråga om periodisering av inkomster från fleråriga avtal har avgetts i slutet av 1990-talet. Harmoniseringen av redovisningen inom EU och internationell redovisningspraxis påverkar svenska redovisningsnormer alltmer. Det ovanstående gör att periodisering av fleråriga avtal är ett intressant och aktuellt område att studera närmare.

På ett mer allmänt plan kan det nämnas att i ett tjänstesamhälle uppkommer fler problem med periodisering av inkomster än i ett industrisamhälle. Tjänsteavtal som i vissa fall kan sträcka sig över lång tid leder till fler periodiseringsproblem än traditionell varuförsäljning. Därför är periodisering av fleråriga avtal ett viktigt ämne även i ett framtidsperspektiv.

1.2 Problemformulering

Ur problembakgrunden ovan kan intressanta problem härledas. Jag framlägger här de problem jag avser att granska närmare.

- Hur ser det aktuella rättsläget ut för periodisering av inkomster från fleråriga avtal, både vad avser de avtal som skattemässigt definieras som pågående arbeten och övriga fleråriga avtal?
- Hur är kopplingen mellan redovisning och beskattning uppbyggd?
- Hur påverkar EU och internationell redovisningspraxis periodiseringen av inkomster i Sverige?

1.3 Syfte

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är att redogöra för och belysa det nuvarande rättsläget i beskattningshänseende vad avser periodisering av inkomster från avtal som sträcker sig över flera år. Därvid kommer materiella skatte- och redovisningsregler samt rättspraxis att behandlas då de gemensamt styr periodiseringsförfarandet.

Jag kommer även att behandla den allmänna kopplingen mellan redovisning och beskattning och regelsystemens ömsesidiga påverkan och förhållande. Detta sker i syfte att förenkla förståelsen för periodiseringsreglerna. Debatten om en ökad frikoppling mellan regelsystemen kommer också att belysas.

Dessutom kommer även en utblick mot EG-rättsliga normer och internationell redovisningsutveckling att göras, eftersom de påverkar den svenska redovisningen och därmed indirekt den skatterättsliga periodiseringen av inkomster i näringsverksamhet.

1.4 Metod och material

Min framställning avser främst att utreda det aktuella rättsläget inom det valda området och framställningen är därför deskriptiv. Jag har använt en juridisk metod, som bygger på kvalitativ analys av rättskällor.

Uppsatsarbetet har bedrivits genom käll- och litteraturstudier. Studierna har baserats på traditionella rättskällor som lagtext, offentligt tryck, relevant rättspraxis och doktrin. Det material jag i första hand använt är primärkällor, lagtext och lagförarbeten. Efter att ha bearbetat primärkällorna har jag sökt ytterligare information och kommentarer i litteraturen. Per Thorells doktorsavhandling *Skattelag och affärssed* från 1984 har varit en utgångspunkt vid litteraturstudierna, då den utförligt behandlar periodisering av inkomster samt kopplingen mellan redovisning och beskattning. Komplettering med modernare litteratur har främst skett genom studier av artiklar i facktidskrifter, främst *Skattenytt*, *Svensk Skattetidning* och *Balans*.

Jag har använt internet för att söka aktuell information om redovisningsorganisationer. Det har inte funnits anledning att ifrågasätta

trovärdighet och relevans för informationen som hämtats från internet, då den har kommit från erkända organisationer som Redovisningsrådet, BFN och IASB.

Uppsatsarbetet har påverkats av min referensram, vilken innefattar studier upp till magisternivå i företagsekonomi inom ämnet redovisning. Då uppsatsen behandlar redovisningsnormer i relativt stor utsträckning har mina tidigare redovisningsstudier underlättat arbete med tolkning, bearbetning och analys.

1.5 Avgränsningar

Fokus i uppsatsen ligger på de svenska skatte- och redovisningsregler som styr periodiseringen av inkomster från fleråriga avtal. För att underlätta förståelsen av hur periodiseringsreglerna är utformade kommer den allmänna kopplingen mellan redovisning och beskattning och förslag på ökad frikoppling att behandlas relativt översiktligt. I anledning av att svenska redovisningsnormer, och därigenom inkomstperiodisering, påverkas av harmonisering inom EU och internationell praxis kommer EG-regler på området och internationell redovisningsutveckling att beröras.

Periodisering av utgifter ligger utanför uppsatsens behandling. Periodiseringen är ofta intäktsorienterad. Genom matchning utifrån periodens inkomster (intäkter) fastställs sedan periodens utgifter (kostnader).⁷ Därför är inkomstperiodisering intressant att undersöka.

Då periodisering av inkomster har nära anknytning till värdering⁸ kommer värderingsfrågor i viss utsträckning att tangeras. Min strävan har dock varit att undvika att behandla värdering, som är ett alltför omfattande område för att ta in i uppsatsen.

Inkomstberäkningsfrågor som är av så kallad omfångsart faller utanför denna uppsats. Omfångsfrågor berör vilka inkomster som är skattepliktiga och som ska medräknas vid beräkning av resultatet av en verksamhet.

Uppsatsen behandlar i första hand de periodiseringsregler som i skattehänseende gäller för aktiebolag. I huvudsak gäller samma regler även för näringsverksamhet i annan form. Viss reservation görs för att andra särskilda regler i undantagsfall kan ha betydelse för andra bolagsformer och för enskilda näringsidkare.

⁷ Thorell, Per, 1984, s. 18

⁸ Thorell, Per, 1984, s. 17 f.

1.6 Disposition

Nästa kapitel avser att ge läsaren en inblick i den allmänna kopplingen mellan redovisning och beskattning. I Sverige är denna koppling av tradition stark. Förslagen på ökad frikoppling mellan regelsystemen som lagts fram kommer även att behandlas.

I kapitel 3 behandlas de skatterättsliga periodiseringsregler och som återfinns i IL. Dels kommer de allmänna reglerna om periodisering att undersökas och dels de särskilda reglerna för pågående arbeten.

Därefter avhandlas i kapitel 4 de svenska redovisningsnormer som påverkar periodiseringen av inkomster. Både lagstiftning och rekommendationer behandlas.

I kapitel 5 redogörs för den rättspraxis som utvecklats på området. Tillämpningen av periodiseringsreglerna har tydliggjorts genom praxis de senaste åren.

I det sjätte kapitlet görs en internationell utblick. EG-rättens regler på redovisningsområdet behandlas i detta kapitel och dessa måste Sverige pga. medlemskapet följa. Därefter redogörs översiktligt för utvecklingen av internationell redovisningspraxis, som Sverige i en global värld alltmer påverkas av.

Avslutningsvis görs en sammanfattande analys i kapitel 7. I anslutning till analysen framförs de slutsatser som har framkommit genom uppsatsarbetet.

2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

2.1 Allmänt

Principiellt sett kan det föreligga tre olika typer av samband mellan redovisning och beskattning.

- Materiellt samband (även kallat rättvänt samband) mellan redovisning och beskattning.
- Inget samband eller koppling mellan redovisning och beskattning.
- Formellt samband (även kallat omvänt samband) mellan redovisning och beskattning.⁹

Om materiellt samband föreligger är företagets räkenskaper utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen. Redovisningen är styrande för beskattningen. Detta innebär att om ett företag redovisar en transaktion på ett sätt som är i överensstämmelse med gällande redovisningsnormer, så följs detta vid beskattningen. Redovisningen är flexibel och nya rekommendationer och praxis utvecklas kontinuerligt, vilket påverkar beskattningen. Denna utveckling kan dock hämmas i fall då utvecklingen skulle leda till ett ökat skatteuttag.¹⁰

Finns det inget samband mellan redovisning och beskattning kommer skattereglerna att bli avgörande för ett företags skattemässiga inkomstberäkning. Skatte- och redovisningsnormsystemen innehåller i detta fall var sin komplett uppsättning regler för resultatberäkning och värdering. Redovisningsregler kan då inte påverka hur en särskild transaktion ska beskattas. När det inte föreligger något samband mellan redovisning och beskattning kan redovisningsreglerna utformas fritt i enlighet med redovisningsprinciper och redovisningsbegrepp, som god redovisningssed och rättvisande bild, utan att hänsyn tas till beskattningsintressen.¹¹

Förekommer ett formellt samband mellan redovisning och beskattning styr skatteregler både beskattning och redovisning av en särskild transaktion. Den skatterättsliga regleringen stadgar i den här typen av fall att den redovisningsmässiga behandlingen av en transaktion måste följa den skattemässiga. Skatteregleringen beaktas inte enbart i skattedeklarationen, utan även i redovisningen. Skattelagstiftningen styr därigenom redovisningen. Regler av detta slag är ett hinder mot utvecklingen på redovisningsområdet.¹²

⁹ RSV Rapport 1998:6, s. 17.

¹⁰ RSV Rapport 1998:6, s. 17.

¹¹ RSV Rapport 1998:6, s. 17.

¹² RSV Rapport 1998:6, s. 17 f.

I Sverige finns ett starkt samband mellan företagens redovisning och beskattning. Det medför att redovisningen utan större korrigeringar ska ligga till grund för beskattningen. Samordningen är grundläggande för den svenska företagsbeskattningen.¹³ I 14 kap. 2 § IL anges som huvudregel att det skattemässiga resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Det föreligger i Sverige dels ett materiellt samband och dels ett formellt samband mellan redovisning och beskattning. Det materiella sambandet innebär att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på basis av den skattskyldiges bokföring och redovisning. Det formella sambandet består i att skattelagstiftningen för det första i vissa fall ställer krav på att vissa avdrag gjorts i räkenskaperna för att motsvarande avdrag ska godkännas vid taxeringen. För det andra innefattar det formella sambandet ett krav på samma värdering av vissa tillgångsposter ska ha gjorts både i räkenskaperna och vid taxeringen, för att godkännas skattemässigt. Det formella sambandet leder till att företag tvingas redovisa bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.¹⁴

Grunddragen för det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning tillkom redan under 1920-talet genom införandet av 1928 års KL och 1929 års BFL. Sambandet innebär att periodisering av inkomster och utgifter regleras både av redovisnings- och skatteregler. Värderingsregler för tillgångar och skulder har också betydelse för vid vilken tidpunkt inkomster och utgifter redovisas som intäkter respektive kostnader.¹⁵

När det gäller att bestämma huruvida en viss inkomst är skattepliktig eller om en viss utgift är avdragsgill regleras detta emellertid enbart av skatterättsliga regler. Det gäller att skilja på omfångs- och periodiseringsregler. Omfångsregler avser att föreskriva vilka inkomster och utgifter som är skattepliktiga respektive avdragsgilla, medan periodiseringsregler anger *när* dessa inkomster och utgifter ska tas upp som intäkter respektive kostnader. Det kopplade området, där den inkomstskatterättsliga tillämpningen kopplas till redovisningsrättsliga regler innefattar inte omfångsregler, utan enbart periodiseringsregler.¹⁶

I ett internationellt perspektiv har Sverige ett jämförelsevis starkt samband mellan redovisning och beskattning, i alla fall i avseende på det materiella sambandet. Den formella kopplingen har minskat sedan skattereformen 1990. I USA finns skilda regelsystem för beskattning och redovisning. Utgångspunkten för beskattning är dock det bokföringsmässiga resultatet,

¹³ SOU 1995:43 s. 67.

¹⁴ SOU 1995:43 s.70 f.

¹⁵ Thorell, Per, 1984, s. 140 ff.

¹⁶ SOU 1995:43 s.71 f.

men det finns flera skillnader i rapporteringskraven för redovisnings- respektive beskattningsändamål. Vidare har skattemyndigheten tolkningsföreträdare i fråga om att avgöra om en viss använd redovisningsmetod avspeglar verklig inkomst. Detta gör att företags beskattningsunderlag i USA bestäms i stor utsträckning av särskilda skatteregler.¹⁷ I Tyskland däremot finns en s.k. sambandsregel som innebär att som huvudprincip är redovisningen grunden för beskattningen, såvitt det inte speciella skatteregler stadgar annat. I Tyskland finns också ett starkt formellt samband som gör att beskattningen styr redovisningen. I Tyskland är företags beskattningsunderlag närmare det redovisade resultatet än i Sverige.¹⁸ USA och Tyskland utgör två ytterligheter i fråga om koppling mellan redovisning och beskattning. I USA finns skilda regelsystem och en svag koppling medan kopplingen är stark i Tyskland, både materiellt och formellt.

2.2 För- och nackdelar med ett starkt samband

Det finns både principiella för- och nackdelar med en stark koppling mellan redovisning och beskattning.

Till fördelarna hör att det administrativa arbetet för företagen förenklas och resurser sparas då företag bara behöver upprätta ett bokslut och endast göra få justeringar av det för taxeringsändamål. Detta är särskilt betydelsefullt för små och medelstora företag. Sambandet gör också att statens kontroll, genom skattemyndigheten, vid taxeringen förenklas. En bokföring som har undergått revision är en tillförlitlig grund för skattemyndighetens kontroll. Ett materiellt samband anses vara fördelaktigt då redovisningen med sin dynamik och flexibilitet på bästa sätt kan tillgodose att resultatet blir riktigt och rättvisande och samtidigt återspeglar den verkliga vinsten. En stark koppling mellan redovisning och beskattning överensstämmer följaktligen med skatteförmågeprincipen. Vidare kan man anta att den starka kopplingen medverkat till att svensk redovisning håller en hög kvalitet generellt. Statens kontroll i taxeringsärenden leder till att redovisningars förenlighet med redovisningsnormerna kan komma att kontrolleras en ytterligare gång utöver revisionen. Ett formellt samband ser till att statens kontrollbehov upprätthålls. Samtidigt bevaras sambandet mellan beskattningsbar inkomst och utdelningsbart belopp.¹⁹

Till nackdelarna med samband mellan redovisning och beskattning hör att redovisningens utveckling kan hämmas. Man kan förutsätta att ett enskilt företag i regel önskar att tillämpa redovisningsmetoder som leder till minimalt skatteuttag. Detta kan ske på bekostnad av andra metoder som skulle gett en mer rättvisande bild av företagets ställning. Huvudsyftet med den externa redovisningen är att ge ägare och andra intressenter information

¹⁷ RSV Rapport 1998:6, s. 92 f.

¹⁸ RSV Rapport 1998:6, s. 94.

¹⁹ SOU 1995:43, s. 91 f. och RSV Rapport 1998:6, s. 19.

om företagets ställning. Syftet med beskattning är inte detsamma som med redovisning. Det kan dock anmärkas att även om redovisning och beskattning skulle vara helt frikopplade och beskattning skulle ske utifrån ett resultat framräknat genom skatterättsliga regler, så kommer redovisningen ändå att påverkas av innehållet i skatterätten. Uppgifterna som företaget lämnar i skattedeklarationen måste hämtas från bokföringen. Det är samma transaktioner som ligger till grund för både för det bokföringsmässiga och det skattemässiga resultatet.²⁰

En nackdel med formell koppling mellan redovisning och beskattning är att skattemässiga reserveringsmöjligheter, obeskattade reserver och bokslutsdispositioner, tas med i den redovisningsmässiga resultatuträkningen. Detta gör svenska årsredovisningar svårförståeliga för utländska intressenter. En större frikoppling skulle medföra att en anpassning till den internationella utvecklingen på redovisningsområdet underlättades. Förekomsten av skattemässiga reserveringsmöjligheter gör att det finns en risk för s.k. inlåsnings effekter, då vinster som behålls i företaget i form av obeskattade reserver undkommer omedelbar beskattning medan vinster som är disponibla för utdelning drabbas av skatt.²¹

Internationellt sett har utvecklingen i de flesta länder inom OECD gått i riktning mot mer åtskilda skatte- och redovisningsregler. Flertalet länder inom OECD förespråkar en frikoppling mellan redovisning och beskattning enligt en OECD-rapport från 1987.²² Det är dock naturligt att basera företagsbeskattningen på redovisningen. En sådan huvudregel finns i princip i alla länders skattesystem. De svenska skattereglerna för företag har dock en starkare anknytning till redovisningen än vad många andra länder har. Utvecklingen av redovisningspraxis kan hämmas om skattereglerna i allt för stor utsträckning knyter an till redovisningen. Om utvecklingen av redovisningen är beroende av skatterättsliga bedömningar hamnar man i ett olämpligt cirkelresonemang.²³

Per Thorell, som är professor i företagsrätt vid Uppsala universitet, ser tre huvudmotiv för att ett starkt samband mellan redovisning och beskattning i Sverige. Det första motivet är enkelhet. Ett företag ska bara behöva upprätta en redovisning och ett årsbokslut. Det andra motivet är statens kontrollbehov. Skattemyndigheten måste kunna kontrollera underlaget för beskattningen och då är innehållet i redovisningen viktigt. Det torde också finnas ett tredje motiv för stark koppling, närmare bestämt ett finanspolitiskt motiv. Skattekrediter som företagen får genom olika skatteregler ska vara villkorade av att dessa medel, som utgör latent skatt, stannar i företagen. Utdelning ska inte kunna ske av dessa medel.²⁴

²⁰ SOU 1995:43, s. 91 ff. och RSV Rapport 1998:6, s. 19 f.

²¹ SOU 1995:43, s. 92 ff. och RSV Rapport 1998:6, s. 19 f.

²² RSV Rapport 1998:6, s. 21 f.

²³ Thorell, Per, "Skatterättens periodiseringsregler", *Skattenytt*, 1989, s. 577.

²⁴ Thorell, Per, 1989, s. 579.

Thorell anser att det finns en kärna i redovisningen som är till stor nytta för beskattningen. Därför bör kärnan i de båda regelsystemen vara likartad. Till den kärna hör exempelvis principerna för intäktsrealisation. Thorell menar dock att det i vissa frågor finns skäl att införa särskilda skattemässiga lösningar av problem. Detta gäller särskilt frågor där det finns ett behov av att begränsa den individuella bedömning och valfrihet som finns i redovisningen.²⁵

2.3 Förslag på ökad frikoppling

2.3.1 Inledning

I mitten av 1980-talet uppstod en debatt i Sverige om att förändra sambandet mellan redovisning och beskattning. Debatten fördes framförallt i redovisningstidskriften *Balans*. Det främsta argumentet som anfördes var att kopplingen mellan civilrättsliga redovisningsregler och skatterätt befarades påverka utveckling av god redovisningssed på ett negativt sätt. I synnerhet uppkom debatten till följd av att nya krav ställdes på redovisningen till följd av näringslivets och redovisningens tilltagande internationalisering.²⁶ FAR:s skattekommitté vägde olika för- och nackdelar med frikoppling mot varandra och kom fram till att nackdelarna övervägde fördelarna. I sin slutsats 1987 fäste skattekommittén mindre vikt vid anpassning till internationell utveckling på redovisningsområdet än att ha årsredovisningen som grund för beskattningen.²⁷

Ett alternativ till frikoppling mellan redovisning och beskattning har lagts fram av olika författare. Alternativet går ut på att tillåta ett redovisningssätt i de enskilda företagen (skattesubjekten) och ett annat i koncernredovisningen.²⁸ På så sätt kan koncernredovisningen anpassas fritt efter internationell utveckling, medan de legala redovisningarna i moder- och dotterbolag kan fortsatt grundas på starkt samband mellan redovisning och beskattning behållas. Ur principiell synvinkel kan det dock anses felaktigt att skilda redovisningsprinciper tillämpas inom en och samma företagsgrupp.²⁹ Meningen med koppling mellan redovisning och beskattning kan ifrågasättas om företagen bestämmer sig för att upprättat resultat och ställning i de juridiska enheterna ska justeras på koncernnivå. Dessutom kan intressenternas tilltro till företagets redovisning påverkas i

²⁵ Thorell, Per, 1989, s. 580 f.

