



LUND UNIVERSITY

The sole trader's assets and liabilities - a tax law study on the importance of accounting to the demarcation of business activity

Nilsson, Peter

2011

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Nilsson, P. (2011). *The sole trader's assets and liabilities - a tax law study on the importance of accounting to the demarcation of business activity*. [Doctoral Thesis (monograph), Department of Business Law]. Norstedts Juridik AB.

Total number of authors:

1

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

DEN ENSKILDE NÄRINGSIDKARENS
TILLGÅNGAR OCH SKULDER

Peter Nilsson

Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder

En skatterättslig studie om bokföringens betydelse för
avgränsningen av näringsverksamheten

NORSTEDTS JURIDIK

Adress till förlaget:

Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm
Telefon 08-598 191 00, fax 08-598 191 91

Beställningar:

www.nj.se

E-post: kundservice@nj.se

Norstedts Juridik AB, Kundservice, 106 47 Stockholm

Fax 08-598 191 91, telefon 08-598 191 90, växel 08-598 191 00

DEN ENSKILDE NÄRINGSIDKARENS TILLGÅNGAR OCH SKULDER

En skatterättslig studie om bokföringens betydelse för avgränsningen av näringsverksamheten

Peter Nilsson

Upplaga 1

ISBN 598-91-39-11197-9

© 2011 författaren och Norstedts Juridik AB

Sättning: Team Media Sweden AB, 2011

Tryck: Elanders Sverige, Vällingby, 2011

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB, är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom tryckning, kopiering, bandinspelning etc.

Innehåll

Förord 13

Förkortningar 15

1 Inledning 17

- 1.1 Ämnet 17
- 1.2 Inriktning och syfte 21
- 1.3 Metod och undersökningsmodell 25
- 1.4 Avgränsning 33
- 1.5 Forskningsläget 36
- 1.6 Terminologi 37
- 1.7 Disposition 40

2 Den enskilde näringsidkaren 42

- 2.1 Inledning 42
- 2.2 Den enskilde näringsidkarens beskattningssituation 43
 - 2.2.1 Inledning 43
 - 2.2.2 Beskattning av den enskilde näringsidkaren 43
 - 2.2.3 Allmänna avgränsningsregler 50
 - 2.2.4 Tillgångs- och skuldavgränsningsregler 55
 - 2.2.5 Sammanfattning – den enskilde näringsidkarens beskattningssituation 62
- 2.3 Den enskilde näringsidkarens bokföring 63
 - 2.3.1 Inledning 63
 - 2.3.2 Allmänt om lagstiftningen 64
 - 2.3.3 Avgränsningsregeln 65
 - 2.3.4 Särskilt om näringsverksamhet utomlands 67
 - 2.3.5 Avslutande av den löpande bokföringen 68
 - 2.3.6 Normgivare för den enskilde näringsidkaren 71
 - 2.3.7 Allmänt om BFN:s normgivning för enskilda näringsidkare 72
 - 2.3.7.1 Inledning 72
 - 2.3.7.2 Allmänna regler för den enskilde näringsidkaren 74
 - 2.3.7.3 Förenklat årsbokslut kontra K1-regler 77
 - 2.3.7.4 Sammanfattning av BFN:s normgivning 81

- 3 **Bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed 83**
 - 3.1 Inledning 83
 - 3.2 Sambandsmodellen 85
 - 3.3 Räkenskapernas betydelse för inkomstberäkningen 89
 - 3.3.1 Inledning 89
 - 3.3.2 Räkenskaperna och inkomstberäkningen 89
 - 3.3.3 Räkenskaperna och omfångsfrågan 92
 - 3.3.3.1 Inledning 92
 - 3.3.3.2 Räkenskaperna och inkomstbestämningen 92
 - 3.3.3.3 Räkenskaperna och utgiftsbestämningen 96
 - 3.3.3.4 Sammanfattande bedömning 100
 - 3.4 Bokföringsmässiga grunder 101
 - 3.4.1 Inledning 101
 - 3.4.2 Bokföringsmässiga grunder i förhållande till särskilda skatteregler 102
 - 3.4.3 Bokföringsmässiga grunder och dess rättsföljd 106
 - 3.4.4 Sammanfattning – bokföringsmässiga grunder 113
 - 3.5 God redovisningssed 115
 - 3.5.1 Inledning 115
 - 3.5.2 Praxis kontra normgivning 117
 - 3.5.3 Området saknar kompletterande normgivning 123
 - 3.5.4 BFN:s nya normgivning och lagstiftningsramen 128
 - 3.5.4.1 Inledning 128
 - 3.5.4.2 Allmänt om väsentlighetsprincipen 128
 - 3.5.4.3 BFN:s schablonregler 131
 - 3.5.4.4 Sammanfattning – väsentlighetsprincipen 134
 - 3.5.5 Tillämpning av BFN:s nya normgivning 135
 - 3.5.5.1 Inledning 135
 - 3.5.5.2 Kort om tolkning av redovisningslagstiftningen 137
 - 3.5.5.3 Tillämpning av K1-reglerna 145
 - 3.5.5.4 Tillämpning av K2-reglerna 147
 - 3.5.5.5 Tillämpningen av allmänna regler 150
 - 3.5.5.6 Jämförande diskussion 153
 - 3.5.6. Sammanfattning – god redovisningssed 154
- 4 **Fordringar och liknande tillgångar 157**
 - 4.1 Inledning 157
 - 4.2 Bankmedel m.m. 158
 - 4.2.1 Inledning 158
 - 4.2.2 Tillgodohavanden i kreditinstitut m.m. 159
 - 4.2.3 Historisk bakgrund 162
 - 4.2.4 Ekonomiska aspekter 165
 - 4.2.5 Rörelsebegreppet 167

- 4.2.6 Avsättningarnas betydelse för avgränsningen 170
 - 4.2.6.1 Inledning 170
 - 4.2.6.2 Expansionsfond 170
 - 4.2.6.3 Periodiseringsfond 173
 - 4.2.6.4 Ersättningsfond 175
 - 4.2.6.5 Framtida utgifter m.m. 176
 - 4.2.6.6 Sammanfattande diskussion 177
- 4.2.7 Bankmedel som hör till näringsverksamheten – systematiken 177
- 4.2.8 Bankmedel som hör till näringsverksamheten – normalkapitalet 181
- 4.2.9 Den bokföringsmässiga avgränsningen 184
- 4.2.10 Sammanfattande bedömning – bankmedel 185
- 4.3 Fordringar 186
 - 4.3.1 Inledning 186
 - 4.3.2 Kundfordringar och liknande 188
 - 4.3.2.1 Inledning 188
 - 4.3.2.2 Den skatterättsliga avgränsningen 189
 - 4.3.2.3 Kundfordringar i bokföringen 195
 - 4.3.2.4 Sammanfattande bedömning – kundfordringar och liknande 199
 - 4.3.3 Lånefordringar 201
 - 4.3.3.1 Inledning 201
 - 4.3.3.2 Den skatterättsliga avgränsningen – kooperativa föreningar 201
 - 4.3.3.3 Den skatterättsliga avgränsningen – övriga lånefordringar 203
 - 4.3.3.4 Avgränsning i bokföringen 205
 - 4.3.3.5 Sammanfattande bedömning – lånefordringar 206
 - 4.3.4 Omklassificering 207
 - 4.3.4.1 Inledning 207
 - 4.3.4.2 Allmänt om den skatterättsliga omklassificeringen 208
 - 4.3.4.3 Enskild näringsidkares omklassificering 212
 - 4.3.4.4 Omklassificering i bokföringen 213
 - 4.3.4.5 Sammanfattande bedömning – omklassificering 215
- 4.4 Fordringar med fastighetsursprung 216
 - 4.4.1 Inledning 216
 - 4.4.2 Fordran på grund av avyttring av näringsfastighet 217
 - 4.4.2.1 Inledning 217
 - 4.4.2.2 Skatterättslig bedömning – fordrans uppkomst 217
 - 4.4.2.3 Bokföringsmässig bedömning – fordrans uppkomst 220

- 4.4.3 Skatterättslig bedömning – avgränsningsproblematiken 224
- 4.4.4 Bokföringsmässig bedömning – avgränsningsproblematiken 225
- 4.4.5 Avgränsningsproblematiken – sammanfattande bedömning 225
- 4.4.6 Särskilt om fordran på grund av upplåtelse av avverkningsrätt 227
 - 4.4.6.1 Inledning 227
 - 4.4.6.2 Avverkningsrättens civilrättsliga funktion 228
 - 4.4.6.3 Avverkningsrätter – inkomstskatterättsligt perspektiv 229
 - 4.4.6.4 Avverkningsrätten ur ett bokföringsperspektiv 230
 - 4.4.6.5 Slutsats avverkningsrätter 234
- 4.4.7 Fordringar på grund av avverkningsrätter 235
 - 4.4.7.1 Inledning 235
 - 4.4.7.2 Skatterättslig avgränsning 235
 - 4.4.7.3 Avgränsning i bokföringen 237
 - 4.4.7.4 Sammanfattande bedömning – avverkningsrätter 237
- 5 **Materiella tillgångar av karaktären lös egendom** 239
 - 5.1 Inledning 239
 - 5.2 Inventarier 240
 - 5.2.1 Inledning 240
 - 5.2.2 Inventarier i näringsverksamheten 240
 - 5.2.3 Inventariebegreppet och klassifikationstidpunkten 245
 - 5.3 Tillgång eller kostnad 248
 - 5.3.1 Inledning 248
 - 5.3.2 Inventarier av mindre värde 249
 - 5.3.3 Korttidsinventarier 253
 - 5.3.4 Ett konkret tillämpningsproblem 254
 - 5.3.5 Tillgångsredovisning i bokföringen 257
 - 5.3.6 Sammanfattande bedömning 258
 - 5.4 Redovisningens betydelse för avgränsningen och klassificeringen 260
 - 5.4.1 Inledning 260
 - 5.4.2 Rättspraxis 261
 - 5.4.2.1 RÅ 1981 1:26 261
 - 5.4.2.2 RÅ 1983 1:7 263
 - 5.4.2.3 RÅ 1983 1:21 263
 - 5.4.2.4 RÅ 2003 ref. 70 265
 - 5.4.2.5 Sammanfattning av rättspraxis 266
 - 5.4.3 Omklassificering 267
 - 5.4.4 Sammanfattande bedömning – avgränsningsfrågan 270

- 5.5 Avgränsning i bokföringen 271
 - 5.5.1 Inledning 271
 - 5.5.2 Tillgångar i näringsverksamheten 271
 - 5.5.3 Tillgångsklassificering i näringsverksamheten – allmänna regler 273
 - 5.5.4 Tillgångsklassificering i näringsverksamheten – K1- och K2-reglerna 274
 - 5.5.5 Sammanfattning om avgränsning i bokföringen 275
- 5.6 Särskilt om levande tillgångar 276
 - 5.6.1 Inledning 276
 - 5.6.2 Den skatterättsliga klassificeringen 277
 - 5.6.2.1 Inledning 277
 - 5.6.2.2 Djur som lager eller inventarier 278
 - 5.6.2.3 Djur och räkningsenlig avskrivning 281
 - 5.6.3 Klassificering i bokföringen 283
 - 5.6.4 Sammanfattande bedömning – levande tillgångar 285
- 6 Andelar i kooperativa föreningar 287
 - 6.1 Inledning 287
 - 6.2 Föreningsrättsliga aspekter 288
 - 6.2.1 Inledning 288
 - 6.2.2 Öppenhetskravet 288
 - 6.2.3 Medlemskap, medlemsinsats och andel 289
 - 6.2.3.1 Inledning 289
 - 6.2.3.2 Medlemskap 290
 - 6.2.3.3 Medlemsinsats 290
 - 6.2.3.4 Emissionsinsats 291
 - 6.2.3.5 Andelsrätt 292
 - 6.2.4 Förlagsandel 293
 - 6.3 Den skatterättsliga avgränsningen 294
 - 6.3.1 Inledning 294
 - 6.3.2 Betingandevillkoret 295
 - 6.3.3 Andelar och medlemsinsatser 298
 - 6.3.4 Avgränsningen och det materiella sambandet 299
 - 6.3.5 Avgränsningen enligt IL 301
 - 6.3.5.1 Inledning 301
 - 6.3.5.2 Samma slag och sort 301
 - 6.3.5.3 Medlemsandelar – inbetalda insatser 303
 - 6.3.5.4 Medlemsandelar – emitterade insatser 304
 - 6.3.6 Förlagsandelar 309
 - 6.3.7 Särskilt om andelar i utländska föreningar 311

- 6.4 Avgränsning i bokföringen 312
 - 6.4.1 Inledning 312
 - 6.4.2 Medlemsandelar – inbetalda andelar 313
 - 6.4.3 Medlemsandel – emitterade insatser 315
 - 6.4.4 Förlagsandelar 317
- 6.5 Sammanfattande bedömning – andelar 317
- 7 **Säkrade poster – terminer 320**
 - 7.1 Inledning 320
 - 7.2 Allmänt om beskattning av terminer 321
 - 7.3 Tillgång i näringsverksamheten 324
 - 7.3.1 Inledning 324
 - 7.3.2 Ekonomiska effekter av avgränsningen 325
 - 7.3.3 Allmänt om avgränsningsproblematiken 326
 - 7.3.3.1 Inledning 326
 - 7.3.3.2 Systematiken 326
 - 7.3.3.3 Ett förhandsbesked 327
 - 7.3.3.4 Avgränsningen och sambandet 328
 - 7.3.3.5 Tillgång respektive förpliktelse 329
 - 7.3.4 Råvaruterminer 331
 - 7.3.5 Räntetermin 333
 - 7.3.6 Valutaterminer 335
 - 7.4 Avgränsning i bokföringen 342
 - 7.5 Sammanfattande bedömning – terminer 344
- 8 **Skuldredovisning 346**
 - 8.1 Inledning 346
 - 8.2 Historisk bakgrund 346
 - 8.3 Ekonomiska effekter av skuldredovisning 349
 - 8.4 Långfristiga (låne-)skulder 350
 - 8.4.1 Inledning 350
 - 8.4.2 Regleringen i IL 351
 - 8.4.3 Avgränsningsregeln 353
 - 8.4.4 Skuldallokering 357
 - 8.5 Andra långfristiga skulder 364
 - 8.6 Kortfristiga skulder 364
 - 8.7 Avgränsning i bokföringen 365
 - 8.7.1 Inledning 365
 - 8.7.2 Allmänt om skulder 366
 - 8.7.3 Avgränsningen 367
 - 8.7.4 Kapitaltillskott 368
 - 8.8 Sammanfattande bedömning – skulder 373

9	Utvärdering	376
9.1	Inledning	376
9.2	Avgränsningen i bokföringen	378
9.3	Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen	380
9.4	Den skatterättsliga avgränsningen	389
9.4.1	Inledning	389
9.4.2	Avgränsningstekniken	390
9.4.3	Fordringar m.m.	391
9.4.4	Materiella tillgångar	393
9.4.5	Andelar i kooperativa föreningar	395
9.4.6	Säkrade poster – terminer	396
9.4.7	Skulder	397
9.4.8	Det övergripande syftet – summering	398
9.5	Diskussion de lege ferenda	401
	English Summary	406
	Källförteckning	412
	Litteratur	412
	Offentliga tryck	417
	Rättsfall	419
	Kompletterande normgivning	421
	Skatteverket	422
	Websidor	424
	Övrigt	424
	Register	425

Förord

När jag nu ser vägs ände på mitt arbete slås jag av frågan, vad ska jag göra nu? Under de senaste två åren har inte hela men väl en stor del av mitt liv präglats av frågor om avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten, sambandet mellan bokföring och inkomstbeskattning m.m. Ett arbete av detta slag är mycket inspirerande och lärorikt. Något som jag framgent kommer att ha nytta av. Trots om det kortsiktigt uppstår ett tomrum infin- ner sig snart vardagen och nya utmaningar och projekt väntar.

Även om jag påbörjade mitt avhandlingsarbete för flera år sedan var det för drygt två år sedan som jag slutligen beslutade mig för att slutföra arbe- tet. Det kloka beslutet togs efter en middag på en restaurang i Arild med mina kolleger i LRF Konsults dåvarande kompetenschefsgrupp. Pådrivande såväl då som under arbetets gång har varit framför allt Urban Rydin men även Jesper Broberg. Jag vill tacka er för att ni drev på mig och dessutom gett mig möjlighet att genomföra detta arbete parallellt med mitt övriga arbete i LRF Konsult.

Avhandlingsarbetet är många gånger ensamt samtidigt som det måste betecknas som ett lagarbete. En viktig kugge i detta har varit min familj som fått dra ett tungt lass. Utan deras förståelse och stöd i det dagliga livet med allt som ska skötas i en familj hade det inte fungerat. Ni har givit mig myck- et – både inspiration och stöd – tack Christin, Oscar, Amanda och Gustav.

Mina handledare under arbetet har varit docent Mats Tjernberg och professor Claes Norberg. Båda har på olika sätt väglett och inspirerat mig på ett skickligt sätt. Ni har på olika sätt bidragit med både kunskap och tid vilket jag högt värdesätter.

Även från många andra har jag fått värdefull hjälp. Här vill jag först nämna mina kolleger på LRF Konsults Skattebyrå, som ofta fått gå förbi ett tomt rum, vilka avlastat mig i det dagliga arbetet. Särskilt tack till Pär, Fred- rik och Katarina som läst och lämnat synpunkter på avhandlingsmanuset. Tack även till Bo Thorstorp, LRF och Sören Karlsson, BAS-kontogruppen, som har läst och lämnat synpunkter på delar av avhandlingen.

Jag har diskuterat avgränsningsfrågor och andra frågor relaterade till avhandlingen med många andra personer. Jag vill tacka alla er, ingen nämnd och ingen glömd, för givande diskussioner. En nödvändighet i ett arbete av detta slag och omfattning.

Sist vill jag tacka Norstedts Juridik för deras hjälp, inte bara med produktionen av boken utan även för översättningen av sammanfattningen till engelska.

Rättsläget ändras ständigt och man måste sätta ett stoppdatum. Jag har beaktat rättskällornas lydelse fram till den 1 april 2011.

Genarp i maj 2011

Peter Nilsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AvPL	Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
BAS	BAS-intressenternas Förening
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BNP	Bruttonationalprodukten
Ds	Departementsstencil
EU	Europeiska unionen
ExpL	Lagen (1993:1537) om expansionsmedel
FI	Finansinspektionen
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
GABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
GBFL	Bokföringslag (1976:125)
GFL	Lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar
HD	Högsta Domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JB	Jordabalken
JBFL	Jordbruksbokföringslagen (1979:141)
K1	BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut
K2	BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag respektive BFNAR 2009:1 Årsreovisning i mindre ekonomiska föreningar
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not.	Notis
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
RFR	Rådet för finansiell rapportering

SamRoB	Slutbetänkande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80)
Ref.	Referatmål
RFL	Lagen (1993:1536) om räntefördelning
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska centralbyrån
SIG	Sjukpenninggrundande inkomst
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SLK	Skattelagskommittén (SOU 1997:2)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SURV	Skatteutjämningsreserv
UPL	Lagen (1998:1600) om beskattning vid underprisöverlåtelser
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

I Inledning

I.1 Ämnet

Sverige är ett utpräglat småföretagarland och mätt i antal bedrivs en klart övervägande del av företagen som enskild näringsverksamhet.¹ Till skillnad från aktiebolag och andra juridiska personer, som hänför alla inkomster till inkomstslaget näringsverksamhet, ska inkomster eller utgifter för fysiska personer hänföras till endera av inkomstslagen näringsverksamhet, tjänst eller kapital. Avgränsningen mellan olika inkomstslag har alltid varit komplicerad men viktig. Detta har sin grund i att avgifts- och skatteuttaget kan variera väsentligt beroende på om en inkomst ska räknas till inkomstslagen tjänst eller näringsverksamhet alternativt inkomstslaget kapital. Avgränsningsproblem uppkommer inom alla rättsområden och även om de egentligen är klart begränsade till sin omfattning är problemen i den både praktiska tillämpningen och teoretiska diskussionen svåra att lösa. Man kan också konstatera att rättsvetenskaplig forskning ofta fokuserar på avgränsningsproblem.