²⁶ Almqvist, Sven, "Behåll samordningen mellan god redovisningssed och skatterätt!", *Balans*, 1987 nr 11.

²⁷ Gometz, Ulf, "Civilrättsliga redovisningsregler och skatterätten", *Balans*, 1987 nr 11, s. 15.

²⁸ Johansson, Sven-Erik, Östman, Lars, "Återvändsgränd för nya redovisningsstandards?", *Balans* 1985 nr 4 och Tidström, Göran, Hesselman, Anna, "Beskattningen - Ska den utgå från god redovisningssed?", *Balans* 1991 nr 6-7, s. 17.

²⁹ Knutsson, Margit, von Bahr, Stig, "Sambandet mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning*, 1995, s. 347.

negativ riktning om redovisning sker på skilda sätt på bolags- respektive koncernnivå.³⁰

Vid 1990 års skattereform berördes inte sambandet mellan redovisning och beskattning, vilket ledde till kritik från flera remissinstanser. 1991 tillsattes därför en statlig utredning, Redovisningskommittén, som fick i uppdrag att utreda sambandet och lämna förslag på ett lämpligt framtida samband. Redovisningskommitténs arbete ledde fram till ett delbetänkande *Sambandet Redovisning-Beskattning*, SOU 1995:43.³¹ 1996 tillsatte RSV en egen arbetsgrupp för att vidare utreda sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. RSV ansåg att SOU 1995:43 inte belyst sambandet på ett fullständigt och uttömmande sätt. Arbetsgruppen arbete ledde fram till RSV Rapport 1998:6, *Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning*.³²

2.3.2 SOU 1995:43

Redovisningskommittén anser i betänkandet, SOU 1995:43, att övervägande skäl talar för en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning. Kommittén ser sambandet mellan regelsystemen ur ett redovisningsperspektiv och menar att kvaliteten på företagens redovisning skulle förbättras vid en ökad frikoppling. Redovisningskommittén anser dock att företagens bokföring även i framtiden ska vara utgångspunkten för företagsbeskattningen.³³

Ändringsförslagen i betänkandet tar sikte på det formella sambandet. Redovisningskommittén föreslår att systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner ska avskaffas. På så sätt skulle redovisningen bli mer lättförståelig och jämförbarheten skulle öka internationellt sett. Detta skulle dessutom vara mer förenligt med kravet på rättvisande bild som finns i EG:s redovisningsdirektiv. Förslaget medför att regler om resultatreglerande avdrag frikopplas från redovisningen. Detta sker genom att det formella sambandet upphävs. Avskrivningar och avsättningar som görs enbart av skatteskäl ska inte tas med i redovisningen utan endast i skattedeklarationen.³⁴

För att en utvidgning av frikopplingen inte ska öka möjligheterna till utdelning eller förfogande på annat sätt av obeskattade vinster kombineras förslaget med en s.k. utdelningsspärr. Utdelningsspärren medför begränsningar i avdragsrätten för företag som delar ut eller på annat sätt

³⁰ Thorell, Per, "Svensk företagsbeskattning och internationella redovisningsregler", *Skattenytt* 1993, s. 554.

³¹ SOU 1995:43, s. 61 ff.

³² RSV Rapport 1998:6, s. 27 f.

³³ SOU 1995:43, s. 94 ff.

³⁴ SOU 1995:43, s. 96 ff.

förfogar över vinstmedel, som man inte lagligen skulle ha kunnat göra om avskrivningarna och avsättningarna tagits upp i resultaträkningen.³⁵

I fråga om pågående arbeten inom byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse får dessa arbeten enligt gällande skatteregler värderas till 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet. En viss kostnadsföring kan således ske direkt. Redovisningskommittén menar att denna värderingsregel har karaktären av en bokslutsdisposition och de samlade nedskrivningarna utgör en obeskattad reserv. Utformningen av skattereglerna hämmar enligt kommittén utvecklingen av god redovisningssed, vilket inte är önskvärt. Det kan antas att företagen avstår från att tillämpa successiv vinstavräkning vid värdering av pågående arbeten till fast pris om metoden leder till ett högre skatteuttag. Likaså kan en utveckling mot aktivering av nedlagda kostnader i fråga om pågående arbeten på löpande räkning hindras så länge skatterätten tillåter direktavdrag för dessa kostnader. För att undvika utökning av möjligheter till att redovisa obeskattade reserver genom bokslutsdispositioner föreslår istället Redovisningskommittén att de skattemässiga värderingsreglerna ska bibehållas samtidigt som den skattemässiga värderingen ska frikopplas från den bokföringsmässiga. Det innebär att pågående arbeten kan komma att värderas olika i räkenskaperna och i skattedeklarationen. Det bokföringsmässiga resultatet kan därmed bli högre än det skattemässiga. Utdelningsspärren ska hindra otillåten utdelning av skillnadsbeloppet.³⁶

Avsikten med förslagen Redovisningskommittén framlägger i SOU 1995:43 är varken att öka eller minska skattebelastningen inom näringslivet. Förslagen har därför utformats så att skattebasen och följaktligen statens skatteintäkter inte påverkas.³⁷

Mottagandet av Redovisningskommitténs förslag blev något blandat. Förslaget om att det formella sambandet skulle upphöra ansågs väl utformat, men i övrigt bedömdes kommitténs förslag vara alltför ofullständiga för att ligga till grund för lagstiftning. Kritik framfördes också mot förslaget om utdelningsspär.³⁸ Bland andra förde RSV fram kritik över betänkandet. RSV menade att Redovisningskommittén inte hade utrett och analyserat frågan om det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning tillräckligt. Dessutom saknades internationella jämförelser.³⁹ Remisskritiken har lett till att betänkandet SOU 1995:43 enbart i begränsad omfattning lett till lagstiftning. En del regler för kreditföretag och försäkringsbolag har införts.⁴⁰

³⁵ SOU 1995:43, s. 111 ff.

³⁶ SOU 1995:43, s. 102 f.

³⁷ SOU 1995:43, s. 125.

³⁸ Svensson, Lars, "Sambandet mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning* 1995, s. 649.

³⁹ RSV Rapport 1998:6, s. 24.

⁴⁰ Prop. 1995/96:104.

2.3.3 RSV Rapport 1998:6

RSV valde att tillsätta en egen arbetsgrupp för översyn av sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. Arbetsgruppens arbete ledde fram till *RSV Rapport 1998:6, Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning*. I rapporten genomförs en problemanalys angående vissa skattefrågor och en jämförelse med regelsystemen i England, Norge, Danmark, Finland, Holland, USA och Tyskland. Rapporten avslutas med förslag till samband mellan redovisning och beskattning samt ett antal principförslag inom vissa specifika områden, däribland i fråga om pågående arbeten.

RSV:s förslag innebär att det formella sambandet upphör men att ett grundläggande materiellt samband består. Den skattemässiga resultatberäkningen ska enligt förslaget utgå från företagets redovisning, under förutsättning att den är upprättad i enlighet med gällande redovisningsregler. Motivet till detta är att redovisning och beskattning i många fall har gemensamma syften och syntsätt. På de områden där skillnader i regelutformningen är motiverade av skatteskal föreslår RSV att frikopplade skatteregler införs. Det innebär att den skattskyldiges redovisning justeras avseende poster för vilka det finns särskilda skatteregler som skiljer sig från de redovisningsmässiga reglerna. Frikopplingen för med sig att inkomstberäkningen i vissa frågor kommer ske i enlighet med en särskild skatteregel, oavsett hur företagets redovisning ser ut. Det leder i sin tur till att redovisningen kan utvecklas fritt utan hänsyn till skattekonsekvenser.⁴¹

Vid utformningen av särskilda skatteregler har utgångspunkten i fråga om tjänsteprestationer varit att skatteplikt inträder successivt allt efter utförandet och när rätt till ersättning uppkommit. Skattemässig vinstberäkning ska dock avvaktas att göras till färdigställandet, då det rör sig om en produkt eller tjänst som kan användas först vid denna tidpunkt. Detsamma gäller då vinst först kan beräknas tillförlitligt i samband med färdigställandet.⁴²

RSV föreslår särskilda skatteregler för pågående arbeten. I fråga om pågående entreprenad-, tjänste-, eller tillverkningskontrakt till fast pris föreslår RSV att beskattning enligt huvudregeln ska ske först vid färdigställandet eller avseende tjänster då prestationen slutförts. Enligt en alternativregel kan beskattning ske successivt i takt med att vinsten upparbetas. För dessa pågående arbeten gäller frikoppling. Enligt huvudregeln ska fram till färdigställandet direkta och indirekta kontraktskostnader aktiveras skattemässigt, dock med undantag för skattemässigt schablonavdrag på en viss icke specificerad procentsats av de totalt nedlagda kostnaderna. Inkomstbeskattningen sker därmed för belopp som företaget till följd av färdigställda och överlämnade projekt fakturerat.

⁴¹ RSV Rapport 1998:6, s. 12 och 129 ff.

⁴² RSV Rapport 1998:6, s. 136.

Om alternativregeln tillämpas av företaget i fråga ska beskattning ske successivt då vinst upparbetas. Om denna successiva inkomstbeskattning tillämpas sker det enligt gällande redovisningsregler. För pågående arbeten till löpande räkning ska enligt förslaget skatteplikt uppkomma successivt i takt med att rätt till ersättning från beställaren uppkommer.⁴³

RSV menar att successiv vinstavräkning bäst speglar företagens prestationer, men anser samtidigt att det är för tidigt att införa den som huvudmetod i obligatorisk form. De föreslagna reglerna medför att företagen kan tillämpa olika metoder i redovisning och beskattning. Redovisningen kan därmed utvecklas fritt från beskattningen.⁴⁴

Totalt sett innebär förslagen i RSV Rapport 1998:6 att skattereglerna i något högre grad frikopplas från redovisningen och sambandet mellan redovisning och beskattning minskas därmed. Huvudregeln ska enligt RSV fortfarande vara ett grundläggande materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Företagen ska bara behöva upprätta ett bokslut.⁴⁵

Rapporten från RSV överlämnades på remiss till myndigheter samt redovisnings- och näringslivsorganisationer. Bland remissinstanserna kan nämnas yttrandet från FAR. FAR förordar i enlighet med RSV-rapporten att det formella sambandet upphör och att ett grundläggande materiellt samband bibehålls. Samtidigt är FAR kritisk till de särskilda skatteregler, bl.a. om pågående arbeten som RSV föreslår. FAR menar att förslagen till särskilda skatteregler är ofullständiga och måste beredas ytterligare innan de kan ligga till grund för lagstiftning.⁴⁶ Efter ytterligare beredning inom RSV gjorde RSV en hemställan till Finansdepartementet om lagändringar med anledning av förslagen i rapporten.⁴⁷ Begäran från RSV om ändrad lagstiftning har hittills inte renderat i att regeringen lagt fram något samlat lagförslag kring sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning, trots att RSV:s förslag till stor del stöds av näringslivet och revisorsorganisationerna.⁴⁸

⁴³ RSV Rapport 1998:6, s. 140 f.

⁴⁴ RSV Rapport 1998:6, s. 141 f.

⁴⁵ RSV Rapport 1998:6, s. 15.

⁴⁶ FAR:s remissvar, "Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning – RSV Rapport 1998:6", *Balans* 1998 nr 12, s. 46.

⁴⁷ Möller, Lars, "Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning – en lägesrapport", *Svensk Skattetidning*, 2000, s. 59.

⁴⁸ Törnqvist, Rolf, "Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 196.

3 Skatterättsliga regler

3.1 Inledning

År 2000 trädde den nya inkomstskattelagen (IL) i kraft. Den ersatte i första hand kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL). IL tillämpades för första gången vid 2002 års taxering enligt 1 kap. 1 § ILP. Syftet med införandet av IL har varit att uppnå en mer lagtekniskt och språkligt modern lagstiftning som därmed är både mer överskådlig och lättförståelig än tidigare.⁴⁹

Införandet av IL har inneburit en teknisk bearbetning av inkomstskattelagstiftningen med avseende på struktur och språk. Avsikten har inte varit att få till stånd några materiella ändringar. En del förbiseenden och oklarheter har dock rättats till och kodifiering av praxis har skett i något fall.⁵⁰

Bakgrunden till den omfattande reformen av inkomstbeskattningen som introducerandet av inkomstskattelagen inneburit är följande. KL antogs redan år 1928 och SIL 1947. Under årens lopp har skattelagstiftningen ändrats och kompletterats vid åtskilliga tillfällen. KL har ändrats närmare 600 gånger och SIL mer än 200 gånger. Samtidigt har också flera nya lagar tillkommit för att komplettera de båda huvudlagarna. Ändringarna har lett till att lagtexten blivit mer svåröverskådlig. Exempel på detta är slopandet av kommunal beskattning av juridiska personer 1984 och av kapitalbeskattning i samband med skattereformen 1990. Våren 1991 tillsattes Skattelagskommittén för att göra en teknisk översyn av inkomstskattelagstiftningen. För att kunna avsluta sitt arbete inom rimlig tid påfördes den inte i onödan frågor av materiell natur. Samtidigt var inte kommittén förhindrad att föreslå materiella ändringar.⁵¹

Skattelagskommitténs arbete ledde fram till huvudbetänkandet Inkomstskattelag (SOU 1997:2) och slutbetänkandet Uppföljning av skattelag (SOU 1997:77). Remissinstanserna var överlag positiva till Skattelagskommitténs arbete och tillstyrkte att förslagen skulle ligga till grund för lagstiftning. Det utarbetades en lagrådsremiss som till stora delar överensstämde med kommitténs förslag. Lagrådet biföll att förslaget till ny inkomstskattelag skulle läggas till grund för lagstiftning, men samtidigt riktade Lagrådet kritik mot att materiella brister flyttades över till IL.⁵²

⁴⁹ Prop. 1999/2000:2 del 1, s. 1 och SOU 1997:2 del I, s. 11.

⁵⁰ Hulgaard, Bodil, ”En ny inkomstskattelag”, *Skattenytt*, 2000, s. 4.

⁵¹ Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, *Inkomstskattelagen – En presentation med nyckel*, 2000, s. 15 ff.

⁵² Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, 2000, s. 17 ff.

Proposition 1999/2000:2 innehåller förslaget till en ny inkomstskattelag. Författningskommentaren är inte av traditionellt slag, eftersom den inte innehåller närmare kommentarer om bestämmelsernas innebörd. Istället innehåller propositionen framförallt upplysningar om var bestämmelserna är hämtade ifrån, när de tillkom och ändrades samt vilka förarbeten som finns. Varje paragraf kommenteras för sig.⁵³

3.2 Grundläggande bestämmelser om beskattningstidpunkten

3.2.1 Bokföringsmässiga grunder

I kapitel 14 i IL finns de grundläggande bestämmelserna om beräkning av resultatet av näringsverksamhet. I kapitlet berör 2-9 §§ beskattningstidpunkten. Bestämmelserna har kortats ned i betydande utsträckning jämfört med regleringen i KL.

I 14 kap. 2 § IL återfinns huvudregeln för beskattningstidpunkten och lyder enligt följande.

”Resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.”

Regleringen i första stycket om bokföringsmässiga grunder är densamma som funnits i KL. Begreppet bokföringsmässiga grunder har inte ändrats sedan KL:s tillkomst. Innebörden av resultatberäkning enligt bokföringsmässiga grunder är att periodisering ska ske av inkomster och utgifter i näringsverksamheten.⁵⁴

Vid införandet av bokföringsmässiga grunder i KL år 1928 diskuterades inte särskilt begreppets innebörd. I 1929 års BFL infördes begreppet *allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased* som senare kom att förkortas till *god köpmannased*. Uttrycket bokföringsmässiga grunder har således aldrig använts i redovisningslagstiftningen trots att begreppet språkligt ger sken av en koppling med redovisningen. Regeln om bokföringsmässiga grunder är en skattemässig inkomstberäkningsregel som utformats utan direkt koppling till redovisningsnormer. Regeln markerar dock ett samband mellan redovisning och beskattning. Det visar förklaringen, som fanns i anvisningspunkt till regleringen i KL, om att hänsyn ska tas till in- och

⁵³ Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, ”Inkomstskattelagen”, *Svensk Skattetidning* 1999, s. 588.

⁵⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 176.

utgående balanser av tillgångar och skulder vid inkomstberäkningen.⁵⁵ Motsvarande reglering finns numera i 14 kap. 3 § IL.

Det finns ingenting som tyder på att det finns särskilda direkta rättsverkningar förbundna med begreppet bokföringsmässiga grunder. Kompletterande regler är nödvändiga till inkomstberäkningsmetoden som begreppet står för. Kompletterande regler finns i både redovisnings- och skatteregler.⁵⁶ Slutsatsen blir att god redovisningssed och regler i IL styr om en viss redovisningsmetod kan godtas eller inte.

Remissinstansen BFN menar att begreppet bokföringsmässiga grunder är föråldrat med en oklar innebörd och därmed borde bytas ut.⁵⁷ Lagrådet har också varit kritisk mot begreppet och framför att innebörden av bokföringsmässiga grunder inte definieras i lagtexten och att det inte heller finns någon närmare vägledning i författningskommentaren. Vidare menar Lagrådet att det inte går att sluta sig till om det finns någon skillnad mellan begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Om det föreligger en skillnad går det inte heller att veta vari denna skulle bestå. Lagrådet menar att det är sannolikt att bokföringsmässiga grunder inte säger mer än att resultatberäkningen och därmed periodiseringen ska baseras på ett företagsekonomiskt synsätt och inte på kontantprincipen. Om det stämmer är det inte förrän genom kopplingen till god redovisningssed som grunden för periodisering av inkomster kan bestämmas. Därför förespråkar Lagrådet att begreppet bokföringsmässiga grunder tas bort och periodiseringen endast kopplas till begreppet god redovisningssed.⁵⁸

Begreppet bokföringsmässiga grunder har trots allt behållits i IL. Regeringen anser att begreppet är en grundläggande princip och väl inarbetat i skattelagstiftningen. Samtidigt finns inget motsvarande modernare begrepp med samma innebörd i redovisningslagstiftningen. Dessutom skulle ett avskaffande av begreppet som Lagrådet förespråkar innebära en materiell ändring som inte varit syftet i detta lagstiftningsärende.⁵⁹

3.2.2 God redovisningssed

I andra stycket i 14 kap. 2 § återfinns i början den s.k. belöpandeprincipen som innebär att inkomster och utgifter ska redovisas som intäkter respektive kostnader och för de år på vilka de i enlighet med god redovisningssed hänför sig till. Begreppet god redovisningssed har fått en mer framskjuten placering i IL jämfört med i KL. Bestämmelsen om god redovisningssed har

⁵⁵ Thorell, Per, 1984, s. 170 f.

⁵⁶ Thorell, Per, 1984, s. 171 f.

⁵⁷ Prop 1999/2000:2 del 2, s. 175.

⁵⁸ Prop. 1999/2000:2 del 3, s. 396 f.

⁵⁹ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 176 f.

dock funnits i KL sedan dess tillkomst och endast undergått små ändringar sedan dess.⁶⁰

I 1928 års KL användes uttrycket *allmänt vedertagen köpmannased*. Det lanserades utan närmare motivering. Syftet var att vid taxeringen följa en allmänt vedertagen köpmannased. Året efter infördes begreppet allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased i 1929 års BFL. Begreppet i KL hade följaktligen inte uppstått i samband med begreppen i redovisningslagstiftningen. Begreppet i BFL om god köpmannased innebar att en vedertagen praxis var att anse som god köpmannased. Att försöka särskilja vedertagen och god köpmannased blir därför ett cirkelresonemang. Begreppen i KL respektive BFL torde inte avvika från varandra. År 1981 ändrades begreppet allmänt vedertagen köpmannased till *vedertagen redovisningssed* för att sedan redan 1984 ändras till *god redovisningssed*. Genom att införa begreppet god redovisningssed som också finns i redovisningslagstiftningen har lagstiftaren tydligt markerat sambandet mellan redovisning och beskattning.⁶¹

Syftet med hänvisningen till god redovisningssed i skattelagstiftningen är att dels förenkla taxeringen och dels skapa en enhetlighet vid beskattningen mellan olika skattskyldiga. Dessutom kommer beskattningen utan särskilda skatteregler att automatiskt och löpande anpassas till utvecklingen på redovisningsområdet.⁶²

Regleringen i 2 § innebär att den redovisningsmässiga inkomstberäkningen godtas såvida den är i överensstämmelse med god redovisningssed och under förutsättning att det inte finns avvikande bestämmelser i IL. Därmed är huvudregeln att god redovisningssed gäller såvida en fråga inte är klart reglerad i IL. Det finns dock flera periodiseringsregler i IL som gör att den civilrättsliga redovisningen inte kan accepteras vid beskattningen utan ändringar.⁶³ Därmed är god redovisningssed inte ensamt bestämmande över beskattningen.

Innebörden av god redovisningssed exemplifierades i Skattelagskommitténs förslag i SOU 1997:2 i fem punkter. Punkt 1 gällde kundfordringar och värdet av levererade varor. Punkt 2 avsåg räntor. Punkt 3 innefattade regel om balansposter, punkt 4 regel om utgående balansposter och punkt 5 kontinuitetsprincipen. Samtliga punkter har funnits anvisningarna till 24 § KL.⁶⁴ Flera remissinstanser var kritiska till exemplifieringen och menade att innebörden av god redovisningssed inte ska regleras i IL. Regeringen tog därmed bort exemplifieringen i sitt förslag. Dock har regeringen föreslagit

⁶⁰ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 176 f.

⁶¹ Thorell, Per, 1984, s. 177 ff.

⁶² Thorell, Per, 1984, s. 180.

⁶³ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 177.

⁶⁴ SOU 1997:2 del I s. 79 och Del II s. 129 f.

att ta in en regel om utgående balansposter och kontinuitetsprincipen i 3 §, vilken ser ut enligt följande.⁶⁵

”Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Värdet av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.”

Bestämmelserna är placerade i en särskild paragraf för att klargöra att de inte syftar till att ange innebörden av god redovisningssed.⁶⁶

3.2.3 Koppling till räkenskaperna

I 14 kap. 4 § regleras kopplingen mellan redovisning och beskattning. Första stycket i 4 § lyder enligt följande.

”Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, skall dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Bestämmelsen om att räkenskaperna ska ligga till grund för inkomstberäkningen har funnits sedan KL:s tillkomst. Liksom bokföringsmässiga grunder är begreppet räkenskaperna ett väl etablerat skattemässigt begrepp. Regeringen har därför behållit begreppet trots att remissinstanser varit kritiska mot begreppet och framfört att det inte finns någon motsvarighet till det i redovisningslagstiftningen.⁶⁷

Den grundläggande materiella kopplingen till räkenskaperna har behållits i fråga om periodisering. Periodiseringen vid beskattningen ska ske i enlighet med periodiseringen i räkenskaperna såvida denna är i överensstämmelse med god redovisningssed och inte heller är i strid med särskilda skatterättsliga regler. Ett företag kan välja periodiseringssätt om det finns flera alternativ som är i enlighet med god redovisningssed. Har ett företag valt en periodiseringsmetod i räkenskaperna är det å andra sidan bunden av den vid beskattningen. Skattemyndigheten blir samtidigt bunden av den av företaget valda metoden.⁶⁸

Räkenskaperna saknar helt materiell betydelse när det gäller att avgöra om inkomster är skattepliktiga eller utgifter avdragsgilla. Enbart den skatterättsliga lagstiftningen, utan hänsyn till räkenskaperna, avgör vilka inkomster som tas upp respektive utgifter som ska dras av. Vid beskattningen utgås dock faktiskt sett från det redovisade resultatet och därefter görs justeringar för inkomster som inte är skattepliktiga och för icke

⁶⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 176 f.

⁶⁶ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 178.

⁶⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 178 f.

⁶⁸ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 179 f.

avdragsgilla utgifter för att få fram resultatet beräknat i enlighet med skatterättsliga regler.⁶⁹

3.2.4 Justeringar

Det finns inget skatterättsligt krav på att räkenskaperna skall vara förda enligt god redovisningssed. Eventuella avvikelser ska leda till en justering enligt regleringen i 14 kap. 5 §.⁷⁰

”Det redovisade resultatet skall justeras om en intäkts- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 2 §. Motsvarande justering skall göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.”

Justeringsregeln gäller endast justeringar avseende beskattningstidpunkten, dvs. periodiseringen, eftersom räkenskaperna enbart har materiell betydelse för beskattningstidpunkten.⁷¹

Andra meningen i 5 § undviker dubbelbeskattning och dubbelavdrag. Det innebär att om ett företag blivit felaktigt taxerat för en inkomst ett år kan inte samma inkomst även beskattas på nytt ett senare år. Motsatsvis gäller att om en inkomst felaktigt inte beskattats ett år ska den beskattas ett senare år. Detsamma gäller för avdrag.⁷²

Mari Andersson, Anita Saldén Enéus och Ulf Tivéus skriver i sin kommentar till inkomstskattelagen att justering ska ske om:

1. skattepliktiga intäkter inte bokförts,
2. icke skattepliktiga intäkter bokförts,
3. icke avdragsgilla kostnader bokförts, och
4. avdragsgilla kostnader inte bokförts.⁷³

Detta torde vara felaktigt då justeringsregeln i IL är begränsad till att enbart gälla de fall när periodiseringssättet strider mot god redovisningssed.⁷⁴ Således reglerar inte justeringsregeln korrigerande för skattefria intäkter samt icke avdragsgilla kostnader. Tidigare stadgade kopplingsregeln i KL däremot en allmän bundenhet till räkenskaperna. Dock medgav justeringsregeln i KL inte justering för det fjärde fallet ovan, då avdragsgilla kostnader inte bokförts. Justering för skattefria intäkter respektive icke

⁶⁹ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 180.

⁷⁰ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 180.

⁷¹ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 181.

⁷² Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar*, 2002, s. 348.

⁷³ Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita, Tivéus, Ulf, 2002, s. 348.

⁷⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 181.

avdragsgilla kostnader sker numera inte i enlighet med justeringsregeln, utan enligt andra skatterättsliga regler i IL.⁷⁵

I 6 § återfinns en kvittningsregel, som innebär att justering av en felaktig balanspost kan underlåtas i särskilda fall. Förutsättningen är att kvittning, mot en för lågt värderad tillgångspost eller en för högt värderad skuldpost, skulle ha kunnat ske genom större avskrivning av inventarier.⁷⁶

3.3 Pågående arbeten

3.3.1 Inledning

Särskilda skattemässiga regler för pågående arbeten är införda i 17 kap. IL. Reglerna berör företag som bedriver byggnads-, hantverks-, anläggnings- eller konsultrörelse. För pågående arbeten i andra branscher ska de allmänna reglerna i 14 kap. IL tillämpas. Detsamma gäller för tjänster i byggnads-, hantverks-, anläggnings- och konsultrörelse som inte uppfyller kraven som pågående arbeten.

I skattelagstiftningen saknades särskilda regler om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten fram till taxeringen för år 1984. Redovisningspraxis i olika branscher har i stor utsträckning påverkat den skattemässiga behandlingen och som regel har den bokföringsmässiga redovisningen följts vid beskattningen. Frånvaron av skattelagstiftning har kompenseras av att RSV utfärdat anvisningar om värderingen av pågående arbeten för byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelser.⁷⁷ Bakgrunden till införandet av särskilda skatteregler var att det fanns olikheter i redovisning respektive beskattning i fråga om tidpunkten för resultatberäkning och resultatredovisning.⁷⁸

3.3.2 Huvudregel

Som huvudregel stadgas i 17 kap. 23 § följande om pågående arbeten.

”Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse skall följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24-32§§.”

Reglerna om pågående arbete är som sagt begränsade till att gälla inom byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultrörelse. Till byggnads-, anläggnings- och hantverksföretag hör företag som uppför eller utför arbeten

⁷⁵ Möller, Lars, ”Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen”, *Skattetrytt*, 2001, s. 124 ff.

⁷⁶ Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita, Tivéus, Ulf, 2002, s. 348 f.

⁷⁷ Thorell, Per, ”Beskattning av pågående arbeten”, *Svensk Skattetidning*, 1984, s. 1195 f.

⁷⁸ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 225.

på byggnader eller anläggningar. Dessutom omfattas rivnings-, schaktnings- och grundarbeten. Hit hör också företag som sysslar med t.ex. golvläggning, måleri och installationer. Som konsulter räknas ett stort antal olika verksamheter som bedrivs av exempelvis advokater, mäklare, arkitekter, konstruktörer, byggkonsulter, datakonsulter, revisorer och läkare. Även reklam-, annons-, och kopieringsbyråer och dylikt innefattas i konsultbegreppet.⁷⁹

Det finns ingen definition av begreppet pågående arbeten i lagtexten. I förarbetena till den första regleringen i skattelag och i RSV:s rekommendationer räknas till pågående arbeten generellt uppdrag som utförs för annans räkning och som är påbörjade men vid räkenskapsårets utgång ännu inte är avslutade. Pågående arbete utgör en omsättningstillgång som är ett mellanting mellan lager och fordran. Utmärkande är att arbetet är beställt i förväg och som regel saknar värde för annan än beställaren. Normalt räknas inte arbeten som utförs för det egna företaget som pågående arbeten. Pågående arbeten kan avse både immateriella tjänster och materiella arbeten. Det innebär att såväl rena tjänsteprestationer, t.ex. utredningsarbete, som arbeten där material tillhandahålls, t.ex. byggnadsentreprenader, faller under begreppet pågående arbeten. Vid arbeten av det senare slaget är begreppet pågående arbeten vanligtvis förbehållet de situationer där produkten ägs av någon annan än uppdragstagaren.⁸⁰

3.3.3 Begreppen löpande räkning respektive fast pris

De pågående arbetena indelas enligt 24 § i två grupper, arbeten på löpande räkning respektive arbeten till fast pris. Enligt 25 § skiljs de båda formerna åt enligt följande.

”Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.”

Det som karakteriserar arbete på löpande räkning är att uppdragstagaren inte står för något större ekonomiskt risktagande. Exempel på detta är att uppdragsgivaren bär det ekonomiska ansvaret för om ett arbete kräver mer tidsåtgång eller dyrare material än vad som man från början kommit överens om. För arbeten till fast pris gäller det motsatta, dvs. uppdragstagaren står i huvudsak för den ekonomiska risken.⁸¹ Gränsdragningen är viktig, eftersom olika värderingsprinciper och därmed resultatberäkningsregler gäller.

⁷⁹ RSV Dt 1993:1 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. för värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, hantverks-, eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 1993 års taxering.

⁸⁰ RSV Dt 1993:1 och Prop. 1980/81:68 s. 138 ff.

⁸¹ RSV Dt 1993:1.

Enligt RSV bör uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” i lagtexten tolkas såsom att minst 90 procent av ersättningen ska vara bestämd på angivet sätt.⁸² Det innebär att de flesta ersättningsformer som är en blandning av löpande räkning och fast pris kommer att anses som arbeten till fast pris. I byggbranschen finns många olika former av entreprenadavtal med fastprisinslag, som till följd av detta i de allra flesta kommer att definieras som avtal om arbeten till fast pris.⁸³ Den särskilda formen arbete på löpande räkning med kostnadstak ska dock inte behandlas som fast pris, utan som arbete på löpande räkning, om det är uppenbart eller så gott som uppenbart att taket normalt inte kommer att uppnås.⁸⁴

Om ett avtal ger uppdragstagaren rätt till att erhålla full eller i det närmaste full betalning för sina direkta och indirekta kostnader för arbetet ska avtalet klassificeras som avtal på löpande räkning. I princip innebär det att den enda risk uppdragstagaren ska ta vid löpande räkning är risken att inte få betalt av kunden.⁸⁵ Dock bör ingen hänsyn tas till kostnader som kan uppstå för uppdragstagaren till följd av att arbetet inte utförts i enlighet med avtalet. Exempel på sådana kostnader är kostnader för avhjälpning av fel och brister samt förseningsavgifter. Ett arbete på löpande räkning där ett tak för ersättningen avtalats är att anse som ett sådant arbete, såvida det inte är uppenbart att taket kommer att uppnås.⁸⁶

Det som är utmärkande för arbeten till fast pris är att uppdragstagaren riskerar att inte få full kostnadstäckning om den beräknade tidsåtgången överskrids eller om de faktiska kostnaderna på annat sätt inte kan täckas.⁸⁷

3.3.4 Löpande räkning

Om ett pågående arbete klassificerats att vara på löpande räkning gäller enligt 26 § följande värderings- och resultatberäkningsregel.

”Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.”

Nedlagda utgifter för arbete till löpande räkning behöver inte aktiveras som en tillgång, utan får kostnadsföras löpande. Fakturerade belopp ska intäktsföras. Följaktligen behöver inte kostnaderna skattemässigt matcha intäkterna under samma beskattningsår. Resultatredovisningen följer faktureringen som bör ske i enlighet med god redovisningssed. Till fakturerade belopp hör både slutavräkning och a-contobelopp, dvs. betalningar som står i proportion till redan utförda arbeten. Förskott som är

⁸² RSV Dt 1993:1.

⁸³ Eriksson, Leif, Qwerin, Eskil, *Beskattningsårets värdepappershandel*, 1992, s. 105 ff.

⁸⁴ RSV Dt 1993:1.

⁸⁵ Eriksson, Leif, Qwerin, Eskil, 1992, s. 104.

⁸⁶ RSV Dt 1993:1.

⁸⁷ RSV Dt 1993:1.

betalning för ännu inte utförda arbeten är dock inte att anse som fakturerade belopp.⁸⁸

Det står i lagtexten att pågående arbeten på löpande räkning ”*inte behöver*” tas upp som tillgång. Ordalydelsen ger intrycket att lagstiftaren markerat att det finns en valfrihet för den skattskyldige att ta upp arbetet som tillgång eller inte. Det finns inga skatteregler som anger hur redovisningen ska gå till om den skattskyldige väljer att ta upp arbetet som tillgång. Arbetet övergår ju inte till att vara ett arbete till fast pris. Avsaknaden av regler för sådana fall innebär att det är sannolikt att lagstiftaren inte avsett att det ska finnas någon valfrihet för den skattskyldige att aktivera pågående arbeten på löpande räkning som tillgång.⁸⁹

I Skattelagskommitténs förslag hade andra meningen i 26 § om pågående arbete på löpande räkning en något annan lydelse: ”*Om det inte tas upp [som tillgång], skall i stället de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt*”.⁹⁰ Lagrådet anförde att som kommitténs förslag var utformat verkar det föreligga en möjlighet för den skattskyldige att aktivera värdet av de pågående arbetena eller ta upp fakturerade belopp som intäkt. Vidare yttrade Lagrådet att det i brist på särskilda regler för aktivering av arbeten på löpande räkning kan vara en naturlig lösning att tillämpa reglerna i 17 kap. 27 § om aktivering av arbeten till fast pris. Dessutom framförde Lagrådet att det finns inget som tyder på att regeringen skulle vilja införa en valmöjlighet att aktivera arbeten på löpande räkning och om så är fallet borde lydelsen enligt KL behållas.⁹¹ Regeringen berör kort Lagrådets yttrande i propositionen och framför att man inte har haft för avsikt att ändra den materiella innebörden av reglerna i KL. Lagtexten har därför ändrats i enlighet med Lagrådets yttrande.⁹²

I förarbetena till de första skattereglerna om pågående arbeten görs ett direkt uttalande om att reglerna för arbete till fast pris aldrig kan tillämpas på uppdrag som utförs på löpande räkning.⁹³ Med anledning av att lagstiftaren inte har avsett att ändra den materiella innebörden av lagrummet vid införandet av IL torde det i enlighet med förarbetena inte finnas någon valmöjlighet för företag att aktivera pågående arbeten på löpande räkning, trots den språkliga utformningen av den första meningen i paragrafen.

I 31 § finns en skatteflyktsregel införd, som gäller både för arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris. Regeln innebär att om uppdragstagaren underlåter att fakturera belopp i betydande omfattning, trots att så borde ha skett enligt god redovisningssed, så ska de belopp som skäligen hade kunnat faktureras tas upp som intäkt. I förarbetena från 1981

⁸⁸ RSV Dt 1993:1.

⁸⁹ Andersson, Saldén Enérus, Tiveus, 2002, s. 446.

⁹⁰ SOU 1997:2 del I, s. 102.

⁹¹ Prop. 1999/2000:2 del 3, s. 404 f.

⁹² Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 226.

⁹³ Prop. 1980/81:68, s. 143.

uttalas att regeln inte bör kunna användas mot en skattskyldig som rutinmässigt fakturerar en gång i månaden eller en gång i kvartalet. Regeln är avsedd att tillämpas då företag systematiskt senarelägger sin fakturering för att uppnå obehöriga skattefördelar.⁹⁴

3.3.5 Fast pris

För pågående arbeten till fast pris gäller att nedlagda kostnader ska aktiveras som tillgång. I 27 § regleras det enligt följande värderingsregel.

”Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena trots bestämmelserna i första stycket tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet.”

Värdering får som huvudregel ske enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Enligt alternativregeln i andra stycket får värdering ske till 97 procent av de sammanlagda arbetenas anskaffningsvärde. För att regeln skall kunna tillämpas krävs således att man fastställer anskaffningsvärdet för samtliga arbeten till fast pris som är pågående vid bokslutstidpunkten. Den alternativa regeln får inte tillämpas för konsultrörelse.⁹⁵

Anskaffningsvärdet beräknas utifrån de kostnader som lagts ned på arbetet intill balanstidpunkten och innefattar både direkta och indirekta kostnader. Direkta kostnader är sådana som har ett omedelbart samband med det utförda arbetet. Exempel är löner och kostnader för byggmaterial. Indirekta kostnader är andra kostnader som endast på omväg kan härledas till arbetet. Dessa ska fördelas på respektive arbete genom en skälig allokeringgrund.⁹⁶

Verkligt värde är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningsomkostnad. I vissa fall kan även verkligt värde bestämmas till återanskaffningsvärdet.⁹⁷

I 28 § regleras aktivering av betalningar för arbeten till fast pris.

”Om den skattskyldige får ersättning för arbeten som avses i 27 §, skall beloppet inte tas upp som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.”

Erhållen ersättning ska inte tas upp som intäkt utan aktiveras som skuld till uppdragsgivaren. Detta gäller både a conto-betalningar och förskott. Först när slutredovisning har skett ska pågående arbeten till fast pris

⁹⁴ Prop. 1980/81:68, s. 142 f.