Som utgångspunkt är skattesystemet i grunden stabilt. Detta innebär inte att skattesystemet är oföränderligt utan det sker en kontinuerlig utveckling och förändring. Genom 1990 års skattereform ändrades systemet väsentligt. Centralt i inkomstbeskattningen är att beräkna resultatet, intäkter minus kostnader, i respektive inkomstslag. Innan skattereformen summerades resultatet i samtliga inkomstslag varefter inkomstbeskattningen skedde enligt en och samma skatteskala. Förvärvsinkomster låg till grund även för uttag av sociala avgifter. Genom reformen ändrades systemet och nu delas inkomster upp i arbetsinkomst och kapitalinkomst varvid de förra beskattas progressivt, inklusive att de ligger till grund för uttag av sociala avgifter, och de senare beskattas proportionellt.²

Genom 1994 års företagsskattereform ändrades förutsättningarna för beskattning av enskilda näringsidkare. Den kanske viktigaste delen i reformen är att det införts en möjlighet att redovisa viss del av avkastningen i näringsverksamheten som lägre beskattad kapitalinkomst. Kapitalavkastningen beräknas på ett kapitalunderlag i form av den skatterättsliga nettoförmögenheten i den fysiska personens näringsverksamhet. Ytterligare en dimension har härigenom tillkommit när det gäller uppdelningen av en

1. Antalet aktiva företag i Sverige, dvs. företag som är registrerade för mervärdesskatt och/eller arbetsgivaravgifter, uppgick år 2007 till 538 000 enskilda näringsidkare, 72 000 handelsbolag, 270 000 aktiebolag och 21 000 kooperativa föreningar, Skattestatistisk årsbok 2009. Vilande aktiebolag, vissa fastighetsförvaltande företag m.m. som inte är registrerade på nämnda sätt tillkommer.

2. Se vidare avsnitt 2.2.2.

fysisk persons förmögenhet i näringsverksamhets- respektive privatsfären. Detta speglar sig också i regleringstekniken. Tidigare hade skattesystemet framför allt ett resultaträkningsperspektiv. Detta innebar att bedömningen gjordes av om intäkter och kostnader skulle räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären för den fysiska personen. Genom företagsskattereformen har det skett en perspektivförskjutning mot ett balansräkningsperspektiv. Beskattningen styrs efter denna i större omfattning av om tillgångar eller skulder ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Exempelvis ska avkastningen från en tillgång som räknas till näringsverksamheten tas upp respektive utgiften för förvärvet av tillgången dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet.

När ett nytt system skapas kan detta ur skatterättslig synvinkel medföra ett ändrat beteende som inte förutses när reglerna införs. Som exempel på problematiken kan nämnas att tidigare har resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet, på motsvarande sätt som idag, legat till grund för uttag av sociala avgifter. Därmed beskattades resultatet i näringsverksamheten högre än resultatet i inkomstslaget kapital. En naturlig utgångspunkt har därför varit att näringsidkaren vill redovisa exempelvis sina ränteintäkter i inkomstslaget kapital och ränteutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Efter företagsskattereformen får viss del av resultatet i näringsverksamheten tas upp i inkomstslaget kapital. Denna allokering styrs av storleken på kapitalunderlaget i näringsverksamheten, dvs. värdet på tillgångarna reducerat med värdet på skulderna. Genom detta vill näringsidkaren inte sällan istället räkna bankmedel och ränteintäkt till näringsverksamheten samt skuld och räntekostnad till inkomstslaget kapital.³ Den enskilde näringsidkaren agerar således på ett nytt sätt och tidigare givna sanningar är helt plötsligt fel.

Som nämndes ovan har skattesystemet fått ett mer balansräkningsorienterat perspektiv. I IL finns särskilda bestämmelser av ramkaraktär som styr avgränsningen av respektive inkomstslag och som bestämmer vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. I många fall är det enkelt att avgöra om en tillgång ska räknas till näringsverksamheten. Exempelvis är det uppenbart att lastbilen som används i åkeriet eller skördetröskan som används i jordbruket är sådana tillgångar som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. I andra fall kan det vara svårt att avgöra om maskinen ska klassificeras som inventarium eller lager. Avgränsningsregleringen är olika beroende på om tillgången klassificeras som inventarium eller lager. Därför kan det uppstå gränsdragningsproblem även om det är tillgångar som typiskt sett räknas till näringsverksamheten. I andra fall har avgränsningsproblematiken en annan karaktär. Inte sällan har den enskilde näringsidkaren endast ett bankkonto och behållningen på kontot ska fördelas mellan näringsverksamhets- och privatsfärerna. Diskussionen om hur olika avgränsnings- och klassificeringsfrågor ska besvaras är avhandlingens kärna.

3. Se vidare avsnitt 2.2.2. angående de ekonomiska effekterna före och efter 1994 års företagsskattereform.

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Det är emellertid inte sällan svårt att avgöra innehållet i detta rättsliga samband, dvs. i vilka fall bokföringen anses styra den skatterättsliga inkomstberäkningen respektive när aktuell fråga besvaras med stöd av enbart särskilda skatteregler.⁴ Detta gäller i synnerhet när den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder i näringsverksamheten ska identifieras. I 1994 års företagsskattereform angav regeringen i förarbetena att bokföringen i vissa fall är avgörande för vilka skulder som ska räknas till näringsverksamheten.⁵ I förarbetena till IL anger regeringen att kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd såvitt avser periodiseringen men när »det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.»⁶ Vad betyder uttalandet? Innebär det att om en skattskyldig i bokföringen inte kostnadsför en viss utgift kan avdrag trots detta medges skatterättsligt? När SLK:s förslag remitterades påpekade några remissinstanser att även frågor som rör värdering av tillgångar och på vilket sätt anskaffningsvärdet ska beräknas i vissa fall omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Regeringen uttalade att dessa frågor omfattas av det rättsliga sambandet utifrån det sätt lagtexten är formulerad. Däremot ansåg inte regeringen att klassificeringsfrågor omfattas av sambandet.⁷ Som exempel på en klassificeringsfråga kan nämnas gränsdragningen mellan lager och inventarier. En ur systematisk synvinkel närliggande fråga kan vara att avgöra om en tillgång eller en skuld ska räknas till den fysiska personens näringsverksamhet. Intressant är att det finns exempel från rättspraxis som visar att avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten såväl kan omfattas av det rättsliga sambandet, dvs. styras av bokföringen, som inte påverkas av bokföringen.⁸

Således kan konstateras att såväl olika förarbetsuttalanden som rättspraxis spretar. Det finns därför en stor osäkerhet hos både lagstiftare och de som ska tillämpa reglerna beträffande enligt vilka principer avgränsningen av näringsverksamheten och klassificeringen inom densamma ska ske. Osäkerhet kan skapa rättsosäkerhet och leder sannolikt även till ökade fullgörandekostnader hos såväl företag som SKV. Detta gör det angeläget att frågeställningen belyses.

4. Generellt kan sägas att det rättsliga sambandet har stärkts för små och medelstora företag medan det försvagats för i första hand de börsnoterade företagen genom att dessa agerar i en internationell miljö. SamRoB har lämnat ett betänkande där det föreslås att det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen avskaffas.

5. Prop. 1993/94:50 s. 229.

6. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

7. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

8. Se RÅ 2004 not. 186 som behandlas i kapitel 8 respektive exempelvis RÅ 1997 ref. 5 som behandlas i bl.a. avsnitten 4.2.7 och 4.3

För närvarande är aktiviteten i Sverige framför allt på redovisningsområdet större än någonsin och hela normgivningen är föremål för en omfattande genomgång och ändring. Denna har anpassats till olika företagsformer och storlekar på företagen. En viktig bakgrund till förändringen är lagstiftarens ambition att förenkla regelsystemen för företagen, framför allt de mindre. Förändringen har lett till olika normer, som vilar på skilda principer, för olika företagskategorier. Historiskt och det som alltjämt är huvudregeln är principbaserade regler. Härmed avses att normgivningen, som innefattar såväl lagregler som kompletterande normgivning, inte innehåller detaljerade regler inom respektive område utan regleringen sker utifrån övergripande principer som är mer av ramkaraktär. De nya reglerna för de mindre företagen är mer av karaktären regelbaserade. Härigenom vill normgivaren på så många områden som möjligt detaljstyra olika frågor. Problemlösnings-tekniken skiljer sig åt mellan de olika systemen. Sett i ljuset av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen får detta följd effekter för tillämparna av systemet. Därför är det viktigt att skillnaderna mellan de olika normerna blir identifierade och belysta.

Som framgår av titeln handlar avhandlingen om att undersöka vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilda näringsidkaren. Även om min forskning är inriktad på enskilda näringsidkare har området i många delar relevans för andra företag i Sverige. Det som gör det mer intressant för enskilda näringsidkare är att i förhållande till juridiska personer tillkommer ytterligare en dimension. Dessa måste såväl i bokföringen som skatterättsligt skilja sin förmögenhet i två delar, näringsverksamhets- respektive privatsfären. Jag har under många år arbetat både teoretiskt och praktiskt med de frågor som jag behandlar i avhandlingen och kan konstatera att osäkerheten är stor om hur avgränsningen av näringsverksamheten ska bestämmas och många frågor är alltjämt obesvarade. Kunskapen runt frågorna är dessutom ofta begränsad bland såväl företag, SKV som domstolar. Det kan botten i en brist på kännedom om systematiken i lagstiftningen vilken inte sällan är svår att identifiera och också oklar. Utifrån hur lagstiftningen är utformad och hur rättspraxis utvecklats är det oklart efter vilka principer avgränsningsproblem ska lösas. Inte sällan har en enskild fråga i rättspraxis besvarats utan närmare analys eller hänsyn till systematiken i sin helhet.

Rättsläget beträffande avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten är oklart. Även om det finns forskning på närliggande områden, exempelvis allmänt om det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning respektive om beskattning av enskilda näringsidkare,⁹ måste det problemområde som jag beskrivit betecknas som i princip utforskat. Mot bakgrund av detta och då frågeställningen berör ett mycket stort antal enskilda företag är det enligt min uppfattning viktigt att området blir uppmärksammat och allsidigt belyst. Genom undersökningen kan avgränsningsproblem bli lättare att lösa i framtiden och förutse-

9. Se vidare avsnitt 1.5 om forskningsläget.

barheten öka. Forskningen kan också ge en bättre bild över hur olika regler samverkar. De principer som styr avgränsningen av den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet kan inom vissa ramar dessutom få bärkraft för aktiebolag och andra juridiska personer och då framför allt när det gäller klassificeringsfrågor.

1.2 Inriktning och syfte

I bokföringen talar man om att klassificera en affärshändelse genom att den hänförs till en viss kategori eller redovisas som en post i exempelvis balansräkningen. En tillgång kan klassificeras som immateriell, materiell eller finansiell. En materiell tillgång kan i sin tur klassificeras som exempelvis byggnad eller maskin. Också skatterättsligt ska affärshändelser klassificeras.

Klassificering innebär att man indelar eller inordnar företeelser i olika fack. Varje fack avgränsas på visst sätt. Inom skatterätten aktualiseras ofta avgränsningsproblem. Allmänt sett har avgränsningsfrågorna stor betydelse för inkomstberäkningen. Tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren beskattas på ett sätt medan övriga tillgångar och skulder beskattas på annat sätt. En avgörande fråga för den enskilde näringsidkarens beskattning är att avgränsa näringsverksamheten och identifiera vilka tillgångar och skulder som ska räknas dit.

Skatterätten är i många avseenden ett både omfattande och komplext ämnesområde. Utgångspunkten är att olika bestämmelser ska vara inte bara klara utan även enkla att tillämpa och följa. Från detta finns många undantag vilket har sin grund i att bestämmelserna är vaga och otydliga. Denna vaghet i utformningen kan vara ett medvetet val av lagstiftaren där den närmare preciseringen av en bestämmelses innehåll överläts till rätts-tillämpningen. Detta är enligt min uppfattning förhållandet med de olika bestämmelserna som tar sikte på att skatterättsligt avgränsa näringsverksamheten. Som angavs i föregående avsnitt har det skett ett perspektivskifte mot ett mer balansräkningsorienterat synsätt vilket innebär att allokeringen av tillgångar och skulder styr dels till vilket inkomstslag intäkter och kostnader ska hänföras, dels beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Centralt är således vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Avhandlingens *huvudsyfte* är att systematiskt undersöka den skatterättsliga regleringen av avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Genom systematiseringen kan identifieras om det inom ramen för gällande rätt finns en eller flera övergripande principer för hur avgränsningsproblematiken är löst för olika tillgångar och skulder.

Som angavs i min ämnesbeskrivning finns många avgränsningsfrågor som är otydliga och svåra att besvara. Detta kan bero på att själva avgräns-

ningsregleringen är vagt formulerad eller att innehållet i olika begrepp är mer eller mindre tydligt. Naturligtvis finns även exempel på avgränsningsfrågor som är enkla att besvara. Avgränsningsproblematiken kan i dessa oproblematiske fall uppfattas som mindre intressant att analysera. För att få en mer övergripande bild av systematiken i avgränsningen är det viktigt att identifiera även vilka principer som avgör svaret på dessa oproblematiske avgränsningsfrågor. Detta ligger i systematiseringen och identifikationen av gällande rätt. Antalet avgränsningsfrågor är, om inte oändligt, enormt många. Undersökningen kan därför omöjligt vara heltäckande. Hur jag gjort urvalet av frågor redogör jag för i nästa avsnitt.

Inkomstberäkningsmetoden *bokföringsmässiga grunder* ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁰ Trots att metoden är central för inkomstslaget finns mig veterligen ingen undersökning av dess innehåll och rättsverkningar.¹¹ När det i rättspraxis ska avgöras en fråga avseende inkomstslaget näringsverksamhet refereras inte sällan i domsmotiveringen till just ifrågavarande inkomstberäkningsmetod utan att dess innehåll definieras. En viss fråga att besvara inom ramen för min undersökning av den rättsliga regleringen av avgränsningsreglerna är om inkomstberäkningsmetoden har ett särskilt skatterättsligt innehåll och vilken betydelse metoden har i identifikationen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.

Det föreligger i Sverige ett rättsligt samband mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning. Sambandet gäller bl.a. periodisering av såväl ersättning vid avyttring av en tillgång som avkastning från densamma. Som framgår i nästa avsnitt ska enligt min undersökningsmodell en transaktion bedömas i olika steg. Om värderings- och periodiseringsfrågorna omfattas av det rättsliga sambandet är min hypotes att även de skatterättsliga avgränsnings- och klassificeringsfrågorna styrs av eller på annat sätt, exempelvis ur bevisynvinkel, påverkas av bokföringen. Som jag beskrev i föregående avsnitt spretar emellertid såväl olika uttalanden i förarbeten som rättspraxis när det gäller bokföringens betydelse för frågan om en tillgång eller en skuld ska räknas till näringsverksamheten. En del av systematiseringen respektive identifikationen av principer för avgränsningen är att analysera vilken betydelse bokföringen har för den skatterättsliga avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Det rättsliga sambandet är inte totalt utan inom många delområden styr särskilda skatterättsliga regler. Även inom dessa områden kommer jag att analysera och systematisera de särskilda skatterättsliga bestämmelserna.

Om avgränsningen i bokföringen respektive skatterättsligt bygger på olika principer och bedömningsgrunder kan det leda till att avgränsningsfrå-

10. I 14 kap. 2 § första stycket IL anges kort och gott att (R)esultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

11. Thorell har berört frågeställningen i sin avhandling, Thorell 1984, s. 169–172. Jfr även Westermark 2006, s. 250 ff.

gan besvaras olika i de båda systemen. Detta kan leda till att den enskilde näringsidkaren måste justera den bokföringsmässiga avgränsningen när inkomstdeklarationen upprättas. En utgångspunkt för min undersökning är att om den enskilde näringsidkaren måste göra en sådan justering är detta en komplikation som leder till att fullgörandekostnaden ökar. Kontrollmöjligheten kan också påverkas.¹² En samordning mellan de bokföringsmässiga och skatterättsliga regleringarna innebär således en relativt sett mindre administrativa börda. Föreligger en sådan samordning, ett *praktiskt samband*, besvaras avgränsningsfrågan på samma sätt i bokföringen och skatterättsligt. Även om bedömningen inom ramen för respektive system sker helt eller delvis skilt från varannat utesluter inte det att systemen på något sätt påverkar varandra.

Avhandlingens *bisyfte* är att identifiera och analysera det praktiska sambandet. Detta samband är ändamålsenligt men kan vara bräckligt om systemen vilar på olika grund. Har regleringarna olika ändamål kan en ändring av en bestämmelse i ett av systemen aktualiseras utan att motsvarande ändring görs i det andra systemet. För att kunna identifiera det praktiska sambandet måste även den bokföringsmässiga avgränsningen analyseras. Jag kommer därför på ett övergripande sätt att redogöra för hur avgränsningen är löst i bokföringen och utifrån detta jämföra hur frågan är besvarad i de båda systemen. Är den besvarad på samma sätt föreligger ett praktiskt samband. Det måste framhållas att detta i första hand är en skatterättslig studie. Undersökningen av redovisningsregleringen blir därför mer på ett övergripande plan och av jämförande karaktär.

Den omständigheten att en lagregel är svårtolkad och rättsläget osäkert innebär i sig en komplikation som ökar den administrativa bördan i förhållande till om det är en enkel och klar rättsregel.¹³ Tolkningen av skatte-reglerna sker inte fristående från bokföringen. Framför allt när det gäller avgränsningsfrågor men även i andra fall kan bokföringen tjäna som ett bevismedel för den skatterättsliga bedömningen. Bokföringens bevisvärde beror bl.a. på hur nära avgränsning och klassificering i de båda systemen ligger i förhållande till varandra. Frågan diskuteras inom ramen för mitt *bisyfte*.

Oklara regler leder också till minskad förutsebarhet för såväl företagen som SKV vilket är negativt för rättssäkerheten. Företagsbeskattningen bygger i flera avseenden på ett företagsekonomiskt synsätt som det kommer till uttryck inom redovisningslagstiftningen. Detta innebär också att terminologin i många fall är densamma i bokföringslagstiftningen och skattelagstiftningen. Samtidigt har genom IL införts ett antal nya begrepp som inte finns inom redovisningen.¹⁴ En klart komplicerande faktor är om samma

12. I anslutning till redogörelsen i avsnitt 1.4 om avgränsningar i min undersökning berörs ytterligare företagets administrativa börda och fullgörandekostnader.

13. Naturligtvis är det omöjligt att skapa ett system som inte kräver tolkning och som är helt problemfritt.

14. Som exempel kan nämnas det skatterättsliga begreppet *kapitaltillgångar* som är smalare än det *redovisningsrättsliga* begreppet *anläggningstillgångar*.

begrepp har olika innebörd i bokföringen och skatterättsligt respektive om det är olika begrepp för att beskriva samma fenomen. Detta kan leda till osäkert för tillämparen. Exempelvis skiljer sig indelningen av tillgångar i ÅRL från den i IL. I ÅRL¹⁵ delas tillgångarna in i anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar. Enligt IL kan en tillgång som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet utgöra kapitaltillgång eller annan tillgång.¹⁶ En tillgång som inte är kapitaltillgång kan exempelvis räknas som antingen inventarium eller lagertillgång. Den skatterättsliga bedömningen av en post är avgörande för inkomstberäkningen i näringsverksamheten.¹⁷ En både intressant och viktig fråga för mitt bisyfte är att undersöka om begrepp i redovisningslagstiftningen har samma innebörd som motsvarande begrepp i IL. Det är inte möjligt att i denna avhandling gå igenom samtliga begrepp inom de båda områdena utan ett urval måste göras. Mitt urval i denna del styrs av de områden jag behandlar i avhandlingens andra del.¹⁸

Ett centralt begrepp både i IL och inom redovisningslagstiftningen är *god redovisningssed*. Någon definition finns inte i IL. Inom redovisningsområdet är god redovisningssed den rättsliga standard som ska fylla ut ramlagstiftningen som gäller för detta rättsområde. Detta innebär att det är viktigt att identifiera och diskutera dess rättsliga innehåll. Utvecklingen i Sverige inom redovisningsområdet är för närvarande stor. Sett över en längre tidsperiod har utvecklingen gått från stora inslag av företags- och branschpraxis mot betydligt mer formbunden normgivning. Med formbunden normgivning avser jag av BFN eller annan normgivare¹⁹ utgivna allmänna råd eller andra rekommendationer, den kompletterande normgivningen. Inom ramen för denna normgivning har skapats skilda regelsystem för olika företagsstorlekar och företagsformer. Systemen har olika uppbyggnad, regel- respektive principbaserad. Detta kan leda till olika tillämpningsteknik exempelvis i de fall en fråga är oreglerad. Vilken betydelse har företags- och branschpraxis för en viss företagskategori i detta fall? Innebörden av den rättsliga standarden god redovisningssed är i många fall avgörande för beskattningen. Detta gäller såväl när det finns ett rättsligt som ett praktiskt samband. För att få en helhetssyn i min undersökning av den rättsliga regleringen av avgränsningsproblematiken är frågan om innebörden av den rättsliga standarden god redovisningssed viktig. Det är inte möjligt att inom ramen för denna avhandling ta ett helhetsgrepp om denna omfattande fråga. Dessutom har

15. 4 kap. 1 § ÅRL.

16. I 25 kap. 3 § IL finns en negativ reglering av vad som avses med kapitaltillgång genom att det anges vilka tillgångar som inte är kapitaltillgångar. Effekten av att en tillgång klassificeras som kapitaltillgång är att vid en avyttring ska vinst eller förlust beräknas enligt reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster. Inkomstberäkningen är således inte bunden till den bokföringsmässiga inkomstberäkningen.

17. Exempelvis ska reglerna om kapitalvinstberäkning tillämpas om det är kapitaltillgångar som avyttras medan vid avyttring av andra tillgångar i näringsverksamheten tillämpas bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

18. Se vidare avsnitt 1.3.

19. Utifrån ett småföretagarperspektiv finns numera ingen annan normgivare än BFN, men för större företag finns bl.a. IASB.

frågan diskuterats ur ett skatterätligt perspektiv av Thorell²⁰ respektive Bjuvberg²¹ och ur ett redovisningsperspektiv av bl.a. Johansson²², varför en vidare diskussion inte är försvarbar.²³ Jag har därför valt att diskutera endast vissa delar inom området. Förutom företags- och branschpraxis betydelse för innebörden av god redovisningssed behandlar jag den nu framväxande normgivningens med schablonlösningar förenlighet med de principer som redovisningslagstiftningen bygger på. I detta ligger även att analysera om normerna för olika kategorier ska tolkas på samma sätt eller om det är skild tolkningsteknik beroende på vilken normgivning som tillämpas i det enskilda fallet.²⁴

Huvudsyftet är renodlat skatterätligt medan bisyftet har en bredare ansats med inriktning även på redovisningsområdet. Detta speglar sig även i den metod och undersökningsmodell som jag valt att tillämpa i avhandlingen. Dessa frågor ska jag nu särskilt diskutera.

1.3 Metod och undersökningsmodell

Forskning kan åsättas olika epitet, exempelvis att den är regelorienterad eller problem- och intresseorienterad.²⁵ Den förstnämnda inriktningen kännetecknas av att forskningen tar sin utgångspunkt i rättsreglerna medan den andra metoden har ett mer allmänt problemorienterat synsätt utifrån olika företeelser i samhället. Enligt min uppfattning innehåller rättsvetenskaplig forskning normalt delar av båda inriktningarna. Beroende på ansats kan den innehålla mer av det ena än det andra angreppssättet. Enligt denna sortering är min forskningsansats i första hand regelorienterad. Samtidigt måste ske ett urval av vilka enskilda problemställningar som ska analyseras. Detta urval sker efter problemställningens aktualitet i bl.a. rättspraxis.²⁶

Min forskning innebär att regler eller regelkomplex som ska undersökas identifieras, exempelvis avgränsningsreglerna för den enskilda näringsverksamheten, varefter de eller det analyseras, tolkas och systematiseras. Utifrån detta har jag valt ett rättsdogmatiskt angreppssätt.²⁷ Den rättsdogmatiska metodens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.²⁸ Det innebär enligt min uppfattning att man på ett objektivt sätt kartlägger och konkretiserar innebörden i gällande rättsregler. Mitt forskningsområde är omfångsrikt och i många delar komplext vilket gör att inte sällan måste

20. Se Thorell 1984 och 2008.

21. Bjuvberg 2006.

22. Johansson.

23. Se vidare avsnitt 1.4 angående avgränsningsfrågan och avsnitt 1.5 angående forskningsläget.

24. Se vidare avsnitt 3.5 angående den närmare avgränsningen.

25. Se särskilt Westberg, s. 421 ff., men även Rosander, s. 6 och Tjernberg 1999, s. 24.

26. Urvalsfrågan diskuteras ytterligare nedan.

27. Metoden används inte sällan i skatterättslig forskning. Under senare år har bl.a. Rosander, Axel Hilling, Maria Hilling och Bjuvberg använt sig av metoden.

28. Peczenik 1995, s. 33.

avgränsningsreglerna tolkas. Detta tillsammans med att det inte tidigare varit föremål för en sådan forskningsinriktning jag valt gör att min ansats inte enbart är deskriptiv.²⁹ Inom ramen för den rättsdogmatiska metoden tillämpas rättskälleläran med lag och sedvanerätt, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Enligt min uppfattning utgör i detta sammanhang SKV:s materiel såsom ställningstaganden och skrivelser en del av doktrinen.³⁰ Förutom dessa källor har jag även använt mig av den kunskap jag erhållit som praktiskt verksam skattejurist.³¹

Som framgår av inledningsavsnittet är rättsläget oklart vad gäller avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten. Ett skäl är att det är ny regleringsteknik och att avgränsningsfrågan fått större aktualitet genom 1994 års företagsskattereform. Tolkning av skattelag präglas av starka rättssäkerhetsskäl och restriktivitet. Lagar och sedvanerätt ska beaktas och följas. Även om lagtexten är eller synes vara klar till sitt innehåll måste den tolkas vid en tillämpning, det erfordras en semantisk analys. Detta innebär bl.a. att det måste fastställas vilken betydelse ett visst uttryck har i såväl det allmänna som det juridiska språkbudet. Man kan säga att det görs en objektiv tolkning av en bestämmelses ordalydelse. Mot bakgrund av hur avgränsningsreglerna är utformade, bestämmelserna är mer av ramkaraktär, uppkommer bedömningssvårigheter och det bidrar till att rättsläget blir osäkert. Detta gör att det långt ifrån alltid går att besvara specifika avgränsningsfrågor enbart utifrån en semantisk analys av lagtexten. Systematiken i lagstiftningen måste också vägas in. Till detta ska läggas att det inte sällan också måste identifieras syftet med de enskilda bestämmelserna och den lösning som lagstiftaren valt. Detta framgår av förarbetena till bestämmelserna. Utgångspunkten när IL infördes var enligt regeringen att i det fall inget särskilt anges tidigare tillämpning av en bestämmelse få giltighet även vid tillämpning av IL.³² Detta innebär enligt min uppfattning att i de fall det inte framgår annat av sammanhanget kan såväl ordalydelsen som uttalanden i förarbetena till bl.a. KL och SIL ha betydelse för tolkningen av befintliga bestämmelser i IL.³³

I en analys av gällande rätt är rättspraxis en viktig del. Jag behandlar i princip enbart avgöranden i HFD och i något enstaka fall i HD.³⁴ Antalet avgöranden i HFD som direkt tar sikte på vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren är antalsmässigt begränsat. Däremot finns frågor av näraliggande karaktär som har behandlats i HFD. Avgörandena i HFD är en viktig del i min systematisering i avhandlingens andra del. Förenklat kan sägas att gammal och närliggande

29. Jfr Rosander, s. 6 och Tjernberg 1999, s. 24.

30. Jfr Pahlsson 2006, s. 408 men framför allt 1995.

31. Min erfarenhet som verksam skattejurist är värdefull även när det gäller urvalet av vilka frågeställningar som ska behandlas, se vidare nedan.

32. Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479.

33. Jfr Nilsson Skattenytt 2010, s. 568 ff.

34. I något enstaka fall behandlar jag kammarrättsdomar och inte överklagade förhandsbesked av SRN.

rättspraxis används för att lösa om inte nya så specifika avgränsnings- och klassificeringsproblem.

Att bestämma rättsläget i en specifik fråga eller inom ett särskilt område är i vissa fall en enkel operation medan mycket svår i andra fall. Det är långt ifrån alltid möjligt att entydigt fastställa rättsläget eftersom det slutligen är domstolen som fastställer detta i ett specifikt fall. Det kan innebära att jag redogör för omständigheter som talar för och emot en viss lösning utan att det egentligen är möjligt att objektivt bestämma rättsläget. I dessa situationer framför jag dock hur jag anser att frågan ska besvaras. I något fall kan inträffa att det finns lika goda argument för som mot en viss lösning. I dessa fall nöjer jag mig med att konstatera detta. Målet med min och annan rättsvetenskaplig forskning är, som jag ser det, att resultatet ska underlätta det framtida inte bara lagstiftningsarbetet inom det behandlade området utan även den framtida problemlösningen i rättspraxis.

Som ett led i undersökningsmetoden ligger dessutom att på relevanta punkter kritisera utformningen av avgränsningsbestämmelserna.³⁵ I de fall detta är aktuellt gör jag det i anslutning till att respektive bestämmelse analyseras. Härutöver för jag en sådan diskussion i den avslutande utvärderingen.

Bokföringen bygger på företagsekonomiska modeller och betraktelse-sätt. Även inom företagsbeskattningen finns i många delar ett företagsekononiskt angreppssätt. Därför anpassas inte sällan skattereglerna till redovisningen och omvänt.³⁶ I avhandlingen kommer att behandlas i första hand den skatterättsliga lagstiftningen. Även redovisningsrätten kommer att behandlas fast i princip undantagslöst på ett mer övergripande sätt. Jag vill betona att avhandlingen inte har en tvärvetenskaplig forskningsansats. Den har emellertid vissa likheter med en komparativ studie, dvs. en studie av närmast jämförande karaktär.³⁷ I min undersökning sätts skattelagstiftningen i förgrunden och redogörelsen för frågorna relaterade till bokföringen är av mer deskriptiv natur. I denna del jämför jag avgränsningsresultatet för en specifik fråga i två olika men närliggande system. Även om systemen delvis vilar på samma företagsekonomiska grund finns stora principiella skillnader. De har många gånger olika utgångspunkter och syften. Skattereglerna ska utifrån skatterättsliga principer bestämma ett underlag för beskattningen och reglerna är ofta utformade som s.k. minimiregler, dvs. för att tillförsäkra att det skatterättsliga resultatet inte blir för lågt. Redovisningsrätten ska tillgodose olika intressenters informationsbehov och redovisningsreglerna är, i motsats till den skatterättsliga regleringen, utformade som maximiregler för att förhindra att tillgångar övervärderas och skulder

35. På motsvarande sätt som Rosander anser jag att detta ligger inom ramen för en rättsdogmatisk ansats, Rosander 2007, s. 7 f. med hänvisningar, se särskilt Agell, s. 35 ff.

36. Thorell 1984, s. 15.

37. I en komparativ studie jämförs normalt lösningarna på ett visst fenomen i olika länder. Den utländska rättsordningen och dess lösningar används som stöd för tolkningen, en tjänande komparativ studie. Det svenska systemet sätts i förgrunden och det utländska systemet blir till klart övervägande del deskriptivt, jfr Strömholm 1972, s. 461 f. och Rosander 2007, s. 11.

undervärderas. Dessa olika perspektiv har relevans i värderings- men även avgränsningsfrågor. Hänsyn måste tas till skillnaderna i varje enskild fråga.

Det är inte enbart inom skatteområdet som lagtexten är den primära rättskällan. Motsvarande gäller på redovisningsrättens område. Såväl BFL som ÅRL är i många delar oklara och måste därför tolkas, analyseras och klarläggas. På motsvarande sätt som inom inkomstskatterätten söker man i dessa fall vägledning i andra källor, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Detta gör att tolkningen av BFL och ÅRL skapar normalt inga särskilda metodologiska tolkningsproblem.³⁸ En skillnad är att rättspraxis får mindre betydelse på redovisningsområdet av den anledningen att sådan är i princip obefintlig.³⁹ En annan skillnad är den kompletterande normgivningens ställning inom redovisningsrättens område.

Tolkningen av den kompletterande normgivningen, exempelvis allmänna råd från BFN, görs bl.a. för att bestämma vad som för tillfället utgör god redovisningssed. Denna typ av frågor prövas sällan i domstol. Framför allt i skattemål blir innehållet i god redovisningssed föremål för prövning. Domstolen prövar om den av företaget gjorda bokföringen är förenlig med god redovisningssed. Redovisningsrätten och innehållet i god redovisningssed tolkas även i andra mål, exempelvis i brottmål, och av företagen i samband med att bokslut upprättas. Inte sällan är BFN en viktig uttolkare av den rättsliga standarden god redovisningssed.⁴⁰ Det synes emellertid inte finnas någon generell tolkningsprincip för att utröna innehållet i den rättsliga standarden god redovisningssed.⁴¹ En undersökning för att identifiera en eller flera sådana principer kan bli mycket omfattande och ryms inte i min avhandling. Frågeställningen är emellertid viktig för min undersökning. Jag kommer därför utifrån ett praktiskt exempel att analysera särskilt en viss del av problematiken, närmare bestämt om det finns någon skillnad i angreppssätt när en viss frågeställning inte är specifikt reglerad inom ramen för den kompletterande normgivningen. Undersökningen är av jämförande karaktär eftersom jag gör en analys av tre skilda system i den kompletterande normgivningen. Analysen är betydelsefull eftersom den kompletterande normgivningen är den viktigaste källan för beskrivning av företagens bokföring i avhandlingens andra del.

Det är inte enbart innehållet i normerna som väsentligen förändras utan även principerna bakom dem. För mindre företag blir normgivningen mer regelbaserad. Detta innebär att det skapas detaljerade och mer precisa regler. Enligt min uppfattning motiverar detta en tillämpning av rättsdogmatisk metod i också denna del av undersökningen. Även i de fall normgivningen är principbaserad är den inte sällan detaljerad och har stora likheter

38. Redovisningen är ofta föremål för forskning inom andra områden än det rättsliga, framför allt de ekonomiska och samhällsvetenskapliga områdena. Inom dessa områden används annan metod än inom den rättsliga disciplinen.

39. Det framgår av BFL att myndigheters beslut enligt den lagen får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Hit räknas inte frågor som jag avser att behandla i avhandlingen.

40. Se vidare avsnitt 3.5 vad gäller denna fråga.

41. Norberg och Thorell 2010, s. 43.

med ett regelbaserat system.⁴² För att öka jämförbarheten mellan de olika systemen tillämpar jag den rättsdogmatiska metoden även i analysen av den mer principbaserade normgivningen. Jag kommer inte att använda mig av företagsekonomiska överväganden i denna del av undersökningen och jag kommer inte heller att diskutera om en viss bestämmelse eller tolkningen av densamma är förenlig med de övergripande principer som gäller inom redovisningsområdet.⁴³ Företags- och branschpraxis bestäms genom identifikation av en sedvana inom en viss krets bokföringsskyldiga och kräver empiri för att kunna bestämmas. Genom mitt metodval har jag avgränsat bort identifikation av företags- och branschpraxis.

Förutom BFN:s normgivning är det RR:s rekommendationer som i viss omfattning behandlas. Urvalet sker utifrån den skatterättsliga frågan. Är det fråga om avgränsningen mellan inventarier respektive lager är det förutom ÅRL BFN:s båda allmänna råd om materiella anläggningstillgångar och lager som tilldrar sig intresse. Som stöd i analysen av redovisningsnormgivningen används svensk doktrin på området. Detta är möjligt framför allt på områden där regleringen är av äldre datum. Eftersom BFN:s normgivning i många delar är helt ny finns i doktrinen inget eller mycket lite skrivet om frågorna.⁴⁴

Tyngdpunkten i avhandlingen är dess andra del som innehåller själva undersökningen.⁴⁵ Avgränsningsproblematiken innehåller om inte oändligt så väldigt många frågor. Det finns inte utrymme i en avhandling att penetrera alla frågorna. Ett urval måste ske. Härvid har jag utgått från systematiken i lagstiftningen. Den innehåller, såvitt nu är aktuellt, två avgränsningsbestämmelser, en för tillgångar i form av lös egendom och en för skulder.⁴⁶ Dessa bestämmelser sätter ramen för de frågor som platsar i undersökningen. När det sedan gäller mer specifikt vilka frågeställningar som tas upp har urvalet skett efter två principer. Utgångspunkten är frågor som har varit föremål för domstolsprövning. Antalet avgöranden i HFD som berör avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten är begränsat varför detta urvalskriterium kompletteras med frågor som dels behandlats av SKV, dels som jag vid upprepade tillfällen stött på i mitt arbete som skattejurist. I det sistnämnda fallet har frågorna utkristalliserats i såväl rådgivningsarbetet som undervisning. En annan viktig källa för identifikation av frågor är mitt deltagande i statliga utredningar och liknande. Eftersom en stor del av småföretagen är verksamma inom sektorn jord- och skogsbruk är det inte förvånande att många av frågeställningarna uppkommer inom denna sektorn. Detta innebär inte att min undersökning är en branschstudie.

Varje avsnitt i avhandlingens andra del inleds med en analys av den

42. Jag har valt att inte behandla internationell normgivning, exempelvis IFRS. Man kan konstatera att denna normgivning i många fall är mycket detaljrik, dvs. innehåller många av de inslag som är typiska för ett regelbaserat system.

43. Johansson har gjort en sådan genomgång av framför allt den internationella normgivningen.

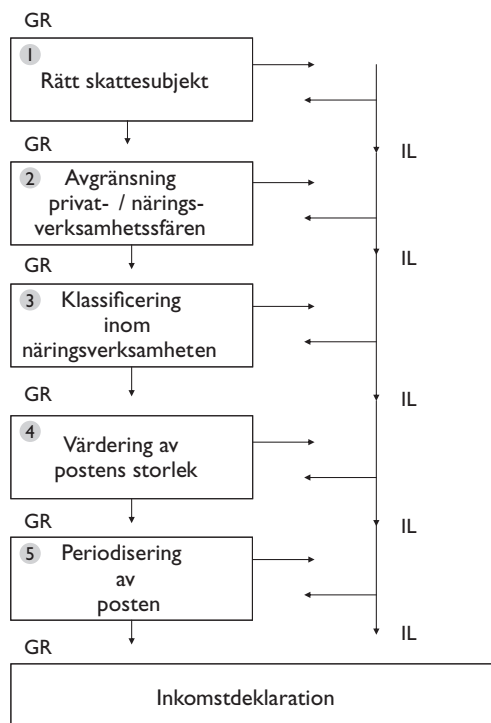
44. Se också avsnitt 1.4.

45. Se vidare avsnitt 1.7 angående avhandlingens olika delar.

46. 13 kap. 7–8 §§ IL.

skatterättsliga regleringen. Inom ramen för mitt bisyfte, att på olika områden identifiera ett praktiskt samband, kommer jag att beskriva hur en företeelse behandlas i bokföringen. Så långt möjligt kommer därför den skatterättsliga och bokföringsmässiga bedömningen att ske parallellt. Är det exempelvis fråga om avgränsning av långfristiga skulder behandlas efter analysen av den skatterättsliga regleringen den bokföringsmässiga frågeställningen.