⁹⁵ RSV Dt 1993:1.

⁹⁶ RSV Dt 1993:1.

⁹⁷ RSV Dt 1993:1.

resultatavräknas, enligt regleringen i IL. Slutredovisning bör ske så snart arbetet är avslutat, innebärande att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort träffats enligt villkoren i avtalet mellan parterna. Omständigheter som att mindre arbeten återstår eller att garantiåtaganden föreligger ska normalt inte leda till att arbetet anses som fortfarande pågående. Om en slutlig ekonomisk uppgörelse inte träffats på grund av tvist bör resultatavräkning ändå ske inom ett år från slutbesiktning eller motsvarande.⁹⁸ Regleringen är ett uttryck för matchningsprincipen. Det innebär att kostnaderna hänförs till samma period som intäkterna sedan dessa fastställts.⁹⁹

De skilda metoderna för resultatberäkningsregler enligt skattereglerna i fråga om pågående arbeten på löpande räkning respektive till fast pris för med sig att vinsten vid löpande räkning ska redovisas successivt på ett schablonmässigt sätt, medan vid fast pris ska vinsten redovisas först vid arbetets slutförande. Dock gäller ifråga om en befarad förlust vid arbeten till fast pris att denna ska kostnadsföras före slutredovisning. Det sker genom att tillgångsvärdet skrivs ned till det verkliga värdet i enlighet med 17 kap. 27 § IL.

⁹⁸ RSV Dt 1993:1.

⁹⁹ Wessman, Björn, "Något om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten på löpande räkning", *Skattenytt*, 1993, s. 36.

4 Redovisningsnormer

4.1 Inledning

Enligt vad som framkommit i föregående kapitel så är skatteregler i fråga om periodisering i stor utsträckning kopplade till redovisningsregler. Den bokföringsmässiga redovisningen kommer på så sätt att påverka och styra beskattningen. Därför är redovisningslagstiftningen och hela det redovisningsmässiga normsystemet intressant att undersöka även ur skattesynpunkt. I detta kapitel kommer svenska redovisningsnormer att behandlas.

Det finns två huvudlagar på redovisningsområdet, bokföringslagen och årsredovisningslagen. BFL är tillämplig för alla bokföringsskyldiga och innehåller regler om framförallt löpande bokföring och arkivering. Bestämmelser som berör periodiseringsfrågor återfinns däremot i ÅRL. ÅRL är direkt tillämplig för aktiebolag och vissa handelsbolag som direkt eller indirekt ägs av aktiebolag.¹⁰⁰ Sverige har genom ÅRL införlivat EG:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv i svensk rätt. Därför spelar EG-rätten en stor roll för tolkning och tillämpning av ÅRL. I kapitel 6 behandlas och analyseras EG:s redovisningsnormer särskilt.

ÅRL är en ramlagstiftning i likhet med övrig redovisningslagstiftning. Många av reglerna behöver därför kompletteras med andra redovisningsnormer för att få ett mer preciserat innehåll. De viktigaste kompletterande normgivarna är i dagsläget Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Redovisningsrådets normgivning behandlar företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek är av stort allmänt intresse. BFN ansvarar för reglering kring årsboksluten i onoterade företag. För grundläggande redovisningsfrågor är det dock naturligt att alla företag tillämpar samma principer. Redovisningsrådets rekommendationer som utformas i enlighet med internationella rekommendationer blir då vägledande.¹⁰¹

4.2 God redovisningssed

Principen om god redovisningssed är av betydelse för tillämpningen av flera andra lagrum i ÅRL. God redovisningssed kan ses som en utfyllnad av normbildning i praxis. Stadgandet om god redovisningssed återfinns i 2 kap. 2 § ÅRL och lyder enligt följande.

¹⁰⁰ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 174.

¹⁰¹ www.redovisningsradet.se och www.bfn.se 2003-04-21.

”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.”

God redovisningssed är en allmän princip för hela den svenska redovisningslagstiftningen. Den återfinns även i 4 kap. 2 § BFL. Begreppet god redovisningssed är en kortare och modernare term än det som tidigare benämndes *allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased*. Det ansågs finnas ett behov av en allmän hänvisning till ett sammanfattande begrepp, eftersom alla frågor och situationer inte kunde regleras i lag. Samtidigt kunde då redovisningspraxis utvecklas efter hand.¹⁰²

I förarbetena till 1976 års BFL intogs en definition av god redovisningssed, som fortfarande får anses utgöra en grundläggande förklaring till begreppet. Definitionen har följande lydelse.

*”Som utredningen påpekar torde god redovisningssed kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktisk förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis.”*¹⁰³

I anslutning till detta uttalande i propositionen fastlades att uttalanden i redovisningsfrågor från normgivande organ är av stor vikt för innebörden av begreppet god redovisningssed. Vidare preciserades att praxis kan vara till hjälp för att avgöra vad ett allmänt hållet krav i lagen innebär i en praktisk situation. Dessutom kan undantagsvis praxis ge besked i enlighet med lagens syfte för frågor som inte är reglerade i lagen. Det kan dock aldrig komma på fråga att en explicit lagregel sätts åt sidan av praxis som strider mot regeln.¹⁰⁴

Per Thorell menar att god redovisningssed framför allt prövas efter vad som är tillämplig praxis. Praxis på bokföringsområdet har större betydelse för rättstillämpningen jämfört med andra rättsområden. God redovisningssed är i många fall ett tillgodoseende av såväl lag som praxis. Inom redovisningsområdet finns ett komplicerat samspel mellan redovisningspraxis, redovisningsprinciper samt civilrättsliga och skatterättsliga regler som påverkar tolkningen av redovisningslagstiftning och som genom detta beaktas vid tillkomsten av god redovisningssed.¹⁰⁵

Vidare delar Thorell upp begreppet god redovisningssed i två huvudvillkor, *god* och *sed*. En redovisningssed ska betraktas som god om den uppfyller kraven som lagstiftningen stadgar och dessutom är i överensstämmelse med lagstiftningens övergripande syften och målsättningar. Med villkoret *sed* menas en faktiskt etablerad och förekommande praxis i ett enskilt fall eller i en särskild bransch.¹⁰⁶

¹⁰² Prop. 1995/96:10 del 2, s. 7.

¹⁰³ Prop. 1975:104, s. 148.

¹⁰⁴ Prop. 1975:104, s. 205.

¹⁰⁵ Thorell, Per, 1984, s. 32 f.

¹⁰⁶ Thorell, Per, 1984, s. 52 f.

I förarbetena till ÅRL framförs att god redovisningssed för med sig en skyldighet att följa lag och de redovisningsprinciper som är intagna i lag. I enlighet med vad som nämnts ovan bör innehållet i god redovisningssed bestämmas i enlighet med etablerad praxis hos bokföringsskyldiga. Vidare framhävs att särskild vikt ska ges åt allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ som BFN och Redovisningsrådet. Det innebär att företagen måste anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagregler. God redovisningssed kan dock liksom förut inte åsidosätta bestämmelser i lag.¹⁰⁷

Frågan är om en rekommendation som utfärdas av normgivande organ kan avvika från tillämpad praxis. I enlighet med uttalanden i förarbetena skulle en sådan rekommendation inte vara förenlig med god redovisningssed. Denna oklarhet kan begränsa och hindra betydelsefulla förändringar inom redovisningsområdet.¹⁰⁸

I EG:s redovisningsdirektiv förekommer inte begreppet god redovisningssed. Istället används begreppet rättvisande bild, som kommer att behandlas i nästa avsnitt. I Redovisningskommitténs förslag till ÅRL, SOU 1994:17, fanns inte någon bestämmelse med om god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed har dock behållits i ÅRL och motiven att behålla begreppet god redovisningssed är enligt propositionen flera.¹⁰⁹

Till att börja med, och till skillnad från rättvisande bild, så betecknas god redovisningssed som en allmän rättslig standard grundad på främst på förekommande praxis och rekommendationer. Dessutom är innebörden av begreppet rättvisande bild osäkert. Begreppet är en del av EG-rätten och i sista hand är det endast EG-domstolen som ska tolka det. Vidare menar regeringen att det är eftersträvansvärt att behålla sambandet mellan dels lagstiftning och dels kvalitativt representativ redovisningspraxis och auktoritativa organs rekommendationer. Enligt regeringen kan EG:s redovisningsdirektiv inte anses hindra detta, eftersom de ger medlemsstaterna rätt att ställa mera långtgående krav på information än vad direktivet fordrar.¹¹⁰

I förarbetena till den nya bokföringslagen har innebörden av begreppet god redovisningssed åter kommit upp till diskussion. Enligt denna diskussion ska god redovisningssed i första hand bestämmas genom traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området. Utfyllande tolkning måste göras när den traditionella tolkningen inte räcker för att besvara en fråga. Vid den utfyllande tolkningen bör både förekommande praxis hos bokföringsskyldiga och rekommendationer samt uttalanden från

¹⁰⁷ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 181.

¹⁰⁸ Thorell, Per, *Årsredovisningslagen – Lagkommentarer*, 1996, s. 105.

¹⁰⁹ SOU 1994:17, s. 31 och Prop. 1995/96:10 del 2, s. 11.

¹¹⁰ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 11 f.

normgivande organ såsom BFN och Redovisningsrådet tillmätas stor betydelse.¹¹¹

4.3 Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild har inte funnits tidigare i svenska redovisningsregler utan tagits in i ÅRL till följd av att det finns föreskrifter om begreppet i EG:s redovisningsdirektiv. Det föreligger en betydelsefull skillnad mellan innehållet i direktivet och den svenska bestämmelsen. En kompletterande regel i direktivet om att avsteg undantagsvis kan ske från föreskrift i regelverket är inte implementerad i ÅRL. De EG-rättsliga reglerna behandlas specifikt i kapitel 6. Här kommer den svenska utformningen och bakgrunden till denna att avhandlas.

I 2 kap. 3 § ÅRL behandlas kravet på rättvisande bild. Lagrummet har följande lydelse.

”Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not.”

Kravet på att balansräkning, resultaträkning och noter ska upprättas som en helhet hör ihop med att dessa delar har ett starkt inbördes samband och är den siffermässiga basen i årsredovisningen. I första stycket finns också det generella kravet på rättvisande bild. I förarbetena har inte någon närmare anvisning om hur begreppet ska förstås kunnat givas, eftersom begreppet är EG-rättsligt och det inte har preciserats i EG-direktivet.¹¹² Dessutom finns enligt regeringen en stor bredd mellan olika länders uppfattningar av begreppet. I Storbritannien används begreppet för att motivera generella rekommendationer samt avsteg från lag, medan i Tyskland ges begreppet betydelse enbart för redovisningen i det enskilda fallet.¹¹³ Regeringen framför likväl att kravet på rättvisande bild bör uppfattas som en målsättning för all redovisning och att man kan utgå från att tillämpning av lag, rekommendationer och allmänna råd i regel ger en rättvisande bild.¹¹⁴

Enligt huvudregeln om rättvisande bild, som är implementerad i 2 kap. 3 § ÅRL, ska årsbokslutet ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Om det i ett enskilt fall visar sig att redovisningen inte ger en rättvisande bild finns en kompletterande regel om att tilläggsupplysningar ska lämnas. I EG-direktivet finns även ytterligare en kompletterande regel om att företag i speciella fall är skyldiga att avvika från direktivets regler för

¹¹¹ Prop. 1998/99:130, s. 185.

¹¹² Prop. 1995/96:10 del 2, s. 182.

¹¹³ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 8 f.

¹¹⁴ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 182.

att kravet på rättvisande bild ska uppnås. Denna sistnämnda regel, som brukar betecknas som en s.k. *overridingregel*, är inte implementerad i ÅRL.

I förarbetena motiveras varför overridingregeln inte införts i ÅRL. Det har hävdats att regeln ger medlemstaterna rätt att begränsa möjligheterna till avsteg från direktivets föreskrifter. Däremot, menar regeringen, är det inte helt säkert att det föreligger en skyldighet för medlemstaterna att ge föreskrifter om avsteg från direktivets bestämmelser när dessa föreskrifter inte ger en rättvisande bild. Regeringen tolkar direktivet som att det endast ger medlemsstaterna en möjlighet att föreskriva om avsteg från direktivets bestämmelser.¹¹⁵

Regeringen berör vidare fördelar och nackdelar med implementering av en avstegsregel. Till fördelarna hör att det kan finnas ett behov av en säkerhetsventil, att i särpräglade fall kunna avvika från lagen. Den största nackdelen med ett införande av regeln skulle vara risken för missbruk kring bl.a. beskattning och utdelning. Regeringen väljer därför att inte införa overridingregeln tills vidare, utan överlåter åt Redovisningskommittén att vidare utreda frågan.¹¹⁶ I sitt slutbetänkande framför Redovisningskommittén utan närmare motivering att det inte finns skäl för att gå ifrån regeringens tolkning och uppfattning om overridingregeln.¹¹⁷ Frågan har tagits upp igen i förarbetena till ny bokföringslag, men regeringen har inte funnit skäl att ändra sitt tidigare ställningstagande om införande av en avstegsregel.¹¹⁸

Enligt andra stycket i 2 kap. 3 § ska företag lämna upplysning i not om avvikelser från allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ. Dessa utgörs främst av BFN och Redovisningsrådet. Preciserade skäl för avvikelserna ska lämnas.¹¹⁹ Det anmärks dock i förarbetena att det endast borde inträffa undantagsvis i enskilda fall att kravet på rättvisande bild inte är förenligt med allmänna råd och rekommendationer.¹²⁰ Per Thorell betecknar andra stycket som en modifierad overridingregel, eftersom det enligt svensk rätt inte får ske avvikelser från lag. Däremot ger andra stycket en möjlighet till avvikelser från redovisningsrekommendationer.¹²¹

4.4 Försiktighets- och realisationsprincipen

Försiktighets- och realisationsprincipen är övergripande principer ur periodiseringssynpunkt. Realisationsprincipen går ut på att i det redovisade resultatet får inga orealiserade vinster ingå. Samtidigt ska den ekonomiska

¹¹⁵ Prop. 1995/96:10 del 2, s.10.

¹¹⁶ Prop. 1995/96:10 del 2, s.13.

¹¹⁷ SOU 1996:157, s. 363 ff.

¹¹⁸ Prop. 1998/99:130, s. 294.

¹¹⁹ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 182 f.

¹²⁰ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 13 f.

¹²¹ Thorell, Per, 1996, s. 115.

ställningen redovisas utan påverkan från sådana vinster.¹²² Försiktighetsprincipen är svårare att generellt beskriva och det finns olika uppfattningar om dess innebörd. Framförallt tidigare har försiktighetsprincipen varit ett uttryck för en medveten undervärdering av tillgångar och övervärdering av skulder. Den har utvecklats i redovisningsteori till att vara mer en form av kvalitetsnorm för värdering av osäkerhet och risk hos företag. Försiktighetsprincipen omfattar både intäkt- och kostnadsrapportering, medan realisationsprincipen enbart berör intäktssrapportering. Det finns ett samband mellan principerna och då realisationsprincipen ger uttryck för försiktighet kan denna sägas vara underordnad till försiktighetsprincipen.¹²³

2 kap. 4 § ÅRL reglerar *andra grundläggande redovisningsprinciper*. Dessa principer ska iakttas vid upprättandet av balansräkning, resultaträkning och noter. Med uttrycket menas andra principer än god redovisningssed och rättvisande bild. I 2 kap. 4 § punkt 3a föreskrivs följande:

”Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen”

Regleringen är ett uttryck för både försiktighets- och realisationsprincipen. Realisationsprincipen är införd som underprincip till försiktighetsprincipen. Enligt förarbetena innebär försiktighetsprincipen att vid osäkerhet ska i allmänhet en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder företas. Det får dock inte leda till att försiktighetsprincipen drivs så långt så att medveten undervärdering av tillgångar och uppbyggande av dolda reserver sker. Om försiktigheten går för långt kan konflikt uppstå med kravet på rättvisande bild. Regleringen med begreppet *konstaterade intäkter* är ett uttryck för realisationsprincipen. Redovisningskommittén har i SOU 1994:17 istället använt begreppet *realiserade intäkter*, men det torde inte föreligga någon materiell skillnad mellan begreppen. I förarbetena nämns att tolkning av begreppet ska göras med ledning av internationell praxis. Hänvisning sker till IAS 18.¹²⁴

Av vikt är det stadgande man finner i 2 kap. 4 § 2 st., enligt vilket det är möjligt att frångå redovisningsprinciperna, som uppställs i samma paragrafs första stycke. Detta innebär att försiktighetsprincipen och realisationsprincipen kan frångås under vissa förutsättningar. 2 kap. 4 § 2 st. lyder enligt följande.

”Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.”

¹²² Thorell, Per, 1984, s. 110.

¹²³ Thorell, Per, 1984, s. 124 f.

¹²⁴ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 184.

Hänvisningen till andra och tredje paragraferna innebär att avvikelser får ske under förutsättning att det kan ske utan att kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild åsidosätts. Detta stadgande ger företagen en lagstadgad möjlighet att avvika från den ovan behandlade regleringen om rimlig försiktighet och konstaterade intäkter. För att detta ska få ske krävs dock att särskilda skäl föreligger.¹²⁵

Vad dessa särskilda skäl kan bestå av finner man ingen vägledning om i själva lagtexten. Inte heller förarbetena ger något klart besked om vad dessa särskilda skäl skulle kunna bestå av. Istället konstaterar lagstiftaren att prövning om avvikelser från de grundläggande principerna ska tillåtas i det enskilda fallet och det överlämnas åt redovisningspraxis att så småningom ge vägledning i frågan. Det ska betonas att det inte går att åberopa denna regel som stöd för att avvika från särskilda bestämmelser som är intagna i ÅRL.¹²⁶

4.5 Pågående arbeten

4.5.1 Inledning

Skatterettsligt finns som har framgått i kapitel 3 en skarp gränsdragning mellan de avtal som klassificeras som pågående arbeten och andra fleråriga avtal. För pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultrörelse finns särskilda skatteregler, medan övriga avtal som sträcker sig över flera år saknar särskild reglering skatterettsligt. De allmänna periodiseringsreglerna i IL gäller för dessa avtal, vilket innebär att redovisningsnormer i stor utsträckning bestämmer periodiseringen.

Inom det redovisningsrättsliga normsystemet finns inte motsvarande gränsdragning. ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning i 4 kap. 10 § som en komplettering till den allmänna värderingsregeln för omsättningstillgångar i 4 kap. 9 §. Som komplettering till ramlagstiftningen i ÅRL finns två redovisningsrekommendationer från Redovisningsrådet: *RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag* samt *RR 11 Intäkter*. RR 10 tillämpas av företag som utför entreprenader, medan RR 11 är en allmän rekommendation för redovisning av intäkter, däribland intäkter från fleråriga tjänsteuppdrag. De grundläggande principerna för intäcksredovisning av entreprenaduppdrag och fleråriga tjänsteuppdrag är likadana i de båda rekommendationerna.

¹²⁵ Prop. 1995/96:10 del 2, s.185.

¹²⁶ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 16 och 185.

4.5.2 Reglering i ÅRL

Den generella regeln för värdering av omsättningstillgångar som återfinns i 4 kap. 9 § ÅRL stadgar att värdering ska ske till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Som huvudregel gäller den s.k. *lägsta värdets princip*. En omsättningstillgång kan normalt enligt 4 kap. 9 § inte tas upp till högre värde än anskaffningsvärdet.