När en affärshändelse inträffat kommer den såväl skatterättsliga som bokföringsmässiga bedömningen att följa en viss ordning. I bokföringen sker inte sällan avgränsningen redan i samband med upprättandet av den löpande bokföringen genom att en affärshändelse bokförs på ett visst konto. Motsvarande avgränsning görs skatterättsligt. Den rättsliga följden av avgränsningen och klassificeringen är ett redovisat resultat i årsbokslut och inkomstdeklaration. Resultatets storlek ett visst år är beroende på hur inkomsten eller utgiften periodiseras. Utifrån min i föregående avsnitt framförda tes kommer ju fler steg efter avgränsningen som omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen desto större möjligheten vara att även avgränsningen omfattas av detta samband. I min analysmodell, som framgår av schemat nedan, åskådliggör jag ett antal olika bedömningssteg och ställningstaganden som den skattskyldige tillika bokföringsskyldige måste göra mellan det att affärshändelsen inträffar och den förs in i inkomstdeklarationen som antingen intäkt eller kostnad avseende ett visst år. I vissa delar kan bedömningen styras av god redovisningssed och i andra fall är det en särskild skatteregel som styr bedömningen.



Steg 1

När en affärshändelse inträffat måste först avgöras för vems räkning denna företagits. Det kan röra sig om exempelvis vilken person som ska bära en viss kostnad eller vara ägare till en tillgång.⁴⁷ Ett typexempel är finansiell leasing. Skatterättsligt anses tillgången tillhöra den som är ägare enligt den civilrättsliga lagstiftningen. I bokföringen bedöms tillgångsredovisningen utifrån transaktionens ekonomiska innebörd. Dessa sammanfaller inte alltid. Jag kommer inte i den fortsatta framställningen att behandla frågor relaterade till detta steg.

Steg 2

Enskild näringsverksamhet utgör inte någon självständig juridisk enhet utan är en del av den fysiska personens samlade förmögenhetsmassa. Därför måste den fysiska personen klyva sin förmögenhetsmassa och hänföra en viss del av sina tillgångar och skulder till näringsverksamhetsfären och återstoden av innehavda tillgångar och skulder till privatsfären. Motsvarande gäller för personens inkomster och utgifter. I detta avseende skiljer sig den enskilde näringsidkaren från vad som är fallet för juridiska personer.⁴⁸ Detta innebär att samtliga transaktioner som en fysisk person gör och handlingar som inträffar måste hänföras till antingen näringsverksamhets- eller privatsfären.⁴⁹ Denna uppdelning ska göras i såväl bokföringen som skatterättsligt. Undersökningen kretsar kring frågor relaterade till detta steg.

Steg 3

När näringsidkaren identifierat vilka transaktioner och handlingar som ska hänföras till näringsverksamheten ska respektive post klassificeras som tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad. Nämnade poster kan sedan indelas i mindre poster, exempelvis lagertillgångar, inventarier eller byggnader. Utgifter ska i vissa fall redovisas som kostnad i resultaträkningen och i vissa fall som en tillgång i balansräkningen. Således måste avgöras om transaktionen eller handlingen exempelvis ska hänföras till balans- eller resultaträkningen. Även inkomstskatterättsligt sker motsvarande klassificering men här talas istället om balansposter⁵⁰. Klassificeringen är i vissa fall avgörande för vilken del av avgränsningsreglerna för tillgångar respektive skulder som är aktuell i det enskilda fallet. Således kan klassificeringen ha betydelse när det ska avgöras vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. I vissa fall är klassificeringsfrågan och avgränsningsfrågan intimt förknippade med varandra

47. Kellgren talar om subjektinkongruens när skatterätten och redovisningsrätten tar fasta på olika kriterier för att bestämma ett visst rättsförhållande, Skattenytt 2003, s. 328.

48. Det bör dock framhållas att när det gäller den skatterättsliga inkomstberäkningen kan motsvarande avgränsningsproblem uppkomma för juridiska personer. I vissa fall anses en tillgång eller utgift vara rörelsefrämmande varför avdrag för anskaffningsutgiften inte medges.

49. Om den enskilde näringsidkaren ändrar användningen av en innehavd tillgång ska omklassificering ske.

50. Se exempelvis 14 kap. 3 § IL.

och oskiljbara. Därför kommer även detta steg i företagens beslutskedja att diskuteras i min undersökning.

Steg 4

Efter att affärshändelsen är klassificerad ska den värderas. Värdering innebär ett fastställande av det belopp till vilket en post ska redovisas i balansrespektive resultaträkning. Det kan gälla exempelvis beräkning av inventariernas anskaffningsvärde eller kundfordringarnas värde. En förändring av postens storlek återspeglas i resultaträkningen, dvs. att inkomster och utgifter hänförs till rätt redovisningsperiod. Är det en post som omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen får värderingen i bokföringen skatterättslig effekt. Detta steg diskuteras endast undantagsvis i min undersökning och då när frågan har samband med eller betydelse för avgränsningsfrågan.

Steg 5

När en post är klassificerad och värderad ska värdet periodiseras, dvs. tas upp som intäkt eller dras av som kostnad. Periodiseringen kan innehålla olika tidsaspekter, allt från att utgiften kostnadsförs omedelbart till att avdrag medges först när tillgången avyttras. Periodiseringsfrågorna ligger som grund utanför avhandlingen. I de fall frågeställningen hänger ihop med avgränsnings- och klassificeringsfrågorna kommer den emellertid att behandlas.

De fem stegen bygger på varandra och resultatet av bedömningen i ett av stegen kan därför få effekt på de kommande stegen. Jag har en bred ansats i mitt arbete och utgår från att de olika stegen är fristående från varandra. Det innebär att teoretiskt kan variationerna vara många, alltifrån att samtliga steg omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen till att varje enskilt steg omfattas av särskilda skatterättsliga bestämmelser.

Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen kan ta sig olika uttryck. Posten kan naturligtvis omfattas av det rättsliga sambandet, vilket innebär att avgränsningen i bokföringen styr den skatterättsliga avgränsningen. I annat fall är det särskilda skatterättsliga regler som styr den skatterättsliga avgränsningen. I detta fall uppkommer även frågan om det finns ett praktiskt samband. En annan viktig fråga är om bokföringen har något bevisvärde när den skatterättsliga avgränsningsfrågan besvaras. Effekten av detta är att bokföringens bevisvärde kan variera beroende på vilken typ av post det gäller. Även redovisningsmaterialets kvalitet påverkar bevisvärdet. En undermålig löpande bokföring eller ett bristfälligt bokslut har enligt allmänna bevisregler ett sämre bevisvärde än en oklanderlig bokföring.⁵¹ Andra omständigheter som påverkar bevisningen är om det enbart är objektiva fakta som ska fastställas eller om frågan även inrymmer subjektiva bedömningsfrågor.⁵² Bokföringens

51. Se bl.a. Bjuvberg 2006, s. 168.

52. Norberg och Thorell 2010, s. 90 f.

bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen analyseras särskilt och intressant är om det föreligger någon skillnad i detta hänseende beroende på om det föreligger ett rättsligt eller praktiskt samband alternativt inget samband alls.

Huvudsyftet i min avhandling är att systematiskt undersöka den skatterättsliga regleringen av avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. En viktig del i undersökningen är att analysera hur bokföringen påverkar den skatterättsliga avgränsningen. Efter varje avsnitt kommer bedömningen att sammanfattas i följande tabell.

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Ej rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Praktiskt</i> <i>samband</i>	<i>Bevisvärde</i>

Denna del av analysen är en viktig del i systematiseringen och kommer att sammanställas och slutligen analyseras och diskuteras i den avslutande utvärderingen.

1.4 Avgränsning

Detta är en studie inom inkomstbeskattningen. Således behandlas inte bestämmelser om mervärdesbeskattning eller punktskatter. Många frågor är gemensamma för både enskilda näringsidkare och andra företagsformer. I dessa delar har undersökningen generell räckvidd. Det kan gälla inte bara olika bestämmelser i IL utan även såväl rättspraxis som uttalanden i förarbeten. Inriktningen är mot enskilda näringsidkare varför beskattningen av andra företagsformer som grund inte behandlas. Detta hindrar inte att rättspraxis m.m. som gäller andra företagsformer även har bäring på beskattningen av enskilda näringsidkare. I dessa fall behandlas även detta.

Inkomstberäkningsreglerna i inkomstslaget näringsverksamhet är olika beroende på till vilken tillgångskategori en tillgång räknas. Detta gäller generellt och oberoende av företagsform. För den enskilde näringsidkaren tillkommer ytterligare en aspekt, gränsdragningen mellan näringsverksamhets- och privatsfären. Jag behandlar i princip enbart avgränsningar av inkomstslaget näringsverksamhet respektive klassificeringsfrågor inom detta inkomstslag. Den senare frågan behandlas framför allt när den hänger ihop med avgränsningen av näringsverksamheten. Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet ska ske mot såväl inkomstslaget tjänst som inkomstslaget kapital. Det är endast gränsen mot det senare som behandlas. Inte heller behandlar jag gränsdragningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital.

Eftersom jag diskuterar sambandet mellan redovisning och beskattning och då särskilt om begrepp m.m. har samma innebörd kommer jag även att redogöra för huvuddragen i bokföringen inom de områden som analyseras ur skatterättslig synvinkel. Det kan framhållas att avhandlingen inte

innehåller några rättsekonomiska analyser.⁵³ Till följd av att avhandlingens huvudinriktning är skatterättslig är redogörelserna kortare för redovisningsrätten och inriktade på hur olika problem löses i bokföringen. Jag gör ingen analys av om en specifik bestämmelse är företagsekonomiskt motiverad och korrekt. Som framgår i metodavsnittet har jag en rättslig infallsvinkel även på redovisningsfrågorna.

Inkomstskattereglerna är i många avseenden generella och ska tillämpas av alla näringsidkare. Detta gäller inte på redovisningsområdet, framför allt den nyare normgivningen. Eftersom undersökningen tar sikte på enskilda näringsidkare är det redovisningsreglerna för denna kategori som behandlas. I något fall gör jag avsteg från detta och behandlar även K2-reglerna för minde aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar. Detta är intressant eftersom det är en ny regelbaserad lagstiftningsteknik som BFN tillämpar och som, enligt uttalanden av BFN, kommer att skapas även för enskilda näringsidkare.

När såväl den kompletterande normgivningen inom bokföringsområdet som det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen diskuteras kan aktualiseras konstitutionella frågor. Sådana frågor ryms inte i denna avhandling och kommer därför inte att behandlas.

Framför allt de skatterättsliga reglerna är baserade på svenska förhållanden. Redovisningsreglerna vilar till stor del på internationella regler. Förhållandet är emellertid annorlunda vad gäller avgränsningsreglerna för enskilda näringsidkares bokföring. Även dessa är skrivna utifrån svenska förhållanden. Enligt min uppfattning finns det utifrån den forskningsansats jag valt inte utrymme och tillräcklig nytta med en jämförelse med ett annat lands rättsordning. Istället för att jämföra med ett eller flera länders reglering är min jämförelse mellan redovisnings- och skatteregler.

Redovisningslagstiftningen tillhör civilrätten. Bergström gjorde i sin avhandling en bredare genomgång av civilrättens påverkan på beskattningen.⁵⁴ Dessa områden behandlas inte som grund i denna avhandling. Naturligtvis är det oundvikligt att den fråga som Bergström behandlar även tangeras i min undersökning. Exempelvis diskuterar jag fordringar på grund av avyttring av näringsfastighet. Här kan fastighetsrätten få viss betydelse. Även i avsnittet om andelar i kooperativa föreningar diskuteras civilrätten som en allmän bakgrund till problemställningen och som en förståelseskapande del för den skatterättsliga avgränsningsproblematiken.

Bedömningen av de skatterättsliga konsekvenserna av en affärshändelse och vilken betydelse bokföringen har för denna är beroende av en mängd olika faktorer. Det understryks emellanåt av lagstiftaren att det ska föreligga en samordning mellan bokföring och beskattning.⁵⁵ Effekten kan bli att det är svårt att avgöra om en viss bestämmelse i IL är en särskild skatte-

53. Med tanke framför allt på det praktiska sambandet förefaller emellertid en sådan undersökning både intressant och angelägen men ryms inte i min avhandling.

54. Bergström 1978.

55. Som exempel kan nämnas införandet av reglerna om värdering av fordringar m.m. i utländsk valuta, prop. 1998/99:28 s. 10 ff.

rättslig regel som bryter det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Oklarheter skapar problem och högre kostnader för företagen. En allmän utgångspunkt i avhandlingen är att det underlättar den praktiska hanteringen om de bokföringsmässiga och skatterättsliga bestämmelserna är desamma eller har samma innehåll.⁵⁶ Härigenom slipper företagen göra olika korrigeringar vid deklarationsupprättandet. Detta torde normalt leda till att kostnader för administration och andra fullgörandekostnader för företagen blir lägre.⁵⁷ Ju fler skillnader mellan de bokföringsmässiga och skatterättsliga reglerna desto högre fullgörandekostnader för företagen. Det är emellertid inte enbart företagens fullgörandekostnader som minskar om företagen slipper göra olika korrigeringar utan även SKV:s administration torde härigenom kunna förenklas.

För att företagen ska kunna uppfylla sina legala skyldigheter krävs att de har tillgång till olika resurser.⁵⁸ En stor del av de svenska företagen är små och har begränsade resurser. För ett litet företag är de resurser som läggs ned på att följa regler betydande. Den tid som krävs för att hantera olika regler torde proportionellt sett vara högre i små företag än i större. De mindre företagen har exempelvis lägre administrativ kompetens och svårare att skapa skalfördelar. De måste också anlita externa konsulter för att klara sin administration. Härigenom kan å andra sidan även mindre företag få del av konsultföretagens stordriftsfördelar.

En mätning av fullgörandekostnader kräver en mer samhällsvetenskapligt inriktad metod med tyngdpunkt på empirin. En sådan undersökning är av sådan omfattning att den inte ryms i min undersökning. Därför utgår jag i min undersökning från att den administrativa bördan och fullgörandekostnaderna minskar i de fall det föreligger ett samband mellan bokföring och beskattning. Detta är inte detsamma som att den administrativa bördan ökar om det inte föreligger ett rättsligt samband. Den »rättsliga samordningen är nämligen inte en nödvändig förutsättning för en faktisk samordning»⁵⁹ Det som avgör är istället om den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen i sak överensstämmer, dvs. när det föreligger ett praktiskt samband. SamRoB:s övergripande slutsats, som jag helt delar, är att det är den faktiska samordningen och inte den rättsliga samordningen som är betydelsefull för företagens administrativa börda och fullgörandekostnaden.⁶⁰

Sammantaget är utgångspunkten i min undersökning att fullgörandekostnaderna ökar bl.a. om det inte finns en faktisk samordning och före-

56. SOU 1995:43 s. 91, SOU 2003:71 s. 82, SOU 2008:80 del 1 s. 144 f, och RSV Rapport 1998:6, s. 19.

57. Den årliga kostnaden för företagens administrativa regelbörda är 3,5 procent av EU:s BNP vilket motsvarar 470 miljarder euro. Av detta kommer 30 procent från gemensamma beslut tagna på EU-nivå, Näringsdepartementets pressmeddelande 2009.

58. Resurserna kan bestå av personal, maskiner m.m. Oberoende av typ av resurs kan den värderas i pengar. Med resurs i detta sammanhang menar jag därför pengar eller tillgångarnas värde i pengar.

59. SOU 2008:80 del 2 s. 461.

60. SOU 2008:80 del 2 s. 461.

tagen måste göra ett antal justeringar av det bokförda resultatet i deklara-tionen. Kostnaden torde öka ytterligare om en skatterättslig post inte ska bokföras eller om det omvända förhållandet gäller. Detta gör, mot bakgrund av de förenklingsmål som uppställs såväl på EU-nivå som i Sverige,⁶¹ att min undersökning av det praktiska sambandet är särskilt viktig. På de områden där det idag inte föreligger ett praktiskt samband blir resultatet av min undersökning ett incitament för normgivarna inom både bokförings- och skatteområdet att skapa samordnade regler. Som alltid måste detta dock ställas mot de övergripande skälen bakom respektive regelsystem.

1.5 Forskningsläget

Avgränsningsfrågor förekommer inom alla rättsområden och även om de egentligen är klart begränsade till sin omfattning är de i både den praktiska tillämpningen och teoretiska diskussioner svåra att besvara. Därför lämpar de sig för akademiskt arbete. Man kan också konstatera att akademiska avhandlingar, artiklar m.m. ofta fokuserar på avgränsningsproblem.⁶² I detta avsnitt redogör jag för de akademiska avhandlingar som ligger nära mitt forskningsområde. Det finns även artiklar som behandlar närliggande områden. Dessa redovisas inte i detta avsnitt utan hänvisas till när en viss frågeställning behandlas.

När det gäller forskning kring enskilda näringsidkare är det framför allt Rydins avhandling, *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet*, som bör nämnas.⁶³ Han har emellertid i sin avhandling ett helt annat angreppssätt än vad jag har. I avhandlingen behandlar han på ett principiellt plan gränsdragningen mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst utifrån perspektivet innehav av näringsfastighet. Vad som är gemensamt mellan den avhandlingen och min är att båda på något sätt behandlar enskilda näringsidkare. En viktig skillnad är att Rydins avhandling handlar om den enskilde näringsidkaren medan utgångspunkten i min är att en viss fråga tillämpas på denna företagsgrupp. Naturligtvis finns gemensamma nämnare som har intresse även för min avhandling, men detta har endast begränsad betydelse för mitt arbete.

Som framgår ovan föreligger i Sverige ett rättsligt samband mellan bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Frågor kring detta område har fått större och större uppmärksamhet under senare år. Pionjärarbetet stod Per Thorell för genom sin avhandling.⁶⁴ I denna går han igenom innebörden av de inkomstberäkningsprinciper som är avgörande för företagens resultatredovisning. Bjuvberg behandlar cirka 20 år senare samma

61. Se bl.a. regeringens handlingsplan 2007 och Finansdepartementets åtgärdslista.

62. Se exempelvis Melz 1986, Rydin 2003 och Tjernberg 1999.

63. Under senare år har även två avhandlingar inom nationalekonomi lagts fram, Öberg 2003 och Håkansson 2002.

64. Thorell 1984.

ämne.⁶⁵ Båda avhandlingarna har ett annat perspektiv än min men naturligtvis finns gemensamma nämnare. I de gemensamma delarna kan ledning hämtas från deras slutsatser, exempelvis när det gäller redovisningslagstiftningen och allmänna frågor om det rättsliga sambandet. En viktig skillnad framför allt mellan Bjuvbergs och min avhandling är att han mer fokuserar på större företag och internationell normgivning medan jag fokuserar på enskilda näringsidkare. Till detta måste läggas det faktum att för framför allt mindre företag har efter Bjuvbergs avhandling normgivningen inom redovisningsområdet väsentligen ändrats. Därför är det angeläget att detta område blir belyst och att det diskuteras hur reglerna ska tillämpas.

Även Norberg behandlar i sin avhandling det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen.⁶⁶ Denna avhandling har, som framgår redan av titeln, ett branschspecifikt angreppssätt. Eftersom jag också har en mer specifik inriktning, enskilda näringsidkare, finns likheter. Därför är detta arbete av intresse. Slutligen kan nämnas Axel Hillings avhandling som är intressant för min avhandling, särskilt i den del där jag behandlar terminsavtal.⁶⁷

Jag behandlar även hur framför allt BFN:s allmänna råd ska tolkas. Pålsson har analyserat och kartlagt SKV:s rekommendationer m.m.⁶⁸ Han har en skatterättslig ansats på området. BFN:s normgivning har andra utgångspunkter än SKV:s uttalanden på skatteområdet. Även om det finns beröringspunkter mellan Pålssons avhandling och denna är min uppfattning att de grundläggande skillnaderna är så pass stora att det endast i begränsad omfattning finns beröringspunkter. Inom redovisningsområdet bör nämnas en relativt ny avhandling av Johansson.⁶⁹ I denna behandlar han, på motsvarande sätt som Bjuvberg, framför allt internationell normgivning men även företags- och branschpraxis. Johansson har ett mer redovisningsrättsligt och företagsekonomiskt betraktelsesätt. Detta gör att hans arbete endast i viss utsträckning har betydelse för mitt arbete.

1.6 Terminologi

Inte sällan är begreppsanalysen ett viktigt moment inom forskningen.⁷⁰ En sådan analys syftar till att klargöra begreppens innebörd. Ett harmoniserat språkbruk och en konsekvent begrepps användning underlättar för både forskaren och läsarna av forskningsalstret. I såväl lagstiftning, rättspraxis som litteratur finns ett stort antal begrepp som långt ifrån alltid används

65. Bjuvberg 2006.

66. Norberg 1991.

67. Axel Hilling 2007.

68. Pålsson 1995.

69. Johansson.

70. Begreppet är det abstrakta innehållet hos en språklig term till skillnad från dels själva termen och dess innehåll, dels de objekt som termen betecknar eller appliceras på, Nationalencyklopedin.

på ett konsekvent sätt. Denna problemställning accentueras än mer i en avhandling som behandlar två olika rättsområden, skatterätt och redovisningsrätt. I detta avsnitt redogör jag för innebörden av vissa begrepp som jag återkommande använder i avhandlingen. I de olika avsnitten utvecklar jag specifika skillnader där så är behövligt.

Avhandlingens kärna är att identifiera och diskutera olika avgränsningsfrågor. När jag i det fortsatta arbetet talar om avgränsningsfrågor avser jag *avgränsningen* av näringsverksamheten. Inom ramen för avgränsningsdiskussionen faller således frågan om vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten. Uppdelningen av den fysiska personens förmögenhetsmassa i två delar innebär att viss del hänförs till *privatsfären*. När jag talar om båda delarna samtidigt har jag valt att använda mig av begreppen *näringsverksamhets-* respektive *privatsfären*. Behandlar jag enbart den förstnämnda delen betecknar jag denna som *näringsverksamheten*.

Även inom näringsverksamheten förekommer avgränsningsfrågor. För att skilja på dessa båda företeelser har jag valt att benämna den senare frågeställningen för *klassificering* inom näringsverksamheten. Den senare begrepps användningen förekommer framför allt inom redovisningsrätten men även inom skatterätten finns exempel där klassificering används i olika sammanhang.⁷¹

En enskild näringsidkare kan ha inkomster i tre olika inkomstslag.⁷² I avhandlingen behandlar jag i princip enbart frågor hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet. Före 1990 års skattereform kunde en enskild näringsidkare ha sex olika inkomstslag. Inkomstslaget näringsverksamhet är en produkt av inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av rörelse och inkomst av annan fastighet. För att öka förståelsen för dagens problem finns inslag i min diskussion som tar sikte på äldre rätt. För att öka förståelsen och igenkänningen har jag valt att terminologiskt använda begreppet *inkomst av näringsverksamhet* dels för dagens inkomstslag dels som en samlingsbeteckning för de nämnda tre inkomstslagen. I vissa undantagsfall finns skillnader mellan de tre äldre inkomstslagen och då använder jag det enskilda inkomstslagets namn.

I IL används begreppet enskild näringsidkare utan att det definieras. Jag använder begreppet för att beteckna en fysisk person som enligt IL anses bedriva näringsverksamhet. Den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet är ingen juridisk enhet utan en del av den enskilde näringsidkarens samlade förmögenhet. Denna enhet betecknar jag *enskild näringsverksamhet*. Begreppsapparaten är emellertid inte konsekvent inom lagstiftningen. I redovisningslagstiftningen talas istället om fysisk person som är bokförings-skyldig. Det kan framhållas att i förarbetena till BFL talas det om enskild näringsidkare. Inte heller i den kompletterande normgivningen finns en konsekvent begreppsapparat. Det anges fysisk person som upprättar ett

71. Som exempel på den skatterättsliga begrepps användningen kan nämnas Bjuvberg 2006, s 196. Se också Kellgren och Bjuvberg 2008, s. 101.

72. Inkomstslagen näringsverksamhet, kapital och tjänst.

förenklat årsbokslut, fysisk person som bedriver näringsverksamhet och enskild näringsidkare. Jag har valt att använda det sistnämnda begreppet även när jag behandlar redovisningsrättsliga frågor. När det sedan gäller den enskilde näringsidkarens bokföringspliktiga del talas inom den kompletterande normgivningen om *företaget*. Jag har valt att anamma detta begrepp.

Redovisning är ett ord som kan användas för olika ändamål. En skattskyldig kan redovisa en viss inkomst i deklarationen, den skattemässiga redovisningen. Motsvarande inom redovisningsrätten kan benämnas den bokföringsmässiga redovisningen. De sammanställningar som jag i detta fall tar sikte på är årsredovisning, årsbokslut och förenklat årsbokslut. Ett annat begrepp som används inom redovisningsrätten är bokföring. Detta tar ofta sikte på registreringen av olika affärshändelser, den löpande bokföringen. När BFL infördes diskuterades bokföringens omfattning ur ett avgränsningsperspektiv. Det angavs att enskild näringsidkares bokföring omfattar endast sådant som hör till näringsverksamheten.⁷³ För att få en konsekvens i min framställning har jag anammat den begreppsanvändning som framgår av förarbetena till BFL. När jag talar om avgränsningsfrågor, dvs. i vilken mån redovisningslagstiftningen har betydelse för den skatterättsliga avgränsningen, kommer jag som en samlingsbeteckning på systematiken använda begreppet *bokföring*. Någon precis innebörd går emellertid inte att ge utan jag använder begreppet ur ett brett perspektiv som innefattar både löpande bokföring och avslutandet av denna. Även praxis och olika regler innefattas.

Den kompletterande normgivningen är idag omfattande och det finns flera normgivare.⁷⁴ För mindre företag är BFN den viktigaste normgivaren. Nämnden är för närvarande inne i en process där normgivningen arbetas om både vad gäller innehåll och struktur. Utgångspunkten är att nämnden delar in företagen i olika kategorier. Indelningen baseras framför allt på företagsstorlek men även företagsform kan spela roll. Kategoriindelningen leder till olika normer för respektive kategori. Detta innebär att den kompletterande normgivningen idag består av olika från varandra fristående system. Regelverket som idag får betecknas som huvudregelverk är de allmänna råd m.m. som gäller alla företag. Som ett samlingsbegrepp för denna normgivning har jag valt att använda mig av *allmänna regler*. Den nya kategorianpassade normgivningen benämner jag *K1-regler*, *K2-regler* respektive *K3-regler*. Inom varje kategori finns eller kommer att finnas olika normer för olika bokföringsskyldiga. Exempelvis finns K1-regler för såväl enskilda näringsidkare, BFNAR 2006:1, som ideella föreningar, BFNAR 2010:1.

En slutlig terminologisk fråga är att Skatteverket och dess organisation bytt namn vid olika tidpunkter. Jag har valt, trots att det är en ny myndighet, att i avhandlingen genomgående använda *Skatteverket*. Från den första januari 2011 har Regeringsrätten bytt namn till *Högsta förvaltningsdom-*

73. Prop. 1998/99:130 s. 228 f.

74. För mitt vidkommande är det främst BFN:s uttalanden men även RR:s rekommendationer som behandlas.

stolen. Även i denna del har jag valt att använda det nya namnet även när det är fråga om avgöranden innan namnbytet genomfördes. Jag använder genomgående domstolens egen förkortning, *HFD*.

Det finns ytterligare begrepp som används i avhandlingen och som måste definieras. Dessa är mer av särskild art och har bäring för ett visst kapitel eller avsnitt. Sådana terminologiska frågor behandlas löpande i avhandlingen. I denna del bör nämnas frågor om sambandet mellan redovisning och beskattning som ur begreppssynvinkel behandlas i avsnitt 3.5.

1.7 Disposition

Avhandlingen har två delar. Den första kan betecknas som allmän och den andra, som utgör själva undersökningen med utvärderingen, som särskild. Den allmänna delen, som efter detta inledningskapitel, inleds med ett kapitel om den enskilde näringsidkaren. Först redogör jag för dennes skattesituation. Tyngdpunkten är på dagens beskattningssituation men för att öka förståelsen och som en viktig grund för analysen i avhandlingens andra del görs en kort historisk tillbakablick. Eftersom jag även undersöker bokföringens betydelse för avgränsningen av näringsverksamheten är det nödvändigt att även behandla den enskilde näringsidkarens bokföring. I denna del av avhandlingen koncentrerar jag mig på den enskilde näringsidkarens normval.

I kapitel 3 diskuteras ur ett allmänt perspektiv inkomstberäkningsfrågor och regleringen kring detta. Viktiga delar är diskussionen om innebörden av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Det senare begreppet, som förekommer i både IL och redovisningslagstiftningen, får sitt innehåll genom såväl kompletterande normgivning som praxis i företagen. Jag diskuterar dels denna distinktion, dels hur BFN:s nya normgivning förhåller sig till lagstiftningsramen som den kommer till uttryck i BFL och ÅRL. Kapitlet avslutas, i ljuset av att BFN:s normgivning blivit mer regelbaserad, med ett avsnitt om hur oreglerade frågor inom ramen för de nya K1- och K2-regler ska besvaras. Denna del är av jämförande karaktär.

Den allmänna delen ska tjäna som en bakgrund och plattform för undersökningen och används för att lösa avgränsningsproblem i avhandlingens andra del. Undersökningen är i den andra delen uppdelad i fem olika områden där varje område utgör ett eget kapitel.

I kapitel 4 undersöker jag avgränsningsproblematiken vad gäller fordringar av olika slag. Avsnittet är omfattande. Detta följer av att det förekommer fordringar av olika slag, allt från kundfordringar till lånefordringar. Lagstiftaren har en restriktiv hållning när det gäller vilka fordringar som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Emellanåt skapar detta problem eftersom lagstiftning respektive företagets behov och agerande inte alltid stämmer överens. Ett svårbedömt tillgångsslag som innehas av i princip alla företag är bankmedel. Även om

förmögenhetsskatten numera är avskaffad är frågan vilka bankmedel som ska räknas till näringsverksamheten intressant ur framför allt ett räntefördelningsperspektiv.⁷⁵

I kapitel 5 undersöker jag ett annat vanligt förekommande tillgångsslag, materiella tillgångar av karaktären lös egendom. Regleringen av tillgångsslaget måste mot bakgrund av hur rättpraxis utvecklats betecknas som komplicerat och omfattande. Detta gör att jag har begränsat min undersökning till främst inventarier vari ingår avgränsningen mot lagertillgångar. Immateriella tillgångar behandlas inte.

I kapitel 6 kommer jag in på en företeelse som tidigare inte förekommit i någon större omfattning bland småföretag, nämligen terminer och andra säkringsposter. Framför allt inom lantbrukssektorn har detta komplicerade område under senare år ökat väsentligt. Företeelserna har diskuterats på olika sätt i litteraturen men inte ur den enskilde näringsidkarens avgränsningsperspektiv.⁷⁶

I kapitel 7 kommer jag in på en företeelse som ur ett historiskt perspektiv varit viktig för småföretag. Det gäller innehav av andelar och medlemskap i kooperativa föreningar. Området har behandlats i litteraturen ur framför allt ett civilrättsligt perspektiv. Under de senaste åren har det skett en utveckling inom området. Det är inte bara antalet föreningar som blivit fler utan även avgränsningsrelaterade frågor har ökat.

I kapitel 8 behandlas det sista området, skulder. Detta är extra intressant eftersom det inte finns någon diskussion om området i litteraturen. Vidare är det egentligen frågor relaterade till detta område som väckte mitt intresse för hela frågeställningen genom ett avgörande av HFD. I det målet kom domstolen fram till att bokföringen styr den skatterättsliga skuldavgränsningen. Målet har uppmärksammats lite i litteraturen, trots att det är synnerligen viktigt när bl.a. det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning diskuteras.

I kapitel 9 finns undersökningens utvärdering med en avslutande diskussion de lege ferenda.

75. Bankmedel som räknades som tillgång i näringsverksamheten ingick inte i underlaget för förmögenhetsskatt utan så var fallet endast om de räknades till privatsfären. Framför allt för diskussionen om vilka bankmedel som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten är frågor relaterade till förmögenhetsskatten av intresse.

76. Jfr bl.a. Axel Hilling 2007.

2 Den enskilde näringsidkaren

2.1 Inledning

Reglerna inom företagsbeskattningsområdet är likvärdiga oberoende av i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Exempelvis är det samma skattemässiga bestämmelser om lagervärdering och värdeminskningssavdrag på inventarier som ska tillämpas oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Vissa särregler finns dock för respektive företagsform. Reglerna om koncernbidrag och utdelning gäller enbart aktiebolag och andra juridiska personer. Det är framför allt bestämmelserna om resultatberäkning, dvs. räntefördelning och expansionsfond, som enbart gäller för enskilda näringsidkare. Det har även införts vissa särregler för de enskilda näringsidkare som väljer att tillämpa K1-reglerna.¹ I problemställningen ligger även det faktum att den enskilde näringsidkaren, till skillnad mot en juridisk person, skatterättsligt och i bokföringen måste klyva sin förmögenhet i två delar, näringsverksamhets- och privatsfären.

Huvudsyftet med detta kapital är att beskriva beskattningen av den enskilde näringsidkaren och hur regelsystemet är uppbyggt. En beskrivning av beskattningssystemet är nödvändigt för att förstå avgränsningsproblematiken. Detta kapital ligger till grund för undersökningen i del två och hänger intimt samman med de diskussioner som kommer att föras där. Vidare kommer jag att identifiera olika avgränsningsregler som är av betydelse för den enskilde näringsidkaren.

Redovisningsområdet är för närvarande inne i en starkt föränderlig fas. Detta gäller i synnerhet för de enskilda näringsidkarna som delvis fått ett nytt förenklat regelverk. Till följd av det rättsliga sambandet mellan bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen är det avgörande för beskattningen vilken kompletterande normgivning det enskilda företaget tillämpar. Det kan redan inledningsvis konstateras att i många fall är det svårt att avgöra vilka regler och framför allt normer som är tillämpliga i det enskilda fallet. Min avsikt är därför att identifiera vilka regler och vilken normgivning den enskilde näringsidkaren ska eller får tillämpa. Huvuddelen av avsnittet ägnas åt normvalsfrågor. Jag kommer inte att ha någon diskussion om vilka enskilda normer som ska tillämpas i specifika situationer och jag kommer inte heller att gå in på materiella redovisningsfrågor såsom klassificering, värdering eller periodisering.

1. Motsvarande gäller för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

2.2 Den enskilde näringsidkarens beskattningssituation

2.2.1 Inledning

Inkomstberäkning och beskattning av den enskilde näringsidkaren har förändrats i flera avseenden under årens lopp. Förenklat kan en beskrivning delas in i tre tidsperioder, före 1990 års skattereform, mellan denna och 1994 års företagsskattereform² respektive efter denna reform. Utgångspunkten under alla tre tidsperioderna är att den enskilde näringsidkaren är föremål för överskottsbeskattning, dvs. nettoöverskottet av näringsverksamheten beskattas som förvärvsinkomst. Sådan inkomst kommer, på motsvarande sätt som anställningsinkomster, att träffas av såväl sociala avgifter som inkomstskatt.³ Från och med beskattningsåret 1994 ändrades förutsättningarna väsentligt och den enskilde näringsidkaren kan enligt reglerna om räntefördelning klyva sin inkomst i en näringsverksamhetsdel och en kapitalavkastningsdel.⁴ Det nya synsättet har naturligtvis påverkat näringsidkarnas beteende. I nästa avsnitt redogör jag för den löpande beskattningen av den enskilde näringsidkaren.

En viktig del av den enskilde näringsidkarens inkomstbeskattning är reglerna om räntefördelning och expansionsfond. Dessa bygger på att den enskilde näringsidkaren identifierar och redovisar ett skatterättsligt eget kapital. I detta avsnitt kommer jag på ett övergripande sätt gå igenom olika avgränsningsregler i IL och deras inbördes relation som är relevanta för min undersökning och identifiering av den enskilde näringsidkarens skattemässiga eget kapital.

2.2.2 Beskattning av den enskilde näringsidkaren

Före 1990 års skattereform utgick inkomstberäkningen från förvärvskällbegreppet. Förvärvskällorna hänfördes i sin tur till något av de sex inkomstslagen, jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital. Inkomstberäkningen gjordes inom ramen för varje förvärvskälla och inom respektive förvärvskälla avräknades de avdragsgilla kostnaderna från de skattepliktiga intäkterna.

En kostnad som precis som nu är avdragsgill vid inkomstberäkningen var debiterade egenavgifter. Enskilda näringsidkare som hade inkomst av dels

2. Denna korta mellanperiod kommer jag inte att behandla vidare. Tyngdpunkten i framställningen ligger på tiden efter 1994 års företagsskattereform. Detta är naturligt eftersom avhandlingen tar sikte på nutid.

3. Numera är det stor spridning i skatteuttaget. Detta beror naturligtvis på variationen i skattesatsen för kommunalskatt men framför allt på olika uttag av egenavgifter, se vidare avsnitt 2.2.2.

4. Under vissa förutsättningar är negativ räntefördelning obligatorisk, jfr 33 kap. 2 och 4 §§ IL.

här i riket bedriven rörelse, dels inkomst av här belägen jordbruksfastighet, som brukades av den skattskyldige, skulle betala egenavgifter. Uttaget av egenavgifter grundades på den till statlig inkomstskatt taxerade nettointäkten av jordbruksfastighet eller rörelse. För den som hade flera förvärvskällor lades nettointäkterna samman när det gäller avgiftsunderlaget. Även inkomst hänförlig till eget arbete i förvärvskällan annan fastighet kunde ligga till grund för beräkning av sjukpenninggrundande inkomst.⁵

Resultaten av de förvärvskällor (inkomstslag) som visade överskott summerades och utgjorde den sammanräknade inkomsten. Detta innebar exempelvis att inkomst av rörelse lades samman med inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Sammanräkningen inkluderade även förvärvskällor som visade underskott. Under 1980-talet begränsades emellertid möjligheten att fullt ut kvitta underskott mot överskott. Kvittningsförbudet innebar att underskott i en förvärvskälla inte fick räknas av från överskott i annan förvärvskälla vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp. Vissa undantag fanns.⁶

Sammantaget beskattades före 1990 års skattereform förvärvsinkomster och kapitalinkomster på i princip samma sätt. Den avgörande skillnaden var att förvärvsinkomster låg till grund för uttag av egenavgifter vilket inte var fallet med exempelvis passiv fastighetsförvaltning och inkomst av kapital. Det sammanlagda överskottet av de olika förvärvskällorna träffades av progressiv inkomstbeskattning.

Genom 1990 års skattereform skedde betydelsefulla förändringar för skatteberäkningen. En av de viktigaste var att antalet inkomstslag halverades till tre, näringsverksamhet, kapital och tjänst. Kapitalinkomster i inkomstslaget kapital beskattas proportionellt med en skattsats om 30 procent. Ränta är enkelbeskattad medan utdelning från juridiska personer som grund är föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. Avkastning från fastigheter kan sägas utgöra ett mellanting. Vinst vid avyttringen av fastighet är enkelbeskattad⁷ som inkomst av kapital medan avkastningen är dubbelbeskattad inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet. Förvärvsinkomster – inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet – beskattas på i princip samma sätt såväl före som efter skattereformen.