I 4 kap. 10 § ÅRL finns en kompletterande regel som öppnar för värdering över anskaffningsvärdet. Lagrummet tar specifikt sikte på värdering av pågående arbeten för någon annans räkning.

”Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.”

Regeln innebär ett avsteg från huvudprincipen i 4 kap. 9 § med värdering enligt anskaffningskostnad. Av förarbetena framgår att tillämpning av s.k. *successiv resultatavräkning* (successiv vinstavräkning) vid pågående arbeten innebär att arbetena i vissa fall tas upp till högre värde än anskaffningsvärdet.¹²⁷ Enligt tidigare regler har det funnits en viss möjlighet enligt BFL att värdera omsättningstillgångar över anskaffningsvärdet. I fråga om pågående arbeten har successiv resultatavräkning kunnat tillämpas. Motivet har varit att företag som tillverkar få stora objekt, vars tillverkning tar längre tid i anspråk, bör kunna ta upp en beräknad andel av kalkylerad vinst vid värderingen. Kravet har dock varit att andelen ska beräknas försiktigt och aldrig vara högre än vad som svarar mot objektets färdigställandegrad.¹²⁸

EG:s fjärde redovisningsdirektiv innehåller inga regler som motsvarar 4 kap. 10 § ÅRL eller ovan nämnda motsvarigheter i BFL. Det kan därför enligt förarbetena tala för att direktivet inte lämnar något utrymme för successiv resultatavräkning. Redovisningskommittén har i enlighet med detta i sitt betänkande ansett att det inte borde införas någon möjlighet att ta upp omsättningstillgångar till högre värde än anskaffningsvärdet. Samtidigt har dock kommittén uttalat att det under speciella förhållanden ändå borde vara möjligt att ta upp omsättningstillgångar till högre värde i enlighet med kravet på rättvisande bild.¹²⁹

Enligt propositionen finns det argument som talar för att EG-rätten tillåter successiv vinstavräkning. Det konstateras att successiv resultatavräkning tillämpas i en majoritet av medlemsländerna. Frågan om successiv resultatavräkning har också diskuterats inom EG:s kontaktkommitté för redovisningsfrågor. Kontaktkommittén har i det sammanhanget uttalat att successiv resultatavräkning kan tillåtas under vissa förutsättningar. Mer om

¹²⁷ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 73 ff. och 207.

¹²⁸ Prop. 1975:104, s. 222.

¹²⁹ SOU 1994:17 del I, s. 218-222 och 237-239.

detta berörs i kapitel 6. Dessutom fordrar den internationella redovisningsrekommendationen IAS 11, som gäller entreprenaduppdrag, successiv resultatavräkning för pågående arbeten om resultatet av ett kontrakt kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.¹³⁰

Successiv resultatavräkning i viss utsträckning är möjlig enligt både EG:s kontaktkommitté och internationell redovisningspraxis. Detta verkar bero på en förändrad syn av när intäkter anses realiserade. Enligt förarbetena innebär detta bl.a. att fordringar för utfört arbete under vissa förutsättningar kan intäktsföras i takt med att arbetet utförs. Regeringen menar därför att regler om successiv resultatavräkning för pågående arbeten bör tas in i lagstiftningen. Dessutom bidrar sådana regler till att kravet på rättvisande bild av företags resultat och ställning upprätthålls.¹³¹

De villkor som uppställs i paragrafen för att successiv vinstavräkning av pågående arbeten ska få ske är att det föreligger särskilda skäl och att det är förenligt med kraven på god redovisningssed och rättvisande bild. Det har i förarbetena inte ansetts lämpligt att precisera rekvisiten närmare. Istället har det överlämnats till redovisningspraxis med ledning av rekommendationer från normgivande organ att dra upp närmare riktlinjer för när en värdering över anskaffningsvärdet ska få ske. Samtidigt anges att det är naturligt att svensk praxis anpassas till internationell praxis på området och då särskilt till den som utvecklas inom EU. Regleringen är avsedd att lämna visst utrymme för successiv resultatavräkning i bolag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet. Även vid vissa slag av tjänsteuppdrag bör metoden kunna tillämpas, t.ex. omfattande konsultarbeten.¹³²

Enligt Per Thorell är det uppseendeväckande att lagstiftaren inte utvecklar vad för slag av särskilda skäl som krävs för att regeln ska tillämpas. Detta med tanke på att regeln anses vara ett avsteg från en grundläggande princip. Det som kan uttolkas av bestämmelsen är att lagstiftaren överlämnat åt normgivande organ att i enlighet med utländska vägledningar utforma rekommendationer. Även om regleringen i 4 kap. 10 § inte hade tagits in i ÅRL hade följden blivit denna. Kriterierna i EG:s Kontaktkommittés uttalande är dessutom generella vilket leder till stort utrymme för tolkningar.¹³³

En successiv vinstavräkning kan redovisningsmässigt utformas på två olika sätt. Metoderna kan benämnas *balansmetoden* och *resultatmetoden*. Enligt balansmetoden adderas årets upparbetade vinst till de pågående arbetenas anskaffningsvärden (nedlagda kostnader). Nedlagda kostnader plus upparbetad vinst på oavslutade arbeten aktiveras som tillgång i balansräkningen, medan uppburna delbetalningar redovisas som skuld. Årets upparbetade vinst som är tillförlitlig redovisas som intäkt i

¹³⁰ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 74 ff.

¹³¹ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 75.

¹³² Prop. 1995/96:10 del 2, s. 75 och 207.

¹³³ Thorell, Per, 1996, s. 211.

resultaträkningen. Resultatmetoden innebär att intäkter och kostnader för ett pågående arbete redovisas direkt i resultaträkningen, utan att passera balansräkningen.¹³⁴

Det kan ifrågasättas om regeln i 4 kap. 10 § ÅRL, som är utformad som en värderingsregel, tillåter att delintäkterna från ett pågående arbete successivt intäktsförs i resultaträkningen. Förarbetena behandlar inte frågan på ett tydligt sätt. Per Thorell menar att vissa formuleringar i propositionen gör att man kan dra en försiktig slutsats om att lagstiftningen inte lägger några hinder i vägen för en successiv intäktsföring i resultaträkningen. Detta under förutsättning att en sådan lösning är konform med internationell praxis.¹³⁵

De senaste åren har det från skattemyndigheten uppkommit frågor kring redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning. En intensiv debatt har förts angående ämnet i *Svensk Skattetidning*.¹³⁶ Rolf Törnqvist som är skattedirektör vid RSV tolkar reglerna i ÅRL som att det finns ett krav på att pågående arbeten, även på löpande räkning, ska tas upp som en tillgång i bokslutet. Pågående arbete räknas som omsättningstillgång och kan inte värderas lägre än anskaffningsvärde eller verkligt värde enligt 4 kap. 9 § ÅRL. Törnqvist menar att följden blir att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL som stadgar att intäkter ska redovisas i takt med fakturering inte är tillämplig.¹³⁷

Margit Knutsson som har varit sekreterare i Redovisningskommittén och dessutom är ledamot i Redovisningsrådet motsätter sig bestämt Törnqvists tolkning. Knutsson menar att det är förenligt med ÅRL att redovisa intäkter i takt med fakturering, utan att ta upp pågående arbeten på löpande räkning som tillgång. Som stöd för detta framför Knutsson redovisningspraxis och kompletterande normgivning från Redovisningsrådet och BFN. Dessutom har lagstiftaren inte uppmärksammat frågan i förarbeten varken till ÅRL eller IL.¹³⁸

Enligt min mening är Rolf Törnqvists tolkning av ÅRL anmärkningsvärd. Den skulle innebära att faktureringsmetoden, dvs. att redovisa intäkter i takt

¹³⁴ Qwerin, Eskil, "Vinstavräkning av pågående arbete", *Svensk Skattetidning*, 1996, s. 886 f.

¹³⁵ Thorell, Per, 1996, s. 212.

¹³⁶ Törnqvist, Rolf, "Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning", *Svensk Skattetidning*, 2001, s. 492-497. Knutsson, Margit, "Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning", *Svensk Skattetidning*, 2001, s. 612-614.

Westermark, Christer, "Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 109-121. Törnqvist, Rolf, "Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 193-198. Westermark, Christer, "Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 490-502. Törnqvist, Rolf, "Replik om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning (RSV kontra Svenskt Näringsliv)", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 687-688.

¹³⁷ Törnqvist, Rolf, 2001, s. 496 och Törnqvist, Rolf, 2002, s. 196.

¹³⁸ Knutsson, Margit, 2001, s. 612 ff.

med fakturering inte skulle vara tillåten, inte ens i beskattningshänseende. Detta skulle innebära merarbete för företag då en stor andel pågående arbeten sker på löpande räkning och redovisas i enlighet med faktureringsmetoden. Särkilt för mindre företag med generellt lägre redovisningskompetens skulle Törnqvists tolkning försvåra arbetet. Faktureringsmetoden är etablerad i praxis och frågan om metodens eventuella otillåtenhet har vare sig behandlats i förarbeten till ÅRL eller IL. Samtidigt har de främsta kompletterande normgivarna på redovisningsområdet, BFN och Redovisningsrådet, inte anfört något om att faktureringsmetoden skulle vara oförenlig med ÅRL. Tillsammans talar detta starkt för att faktureringsmetoden är tillåten enligt ÅRL och att räkenskaper som utformats efter denna metod ska godkännas vid beskattningen.

4.6 Redovisningsrekommendationer

4.6.1 Allmänt

Vid sidan om lagstiftningen har svenska redovisningsrekommendationer störst betydelse för tillämpningen av lagen. I praktiken preciserar rekommendationerna innehållet i lagreglerna. Dessutom ger rekommendationerna grundbegreppen god redovisningssed och kravet på rättvisande bild ett materiellt innehåll. Redovisningsrekommendationerna har en oklar ställning rent rättsligt sett, men det kan sägas föreligga en presumtion för att de ger uttryck för vad som är god redovisningssed och numera även för vad som är att anse som rättvisande bild. Det innebär att företag som avviker från en rekommendation ska visa att det finns grund för avvikelsen.¹³⁹

Under senare år har svensk redovisning alltmer kommit att påverkas av den internationella redovisningsutvecklingen. Redovisningsrådet utfärdar rekommendationer som så långt som möjligt anpassas till internationell praxis. Med denna praxis avses främst rekommendationer från det internationella organet IASB.¹⁴⁰ År 1999 utfärdade Redovisningsrådet rekommendationerna, RR 10 *Entreprenader och liknande uppdrag* och RR 11 *Intäkter*. RR 10 behandlar specifikt intäktsredovisning för entreprenaduppdrag, medan RR 11 allmänt behandlar intäktsredovisning vid bl.a. försäljning av varor och utförande av tjänsteuppdrag. Nedan kommer först RR 11 undersökas och därefter RR 10.

¹³⁹ Thorell, Per, 1996, s. 64 ff.

¹⁴⁰ Thorell, Per, 1996, s. 66 och Knutsson, Margit, *Årsredovisningslagen – En kommentar*, 1996, s. 19.

4.6.2 RR 11 Intäkter

RR 11 bygger på den av IASB utgivna IAS 18. Tidigare har det inte funnits någon samlad svensk normgivning för intäktsredovisning. BFN har dock behandlat vissa aspekter av intäktsredovisning i ett antal uttalanden.¹⁴¹ Enligt dessa uttalanden har det funnits två principer för intäktsredovisning av fleråriga tjänsteavtal, antingen successivt eller vid avtalets slut. Vilken metod BFN förordat har varit beroende på omständigheterna, då uttalandena har rört specifika och konkreta avtal. Därför har det varit svårt att dra några generella slutsatser om hur intäktsredovisningen bör ske i andra fall. Bedömningarna har påverkats av avtals-, bransch- och företagsspecifika förhållanden.¹⁴²

Huvudsyftet i RR 11 är att anvisa *när* en inkomst ska redovisas som en intäkt i resultaträkningen. Som utgångspunkt stadgas i punkt 1 att när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget ska en intäkt ska redovisas i resultaträkningen. Dessutom krävs att dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

RR 11 ska enligt punkt 2 tillämpas vid redovisning av intäkter från: försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag och annans utnyttjande av företagets tillgångar som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning. För fleråriga avtal blir i första hand reglerna för utförande av tjänsteuppdrag tillämpliga. Därför kommer här enbart dessa regler i RR 11 att behandlas.

I punkt 4 definieras tjänsteuppdrag. Tjänsteuppdrag innebär att företag utför ett avtalat uppdrag inom fastställd tid, som kan sträcka sig över flera redovisningsperioder. I fråga om intäkter från tjänsteuppdrag som är direkt relaterade till entreprenaduppdrag tillämpas istället RR 10 om entreprenaduppdrag. Vidare anges i punkt 21 att vad som stadgas i RR 10 om redovisning av inkomster och utgifter i regel även är tillämpligt på tjänsteuppdrag.

Vid utförande av tjänsteuppdrag baseras intäktsföringen på färdigställandegraden på balansdagen. Successiv vinstavräkning tillämpas. För att få tillämpa denna metod krävs att det ekonomiska utfallet av den bedrivna verksamheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Samtliga av följande villkor, som står angivna i RR 11 punkt 20, måste vara uppfyllda.

¹⁴¹ Se bl.a.: BFN U 87:1 (Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal), BFN U 87:9 (Periodisering av uppdragsanknutna utgifter), BFN U 89:6 (Resultatavräkning vid delleranser), BFN U 89:10 (Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal).

¹⁴² Norberg, Claes, ”Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall”, *Skattenytt*, 1999, s. 692.

- a) *Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- b) *Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne.*
- c) *Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- d) *De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*

Vid beräkning av färdigställandegraden kan enligt punkt 24 olika metoder användas. Beroende på vad det rör sig om för typ av uppdrag kan metoderna inbegripa bedömningar av: utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, utförda tjänster på balansdagen i förhållande till hur många som ska utföras totalt eller förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter.

Intressant att notera i sammanhanget är att Redovisningsrådet i samma punkt dessutom poängterar att delbetalningar och förskott från beställaren oftast inte återspeglar utfört arbete vid en viss tidpunkt. Det innebär att betalningar i princip inte har någon betydelse för att avgöra när intäkten är realiserad. Därför är det i strid med god redovisningssed att redovisa intäkten i sin helhet som realiserad om betalning skett och avtalet börjat löpa, utan att ta hänsyn till färdigställandegrad och om utfallet kan beräknas tillförlitligt.¹⁴³

I punkt 26 regleras de situationer där utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. I sådana fall ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt endast i den utsträckning som den motsvarar sådana uppdragsutgifter som uppdragstagaren bedömer kommer att ersättas av beställaren. Ingen vinst redovisas, eftersom utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Är det inte sannolikt att beställaren kan ersätta uppkomna uppdragsutgifter görs ingen intäktsredovisning och uppkomna utgifter redovisas som kostnader, enligt punkt 28.

Det finns enligt Claes Norberg, som är professor i handelsrätt vid Lunds universitet, anledning att särskilja begreppen successiv vinstavräkning och successiv intäktsredovisning. Successiv vinstavräkning innebär att uppdragsinkomster redovisas den period då arbetet utförts. Metoden för dock inte automatiskt med sig att vinst på avtalet rapporteras successivt under avtalets hela löptid, utan tillförlitligheten i bedömningen av utfallet är avgörande för vilket år som vinster rapporteras. I inledningsskedet av ett avtal kan det vara svårt att beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt. Det redovisas ingen vinst om utfallet inte kan beräknas tillförlitligt, utan i så fall begränsas redovisad intäkt till ett belopp som motsvarar de utgifter som uppdragstagaren bedömer att beställaren kommer att ersätta. Detta i enlighet med punkt 26 i RR 11. I dessa fall är begreppet successiv intäktsredovisning mer rättvisande att använda. Krav för vinstrapportering i bokföringsmässig redovisning är höga och därför kan det först sent under avtalsperioden vara möjligt att på ett tillförlitligt sätt beräkna vinsten. Det leder i praktiken till att även om intäkter redovisas successivt kommer vinster att rapporteras och

¹⁴³ Norberg, Claes, 1999, s. 693.

redovisas först i slutet av avtalet. Detta innebär att i en del fall kommer det inte vara någon större skillnad på tidpunkten för rapportering av vinst mot vad som gäller vid tillämpning av principen om intäktsredovisning vid avtalets slut.¹⁴⁴ Som ett generellt begrepp synes successiv intäktsredovisning vara att föredra framför successiv vinstavräkning, då det även täcker in successiv redovisning av intäkter som motsvarar nedlagda kostnader, som sker då osäkerhet om vinster råder.

När det gäller redovisning i juridisk person finns en undantagsregel i punkt 36. Denna reglering har sin grund i sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige och saknar därför motsvarighet i IAS 18. Enligt denna regel får tjänsteuppdrag som faller inom de skatterättsliga reglerna för pågående arbeten i KL, numera IL, redovisas inom ramen för skattereglerna. Det innebär att vinster från konsultuppdrag till fast pris bokföringsmässigt kan redovisas vid avtalets slut vilket även innebär att vinsterna beskattas då. För avtal som skatterättsligt inte betecknas som pågående arbete ska dock enligt rekommendationen successiv intäktsredovisning ske enligt rekommendationen.

I bilaga 1 illustreras rekommendationens tillämpning för att förtydliga dess innebörd i olika situationer. Exempelen är tagna från IAS 18. Exempelvis behandlas serviceavgifter, arvoden för finansiella tjänster och franchiseavgifter. Redovisningsrådet har ansett att det finns behov av ytterligare vägledning och har därför framställt mer generell information om redovisning av tjänsteuppdrag i bilaga 2. I denna bilaga skiljs tjänsteuppdrag till fast pris från tjänsteuppdrag på löpande räkning.

Texten i själva rekommendationstexten som är behandlad ovan tar sikte på tjänsteuppdrag till fast pris, därför kan vägledningen i bilaga 2 vara förtydligande. För tjänsteuppdrag på löpande räkning kan prestationen normalt anses vara fullgjord i takt med att arbetet utförs. Det arbete som är utfört men ej ännu fakturerat ska, enligt bilagan, tas upp till faktureringspris och redovisas som intäkt i den period som arbetet utförts.

Slutligen finns i bilaga 3 överväganden och kommentarer till rekommendationen. I 4 kap. 10 § ÅRL behandlas frågan om successiv vinstavräkning utifrån ett värderingsperspektiv, medan ansatsen i IAS 18 och RR 11 är annorlunda. Det innebär att inkomster från pågående tjänsteuppdrag fortlöpande redovisas i resultaträkningen. Redovisningsrådet gör bedömningen att redovisning enligt rekommendationen är förenlig med ÅRL. Som stöd för denna slutsats anförs att EG:s Kontaktkommitté inte har urskiljt någon konflikt mellan EG-direktiven, som ÅRL bygger på, och IAS 11, som innehåller motsvarande reglering om successiv vinstavräkning för entreprenader.

¹⁴⁴ Norberg, Claes, 1999, s. 693.

4.6.3 RR 10 Entreprenad och liknande uppdrag

RR 10 reglerar entreprenaduppdrag och är utformad efter IAS 11. Av rekommendationens inledning i punkt 1 framgår den grundläggande frågan, nämligen hur inkomster och utgifter ska periodiseras under de redovisningsperioder som arbetet pågår. Regleringen av entreprenaduppdrag som behandlas i detta avsnitt har många likheter med utförande av tjänsteuppdrag som beskrivits i det föregående. Därför kommer likalydande regler att beröras kortfattat.