Genom 1994 års företagskattereform ändrades beskattningssituationen för den enskilde näringsidkaren.⁸ Avsikten med reformen var att skapa ett neutralt beskattningssystem för all näringsverksamhet oberoende av i vilken företagsform den bedrivs. Samtidigt måste beaktas att olika företagsformer har olika civilrättsliga förutsättningar så viss variation i beskattningen är

5. RFV:s allmänna råd 1990:1, s. 57, numera upphävd.

6. Exempelvis kunde underskott av kapital minskas med vissa ränteutgifter, se vidare 10 § 4 mom. SIL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

7. Beskattningen av kapitalvinsten är idag nominell genom att anskaffningsutgiften inte får räknas upp. Det innebär att även kapitalförlusten beräknas utifrån nominellt belopp. Effekten är att även värdeökning som beror på inflation beskattas.

8. En närmare beskrivning av de materiella reglerna som specifikt tar sikte på enskilda näringsidkare finns i SRF Skatt 2011, s. 84 ff. och 146 ff.

ofrånkomlig. Trots detta ska många av de skatterättsliga reglerna tillämpas av såväl enskilda näringsidkare som aktiebolag och andra juridiska personer. Reglerna kan vara utformade med utgångspunkt i bolagssfären. Som exempel kan nämnas bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning. För att företaget ska få tillämpa dessa regler ska motsvarande avskrivning göras i bokslutet. Härigenom vill lagstiftaren förhindra att obeskattade vinstmedel kan delas ut.⁹ Motsvarande gäller för juridiska personer för avsättning till periodiseringsfond. Något sådant skyddsintresse finns inte för den enskilde näringsidkaren och därför finns inget motsvarande krav på avsättning i bokföringen vid avsättning till periodiseringsfond. Även på andra område har skattesystem utformas med utgångspunkt från bolagssfären. Exempelvis kan nämnas koncernbidragsreglerna som i olika avseenden får styra även beskattning av enskilda näringsidkare. Underprisreglerna är ett sådant exempel. Föreligger inte koncernbidragsrätt krävs om inte hela verksamheter överläts enligt 23 kap. 17 § IL att en verksamhetsgren överläts för att en överlåtelse till underpris inte ska träffas av uttagsbeskattning.

Som nämndes ska den enskilde näringsidkaren på resultatet av näringsverksamheten erlägga dels sociala avgifter, dels statlig och kommunal inkomstskatt. Det är fråga om progressiv dubbelbeskattning.¹⁰ Även om den beskattningsbara förvärvsinkomsten är densamma för olika personer kan avgifts- och skatteuttagen variera oerhört mycket mellan dessa. Detta beror på skillnader i inkomstens storlek men även skattesatserna för kommunalskatten påverkar.¹¹ En annan viktig faktor för det totala avgifts- och skatteuttaget är den skattskyldiges aktivitet i näringsverksamheten och dennes ålder. Den sistnämnda har blivit viktigare under senare år.

Aktivitetsgraden styr om verksamheten är aktiv eller passiv. Är det fråga om passiv näringsverksamhet ska erläggas särskild löneskatt med 24,26 procent,¹² medan om näringsverksamheten är aktiv ska erläggas egenavgifter. Med aktiv näringsverksamhet avses en näringsverksamhet i vilken den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Annan näringsverksamhet anses som passiv näringsverksamhet. Även självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses som passiv näringsverksamhet.¹³

Om verksamheten bedrivs aktivt ska utgå egenavgifter. Som utgångs-

9. Se Tjernberg 2004, s. 84 ff.

10. Av egenavgifterna är en stor del skatt och denna del har ökat ytterligare från och med år 2011 genom en omfördelning mellan de olika avgifterna som ingår i egenavgifterna (den allmänna löneavgiften höjs och sjukförsäkringsavgiften sänks). Enligt SOU 2008:89 s. 136 ff. har bl.a. sjukförsäkringsavgiften överstigit utgifterna för sjukförsäkringen sedan år 2003. Enligt utredningen ska till detta läggas det faktum att småföretagare utnyttjar sjukförsäkringen i betydligt mindre omfattning än genomsnittet. En stor del av egenavgifterna är således skatt vilket leder till att egenföretagare är dubbelbeskattade.

11. Den genomsnittliga kommunalskattesatsen var år 2009 31,52 procent och varierade mellan som lägst 28,89 procent och som högst 34,17 procent, Skattestatistisk årsbok 2009.

12. Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

13. När det gäller gränsdragningen mellan dessa båda kan hänvisas främst till RÅ 2002 ref. 15 och Rydin 2003, s. 199 ff.

punkt är uttaget av egenavgifter proportionellt. Från och med inkomståret 2010 har införts en nedsättning inom vissa intervall.¹⁴ Avgiftsnivån styrs i grunden av den skattskyldiges ålder, men även vald karenstid inom sjukförsäkringssystemet påverkar nivån.¹⁵ Beroende på den skattskyldiges ålder uppgår egenavgifterna, varvid jag bortser från eventuell karenstid, för senare delen av år 2010 och år 2011 till följande procentsatser.

- 28,97 procent är huvudregeln.
- 14,90 procent för personer ej fyllda 26 år.
- 10,21 procent, ålderspensionsavgift, för personer födda 1938 och senare.¹⁶
- 0 procent för personer födda 1937 eller tidigare som har hel ålderspension hela året.

Beaktas avgifts- och inkomstskatteuttaget får enskilda näringsidkare för-
enklat följande marginaleffekt.¹⁷

	<i>Nettoink.</i>	<i>Avg- och skatt</i>	<i>Marginaleffekt</i>
Aktiv	100 – 22,9* = 77,1	24,3 + 22,9	= 47,2 %
Passiv	100 – 19,5* = 80,5	24,7 + 19,5	= 44,2 %
Ungdom	100 – 13,1* = 86,9	27,4 + 13,1	= 40,5 %
38- ¹⁸	100 – 9,3* = 90,7	28,5 + 9,3	= 37,8 %
-37 ¹⁹	100 – 0 = 100	31,5 + 0	= 31,5 %

* Beloppen är det som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret och storleken motsvarar i allt väsentligt det slutliga avdraget.

Spridningen är således mycket stor beroende på ålder. Avgifts- och skatteuttaget ska jämföras med det som gäller i inkomstslaget kapital. Överskottet i det inkomstslaget beskattas proportionellt med 30 procent statlig inkomstskatt. Underskott i inkomstslaget ger rätt till skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 procent av det återstående underskottet.

14. Egenavgifterna har sänkts med fem procentenheter, dock högst 10 000 kr per år och person. För att få nedsättning krävs att underlaget för egenavgifterna överstiger 40 000 kr. En annan begränsning är att nedsättningen gäller endast personer mellan 26 och 65 år. Personer som är yngre eller äldre har redan fått sina egenavgifter nedsatta.

15. Från halvårsskiftet 2010 har reglerna ändrats och reglerna om karenstid i sjukförsäkringssystemet har också ändrats, bl.a. har den kortaste karenstiden ökat från 1 dag till 7 dagar. Till följd av detta har avgiftsuttaget sänkts, jfr prop. 2009/10:1.

16. Uttaget kan i enskilda fall vara annat beroende på ålder och om personen haft pension hela året eller endast del av året.

17. Beräkningen bygger på en genomsnittlig kommunalskatt om 31,5 procent. I beräkningen tas inte heller hänsyn till statlig inkomstskatt och jobbskatteavdrag. Socialavgiftsuttaget baseras på grundnivån 28,97 procent.

18. Härmed avses personer födda 1938 eller senare.

19. Härmed avses personer födda 1937 eller tidigare.

I sammanhanget är det viktigt att också notera att förhållandena var väsentligen annorlunda framför allt före 1990 års skattereform. Vid beräkning av beskattningsbar inkomst lades ihop såväl förvärvsinkomst som kapitalinkomst vilka beskattades progressivt. Sociala avgifter utgick enbart på förvärvsinkomster. Sådana inkomster beskattades således högre än kapitalinkomster. Detta faktum har präglat lagstiftarens diskussion i olika lagstiftningsärenden och hur denne faktiskt agerat.²⁰ Viktigt för diskussionen i avhandlingens andra del och även för utvärderingen är att nuvarande system och avgränsningsregler bygger på dessa föreställningar.

Historiskt har det i Sverige rått förhållandevis stora skattemässiga skillnader mellan enskilt bedriven näringsverksamhet och verksamhet bedriven genom aktiebolag. Genom 1994 års företagsskattereform infördes nya regler för beskattning av enskilda näringsidkare vars syfte är att utjämna eller i vart fall väsentligen minska de skattemässiga skillnaderna mellan olika verksamhetsformer.²¹ Enskilda näringsidkare ska så långt möjligt ha likartade skattemässiga förutsättningar som de minsta aktiebolagen. När det gäller neutralitetsfrågan har denna diskuterats av mig och flera andra.²² Frågan ligger utanför denna avhandling.

Ändringarna var när de genomfördes mycket genomgripande. Samtidigt är reformen, om inte den viktigaste så, en av de viktigaste som genomförts på skatteområdet för enskilda näringsidkare. De mest väsentliga ändringarna var följande punkter.

- All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet (beräkningsenheten).
- Kapitalbeskattning av kapitalavkastningen på medel investerade i näringsverksamheten (räntefördelning).
- Nya reserveringsmöjligheter (expansionsfond men även periodiseringsfond).

Beräkningsenheten utgjorde tidigare en särskild förvärvskälla.²³ Olika verksamheter som en enskild näringsidkare bedrev kunde hänföras till skilda förvärvskällor. Detta innebar bland annat att det inte var möjligt att kvitta underskott mot överskott mellan de verksamheter som hänfördes till skilda förvärvskällor. Numera ska all verksamhet som en enskild näringsidkare bedriver här i landet hänföras till en näringsverksamhet. Detta medför att överskott och underskott från olika verksamheter automatiskt kvittas mot varandra i såväl skatte- som avgiftshänseende.

Även näringsverksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag beskattas på samma sätt som enskilt bedriven näringsverksamhet. Om en egenföre-

20. Detta är särskilt tydligt när det gäller fordringar och skulder respektive ränteintäkter och räntekostnader, se vidare kapitlet 4 och 8.

21. Prop. 1993/94:50. Motsvarande regler infördes för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

22. Se exempelvis Nilsson Svensk juridisk nasjonalrapport 2004, s.171 ff., och Tjernberg Juridiska generalrapport 2004, 11 ff.

23. Bexhed diskuterar i sin avhandling förvärvskällebegreppet ur en mer allmän synvinkel, Bexhed.

tagare har verksamhet i en enskild firma och i ett enkelt bolag räknas således bägge näringsverksamheterna till samma beräkningsenhet. För självständig enskilt bedriven näringsverksamhet i utlandet gäller däremot att sådan verksamhet hänförs till en särskild näringsverksamhet.²⁴

Räntefördelning syftar bl.a. till att skapa neutralitet i beskattningen mellan enskilda näringsidkare och näringsidkare som väljer att bedriva sin näringsverksamhet i aktiebolag. Avsikten är att avkastningen på kapital som investerats i näringsverksamheten inte ska utsättas för merbeskattning i förhållande till beskattning av ränta som upp bärs från bolaget av ägare till fåmansaktiebolag.²⁵ Systemet med räntefördelning innebär att vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag i näringsverksamheten. Avdraget beräknas schablonmässigt utifrån en räntesats som multipliceras med ett kapitalunderlag. Detta utgörs av det skattemässiga egna kapitalet i näringsverksamheten. Ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital (positiv räntefördelning). Om kapitalunderlaget är negativt ska istället ett belopp tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet samtidigt som motsvarande belopp dras av i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning).

Det är möjligt att göra positiv räntefördelning bara om verksamhetens resultat är positivt. I den mån fördelningsbeloppet överstiger inkomsten av näringsverksamheten före räntefördelning förs det överskjutande beloppet vidare till följande beskattningsår. Motsvarande gäller i den mån näringsidkaren väljer att inte yrka att positiv räntefördelning ska ske. Om följande år visar ett negativt fördelningsbelopp ska det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta. Det sparade fördelningsbeloppet ska varje år läggas till kapitalunderlaget. Detta kan sägas innebära att sparad räntefördelning ger en s.k. ränta-på-ränta-effekt då kommande års fördelningsbelopp blir högre genom att det sparade beloppet ökar underlaget.

Kapitalunderlaget ska beräknas årligen som skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Generellt gäller att endast färdigbeskattade tillgångar kan räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Huvudregeln är därför att tillgångar och skulder ska tas upp till skattemässigt värde.²⁶

24. När det gäller utomlands självständigt bedriven verksamhet anser SKV att i den delen strider IL mot EU-rätten. SKV anser därför att en enskild näringsidkare som bedriver näringsverksamhet i Sverige och självständig näringsverksamhet i annat EES-land alltid har rätt att begära att få göra en gemensam resultatberäkning av verksamheterna på samma sätt som när två verksamheter bedrivs i Sverige, SKV:s ställningstagande Självständig näringsverksamhet utomlands – EG-rättsliga frågor. Uttalandet kan ifrågasättas, särskilt i ljuset av diskussionen om det svenska koncernbidragssystemet. Någon nyansskillnad motsvarande den som gäller för avdrag för koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag görs inte. Denna fråga är intressant och förtjänar en framtida diskussion.

25. Prop. 1993/94:50 s. 227.

26. I kapitalunderlaget ingår vissa fiktiva poster, dels övergångsposten, dels den särskilda posten, 33 kap. 14-17 §§ IL. Övergångsposten uppstod om den skattskyldige hade ett negativt eget kapital när reglerna första gången kunde tillämpas. Den särskilda posten kan uppstå i samband med benefika fång där värdet av övertagna skulder till följd av en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen värderas högre än överlättna tillgångar. Härigenom uppstår en negativ påverkan på det egna kapitalet som balanseras med en särskild post.

Positiv räntefördelning innebär att en viss del av näringsverksamhetens överskott hänförs till inkomstslaget kapital. Sett isolerat till skatte- och avgiftsuttaget är utgångspunkten att skatteuttaget är väsentligt lägre om beloppet kan räntefördelas än om beloppet beskattas som förvärvsinkomst. För personer som inte behöver betala egenavgifter kan, som framgår ovan, förhållandet vara annorlunda. Eftersom fördelningsbeloppet baseras på en ränta och ett på visst sätt beräknat eget kapital kommer möjligt belopp att allokera från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital att öka desto större eget kapital är. Centralt för beskattning av kapitalavkastningen är därför vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Vikten är stor av att frågan, som är avhandlingens kärna, blir belyst.

På motsvarande sätt som juridiska personer får en enskild näringsidkare göra avsättning till *periodiseringsfond*. Vissa skillnader föreligger. För det första finns inget krav för en enskild näringsidkare att göra motsvarande avsättning i räkenskaperna. Härigenom finns inget hinder för den enskilde näringsidkaren att konsumera de vinstmedel som satts av till periodiseringsfond. Å andra sidan ska avsättningen redovisas som skuld vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Vad gäller räntefördelning innebär detta att kapitalunderlaget blir lägre. Skatteeffekten uppkommer genom att kapitalunderlaget för räntefördelning påverkas negativt och det uppstår en ränteeffekt inom ramen för räntefördelningen för den enskilde näringsidkaren. Vidare får en enskild näringsidkare årligen göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond med högst 30 procent, mot 25 procent för aktiebolag m.fl., av årets inkomst beräknad på visst sätt. Slutligen ska inte en enskild näringsidkare på sätt som gäller för juridiska personer beräkna någon schablonintäkt på avsättningarna.

Vid beskattning av enskild näringsverksamhet medges avdrag för en post i deklarationen som kallas *expansionsfond*. Syftet med denna är att ge en beskattning som motsvarar beskattningen hos ett enmansaktiebolag, närmare bestämt fonderade vinstmedel. Avsatt belopp är därför inte förmånsgrundande i socialförsäkringshänseende och medför inte att näringsidkaren påförs egenavgifter eller särskild löneskatt. Skatt tas ut genom en särskild statlig skatt, expansionsfondsskatt, med 26,3 procent. Expansionsfonden behöver inte återföras inom viss tid utan endast i vissa situationer, bl.a. om kapitalunderlaget för expansionsfond inte är tillräckligt eller när näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamheten.

För att motverka att ett belopp motsvarande expansionsfonden blir tillgängligt för näringsidkarens privata ändamål, finns regler som anger att expansionsfond får tas upp till högst ett belopp motsvarande 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond. Även detta kapitalunderlag beräknas på grundval av det skattemässiga egna kapitalet. Det överensstämmer i stora drag med kapitalunderlaget för räntefördelning men beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret. Härigenom kan en enskild näringsidkare göra avdrag för avsättning till expansionsfond

med ett belopp som motsvarar näringsverksamhetens hela resultat beräknat före avsättningen. En begränsning finns genom att en avsättning inte får leda till att det uppstår underskott i näringsverksamheten. Det är således av avgörande vikt för den enskilde näringsidkarens möjlighet att göra avsättning till expensionsfond vilka tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamheten.

2.2.3 Allmänna avgränsningsregler

Förvärvsinkomster hänförs till endera inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet. Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Näringsverksamhetsbegreppet har som grund haft samma lydelse sedan KL:s tillkomst.²⁷ Definitionen är av ramkaraktär och bestämmelsens närmare innebörd har skapats genom administrativ praxis²⁸ och rättpraxis. I takt med att arbetsmarknad, företagandet och andra omvärldsfaktorer ändrats har bestämmelsens innebörd förändrats i motsvarande mån.²⁹ År 2008 lades till ett nytt andra stycke i bestämmelsen som påverkar gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst.³⁰ I bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. En närmare analys av självständighetsrekvisitet ligger utanför denna avhandling och behandlas därför inte ytterligare.

För att en verksamhet ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet krävs, förutom att den är självständig, att den bedrivs yrkesmässigt. Härigenom sätts gränsen mot bl.a. hobbyverksamhet. Denna gränsdragning har under senare år diskuterats flitigt i litteraturen särskilt vad gäller innehav av hästar.³¹ Även denna frågeställning ligger utanför avhandlingen.

Enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL ska innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt³² till skog alltid räknas som näringsverksamhet oberoende av om verksamheten bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Effekten av att en fastighet klassificeras som näringsfastighet är att avkastningen från densamma ska räknas till näringsverksamheten. Enligt 13 kap. 6 § IL räknas kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital.³³

27. Jag har i två artiklar diskuterat avgränsningen mot inkomstslaget tjänst, Nilsson Skattenytt 1999, s. 418 ff. och Nilsson Skattenytt 2001, s. 255 ff.

28. Med administrativ praxis avser jag i detta sammanhang främst SKV:s beslut om att tilldela fysiska personer F-skattsedel.

29. Se vidare Nilsson Skattenytt 1999, s. 423 f.

30. Prop. 2008/09:62.

31. SKV:s skrivelse Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet, Antonsson och Rydén 2008, s. 254 ff. och Pelin och Augutsson 2009, s. 366 ff.

32. Beträffande avverkningsrätter se vidare avsnitten 4.4.6 och 4.4.7.

33. Motsvarande gäller för näringsbostadsrätter.

Däremot kan aldrig enligt samma bestämmelse innehav av privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder ingå i en näringsverksamhet. I detta sammanhang vill jag lyfta fram ett av HFD nyligen avgjort mål där innehavsregelns räckvidd prövas, RÅ 2010 ref. 111. Ägarna till en lantbruksfastighet bedrev hästuppfödning som enligt HFD inte uppfyllde näringsverksamhetskriterierna i 13 kap. 1 § första stycket IL. Frågan var om hästuppfödningen skulle ses som ett utlopp av fastighetsinnehavet och på den grunden anses som näringsverksamhet. HFD konstaterade först att

»(R)egeln tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna.»

Exempel på inkomster som föranleds av innehavet är hyresinkomster. Här är det fråga om *användning* av fastigheten genom uthyrning. *Nyttiggörandet* torde ta sikte på exempelvis att lantbrukaren nyttjar marken för odling av vete eller skogsägaren nyttjar marken för skoglig verksamhet. Inkomsterna uppstår genom försäljning av alstren från fastigheten. Enligt domstolen är det inte tillräckligt att djuren tillgodogör sig alstren från fastigheten. I dessa fall finns inte den direkta kopplingen mellan fastighet och avkastning från densamma. Även om det inte prövas i ärendet kan jag inte se att det föreligger någon skillnad i bedömningen av om det är andra slags djur som nyttjar fastigheten. Verksamheten med anknytning till fastigheten måste alltid uppfylla rekvisiten i 13 kap. 1 § första stycket IL. Detta gäller inte enbart djurhållning utan även annan verksamhet.

Klassificeringen av en fastighet som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet innehåller samtidigt gränstragningen mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital.³⁴ Detta skulle motivera att jag även behandlar frågor om fastighetsklassificering i avhandlingen. Jag behandlar emellertid endast tillgångar av lös egendoms karaktär varför jag i avhandlingen inte ytterligare diskuterar frågor relaterade fastighetsklassificering.

När KL infördes räknades flera olika slags inkomster till andra inkomstslag än som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Ränteinkomster och kapitalvinster räknades i många fall till något av inkomstslagen kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet. Beskattningen av dessa inkomster har i likhet med beskattningen av vinster och förluster hänförliga till anläggningstillgångar successivt flyttats över till inkomstslaget näringsverksamhet.³⁵ Genom 1990 års skattereform blev systematiken annorlunda och särskilda bestämmelser infördes för juridiska personer om att räntor, utdelningar, räntekostnader, kapitalvinster och kapitalförluster ska räknas till intäkt av näringsverksamhet.³⁶ Detta är en effekt av att juridiska personer

34. För en närmare redogörelse för denna problematik se Rydin 2003, s. 105 ff.

35. Gemensamt för samtliga näringsidkare är numera exempelvis att ersättning för avyttrade inventarier ska räknas till näringsverksamheten, se 18 kap. IL och 13 kap. 7 § IL.

36. 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL för juridiska personer och punkt 1 tredje stycket och punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 andra stycket och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL i fråga om handelsbolag.

enbart har ett inkomstslag. Här föreligger således en avgörande skillnad mot den enskilde näringsidkaren. Detta leder till frågan om vilken betydelse 13 kap. 1 § IL har när det ska bestämmas vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Bestämmelsen ändrades genom införandet av IL och numera anges att

»(T)ill inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet.»

Bestämmelsen följer samma systematik som avgränsningsreglerna för inkomstslagen tjänst och kapital.³⁷ Typiska inkomster som har sin grund i näringsverksamheten är ersättning för försäljning av varor och tjänster. Utgångspunkten är att såväl avkastning av som utgifter för respektive vinster eller förluster på tillgångar i näringsverksamheten ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller såväl lagertillgångar och inventarier som kapitaltillgångar. Tillgångarna ingår i den yrkesmässigt självständigt bedrivna förvärvsverksamheten.³⁸ Genom denna definition behövs inte längre särskilda bestämmelser om att exempelvis kapitalvinster ska räknas till näringsverksamheten utan detta följer redan av att avgränsningsregeln är generellt tillämplig i inkomstslaget näringsverksamhet.

Samtliga inkomster som en juridisk person uppbär ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.³⁹ Detta gäller även om det är inkomster som inte kan räknas till den egentliga näringsverksamheten.⁴⁰ I denna del är det skillnad i beskattningen av enskilda näringsidkare eftersom denne, på sätt framgår av de allmänna avgränsningsreglerna i respektive inkomstslag, ska fördela sina inkomster och utgifter mellan olika inkomstslag. Som framgår i nästa avsnitt görs gränsdragningen av den enskilda näringsverksamheten utifrån ett mer balansräkningsorienterat synsätt. I 13 kap. 1 § IL talas emellertid om inkomster och utgifter. Genom systematiken i IL kan jag dock inte se annat än att en förutsättning för att löpande avkastning, kostnad och kapitalvinst respektive kapitalförlust vid en avyttring ska kunna räknas till inkomstslaget näringsverksamhet är att tillgången eller skulden också räknas till näringsverksamheten. Faktum är att 13 kap. 1 § IL utifrån ett mer resultatorienterat synsätt sätter den yttersta gränsen för inkomstslaget näringsverksamhet. I IL finns dessutom en intäkts- och en kostnadsregel som närmast har ett resultaträknings-

37. Jfr 10 kap. 1 § och 41 kap. 1 § IL.

38. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 161.

39. Särskilda regler finns i bl.a. 8–9 kap. IL om att vissa inkomster är skattefria och utgifter inte avdragsgilla.

40. Regleringen finns i 13 kap. 2 § IL. Som exempel på inkomster utanför den egentliga näringsverksamheten nämns i förarbetena lotterivinster och kapitalförvaltning, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 163. I sammanhanget kan också uppmärksammas avgränsningen av den egentliga rörelsen inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet, som diskuteras i avsnitt 4.2.5. För fysiska personer som är delägare i handelsbolag räknas enligt 13 kap. 4 § IL handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital samt handelsbolagets penninglån som avses i 3 § samma kapitel till inkomstslaget tjänst.

perspektiv. Frågan är hur dessa bestämmelser förhåller sig till 13 kap. 1 § IL.

Den nuvarande lydelsen av intäktsregeln i 15 kap. 1 § IL⁴¹ överensstämmer i allt väsentligt med vad som redan år 1928 föreskrevs i KL beträffande inkomstslaget rörelse.⁴² Skillnaden är att det s.k. normalitetsvillkoret som tidigare fanns har utmönstrats.⁴³ Genom villkoret avgränsades bort kapitalvinster och kapitalförluster.⁴⁴ I intäktsregeln anges först exempel⁴⁵ på inkomster som ska räknas till näringsverksamheten och därefter anges att »alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.» Genom att normalitetskravet utmönstrats behöver således inte särskilt anges att exempelvis kapitalvinster och kapitalförluster avseende kapitaltillgångar kan räknas till näringsverksamheten. Semantiskt har genom IL intäktsregeln blivit bredare. Inkomsten behöver inte vara normal utan det räcker att fråga är om en inkomst i näringsverksamheten.

I IL anges att det ska vara fråga om inkomster i *näringsverksamheten* medan enligt SLK:s förslag skulle det, på motsvarande sätt som angavs i KL, vara fråga om en inkomst i *verksamheten*. Intressant är om det är en materiell skillnad mellan KL och SLK:s förslag å ena sidan och lydelsen i IL å andra sidan? Räckvidden av de båda begreppen har diskuterats av HFD i RÅ 2006 ref. 58 som gällde tillämpning av reglerna om koncernbidrag. Vid tidpunkten i fråga var ett villkor för att medges avdrag för lämnat koncernbidrag att dotterföretaget varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva *näringsverksamhet* av något slag.⁴⁶ Bestämmelsen fick sin lydelse genom införandet av IL då ordet *verksamhet* ersattes av ordet *näringsverksamhet*.⁴⁷ HFD uttalade att ett aktiebolag får anses bedriva en näringsverksamhet från det att bolaget är bildat intill dess det upphör. Således anses ett s.k. vilande bolag bedriva näringsverksamhet utan att någon egentlig aktivitet finns i bolaget. Motsvarande problematik gäller bl.a. vid tvångsvis återföring av periodiseringsfonder. Sådana ska återföras när den skattskyldige »upphör att bedriva näringsverksamhet.»⁴⁸ I förarbetena till sistnämnda reglering uttalade regeringen att så länge en svensk juridisk person inte har upphört finns näringsverksamheten kvar.⁴⁹ Härfter har bestämmelsen om koncern-

41. Numera anges att ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

42. 28 § och punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL.

43. Tidigare angavs att intäkten ska vara av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten.

44. Trots detta hänfördes vissa kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget rörelse. Detta reglerades särskilt, se exempelvis punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 kap. KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

45. Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar samt kapitalvinster.

46. 35 kap. 3 § p. 3 IL, i dess lydelse före den 1 januari 2009.

47. Ändringen kommenterades inte närmare i förarbetena, jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 425.

48. 30 kap. 8 § IL.

49. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 378 f.

bidrag ändrats för att även s.k. vilande bolag ska omfattas genom att ordet *verksamhet* åter används.

Vid lagtolkning är det min uppfattning att man, om inte skäl i det enskilda fallet talar emot, ska kunna utgå från att lagstiftaren har en konsekvent begreppsanvändning. Detta gäller särskilt beträffande användning av ett begrepp inom en lag. Tillämpas HFD:s tolkning i koncernbidragsmålet på intäktsregeln innebär detta att bestämmelsen fått en vidare omfattning än som gällde tidigare. Regeringen synes emellertid ha en annan uppfattning och anger att det ändrade ordvalet, *verksamhet* ersätts med *näringsverksamhet*, gjorts för att förtydliga att bestämmelsen endast omfattar inkomster i näringsverksamheten.⁵⁰ Vad man kan konstatera är att begreppen inte är synonyma utan de har olika innebörd. Ordet verksamhet används för att beteckna att det ska vara fråga om aktiviteter i företaget av något slag medan ordet näringsverksamhet används dels för att beteckna ett inkomstslag, dels för att avgränsa detsamma.

I 13 kap. 1 § IL talas om »inkomster ... på grund av näringsverksamhet» medan i 15 kap. 1 § IL talas om »inkomster i näringsverksamheten». Bestämmelserna synes ta sikte på samma sak. Regeringen anger i förarbetena, i samband med ett uttalande om att skattefria inkomster faller utanför inkomstslaget, att den yttersta ramen för inkomstslaget ges i 13 kap. 1 § IL. Denna avgränsar bort skattefria inkomster och enligt förarbetena har 15 kap. 1 § IL ingen betydelse i detta avseende.⁵¹ Sett till bestämmelsernas ordalydelse kan hävdas att förhållandet är det omvända. 13 kap. 1 § IL anger i steg ett vilka inkomster som *kan* räknas till näringsverksamheten medan i steg två avgörs skatteplikten vilken styrs av 15 kap. 1 § IL. En rimlig slutsats är att de nu nämnda bestämmelserna är likvärdiga. Därför är det olyckligt att i båda bestämmelserna utgår man från samma ord, *näringsverksamhet*, för att åstadkomma en avgränsning

Enligt min uppfattning är systematiken både otydlig och svårgreppbar. Det går inte att säga på vilket sätt de båda bestämmelserna överlappar respektive kompletterar varandra. Detta leder till tillämpningssvårigheter och är klart otillfredsställande. Skillnaden mellan bestämmelserna torde i avgränsningsfrågan få effekt enbart för juridiska personer. För enskilda näringsidkare är de båda bestämmelserna sannolikt likvärdiga. Den verksamhet som en enskild näringsidkare bedriver är dennes hela näringsverksamhet.

Avslutningsvis bör även kostnadssidan lyftas fram. I kostnadsregeln, 16 kap. 1 § IL, anges vilka kostnader som ska dras av.⁵² Noterbart är att bestämmelsen har en delvis annan utformning än 15 kap. 1 § IL. Avgränsningen görs utifrån en form av matchningsprincip. Utgiften måste gå att hänföra till inkomsterna. Härvid avses, utan att det anges uttryckligen, inkomster

50. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 191.

51. Jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 161 och 190 ff.

52. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

i näringsverksamheten. Den yttersta gränsen för avdragsgilla utgifter görs i 13 kap. 1 § IL. Eftersom för juridiska personer utgifter ska räknas till näringsverksamheten även om de inte ingår i den egentliga näringsverksamheten har, för ränteutgifter och kapitalförluster, motsvarande tillägg gjorts i kostnadsregeln. Jag kan inte se att 16 kap. 1 § IL ger någon vägledning i avgränsningsfrågan utan bestämmelsen har mer karaktären av avdragsbestämmelse och kompletterar i detta avseende 13 kap. 1 § IL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att innebörden av de olika avgränsningsbestämmelserna är svårbestämbar. Enligt min uppfattning innebär bestämmelsernas ordalydelse och systematiken i IL att den yttersta ramen för näringsverksamheten bestäms av 13 kap. 1 § IL. Avgränsningsreglerna för intäkter och kostnader synes för den enskilde näringsidkaren sakna betydelse i detta avseende. Dock finns det viss osäkerhet på intäktssidan eftersom bestämmelserna är otydliga.

2.2.4 Tillgångs- och skuldavgränsningsregler

I KL fanns inga särskilda bestämmelser som reglerade vilka tillgångar och skulder som skulle hänföras till näringsverksamheten. Regleringen hade som grund ett resultaträkningsperspektiv, men undantag fanns. Exempelvis angavs i punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL att ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten räknas som intäkt av näringsverksamhet. Motsvarande gällde enligt 23 § KL för skuldsidan.⁵³

Genom 1990 års skattereform infördes dels reglerna om surven, dels reglerna om negativ räntefördelning. Båda regelsystemen byggde på att den enskilde näringsidkaren kunde identifiera ett skatrerättsligt eget kapital.⁵⁴ En sådan lagstiftningsteknik hade tidigare ansetts medföra tillämpningsproblem och därför inte införts.⁵⁵ I förarbetena diskuteras trots detta inte närmare vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Även lagtexten var oklar. Diskussionen i förarbetena var koncentrerad till aktiebolag och framför allt hur underlaget för K-surven skulle beräknas i koncerner.⁵⁶ Som angavs ovan kom genom skattereformen ett aktiebolags samtliga intäkter och kostnader att beskattas som inkomst av näringsverksamhet, även om de inte kunde hänföras till den egentliga näringsverksamheten. Motsvarande synes ha gällt vid beräkning av underlaget för K-surv. Samtliga tillgångar och skulder som ägdes av ett aktiebolag skulle som grund medräknas. Vissa särskilt reglerade undantag fanns, exempelvis skulle inte aktier räknas som tillgång om utdelningen från dessa var skattefri.⁵⁷ När det gäller enskilda näringsidkares innehav av

53. Exempelvis angavs att till kostnad i näringsverksamheten hänfördes ränta på lån för anskaffande av inventarier och andra tillgångar i näringsverksamheten.

54. Tillämpningen av reglerna om negativ räntefördelning sköts dock upp i avvaktan på nya beskattningsregler för enskilda näringsidkare, se prop. 1993/94:50 s. 228.

55. Prop. 1993/94:50 s. 227.

56. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 522 ff.

57. 3 § lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv.

aktier och andra värdepapper reglerades särskilt att sådana tillgångar inte skulle räknas till näringsverksamheten.⁵⁸

Vissa remissinstanser ansåg att underlaget för K-surven borde av förenklingsskäl beräknas på tillgångarnas bokförda värde. Detta avfärdades av regeringen som ansåg att endast poster som haft skattemässig verkan skulle påverka underlaget.⁵⁹ Sammantaget innebar detta att underlaget utgjordes av det beskattade egna kapitalet.⁶⁰ I denna del synes den bokföringsmässiga avgränsningen och värderingen inte haft en styrande effekt.

Desto större utrymme ägnades i förarbetena åt räntebalansproblemet för enskilda näringsidkare, närmare bestämt den situationen då underlaget för K-surven var negativt. Detta kunde bli effekten om den enskilde näringsidkaren dels överflyttat lån hänförliga till privatsfären till näringsverksamheten, dels det uppstått underskott i näringsverksamheten som täckts med lån. Enbart det först angivna problemet ansågs nödvändigt att korrigera för.⁶¹ En annan situation som togs upp var överflyttning av bankmedel till näringsverksamheten, men den ansågs inte vara något problem.⁶² Ett närliggande fall som inte nämndes var att den enskilde näringsidkaren flyttade över bankmedel till privatsfären. Detta gav samma effekt, att räntekomsten kunde beskattas lindrigare. Någon ytterligare diskussion fördes inte om vilka tillgångar och skulder som skulle ingå i kapitalunderlaget för negativ räntefördelning.

År 1994 gick lagstiftaren vidare och införde reglerna om positiv räntefördelning och expansionsfond. Systematiken, som byggde på den i survlagstiftningen, reglerade särskilt vilka tillgångar och skulder som skulle anses ingå vid beräkning av kapitalunderlaget. Även om det är förenat med problem för en enskild näringsidkare att beräkna ett skattemässigt eget kapital ansåg lagstiftaren att vid den tidpunkten hade förutsättningarna ändrats. Reglerna om K-surv hade tillämpats tre taxeringar och såväl skattskyldiga som SKV ansågs ha tillräcklig erfarenhet av beräkning av kapitalunderlag.⁶³

Av 2 § RFL framgick att i fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo utgörs kapitalunderlaget av skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten. I förarbetena förs en kort diskussion om dels vilka principer avgränsningen ska vila på, dels om behovet av reglerna om negativ räntefördelning. I detta sammanhang måste återges ett förarbetsuttalande av mycket central betydelse för både min avhandling och tillämpning av bestämmelserna när det gäller avgränsningen.⁶⁴

58. 4 § lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv.

59. Detta innebar att exempelvis uppskrivning och nedskrivning av värdet på tillgångar och skulder i bokföringen som inte fick skattemässig verkan inte skulle påverka kapitalunderlagets storlek.

60. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 523.

61. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 582 ff.

62. För en närmare diskussion om ränteutgifter hänvisas till kapitlen 4 och 8.

63. Prop. 1993/94:50 s. 227 f.

64. Prop. 1993/94:50 s. 229.

»Utgångspunkten för den skattskyldiges inkomstberäkning av näringsverksamheten är hans redovisning. God redovisningssed innebär att enskilda näringsidkare i bokföringen skall göra noggrann åtskillnad mellan näringsverksamheten och privatekonomin. På grundval härav beräknas bl.a. kapitalunderlaget för räntefördelningen m. m. ...

... Förslaget innebär inte någon ändring i det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning. Det framstår inte som sannolikt att reglerna om räntefördelning leder till att enskilda näringsidkares syn på värdet av en tillförlitlig redovisning påverkas. Motsatsen är snarare fallet eftersom reglerna inte medför skattemässiga incitament som kan påverka redovisningen.»

I regelverket fanns särskilda justeringsbestämmelser. Exempelvis skulle, på motsvarande sätt som gäller idag, periodiseringsfond räknas som skuld. Det är naturligt att detta regleras särskilt eftersom enskilda näringsidkare inte behöver göra motsvarande avsättning till periodiseringsfond i bokföringen.⁶⁵ I samma bestämmelse angavs att även andra reserveringar ska räknas som skuld. Som exempel i detta sammanhang kan nämnas avsättning för framtida utgifter. Sådana poster omfattas inte sällan av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning. Posten omfattas därmed av det synsätt som framkommer i ovan nämnda förarbetsuttalande.

Uttalandet som görs i samband med att avgränsningsproblematiken för skulder diskuteras synes inte begränsa sig till skuldredovisning utan snarare vara ett mer allmänt uttalande om efter vilka grunder och principer kapitalunderlaget ska beräknas. Enbart utifrån detta förarbetsuttalande och reglerna i RFL går det emellertid inte att dra slutsatsen att det är fråga om en skatterättslig princip att god redovisningssed styr inte bara periodiseringen utan även den enskilde näringsidkarens skatterättsliga avgränsning av tillgångar och skulder. Vad man kan säga är att vid det tillfället ansåg lagstiftaren att bokföringen hade stor betydelse när kapitalunderlaget för räntefördelning ska beräknas.⁶⁶

Samtidigt är det tydligt att det finns särskilda skatterättsliga begränsningar. Kapitalplaceringar i aktier och andra värdepapper hänförs inte till näringsverksamhet.⁶⁷ Avkastning och kapitalvinst beskattas som inkomst av kapital. Placerar en enskild näringsidkare överskottsmedel i värdepapper utgör detta skattemässigt ett uttag från verksamheten.

De skilda lagstiftningsteknikerna i KL och RFL kunde ge upphov till tillämpningsproblem. Detta föranledde ett förhandsbesked och i RÅ 1997

65. Här finns en avgörande skillnad mot aktiebolag och dess ekonomiska dubbelbeskattning. Utan ett krav på avsättning i räkenskaper skulle ett aktiebolag kunna dela ut i bolaget obeskattade vinstmedel.