Entreprenaduppdrag definieras i punkt 3 som uppdrag enligt särskilt avtal som avser produktion av objekt som står i nära samband varandra avseende utformning, teknik och funktion eller användning.

Rekommendationen bygger på successiv vinstavräkning och enligt punkt 22 är det, precis som vid utförandet av tjänsteuppdrag, färdigställandegraden på balansdagen som är av central betydelse. Det är i takt med denna som intäktsföringen sker.

"När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen"

Färdigställandegraden kan enligt punkt 30 bestämmas utifrån olika metoder. Oavsett metod bör dessa innefatta bedömningar av förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala kostnader eller en bedömning av utfört arbete på basis av en genomförd besiktning eller granskning.

I punkterna 23 respektive 24 finns villkor uppställda för tillförlitlig utfallsberäkning för entreprenaduppdrag till fast pris respektive på löpande räkning. För uppdrag på löpande räkning kan utfallet beräknas tillförlitligt om det är sannolikt att ekonomiska fördelar med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren samt om utgifterna till uppdraget kan mätas. För uppdrag till fast pris ställs ytterligare två krav. Den totala uppdragsinkomsten och färdigställandegraden ska kunna mätas tillförlitligt.

Kan inte utfallet av ett uppdrag beräknas tillförlitligt ska enligt punkt 32 intäktsredovisning bara göras med belopp som motsvarar uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Vidare ska en befarad förlust på ett uppdrag redovisas som kostnad i sin helhet, enligt punkt 36.

I likhet med RR 11 finns en undantagsregel för redovisning i juridisk person införd i rekommendationen. Enligt punkt 45 kan därför vinster på entreprenaduppdrag till fast pris redovisas först vid avtalets slut. Vid koncernredovisningen ska dock successiv intäktsredovisning ske.

I bilaga 1 har rekommendationens tillämpning åskådliggjorts genom exempel och i bilaga 2 finns motsvarande överväganden och kommentarer som i bilaga 3 till RR 11.

5 Rättspraxis

5.1 Inledning

Genom rättspraxis kan klargöras vad som är accepterat i fråga om periodisering av inkomster från avtal som löper över flera redovisningsperioder. Det kan ofta vara svårt att avgöra när intäkter ska anses vara realiserade. Principiellt skulle tre olika synsätt kunna användas när det gäller periodisering. Intäkten kan antas vara realiserad i sin helhet redan vid betalningen (om betalning sker i förskott), successivt under avtalsperioden eller först vid avtalsperiodens slut (färdigställandet).¹⁴⁵ Det kan sägas att allmänt sett gäller två av dessa principer. I uttalanden från BFN angående intäktsredovisning av fleråriga tjänsteavtal ska intäktsföring ske löpande under avtalsperioden eller när prestationen i sin helhet är fullgjord.¹⁴⁶

Skattedomstolarna har möjlighet att inhämta utlåtande från expertorgan. I mål som berör redovisningsfrågor inhämtar Regeringsrätten vid behov yttrande från BFN. Detta gör man för att utröna vad som är god redovisningssed i en viss fråga. Domstolen är inte bunden av vad BFN uttalar i en viss fråga utan ska självständigt bilda sig en uppfattning om vad som är god redovisningssed. Det är naturligt att Regeringsrätten och lägre domstolar normalt sett följer analyser och slutsatser från ett sakkunnigt expertorgan. I sista hand är det dock Regeringsrättens sak att slå fast vad som är god redovisningssed i skattemål.¹⁴⁷

Genom två domar från Regeringsrätten från åren 1998 respektive 1999 har rättsläget tydliggjorts i fråga om periodisering av inkomster från fleråriga avtal. Detta gäller dels för avtal som skatterättsligt klassificeras som pågående arbeten och dels för avtal som faller under de allmänna skatterättsliga reglerna.

5.2 Fleråriga tjänsteavtal

RÅ 1999 ref. 32 det s.k. Key Code-målet behandlade frågan hur periodisering av inkomster med anknytning till tjänsteavtal som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår bör ske. Utgångspunkten är att periodiseringen vid beskattningen ska följa god redovisningssed när det inte finns särskilda skattemässiga periodiseringsregler. Detta i enlighet med förutvarande reglering i 24 § KL, som idag motsvaras av 14 kap. 2 § IL.

¹⁴⁵ Thorell, Per, "Framtida utgifter i senare års skattepraxis", *Skattenytt*, 1994, s. 703.

¹⁴⁶ Norberg, Claes, 1999, s. 692.

¹⁴⁷ von Bahr, Stig, "Beskattning, god redovisningssed och domstolspraxis", *Skattenytt*, 1991, s. 747 ff.

Målet rörde företaget Key Code Security AB, som åtog sig att återsända borttappade och upphittade nycklar till sina kunder. Verksamheten i företaget bestod av uthyrning av säkerhetsbrickor avsedda att underlätta återlämnandet av borttappade nycklar. Om en kund tappade sina nycklar med säkerhetsbrickan kunde en upphittare lägga nycklarna i närmaste postlåda. Nycklarna sändes sedan med posten till ett bevakningsföretag, som Key Code tecknat avtal med. Med hjälp av en kod på säkerhetsbrickan kunde bevakningsföretaget återställa nycklarna till ägaren. För sitt åtagande debiterade Key Code sina kunder serviceavgifter.

Frågan i målet gällde periodiseringen av inkomsterna från serviceavgifterna. I den bokföringsmässiga redovisningen fördelade företaget serviceavgifterna över avtalens löptid. Den del av den erhållna ersättningen som hänförde sig till avtalstiden efter räkenskapsårets utgång intäktsredovisades följaktligen under påföljande år. Skattemyndigheten frångick företagets deklaration och tog upp hela det fakturerade beloppet till omedelbar beskattning.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och gjorde gällande att beskattningen skulle ske i enlighet med dess bokföringsmässiga redovisning av inkomsterna. Såväl länsrätten som kammarrätten avlog bolagets överklagande av skattemyndighetens beslut.

Regeringsrätten ansåg däremot att företaget skulle beskattas i enlighet med dess bokföringsmässiga redovisning. Allmänt sett framförde Regeringsrätten att enligt uttalanden från BFN¹⁴⁸ gäller att det finns två olika möjligheter att intäktsföra tjänster som ska utföras under en kommande period. Intäktsföring ska ske antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. Yttrande inhämtades från BFN i Key Code-målet på begäran av Regeringsrätten. Av yttrandet framgick att det i målet var fråga om tjänsteavtal som löper under en längre period. Under hela perioden ansvarade företaget för att kunderna fick tillbaka borttappade och upphittade nycklar. Key Code hade därmed inte fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän avtalstiden är till ända. Intäkter skulle redovisas successivt under avtalstiden om det ekonomiska utfallet kunde beräknas med tillräcklig grad av säkerhet, vilket verkade vara fallet. BFN menade därför att företagets redovisning av serviceavgifterna var förenlig med god redovisningssed.

Regeringsrätten framhöll i domskälen att beskattningen ska grundas på företagets intäktsredovisning om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. Särskilda skatteregler fanns inte på det aktuella området. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ när det gäller periodiseringen ska beskattningen grundas på det alternativ bolaget valt i redovisningen.

¹⁴⁸ U 87:1, U 89:6 och U 89:10.

I Key Code-målet angav Regeringsrätten tydligt att god redovisningssed ska styra tidpunkten för beskattning av inkomster i näringsverksamhet, då speciella skatteregler saknas. Domen betyder att det inte finns någon möjlighet att på skattemässig grund överpröva god redovisningssed i situationer då beskattningen enligt skatteregler ska grundas på god redovisningssed. Det går inte att kräva att företag ska beskattas enligt andra alternativ som är förenliga med god redovisningssed. Det redovisningsalternativ ett företag valt gäller, under förutsättning att detta är i enlighet med god redovisningssed.¹⁴⁹

Regeringsrättens avgörande i Key Code-målet står i strid med tidigare rättspraxis i fråga om engångsbetalningar vid fleråriga avtal. Frågan är om man ska uppfatta utgången som en ändring av rättspraxis. I RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not 533 har beskattning skett av hela inkomsten för fleråriga avtal redan det år då avtalen ingicks och började fullgöras.

I RÅ 1977 ref. 13 menade Regeringsrätten att inkomsterna från ingångna ettårsavtal skulle intäktsföras omedelbart. Den skattskyldige medgavs rätt till avdrag för visade framtida utgifter som var hänförliga till avtalen. Frågan om god redovisningssed diskuterades inte i målet och något yttrande från expertorgan inhämtades inte heller i redovisningsfrågan. BFN gjorde ett uttalande angående just denna typ av avtal åtta år efter avgörandet i RÅ 1977 ref. 13.¹⁵⁰ I uttalandet konstaterade BFN att intäkterna från avtalen kunde anses vara realiserade successivt eller vid avtalens slut. Till följd därav var det inte förenligt med god redovisningssed att intäktsredovisa hela beloppet redan när det erhöles. I redovisningsmässig mening underkände BFN följaktligen utgången i RÅ 1977 ref. 13.¹⁵¹

RÅ 1987 not 533 berörde frågan om periodisering av fleråriga garantiserviceavtal. I överensstämmelse med 1977 års mål ansåg Regeringsrätten att inkomsterna skulle beskattas i sin helhet när de mottogs. Avdragsrätt förelåg för sannolika framtida utgifter på avtalen. Regeringsrätten inhämtade yttrande från BFN. Enligt uttalandet från BFN skulle intäkterna anses vara successivt intjänade.¹⁵² Utgången i RÅ 1987 not 533 var i direkt strid med BFN:s yttrande. Det är oklart om Regeringsrätten tog ställning till innehållet i yttrandet, eftersom det inte omnämns i notisen.

Utgången i RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not 533 har medfört en skattemässig periodisering i strid med god redovisningssed. Det har framförts argument om att prejudikatvärdet i dessa domar är lågt och att målen istället bör ses som in casu-avgöranden. Per Thorell har ansett att mycket talar för att Regeringsrätten i de båda målen inte uppfattat det hela som en fråga rörande inkomstperiodisering. Istället har Regeringsrätten

¹⁴⁹ Norberg, Claes, 1999, s. 695.

¹⁵⁰ BFN C 20/5. (Samtliga cirkulärsvår har upphört att gälla från och med den 1 januari 2000 enligt www.bfn.se 2001-05-06)

¹⁵¹ Thorell, Per, 1994, s. 703 f. och Norberg, Claes, 1999, s. 695.

¹⁵² BFN U 87:1.

jämställt de utfästelser bolagen gjort med garantiåtaganden.¹⁵³ Genom avgörandet av RÅ 1999 ref. 32 torde det anses klart att de två äldre målen numera är överspelade och att de saknar betydelse för den principiella bedömningen av tjänsteavtal som sträcker sig över flera år.

Regeringsrättens resonemang och bedömning i Key Code-målet har bekräftats i två mål från 2002, RÅ 2002 ref. 84 och RÅ 2002 ref. 94. RÅ 2002 ref. 84 rörde förhandsbesked om redovisning av intäkter från markupplåtelse. RÅ 2002 ref. 94 rörde intäktsredovisning av ersättning för framtida hyresbetalningar.

I fråga om domar som berör kopplingen mellan redovisning och beskattning bör värdet av domarna kontinuerligt prövas med hänsyn till tidsaspekter och utvecklingen av innehållet i god redovisningssed. På ett område där en ny redovisningsrekommendation har antagits kan relevansen av en äldre vägledande skattedom ifrågasättas i vissa fall. Detta om en tillämpning av domen skulle medföra beskattning i strid mot nyetablerad god redovisningssed.¹⁵⁴

5.3 Pågående arbeten

RÅ 1998 ref. 18 berörde frågan om skattekonsekvenser av att använda successiv vinstavräkning i årsredovisningen vid pågående arbeten till fast pris i byggbranschen. Regeringsrätten kom i förhandsbeskedet fram till slutsatsen att successiv vinstavräkning inte stod i strid med reglerna om pågående arbeten i KL. Beskattningen ska följa den bokföringsmässiga redovisningen.

Regeringsrätten torde ha utgått från att de skatterättsliga reglerna i 24 § anv. p. 3 st. 4 KL (nuvarande 17 kap. 27-28 §§ IL) ska ses som en form av minimireglar. Det innebär att skattereglerna styr när vinstavräkning av ett arbete till fast pris senast ska ske. Om bolaget tar upp en vinst i redovisningen tidigare än vad skattereglerna anger står redovisningen inte i strid med skattereglerna. Redovisningen ska då ligga till grund för beskattningen.¹⁵⁵

Utgången i målet kan tyckas vara anmärkningsvärd då det går att tolka bestämmelsen i KL som en tvingande beskattningsregel, som ska följas oavsett vald redovisningsmetod. Till stöd för denna tolkning talar att innebörden av regeln, något förenklat, är att resultatredovisning skall ske när arbetet är avslutat. Ur lagrummet framgår att erhållna ersättningar inte ska intäktsföras utan redovisas som skuld. Om redovisningen står i strid med en

¹⁵³ Thorell, Per, 1994, s. 704.

¹⁵⁴ Norberg, Claes, 1999, s. 696.

¹⁵⁵ von, Bahr, Stig, Norberg, Claes, "Inkomst av näringsverksamhet", *Skattenytt*, 1999, s. 301.

tvingande skatteregel borde skatteregeln gälla. Regeringsrätten har dock inte gjort en annan tolkning.¹⁵⁶

En oklarhet i förhandsbeskedet gäller frågan om de två olika metoder som kan användas vid successiv vinstavräkning. Balans- och resultatmetoden är två metoder, som skulle kunna användas i redovisningen vid successiv vinstavräkning. Förhandsbeskedet har endast avsett resultatmetoden. I såväl internationell redovisningspraxis som i RR 10 och RR 11, är endast resultatmetoden accepterad. I förhandsbeskedet berör både Regeringsrätten och Skatterättsnämnden den s.k. balansmetoden, men det framkommer inte huruvida den är förenlig med skatteregeln eller inte. Eskil Qwerin som har ansvarat för skatteavdelningen hos Byggnadsentreprenörerna har i en tidskriftsartikel, innan förhandsbeskedet avgjordes, hävdade att redovisning i enlighet med balansmetoden inte strider mot skattereglerna, eftersom nedlagda kostnader aktiveras som tillgång och mottagna ersättningar skuldförs.¹⁵⁷ Det kan dock ifrågasättas om dessa synpunkter är aktuella idag efter införandet av RR 10 och RR 11.

Den skattemässiga gränsdragningen mellan pågående arbeten och andra fleråriga avtal till fast pris har fått mindre betydelse efter RÅ 1998 ref. 18. Detta på grund av att beskattning kan komma att ske på likartat sätt oberoende av om avtalet anses som ett pågående arbete i skatterättslig mening eller inte. I fråga om pågående arbeten på löpande räkning saknas vägledande prejudikat angående tolkningen av skattereglerna för sådana arbeten. Det synes dock som om Regeringsrättens bedömning i RÅ 1998 ref. 18 är tillämplig på arbeten på löpande räkning.¹⁵⁸

Rättsläget för fleråriga avtal till fast pris kan sammanfattas enligt följande. Ett företag kan bokföringsmässigt välja att intäktsredovisa avtalet när det är slutfört eller alternativt använda sig av successiv intäktsredovisning. Efter avgörandet i RÅ 1998 ref. 18 gäller detta också pågående arbeten. Om ett avtal är pågående arbete som faller under de speciella skattereglerna i 17 kap. IL beskattas vinsten på avtalet när det är slutfört om företaget väljer att bokföringsmässigt intäktsredovisa arbetet när det är slutfört. I detta fall sker beskattningen med stöd av uttryckliga skatteregler. Om successiv intäktsredovisning används för pågående arbeten kommer denna att ligga till grund för beskattningen. I detta fall sker beskattningen i enlighet med den allmänna regeln i 17 kap. 23 § IL att den redovisning som gjorts i räkenskaper ska följas vid beskattningen.¹⁵⁹

Valmöjligheterna i den bokföringsmässiga redovisningen kan leda till bristande likformighet i beskattningen av jämförliga avtal. Vidare är kriterierna för när vinster ska redovisas vid successiv vinstavräkning svårtillämpade. Subjektiva bedömningar av tillförlitligheten av utfallet från

¹⁵⁶ von Bahr, Stig, Norberg, Claes, 1999, s. 301.

¹⁵⁷ Qwerin, Eskil, 1996, s. 888.

¹⁵⁸ Norberg, Claes, 1999, s. 698.

¹⁵⁹ Norberg, Claes, 1999, s. 698.

pågående arbeten får genomslag i beskattningen. Det finns risk för tvister pga. den olikformiga beskattningen, som kan uppkomma till följd av valmöjligheter och subjektiva bedömningar.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Norberg, Claes, 1999, s. 698 f. och von Bahr, Stig, Norberg, Claes, 1999, s. 301.

6 EG-rätt och internationella redovisningsnormer

6.1 EG:s redovisningsrätt

6.1.1 Allmänt

På bolagsrättens område har EU antagit ett antal bolagsdirektiv. Några av dessa behandlar redovisningsfrågor och utgör EG:s redovisningsrätt. Redovisningsdirektiven eftersträvar att harmonisera redovisningen. Syftet med harmoniseringen av redovisningen är inte att söka nå enhetlig redovisning inom EU, utan att redovisningen i medlemsstaterna ska vara jämförbar och likvärdig. Därför är reglerna i direktiven ofta utformade som minimikrav och i många hänseenden ges möjlighet för medlemsstater och/eller enskilda företag att välja mellan alternativa redovisningslösningar.¹⁶¹

Harmoniseringen av redovisningen inleddes med utfärdandet av det fjärde bolagsdirektivet 1978 (78/660/EEG). Direktivet reglerar årsbokslut i bolag med begränsat delägaransvar, dvs. i princip aktiebolag. Ett första utkast till direktiv förelåg redan 1968. Utkastet var främst influerat av tysk redovisning. Storbritanniens inträde 1973 i dåvarande EG bidrog till att ett övergripande krav på att årsbokslut ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning infördes i direktivet innan det antogs. Resultatet blev en kompromisslösning som innebär att direktivet innehåller normativa regler baserade på tysk tradition kombinerade med en generell tillämpning av rättvisande bild enligt anglosaxisk sedvänja. Det sjunde bolagsdirektivet från 1983 (83/349/EEG) kompletterar det fjärde och ger anvisningar om koncernredovisning.¹⁶²

Redovisningsdirektiven är relativt generellt utformade och i många avseenden oklara och därmed svåra att förstå och tolka. Dessutom är många aktuella redovisningsproblem inte uttryckligen reglerade i direktiven. Detta har lett till tolknings- och tillämpningsproblem och medlemsstaterna har ibland tolkat bestämmelserna på skilda sätt.¹⁶³

Till skillnad från svenska lagar saknar EG-direktiven i princip relevanta förarbeten. Protokollsförklaringar till rådets mötesprotokoll finns, men dessa är inte offentliga och dessutom är innehållet oftast inte av materiell betydelse vilket gör dem tämligen ointressanta som rättskälla och

¹⁶¹ van Hulle, Karel, "Harmonization of accounting standards. A view from the European community", *The European Accounting Review*, 1992, s. 161.

¹⁶² Thorell, Per, *EG:s redovisningsrätt*, 1993, s.11 ff.

¹⁶³ Thorell, Per, *Skattenytt*, 1993, s. 553.

tolkningshjälpmedel. Till hjälp vid tolkning av redovisningsdirektiven finns dock uttalande från EG:s Kontaktkommitté (the Contact Committee on the Accounting Directives). Kontaktkommittén är ett officiellt organ som leds av EU-Kommissionen och som består av representanter från medlemsstaterna. Kommittén skapades genom det fjärde bolagsdirektivet och har till uppgift att behandla tillämpningsproblem och möjliggöra en enhetlig tillämpning av redovisningsdirektiven.¹⁶⁴

Kontaktkommittén har utgivit en skrift med kommentarer till det fjärde bolagsdirektivet.¹⁶⁵ Dessutom har Kommissionen utkommit med en tolkningskommunikation angående tolkning av vissa artiklar i fjärde och sjunde bolagsdirektiven.¹⁶⁶ Tolkningskommunikationen bygger på Kontaktkommitténs tidigare uttalanden.

6.1.2 Rättvisande bild

I fjärde direktivet finns ett övergripande krav på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Kravet på rättvisande bild är hämtat från engelsk redovisningslära. Det engelska begreppet *true and fair view* kan spåras tillbaka till 1947 års Companies Act, men liknande formuleringar med motsvarande krav fanns redan i tidigare lagar.¹⁶⁷

Begreppet är inte närmare utvecklat i engelsk rätt och är svårt att förklara mer exakt, då begreppet inte kan definieras eller förklaras med hjälp av synonymer. Domstolar i Storbritannien ger begreppet *true and fair view* en dynamisk tolkning, som leder till att innebörden av begreppet utvecklas över tiden.¹⁶⁸ Det kan sägas vara ett principiellt synsätt enligt vilket redovisningen ska spegla vad som verkligen ekonomiskt sett har hänt i företaget. Redovisningen får inte bygga på legalistiska och formella normer om tillämpningen av dessa gör att företagets verkliga resultat och ställning inte framkommer.¹⁶⁹

Det har försiggått en debatt om hur den EG-rättsliga principen om rättvisande bild ska tolkas.¹⁷⁰ Frågan har varit hur stor vikt som ska läggas

¹⁶⁴ Thorell, Per, *EG:s redovisningsrätt*, 1993, s.19 f. och van Hulle, Karel, 1992, s. 167 f.

¹⁶⁵ The Contact Committee on the Accounting Directives, *The Accounting Harmonization in the European Communities. Problems of Applying the 4th Directive on the Annual Accounts of Limited Companies*, 1990.

¹⁶⁶ Commission of the European Communities, *Interpretative Communication Concerning Certain Articles of the Fourth and Seventh Council Directives on Accounting*, OJ 98/C 16/04, 1998.

¹⁶⁷ FEE, *Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe*, 1997, s. 26.

¹⁶⁸ Arden, Mary, "True and fair view: a European perspective", *The European Accounting Review*, 1997 6:4, s. 676.

¹⁶⁹ Thorell, Per, *EG:s redovisningsrätt*, 1993, s. 31.

¹⁷⁰ Se bl.a.: van Hulle, Karel, "Truth and untruth about true and fair: a commentary on A European true and fair view comment", *The European Accounting Review*, 1993, s. 99-104. Alexander, David, "Truer and fairer. Uninvited comments on invited comments", *The*

vid innebörden av motsvarande krav i engelsk rätt. Karel van Hulle är ansvarig för redovisningsfrågor i Kommissionen samt ordförande i Kontaktkommittén. Han menar att begreppet rättvisande bild genom införlivandet i direktivet är en EG-rättslig princip med självständig innebörd. Tolkningen kan därmed inte bygga uteslutande på engelsk rätt och praxis. Dessutom kan det vara så att det som är att anse som rättvisande bild i en medlemsstat inte nödvändigtvis behöver tolkas som det i en annan medlemsstat. Social-ekonomisk, kulturell och rättslig miljö påverkar tolkningen av begreppet, vilket tyder på flexibilitet. I sista hand är EG-domstolen som avgör tolkningen av principen om rättvisande bild i artikel 2.3 i fjärde bolagsdirektivet.¹⁷¹

6.1.3 Särskilt om överridingregeln

Skulle inte en redovisning i enlighet med direktivets bestämmelser ge en rättvisande bild finns två olika följder. I första hand ska enligt artikel 2.4 ytterligare upplysningar lämnas och i andra hand ska avsteg från föreskrift i direktivet göras, enligt artikel 2.5.

Särskilt tolkningen och införlivandet av den s.k. överridingregeln i artikel 2.5 har givit upphov till skilda tolkningar mellan medlemsländerna. Artikeln stadgar följande.

”Om undantagsvis tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, skall avsteg göras från den förstnämnda föreskriften så att en rättvisande bild enligt punkt 3 kan ges. Varje sådant avsteg skall anmärkas i en not med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta kan ha på bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Medlemsstaterna får bestämma när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som behövs.”

Avvikelse kan endast ske från enskilda föreskrifter och endast i undantagsfall. Enligt Kontaktkommittén och Kommissionen får avsteg från en särskild föreskrift i direktivet enbart ske i fall då endast lämnande av tilläggsupplysningar inte är tillräckligt för att uppnå en rättvisande bild. Vidare får medlemsstaterna inte införa generella regler som strider mot direktivet, utan principen om rättvisande bild ska tillämpas av det enskilda företaget.¹⁷²

Sista meningen i artikel 2.5 ger medlemsstaterna en möjlighet att definiera situationer när avsteg får ske. Meningen kan nyttjas enbart för att begränsa och kontrollera tillämpningsområdet för överridingregeln, så att ingen ohejdad tillämpning sker. Det går inte att utöka möjligheterna till avsteg

European Accounting Review, 1996 5:3, s 483-489. Ordelheide, Dieter, ”True and fair view”, *The European Accounting Review*, 1996 5:3, s. 495-506. van Hulle, Karel, ”The true and fair view override in the European Accounting Directives”, *The European Accounting Review*, 1997 6:4, s. 711-720.

¹⁷¹ van Hulle, Karel, 1993, s. 99 f.

¹⁷² Kontaktkommittén, 1990, s. 2 och Kommissionens tolkningsmeddelande, 1998, 2.1.1 p. 5. Se not 164 och 165.

genom att upphöja överridingreglen till normal praxis. Karel van Hulle menar att en total begränsning av överidingregelns tillämpning i medlemstaters implementering inte är i enlighet med ordalydelsen och avsikten med direktivet. Det måste finnas åtminstone viss möjlighet för företag att i redovisningen göra avsteg från övriga föreskrifter i direktivet.¹⁷³ Därmed skulle den svenska underlåtenheten att införa överidingregeln i Sverige vara felaktig.

Frågan är om föreskriften i direktivet om rättvisande bild, i synnerhet överidingregeln, har direkt effekt. Implementeringstiden för fjärde direktivet är utgången. Det kan konstateras att i varje fall en del bestämmelser i direktivet är klara, precisa, ovillkorliga och kan tillämpas direkt utan nationell lagstiftning. Kärnfrågan är om fjärde direktivets regler har en karaktär att kunna skapa rättigheter för enskilda och om detta är ett syfte för direktivet. Det går att hävda att direktivet endast avser att harmonisera redovisningen. Samtidigt talar direktivets ingress om samordning av nationella bestämmelser för redovisning för att skydda bolagsmän och tredje man. Dessutom förs fram att det är nödvändigt att skapa likvärdiga villkor för konkurrerande bolag. Det borde därmed vara möjligt att se det som en rättighet att upprätta sin redovisning i enlighet med direktivets bestämmelser, utan att hindras av nationella regler. Ett företag kan försättas i sämre ställning konkurrensmässigt om det inte kan redovisa fullt ut enligt direktivet.¹⁷⁴ Om direktivets regel om avsteg i artikel 2.5 bedöms ha direkt effekt innebär det att tillämpning av överidingregeln kan ske i Sverige, trots att detta skulle strida mot den nationella redovisningslagstiftningen.

6.1.4 Pågående arbeten

Enligt artikel 32 i fjärde direktivet ska värdering av poster i balansräkningen utgå från anskaffnings- och tillverkningskostnader. Värderingen av omsättningstillgångar ska enligt artikel 39 ske enligt *lägsta värdets princip*. Det innebär att värdering ska ske till anskaffningsvärde i första hand, men om det verkliga värdet är lägre ska en omsättningstillgång värderas till detta. Det finns inga specifika undantag från lägsta värdets princip i fråga om omsättningstillgångar i direktivet. Allmänt sett kan dock avsteg göras från värderingsprincipen om det är motiverat med kravet på rättvisande bild.

Long-term contracts eller vad som i svensk redovisning benämns pågående arbeten är inte behandlat i direktivet. Kontaktkommittén och Kommissionen har diskuterat värdering av pågående arbeten, särskilt utifrån om successiv vinstavräkning är tillåten enligt direktivet. Long-term contracts definieras

¹⁷³ van Hulle, Karel, 1993, s. 102.

¹⁷⁴ Ståhl, Kristina, Österman, Roger, *EG-skatterätt*, 2000, s. 265 och Björne, David, "EG:s redovisningsrätt, årsredovisningslagen och svensk företagsbeskattningslag", *Skattenytt*, 2000, s. 163.

som avtal avseende arbete och tjänster och som sträcker sig över en period av mer än ett år.¹⁷⁵

Enligt Kontaktkommitténs och Kommissionens mening är successiv resultatavräkning, såvitt gäller intäktsföring av pågående arbeten till en andel som inte överstiger projektets färdigställandegrad, tillåten under förutsättning att försiktighetsprincipen i artikel 31.1 c av fjärde direktivet beaktas. Tre krav uppställs.

(a) den totala kontraktsumman måste vara känd,

(b) det måste vara möjligt att beräkna den färdigställda delen av arbetet på ett tillförlitligt sätt, samt

(c) arbetet enligt kontraktet har fortskridit tillräckligt.

Vidare framförs att reservering för eventuella förluster ska göras så snart de blir kända.¹⁷⁶

Kriterierna är generella och vaga i sin utformning. Det får till följd att utrymmet för olika tolkningar är stort.

6.2 Internationell redovisningsutveckling

Till följd av näringslivets ökade internationalisering har utvecklingstakten på redovisningsområdet varit hög under det senaste decenniet. Behovet av internationell harmonisering och internationella redovisningsnormer har varit och är alltjämt påtagligt. Det främsta motivet för harmonisering är kravet på jämförbarhet av företags redovisningar. Internationalisering berör inte endast stora multinationella företag, utan även små och medelstora företag. Det är av stor vikt att enkelt kunna jämföra ställning och resultat för företag från olika länder.¹⁷⁷

USA har under lång tid varit ett föregångsland för redovisningsregler och därmed dominerat den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. Förklaringen till detta har varit att amerikansk redovisningsteori haft ett försprång samtidigt som betydelsen av den amerikanska kapitalmarknaden varit stor.¹⁷⁸ I USA sker normgivningen av redovisningen utav *Financial Accounting Standards Board* (FASB), som är ett partssammansatt organ med representanter från olika organisationer. FASB:s uppdrag är att utveckla och förbättra redovisningsnormer. Som en grund för sitt arbete och tolkningen av redovisningsnormer har FASB gett ut sex stycken *Statements*

¹⁷⁵ Kontaktkommittén, 1990, s. 23 och Kommissionens tolkningsmeddelande, 1998, 2.5.4 p. 35.

¹⁷⁶ Kontaktkommittén, 1990, s. 23 och Kommissionens tolkningsmeddelande, 1998, 2.5.4 p. 35.

¹⁷⁷ Thorell, Per, *Skattenytt*, 1993, s. 549.

¹⁷⁸ Thorell, Per, *Skattenytt*, 1993, s. 550.

of *Financial Accounting Concepts* (SFAC), som utgör ett ramverk för redovisningen. Ramverket kan jämföras med en konstitution som redovisningsnormerna vilar på.¹⁷⁹ Med ramverket som grund har FASB givit en mängd rekommendationer, *Statements of Financial Accounting Standards* (SFAS), för att reglera specifika redovisningsfrågor. Dessa rekommendationer utgör tillsammans god redovisningssed, som benämns US GAAP.¹⁸⁰

På ett internationellt plan verkar den oberoende och privaträttsliga organisationen *International Accounting Standards Board* (IASB). IASB, som tidigare benämndes IASC, arbetar för en harmonisering av redovisningen internationellt. Arbetet sker genom att IASB utfärdar redovisningsrekommendationer.¹⁸¹ I många avseenden är FASB en förebild i IASB:s arbete. Många rekommendationer omfattar samma områden och är uppbyggda på liknande sätt och i likhet med FASB har IASB utvecklat ett ramverk, *Conceptual framework*, som grund för normgivningen. Till skillnad från FASB:s normgivning så tillåter rekommendationerna från IASB ibland alternativa redovisningsmetoder. Anledningen till detta är kompromisser i en del omstridda redovisningsfrågor. För att tydliggöra och förbättra rekommendationerna ska IASB arbeta för att i framtiden utmönstra dessa alternativa metoder.¹⁸²

IASB har ingen egen möjlighet att genomdriva sina utfärdade rekommendationer, utan dessa får genomslagskraft genom att medlemmarna i IASB, de nationella revisorsorganisationerna, verkar för att IASB:s rekommendationer så långt som möjligt ska tillämpas i de olika länderna.¹⁸³ I Sverige är det Redovisningsrådet som utformar rekommendationer med utgångspunkt i rekommendationerna från IASB.

IASB:s rekommendationer är i stor utsträckning grundade på ett anglosaxiskt tänkande, men redogörelserna vad avser rekommendationernas teoretiska grund är ofta knapphändiga. I fråga om värdering och intäktsredovisning kan förenklat det anglosaxiska redovisningssynsättet sägas bygga på värdering till verkliga värden (marknadsvärde) och intäktsredovisning bör ske kontinuerligt under intjänandeprocessen. Den övergripande principen är att en rättvisande bild av företagets ställning och resultat ska visas i redovisningen.¹⁸⁴ I Sverige har redovisningen traditionellt byggt på en kontinental redovisningstradition. Det kontinentala

¹⁷⁹ Hendriksen, Eldon S., van Breda, Michael F., *Accounting Theory*, 1992, s. 122 f.

¹⁸⁰ Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W., *Accounting Theory*, 1998, s. 8 ff.

¹⁸¹ De rekommendationer IASC utfärdade fram till 2001 benämns *International Accounting Standards* (IAS). Dessa rekommendationer har övertagits av IASB och kommer även i fortsättningen att benämnas IAS. Nya rekommendationer som IASB utfärdar kommer däremot istället att betecknas *International Financial Reporting Standards* (IFRS).
www.iasc.org.uk 2003-05-08.

¹⁸² www.iasc.org.uk 2003-05-08.

¹⁸³ Thorell, Per, *Skattentytt*, 1993.

¹⁸⁴ Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W., 1998, s. 8 ff.

synsättet innebär förenklat att värdering av tillgångar bör ske till historiska värden (anskaffningsvärde) och intäktsredovisning bör ske först vid fullständig realisation. Försiktighetsprincipen är dominerande i kontinental tradition.¹⁸⁵

På området för fleråriga avtal kan de båda redovisningstraditionerna symboliseras av två olika redovisningsmetoder. Färdigställandemetoden (*completed contract method*), som innebär att vinst redovisas först när arbetet är slutfört ger uttryck för ett kontinentalt synsätt. Successiv vinstavräkning (*percentage of completion method*), som går ut på att vinster redovisas löpande i förhållande till färdigställandegrad ger uttryck för ett anglosaxiskt synsätt.

Till följd av internationalisering och Redovisningsrådets införlivande av IASB:s rekommendationer påverkas svensk redovisningspraxis i riktning mot värdering till verkliga värden och successiv intäktsredovisning på allt fler områden.

¹⁸⁵ Artsberg, Kristina, *Normbildning och redovisningsförändring*, 1992, s. 77 ff.

7 Analys och slutsatser

7.1 Periodisering av fleråriga avtal

Rättsläget i fråga om periodisering av inkomster från fleråriga avtal har klargjorts till följd av vägledande domar från Regeringsrätten under senare år. Detta gäller i alla fall såvitt avser pågående avtal till fast pris och tjänsteuppdrag som faller utanför de särskilda skattereglerna om pågående arbeten. Vad gäller pågående arbeten till löpande räkning är rättsläget osäkert.

En kärnfråga vid skattemässig redovisning av fleråriga avtal är när vinster ska rapporteras och tas upp till beskattning. Till att börja med är det klart att god redovisningssed ska styra tidpunkten för beskattning av inkomster från fleråriga avtal, om det saknas särskilda skatteregler. Finns det olika alternativ för periodiseringen enligt god redovisningssed ska beskattningen grundas på det av det enskilda företaget valda alternativet. Både skattemyndigheten och bolaget i fråga blir bundna vid beskattningen av bolagets valda intäktsredovisning, såvida den är förenlig med god redovisningssed.

För fleråriga entreprenad- och konsultuppdrag som klassificeras som pågående arbeten finns särskilda skatteregler. Genom rättspraxis är det numera klargjort att den bokföringsmässiga redovisningen får följas vid beskattningen då utfallet av avtalet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. De särskilda skattereglerna ska betraktas som bestämmelser om när vinstavräkning för avtal på fast pris senast ska ske. Det finns inga skattemässiga hinder för företag att ta fram vinster tidigare till beskattning genom att tillämpa successiv vinstavräkning i redovisningen.

Den skattemässiga gränsdragningen mellan pågående arbeten och andra fleråriga avtal till fast pris har genom rättspraxisen fått mindre betydelse. Beskattning kan komma att ske på likartat sätt oavsett om avtalet i skatterättslig mening anses som pågående arbete eller inte. Företag kan välja mellan att intäktsredovisa fleråriga avtal antingen vid avtalets slut eller successivt under avtalets löptid. Den senare metoden kan användas under förutsättning att företaget bedömer att utfallet av avtalet är tillförlitligt. Intäktsredovisning vid avtalets slut är fortfarande tillåtet enligt god redovisningssed för fleråriga tjänsteavtal, i alla fall om det finns viss osäkerhet kring det ekonomiska utfallet av avtalet. För pågående arbeten finns en uttrycklig skatteregel om skuldföring av ersättning till dess att arbetet är avslutat. Successiv intäktsredovisning är i enlighet med god redovisningssed tillåten för båda typerna av avtal, såvida utfallet kan beräknas tillförlitligt.

I fråga om pågåenden arbete till löpande räkning är rättsläget något oklart. Anledningen är främst att vägledande prejudikat saknas. Dessutom har det uppkommit en debatt om huruvida det redovisningsmässigt krävs att även dessa arbeten aktiveras som tillgång i balansräkningen under projektets gång. En sådan redovisning skulle även följas vid beskattningen. I förarbeten till de första skattebestämmelserna om pågående arbeten som infördes i början av 1980-talet så uttalades uttryckligen att aktivering av pågående arbeten på löpande räkning inte skulle vara tillåten att tillämpa. Faktureringsmetoden med intäktsredovisning i takt med faktureringen skulle obetingat gälla. Rakt motsatt hållning har framförts av skattedirektör Rolf Törnqvist under de senaste åren. Enligt Törnqvists inställning måste pågående arbeten på löpande räkning aktiveras som tillgång till följd av bestämmelser i ÅRL. Denna redovisning måste sedan följas vid beskattningen, vilket innebär att faktureringsmetoden inte skulle vara tillämpbar.

Den rimligaste tolkningen av rättsläget synes enligt min mening vara att faktureringsmetoden som förskrivs i en skatteregel är tillåten. Samtidigt verkar det inte rimligt, till följd av den nya rättspraxisen, att hävda att aktivering av löpanderäkningsarbeten fortfarande inte är tillåten. Det torde vara så att Regeringsrättens bedömning av pågående arbeten till fast pris också är tillämplig för arbeten på löpande räkning. En aktivering av kostnader för arbeten på löpande räkning i balansräkningen leder till minskad skattecredit i förhållande till faktureringsmetoden. Därför bör resonemanget om att den särskilda skatteregeln ska anses som en minimivärderingsregel för uppbyggnaden ersättning, som Regeringsrätten fört, kunna appliceras för arbeten på löpande räkning också. Slutsatsen blir att företag har möjlighet att välja att aktivera pågående arbeten på löpande räkning i balansräkningen, som alternativ till att tillämpa intäktsredovisning i takt med faktureringen. Valet av redovisningsmetod får sedan i likhet med vad som gäller för fastprisavtal genomslag i beskattningen.

Rättsläget idag för periodisering av inkomster från fleråriga avtal kännetecknas av stor valfrihet för de enskilda företagen när intäktsredovisning och beskattning av vinster ska ske. Valmöjligheten i den bokföringsmässiga redovisningen kan leda till att två likartade avtal beskattas på skilda sätt. Ett företag kan välja successiv intäktsredovisning för ett flerårigt avtal, medan ett annat företag kan redovisa intäkter först när ett likartat avtal är slutfört. Företagens val av redovisningsmetod bygger på subjektiva bedömningar. Därför är det svårt att utifrån en objektiv ståndpunkt underkänna en vald metod som stridande mot god redovisningssed i den specifika situationen, förutom i uppenbara fall.

Det som ska tillmätas stor vikt och vara avgörande för företagets val av metod är tillförlitligheten av det ekonomiska utfallet av ett avtal. På grund av subjektiviteten i bedömningarna är det sannolikt att även ett mått av godtycklighet och andra aspekter ofta kommer in i bilden. Redovisningens direkta koppling till beskattningen kan innebära att företag tar in aspekter

som resultatutjämning och skapande av skattekrediter i sin bedömning. Det innebär att hänsyn till skatteeffekter kan påverka redovisningen, vilket är hämmande för redovisningsutvecklingen. Följden kan bli att jämförbarheten mellan olika företags redovisningar försämras. Ytterligare en tänkbar konsekvens är att ett företags intressenter kan få mindre rättvisande information om företagets resultat och ställning.

En intressant aspekt är att det i realiteten inte alltid är så stor skillnad mellan de båda metoderna vad gäller tidpunkten för redovisning av vinster. Det ställs hårda krav redovisningsmässigt för att vinster ska kunna tas upp till beskattning löpande under avtalsperioden. På grund av detta lyfts vinster ofta fram sent under avtalsperioden, när det går att överblicka utfallet av avtalen. Det gör att i många fall blir det inte så stor reell skillnad mellan successiv intäktsredovisning och intäktsrapportering vid avtalets slut.

Enligt nu gällande rättspraxis har den skattemässiga gränsdragningen mellan pågående arbeten och övriga fleråriga avtal ingen betydelse. Motsvarande gränsdragning finns inte i redovisningen, utan oavsett vad de fleråriga avtalen avser så behandlas de redovisningsmässigt på samma sätt. De särskilda skattereglerna kring pågående arbeten kan sägas ha spelat ut sin roll. Det finns inga rationella skäl att ha speciella skatterättsliga värderingsregler för vissa typer av fleråriga avtal.

Tendensen inom redovisningen internationellt är att successiv intäktsredovisning får genomslag på allt fler områden. Denna utveckling avspeglas i svenska redovisningsnormer. I fråga om intäktsredovisning av fleråriga avtal är metoden redan införlivad i Redovisningsrådets rekommendationer. Samtidigt är färdigställandemetoden med redovisning vid avtalets slut fortfarande tillämplig i många situationer. Valmöjligheten för företag mellan två olika metoder leder till bristande likformighet i beskattningen. Detta är inte optimalt, utan det finns ett behov av särskilda skatteregler gemensamma för alla fleråriga avtal för att minska valmöjlighet och subjektivitet. På så sätt kan beskattningstidpunkten preciseras. För att vinster inte ska tas fram till beskattning för tidigt vore det naturligt att föreskriva att beskattning ska ske vid avtalets slut.

7.2 Praktiska aspekter av periodisering

Periodisering innebär att inkomster fördelas på olika beskattningsår. Det totala skatteuttaget under en längre följd av år kan i princip inte påverkas genom periodisering. Däremot kan periodisering påverka vid vilken tidpunkt inkomster tas upp till beskattning. Senareläggs beskattningen uppkommer en tillfällig skattecredit. Uppskjuten inkomstbeskattning fungerar som en obeskattad reserv för företaget.

Ursprungligen har beskattningen i Sverige byggts på principen om beskattningsårets slutenhet. Undantag från denna princip har dock införts för

att uppnå resultatutjämnning mellan olika beskattningsår. I samband med skattereformen i början av 1990-talet togs många reserverings- och resultatutjämningsmöjligheter bort. Numera finns främst regler kring periodiseringsfonder och underskottsavdrag kvar.

Det är möjligt för företag att använda periodisering som en form av resultatutjämnning. Detta beror på den relativt stora valmöjligheten i periodiseringshänseende för redovisning av intäkter från fleråriga avtal. Dessutom uppkommer möjligheter att erhålla skattekrediter.

Ett företag kan konsekvent, i enlighet med försiktighetsprincipen, tänkas tillämpa intäktsredovisning vid ett så sent tillfälle som möjligt. Under förutsättning att detta sker i enlighet med god redovisningssed kan företaget senarelägga beskattning av inkomster till senare beskattningsår och då uppstår skattekrediter. För de flesta företag torde dessa krediter inte kunna bli särskilt stora. Det kan dock tänkas att skattekrediter i vissa branscher kan uppgå till relativt stora belopp i förhållande till företagets storlek. Byggnadsbranschen är exempel där pågående entreprenader kan tänkas ha jämförelsevis stort sammanlagt värde i förhållande till byggnadsföretags totala tillgångsvärde.

Det finns möjlighet till resultatutjämnning genom periodisering. Systemet med periodiseringsfonder ger en tillfällig skattecredit under några år. Systemet kan också till viss del användas för förlustutjämnning bakåt i tiden. Tanken har varit att det till viss del ska ersätta en fullständig s.k. carry-back av förluster. För att kunna utnyttja denna form av förlustutjämnning måste dock ett företag tidigare ha gått med vinst så att avsättning har kunnat göras till periodiseringsfond. Dessutom är avsättning till periodiseringsfond begränsad till 25 procent av vinsten per år för juridiska personer.

Periodisering av fleråriga avtal kan bli ett komplement till periodiseringsfonder, som är storleksmässigt begränsade. Dessutom kan resultatutjämnning genom intäktsredovisning av fleråriga avtal ske utan att företaget visat vinst tidigare år. För ett företag med stor variation i resultatet mellan olika beskattningsår kan det vara tänkbart att genom periodisering sänka den effektiva skatten och få en definitiv skattelättnad. Detta är möjligt om en så stor andel som möjligt av vinster från fleråriga avtal tas upp under år då företagets totala resultat är negativt. På så sätt kan periodisering komma att påverka det totala skatteuttaget. Det är dock högst osäkert om en sådan redovisning i verkligheten skulle kunna vara förenlig med god redovisningssed.

Nystartade företag, som ofta går med förlust under en uppbyggnadsfas, kan under förlustår i början av verksamheten ta upp vinster från pågående fleråriga avtal till beskattning genom successiv vinstavräkning. På så sätt kan redovisningsmässigt ett bättre resultat visas upp för ägare och andra intressenter. Skattemässigt har det ingen särskild betydelse att ta upp vinster från fleråriga avtal tidigare till beskattning, eftersom det finns ett system

med underskottsavdrag. Detta innebär att förluster i ett företag ett beskattningsår kan användas för att kvittas mot uppkomna vinster senare år. Detta benämns som s.k. carry-forward av förluster.

Som framgår av detta avsnitt finns det vissa möjligheter att använda periodisering av inkomster från fleråriga avtal för att uppnå skattekrediter och resultatutjämnning. Om ett företag byter från att tillämpa successiv vinstavräkning till resultatavräkning vid färdigställandet innebär det byte av redovisningsprincip. Detta är bara tillåtet om det krävs för anpassning till eller redovisningsrekommendation eller om det i övrigt sker på goda grunder. Om ett företag däremot ändrar metoder för mätning av färdigställandegrad anses det inte som byte av redovisningsprincip, utan som förändrade uppskattningar och bedömningar. Ändringar i uppskattningar och bedömningar är tillåtna att genomföra utan särskilda inskränkningar. Det finns därmed en risk att valmöjligheten vid periodisering av fleråriga avtal leder till missbruk av regler för att uppnå skattekrediter och resultatutjämnning. Det skulle vara lämpligt att ta bort valmöjligheten i periodiseringen genom att införa särskilda skatteregler för att minska risken för missbruk av reglerna.

7.3 Internationell påverkan på svensk företagsbeskattning

Som konstaterats tidigare i uppsatsen så påverkar EG:s redovisningsrätt och internationell redovisningsutveckling svenska redovisningsnormer. Den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige gör att internationell redovisningspraxis och harmoniseringen av redovisningsreglerna inom EU indirekt påverkar det skatterättsliga periodiseringsförfarandet och därigenom svensk inkomstbeskattning för företag.

EG:s redovisningsrätt kan få inflytande på svensk företagsbeskattning i flera avseenden. Sverige har valt att inte implementera överridingregeln, som i vissa undantagsfall kan tillåta avsteg från andra direktivföreskrifter för att kravet på rättvisande bild ska upprätthållas. Det går att göra gällande att regeln har direkt effekt, vilket innebär att regeln skulle tillämpas framför svensk rätt. En tillämpning av överridingregeln av företag i Sverige skulle leda till att avsteg från ÅRL kan göras. Detta kan i sin tur påverka beskattningen genom kopplingen mellan redovisning och beskattning. Det är sannolikt att överridingregeln kan komma att brukas och missbrukas för att åstadkomma skattefördelar, vilket skulle lägga hinder i vägen för en likformig beskattning.

Det är inte avsett att EG-direktiv ska påverka och få betydelse i nationella skatterättsliga frågor. Medlemstaterna har behållit sin suveränitet i fråga om skatterätt och någon harmonisering sker inte på detta område inom EU. Att EG:s redovisningsdirektiv indirekt får inflytande på svensk skatterätt är en

negativ effekt som ligger utanför den kompetens som tillskrivits EU. Vidare kan EG-domstolen tolkning till följd av sitt tolkningsföreträde av redovisningsdirektiven få skatterättslig verkan i Sverige.

En intressant frågeställning är vad som gäller om det skulle finnas regler i IL och EG:s redovisningsdirektiv som inte är förenliga. Frågan är hypotetisk, eftersom det inte synes föreligga någon sådan konflikt för närvarande. Om direkt effekt anses föreligga blir svaret att direktivet ska tillämpas före svensk rätt. Det som komplicerar det hela är att då sätts en nationell skatteregel ur spel. Ovan i analysen av överridingregeln handlar det om nationella redovisningsregler som sätts ur spel. EU har ingen kompetens på skatteområdet, men skatteregeln torde sättas ur spel om den påverkar redovisningen på ett sätt som inte är förenligt med direktivet. Slutsatsen är dock osäker.

I internationella redovisningsnormer är utvecklingstendensen tydlig. Kravet på att redovisningen för intressenterna ska uppvisa en rättvisande bild av företags ställning och resultat får genomslag på allt fler områden på bekostnad av redovisning präglad av försiktighet. Värdering av tillgångar sker i allt större utsträckning till verkliga värden och redovisning av intäkter tidigareläggs. I fråga om fleråriga avtal kommer förmodligen successiv intäktredovisning att bli huvudprincip för den bokföringsmässiga redovisningen.

Till följd av kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige kommer tidpunkten för beskattning av inkomster generellt att tidigareläggas. Om denna starka koppling bibehålls kommer antagligen en utveckling mot mer fristående koncernbokslut att ske. Samtidigt kommer årsbokslutet i de enskilda företagen att mer bli rena skattebokslut. Grunden för sambandet mellan redovisning och beskattning kommer då att försvagas.

En bättre lösning vore att införa tydliga särskilda skatteregler för alla typer av fleråriga avtal. På så sätt kan likformigheten i beskattningen ökas samtidigt som den grundläggande kopplingen mellan redovisning och beskattning behålls och därmed de fördelar som hänger samman med kopplingen.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Prop. 1975:104 Med förslag till ny bokföringslag m.m.
- Prop. 1980/81:68 Med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m.m.
- Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning
- Prop. 1995/96:104 Skatteregler med anledning av nya årsredovisningslagar, m.m.
- Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.
- Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
- RSV Dt 1993:1 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. för värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, hantverks-, eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 1993 års taxering.
- RSV Rapport 1998:6 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning.
- SOU 1994:17 Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv
- SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning
- SOU 1996:157 Översyn av redovisningslagstiftningen
- SOU 1997:2 Inkomstskattelag
- SOU 1997:77 Uppföljning av skattelag

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, *Inkomstskattelagen – En presentation med nyckel*, 2000.

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar*, 2002.

- Artsberg, Kristina, *Normbildning och redovisningsförändring*, 1992.
- Eriksson, Leif, Qwerin, Eskil, *Beskattning av byggnadsrörelse*, 1992.
- FEE, *Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe*, 1997.
- Hendriksen, Eldon S., van Breda, Michael F., *Accounting Theory*, 5:e uppl., 1992.
- Knutsson, Margit, *Årsredovisningslagen – En kommentar*, 1996.
- Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W., *Accounting Theory*, 6:e uppl., 1998.
- Ståhl, Kristina, Österman, Roger, *EG-skatterätt*, 2000.
- Thomasson, Jan, *Extern redovisning och finansiell analys*, 7:e uppl., 1998.
- Thorell, Per, *Skattelag och affärssed*, 1984.
- Thorell, Per, *EG:s redovisningsrätt*, 1993.
- Thorell, Per, *Årsredovisningslagen – lagkommentarer*, 1996.

Tidskriftsartiklar

- Alexander, David, "Truer and fairer. Uninvited comments on invited comments", *The European Accounting Review*, 1996 5:3, s 483-489.
- Almqvist, Sven, "Behåll samordningen mellan god redovisningssed och skatterätt!", *Balans*, 1987 nr 11.
- Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, "Inkomstskattelagen", *Svensk Skattetidning*, 1999, s. 587-595.
- Arden, Mary, "True and fair view: a European perspective", *The European Accounting Review*, 1997 6:4, s. 675-679.
- Björne, David, "EG:s redovisningsrätt, årsredovisningslagen och svensk företagsbeskattning", *Skattenytt*, 2000, s. 158-170.
- FAR:s remissvar, "Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning – RSV rapport 1998:6", *Balans*, 1998 nr 12, s.46-47.

- Gometz, Ulf, "Civilrättsliga redovisningsregler och skatterätten", *Balans*, 1987 nr 11, s. 15.
- Hulgaard, Bodil, "En ny inkomstskattelag", *Skattenytt*, 2000, s. 3-9.
- Johansson, Sven-Erik, Östman, Lars, "Återvändsgränd för nya redovisningsstandards?", *Balans*, 1985 nr 4.
- Knutsson, Margit, von Bahr, Stig, "Sambandet mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning*, 1995, s. 340-347.
- Knutsson, Margit, "Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning", *Svensk Skattetidning*, 2001, s. 612-614.
- Möller, Lars, "Sambandet mellan redovisning och beskattning – en lägesrapport", *Svensk Skattetidning*, 2000, s. 54-62.
- Möller, Lars, "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen", *Skattenytt*, 2001, s. 122-131.
- Norberg, Claes, "Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall", *Skattenytt*, 1999, s. 691-701.
- Ordheide, Dieter, "True and fair view", *The European Accounting Review*, 1996 5:3, s. 495-506.
- Qwerin, Eskil, "Vinstavräkning av pågående arbeten", *Svensk Skattetidning*, 1996, s. 884-889.
- Svensson, Lars, "Sambandet mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning*, 1995, s. 648-653.
- Thorell, Per, "Beskattning av pågående arbeten", *Svensk Skattetidning*, 1984, s. 1195-1219.
- Thorell, Per, "Skatterättens periodiseringsregler", *Skattenytt*, 1989, s. 577-596.
- Thorell, Per, "Svensk företagsbeskattning och internationella redovisningsregler", *Skattenytt*, 1993, s. 549-565.
- Thorell, Per, "Framtida utgifter i senare års skattepraxis", *Skattenytt*, 1994, s. 699-714.
- Tidström, Göran, Hesselman, Anna, "Beskattningen – Ska den utgå från god redovisningssed?", *Balans*, 1991 nr 6-7, s.13-17.

Törnqvist, Rolf, "Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning", *Svensk Skattetidning*, 2001, s. 492-497.

Törnqvist, Rolf, "Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 193-198.

Törnqvist, Rolf, "Replik om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning (RSV kontra Svenskt Näringsliv)", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 687-688.

van Hulle, Karel, "Harmonization of accounting standards. A view from the European community", *The European Accounting Review*, 1992, s. 161-172.

van Hulle, Karel, "Truth and untruth about true and fair: a commentary on A European true and fair view comment", *The European Accounting Review*, 1993, s. 99-104.

van Hulle, Karel, "The true and fair view override in the European Accounting Directives", *The European Accounting Review*, 1997 6:4, s. 711-720.

Wessman, Björn, "Något om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten på löpande räkning", *Skattenytt*, 1993, s. 34-40.

Westermark, Christer, "Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning*, 2002, s.109-121.

Westermark, Christer, "Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 490-502.

von Bahr, Stig, "Beskattning, god redovisningssed, och domstolspraxis", *Skattenytt*, 1991, s. 745-756.

von Bahr, Stig, Norberg, Claes, "Inkomst av näringsverksamhet", *Skattenytt*, 1999, s. 297-309.

EG-rättsligt offentligt tryck

Rådets fjärde direktiv 78/669/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag

Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning

The Contact Committee on the Accounting Directives, *The Accounting Harmonization in the European Communities. Problems of Applying the 4th Directive on the Annual Accounts of Limited Companies*, 1990.

Commission of the European Communities, Interpretative Communication Concerning Certain Articles of the Fourth and Seventh Council Directives on Accounting, OJ 98/C 16/04, 1998.

Redovisningsrekommendationer m.m.

BFN U 87:1	Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal
BFN U 87:9	Periodisering av uppdragsanknutna utgifter
BFN U 89:6	Resultatavräkning vid delleveranser
BFN U 89:10	Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal
IAS 11	Construction Contracts
IAS 18	Revenue
RR 10	Entreprenader och liknande uppdrag
RR 11	Intäkter

Elektroniska källor

www.bfn.se	2003-04-21 och 2003-05-06
www.iasc.org.uk	2003-05-08
www.redovisningsradet.se	2003-04-21

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1977 ref. 13

RÅ 1987 not 533

RÅ 1998 ref. 18

RÅ 1999 ref. 32

RÅ 2002 ref. 84

RÅ 2002 ref. 94