66. I avhandlingens andra del analyseras problemet mer utförligt.

67. Om en enskild näringsidkare bedriver exempelvis byggnadsrörelse kan ett innehav av andelar i ett fastighetsförvaltande företag anses tillhöra näringsverksamheten om andelarna skatterättsligt klassificeras som lagertillgångar, jfr 27 kap. IL. I bokföringen klassificeras andelarna inte sällan som anläggningstillgångar. Någon överensstämmelse föreligger då inte mellan den skatterättsliga klassificeringen och bokföringen.

ref. 5 II utvecklade HFD att den rimliga utgångspunkten är att en viss placering bör behandlas enhetligt oavsett om det är fråga om i vilket inkomstslag ränta ska beskattas eller tillämpning av RFL. HFD ansåg att det bör föreligga symmetri mellan olika delar av inkomstbeskattningen när den enskilda näringsverksamheten avgränsas.

I IL löses symmetrifrågan genom att reglerna i KL och RFL har sammanförts. Härigenom har även tagits ett ytterligare kliv mot ett mer renodlat skatterättsligt balansräkningsperspektiv för den enskilde näringsidkaren. Som angavs ovan innebär formuleringen av 13 kap. 1 § IL – *på grund av näringsverksamhet* – att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på *tillgångar i näringsverksamheten* också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten betraktas då inte bara lagertillgångar och inventarier utan även vissa kapitaltillgångar. 13 kap. 1 § IL styr vilka inkomster som är skattepliktiga och utgifter som är avdragsgilla.⁶⁸

Avgörande för den enskilde näringsidkarens beskattning är således till vilken förmögenhetssfär som tillgångar och skulder ska hänföras. Även om 13 kap. 1 § IL anger den yttersta ramen för näringsverksamheten ger den ingen närmare ledning i avgränsningsfrågan. För att slippa ha olika avgränsningsregler för enskilda näringsidkare utspridda i IL har lagstiftaren infört tre avgränsningsregler.

- 13 kap. 6 § om beskattning av kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är kapitaltillgångar.
- 13 kap. 7 § är avgränsningsregeln för lös egendom (med undantag av näringsbostadsrätt).
- 13 kap. 8 § är avgränsningsregeln för skulder.

De tre bestämmelserna ska ses som ett komplement till och specificering av 13 kap. 1 § IL. Systematiken innebär att avgränsningen är generell och allomfattande i inkomstslaget näringsverksamhet och får effekt oberoende av om det är fråga om löpande beskattning eller beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning.⁶⁹ Är det fråga om tillgångar som klassificeras som kapitaltillgångar ska kapitalvinst eller kapitalförlust räknas till näringsverksamheten. En viktig fråga för avhandlingen är om avgränsningsreglerna är heltäckande och om så inte är fallet hur den oreglerade situationen ska hanteras, dvs. finns det en övergripande princip för hur avgränsningsfrågor ska lösas. Frågan diskuteras utförligt i avhandlingens andra del och i utvärderingen.

Enligt 13 kap. 1 § IL räknas innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter alltid som näringsverksamhet.⁷⁰ Någon annan avgränsnings-

68. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 191 och 197.

69. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 160.

70. En för avgränsningsproblematiken central frågeställning är definitionen av vad som avses med näringsverksamhet. I denna del hänvisas till Rydin 2003.

bestämmelse för fastigheter finns inte. Effekten av detta är att sådana tillgångar alltid ska räknas som tillgång i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Tillgångens värde ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond och avkastningen från fastigheten räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Även om fastigheten räknas som tillgång i näringsverksamheten ska enligt 13 kap. 6 § IL för enskilda näringsidkare kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital. Klassificeras fastigheten som lagertillgång ska vid avyttring ersättningen tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt 13 kap. 7 § IL är utgångspunkten att delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. samma lag inte räknas som tillgång i näringsverksamheten. I uppräknningen ingår all lös egendom utom näringsbostadsrätter. Den teknik som lagstiftaren valt medför att som utgångspunkt ska all lös egendom för en fysisk person hänföras till privatsfären. Genom att en tillgång inte räknas till näringsverksamheten kommer varken inkomster från eller utgifter för dessa tillgångar att redovisas i näringsverksamheten utan oftast i inkomstslaget kapital.⁷¹ Inte heller ska tillgångens värde beaktas vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning eller expansionsfond.⁷² Enligt avgränsningsregelns andra stycke ska följande tillgångar räknas som tillgång i näringsverksamheten,⁷³

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet och tillgodohavandet hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Avgränsningsregeln kan vid en första anblick anses både klar och uttömmande. Är vissa villkor uppfyllda ska tillgången räknas till näringsverksamheten. Gränsdragningsproblem kommer alltid att uppstå. Om osäker-

71. Tillgångar kan i vissa fall hänföras till inkomstslaget tjänst, antingen för en anställd eller inom ramen för en hobbyverksamhet.

72. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 167.

73. I avhandlingens andra del kommer jag utförligt att behandla de olika tillgångarna ur ett avgränsningsperspektiv.

het finns uppstår bl.a. frågan vem som har bevisbördan för att tillgångarna vid tillämpning av 13 kap. 7 § andra stycket IL räknas till näringsverksamheten. Frågor kring bevisbördan och bevisvärdering är omfattande och omfattas inte av denna avhandling. En synpunkt vill jag dock framföra.

Som angavs är utgångspunkten att tillgångar av lös egendoms natur tillhör privatsfären för den enskilde näringsidkaren och att under vissa förutsättningar ska tillgångarna räknas till näringsverksamheten. Frågan blir således vem som har bevisbördan för det senare. En allmän utgångspunkt i den ordinarie taxeringen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktsidan och den skattskyldige har bevisbördan för kostnadssidan.⁷⁴ Beträffande bankmedel är det fråga om dels i vilket inkomstslag räntetäkterna ska redovisas, dels beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning. Enligt den generella principen har den enskilde näringsidkaren bevisbördan för intäktsidan, i detta fall i vilket inkomstslag intäkten ska redovisas. Kapitalunderlaget för räntefördelning kan vara både positivt och negativt. I det förra fallet är det frivilligt att tillämpa reglerna medan i det senare fallet är det tvingande och dessutom en omfördelning av inkomsten från inkomstslaget kapital till näringsverksamhet. Motsvarande resonemang gäller för andelar i kooperativa föreningar. För andelar tillkommer att innehavet ska betingas av näringsverksamheten. I detta ryms ett subjektivt rekvisit.⁷⁵ Samtidigt kan konstateras att beträffande inventarier dels påverkar deras värde kapitalunderlaget för räntefördelning, dels bygger årets värdeminskningsskatt, dvs. en kostnadspost, på att tillgången räknas till näringsverksamheten. Detta innebär att samma tillgång kan påverka både en intäktspost och en kostnadspost.

Frågan om vem som har bevisbördan för att olika tillgångar ingår i näringsverksamheten är därför komplex och någon enhetlig princip är svår att ge. Det faktum att en tillgång kan påverka både intäkt- och kostnadsidan gör det än mer problematiskt. Samtidigt finns i rättspraxis exempel på att den angivna huvudprincipen inte alltid kan upprätthållas fullt ut, dvs. det kan vara den skattskyldige som ska visa hur en viss intäkt ska redovisas.⁷⁶ I enskilda fall kan detta vara den enda modell som är praktiskt möjlig. Tillgångsredovisningen bygger mycket på syftet med innehavet och hur tillgången används. Detta talar för att det i första hand är den skattskyldige som ska visa att villkoren är uppfyllda för att en tillgång ska räknas till näringsverksamheten. Någon rättspraxis som behandlar frågeställningen finns inte och något stöd går inte att finna i förarbetena till bestämmelsen för varken den ena eller andra linjen.⁷⁷

Vad åter gäller avgränsningen uttalas i 13 kap. 7 § IL för vissa tillgångar särskilda villkor som ska vara uppfyllda för att tillgången ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Exempelvis anges att innehavet av ande-

74. Leidhammar s. 70 ff.

75. Se vidare avsnitt 6.3.2

76. Se bl.a. 2001 ref. 22.

77. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 159 ff.

lar i kooperativa föreningar ska betingas av näringsverksamheten.⁷⁸ Varken för lagertillgångar eller inventarier uttalas något sådant krav. Systematiken i denna del synes innebära att definitionen av lagertillgångar respektive inventarier görs i respektive värderingskapital. I dessa kapitel finns dock inga särskilda avgränsningsbestämmelser.⁷⁹ Systematiken innebär att klassificeras tillgången som lager eller inventarium anses den automatiskt ingå i näringsverksamheten.⁸⁰ Slutligen för exempelvis kundfordringar och liknande tillgångar är systematiken annorlunda. Där ges ingen direkt ledning för avgränsningen varken i bestämmelsen eller i någon annan särskild avgränsningsregel.

Enligt min uppfattning förefaller 13 kap. 7 § IL enkel att tillämpa men faktum kvarstår att dels finns inte någon tydlig linje i frågan om bevisbörd, dels att bestämmelsen som sådan är otydlig. En viktig fråga är om det går att finna någon övergripande princip om hur tillgångsavgränsningen ska ske eller om det råder mer eller mindre fri »tillgångsallokering» för den enskilde näringsidkaren. Någon vägledning ger inte förarbetena till IL. Den teknik som fanns i RFL för att bestämma vilka tillgångar som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren är i princip densamma som numera finns i 13 kap. 7 § IL. Tillhör en tillgång näringsverksamheten enligt nämnda bestämmelse får detta en generell inkomstskattemässig effekt, exempelvis beskattas avkastningen som inkomst av näringsverksamhet och tillgången ingår i underlaget för räntefördelning. Att lagstiftaren valt samma teknik som i RFL skulle kunna innebära att denne ansett att samma resonemang som användes vid införandet av RFL nu ska ligga till grund för tolkning av IL, dvs. i det fall avgränsningen i bokföringen är gjord i enlighet med god redovisningssed den skatterättsliga avgränsningen ska göras på grundval härav.

Slutligen finns en särskild avgränsningsregel för skulder, 13 kap. 8 § IL. Enligt denna bestämmelse ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten. På motsvarande sätt som kostnadsregeln i 16 kap. 1 § IL bygger skuldregeln på en form av skatterättslig matchningsprincip. Någon direkt ledning om bevisbördans placering när det ska avgöras om en skuld ska räknas till näringsverksamheten går inte att utläsa varken av bestämmelsens ordalydelse eller dess förarbeten.⁸¹

En avgörande fråga är om avgränsningsfrågan på något sätt omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning? Omfattas inte frågan av sambandet är en alternativ tolkning av systemets uppbyggnad att i det fall avgränsningen av och klassificeringen i bokföringen är gjord i enlighet med god redovisningssed presumeras denna vara korrekt även ur IL:s synvinkel. Något svar är omöjligt att ge enbart

78. Se vidare kapitel 6.

79. 17 kap. IL avseende lager och 18 kap. IL avseende inventarier.

80. Jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 168.

81. Innebörderna av 13 kap. 8 § IL diskuteras utförligt i kapitel 8.

utifrån en analys av 13 kap. 1 och 6–7 §§ IL och dess förarbeten. Det krävs dessutom en närmare analys av de enskilda posterna. Jag återkommer till frågan i utvärderingsavsnittet.

2.2.5 Sammanfattning – den enskilde näringsidkarens beskattningssituation

Fysiska personer beskattas i tre inkomstslag. Avgränsningen mellan de olika inkomstslagen är avgörande för avgifts- och skatteuttag. På förvärvsinkomster, inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst, utgår sociala avgifter och inkomstskatt. Den senare är progressivt med kommunal och statlig inkomstskatt. Inkomst av kapital beskattas proportionellt med 30 procent statlig inkomstskatt. Stora förändringar har under senare år gjorts inom ramen för uttag av egenavgifter. Detta kan variera mellan 0 och 28,97 procent beroende på aktivitetsgraden i näringsverksamheten respektive näringsidkarens ålder. Därmed kan skatte- och avgiftsuttaget inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet variera i lika stor omfattning som mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital.

Grunden är att hela överskottet i näringsverksamheten beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Genom 1994 års företagsskattereform ändrades denna princip genom införandet av räntefördelningssystemet.⁸² Numa ska den del av överskottet som motsvarar en schablonmässigt beräknad kapitalavkastning dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och tas upp i inkomstslaget kapital (positiv räntefördelning). Om kapitalunderlaget är negativt ska istället ett belopp tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet samtidigt som motsvarande belopp dras av i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Räntefördelningen beräknas utifrån dels en räntesats, dels ett kapitalunderlag. Detta utgörs av det skatterättsliga egna kapitalet i näringsverksamheten, skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Generellt gäller att endast färdigbeskattade tillgångar kan räknas som tillgång. Huvudregeln är därför att tillgångar och skulder ska tas upp till skattemässigt värde. Avgränsningen av näringsverksamheten är av avgörande betydelse för det slutliga skatteuttaget för en enskild näringsidkare eftersom möjligheten till räntefördelning styrs framför allt av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten.

Det kan finnas incitament i ett enskilt fall att allokera tillgångar och skulder på visst sätt för skatteoptimering. Detta är naturligtvis problematiskt för lagstiftaren, särskilt när avgränsningsregler ska skapas. Härvid kan konstateras att genom 1994 års företagsskattereform har förhållandena ändrats på så sätt att den skattskyldig inte sällan anser det mer fördelaktigt att allokera tillgångar och skulder på visst sätt medan lagstiftaren haft helt

82. Samtidigt infördes två nya reserveringsmöjligheter, periodiseringsfond och expansionsfond. Den senare tillkom för att skapa neutralitet mellan olika företagsformer när det gäller möjligheten att investera med enkelbeskattade vinstmedel.

andra utgångspunkter. Detta påverkar på olika sätt tillämpning och tolkning av bestämmelserna.

Utgångspunkten är att såväl avkastning av som utgifter för respektive vinster eller förluster på tillgångar i näringsverksamheten ska räknas till näringsverksamheten. Detta gäller såväl lagertillgångar m.m. och inventarier som kapitaltillgångar. Tillgångarna ingår i den yrkesmässigt självständigt bedrivna förvärvsverksamheten. Genom denna definition behövs inte längre särskilda bestämmelser om att exempelvis kapitalvinster ska räknas till näringsverksamheten. Detta följer redan av 13 kap. 1 § IL. Härutöver finns i 15 kap. 1 § IL en avgränsningsregel för intäkter. Bestämmelserna torde ur avgränsningssynvinkel vara likvärdiga för enskilda näringsidkare. Avgränsningsregeln för kostnader i 16 kap. 1 § IL synes inte tillföra något vad gäller avgränsningsproblematiken utan den har mer karaktären av renodlad avdragsbestämmelse. Dock kan konstateras att de olika avgränsningsbestämmelsernas innebörd är svårbestämbar och bestämmelserna är oklara. Detta kan leda till tillämpningssvårigheter.

Genom införandet av IL blev det tydligare för den enskilde näringsidkaren att avgränsningsfrågan mer har karaktären av ett balansräkningssynsätt. Två nya bestämmelser infördes, 13 kap. 7–8 §§ IL. De ska ses som ett komplement till och specificering av hur inkomstslaget näringsverksamhet avgränsas i 13 kap. 1 § IL. Systematiken innebär att avgränsningen är generell och allomfattande. Ska exempelvis en tillgång räknas till näringsverksamheten får detta effekt både vad gäller den löpande beskattningen och beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

2.3 Den enskilde näringsidkarens bokföring

2.3.1 Inledning

Begreppet redovisning ges ofta en mycket bred innebörd och innefattar även intern redovisning. Med intern redovisning avses bl.a. sådan information som är nödvändig för företagsledningens m.fl. planering och kontroll av verksamheten. Internredovisningen ligger också till grund för framtagande av nyckeltal m.m. och omfattas inte av någon särskild lagreglering. Internredovisningen har inte heller någon betydelse för beskattningen och den behandlas inte vidare i avhandlingen. Den externa redovisningen omfattar den löpande bokföringen, årsbokslut, års- och koncernredovisningarna och delårsrapporten.⁸³

I en undersökning av bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen är en viktig del i detta att identifiera vilka regler som styr bokföringen. Det gäller oberoende av om det är fråga om ett rättsligt eller praktiskt samband. Därför är redogörelse och analys i detta avsnitt viktiga

83. Prop. 1998/99:130 s. 173.

för min systematisering. I detta ligger även diskussionen om hur den nya normgivningen ska tolkas, men denna diskuteras först i nästa kapitel.

Redovisningsreglerna finns i flera olika lagar. De lagar vars räckvidd omfattar enskilda näringsidkare är BFL och ÅRL.⁸⁴ I nästa avsnitt redogör jag kort för båda lagarna och hur de förhåller sig till varandra för den enskilde näringsidkaren. Eftersom den enskilde näringsidkaren inte är en juridisk person måste denne även i bokföringen dela upp sin förmögenhet i två delar, privatsfären respektive företaget. Den bokföringsmässiga avgränsningen diskuteras kort i det nästföljande avsnittet.

Såväl nuvarande BFL och ÅRL som äldre regleringar har stora inslag av ramlagskaraktär. De kompletteras med annan normgivning, god redovisningssed. God redovisningssed bygger numera till stor del på skrivna normer.⁸⁵ Beroende på vilka normer företaget väljer att tillämpa kan det skilja sig väsentligt åt vad avser avgränsnings-, värderings- och periodiseringsfrågor. Därför är det av avgörande vikt för företaget att avgöra vilka normer som kan följas och som de facto följs. Huvuddelen av detta avsnitt ägnas åt den enskilde näringsidkarens normval. Detta är särskilt intressant eftersom redovisningslagstiftningen befinner sig i en starkt föränderlig fas. Denna del av undersökningen är nödvändig om man ska jämföra och analysera bokföringens påverkan på den skatterättsliga avgränsningen.

2.3.2 Allmänt om lagstiftningen

BFL ska tillämpas av alla bokföringsskyldiga oberoende av form och verksamhet. I lagen finns regler om bl.a. räkenskapsår, bokföringsskyldighetens innebörd, löpande bokföring och verifikationer, hur den löpande bokföringen ska avslutas och arkivering. Bokföringsskyldigheten innebär att företaget ska löpande bokföra alla affärshändelser. Med affärshändelse avses enligt 1 kap. 2 § punkt 6 BFL alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företags ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. För den enskilde näringsidkaren anses ett uttag från näringsverksamheten till privatsfären vara en affärshändelse trots att det inte är en relation med omvärlden. Detta bygger på att den enskilde näringsidkaren enbart är bokföringsskyldig för sin näringsverksamhet. Endast de tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader som hör till verksamheten ska tas med i bokföringen.⁸⁶

84. ÅRL ska tillämpas av i stort sett samtliga företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning. Finansiella företag och försäkringsföretag ska i stället tillämpa ÅRKL eller ÅRFL. I praktiken bedriver inte enskilda näringsidkare sådan verksamhet att de måste följa ÅRKL eller ÅRFL, varför jag inte behandlar dessa lagar i avhandlingen.

85. I nästa kapitel diskuteras ytterligare innehållet i god redovisningssed och hur detta bestäms.

86. Prop. 1998/98:130 s. 381. I detta sammanhang måste också nämnas BFN R 11 där BFN ställer upp vissa förutsättningar för att en post ska få redovisas i företaget. Denna rekommendation behandlas i respektive kapital i avhandlingens andra del.

När en viss post väl hänförs till näringsverksamheten uppkommer nästa avgränsningsproblem hur exempelvis tillgången ska klassificeras. Ska en tillgång klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång respektive en skuld som kortfristig eller långfristig? Även omklassificering inom näringsverksamheten, exempelvis på grund av ändrad användning av en tillgång, är en affärshändelse som ska dokumenteras. BFL innehåller inga direkta bestämmelser om klassificering. Tekniskt har detta lösts på så sätt att BFL hänvisar till ÅRL eller den kompletterande normgivningen. Företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut ska följa bestämmelser och principer som de kommer till uttryck i ÅRL medan företag som ska upprätta ett förenklat årsbokslut ska tillämpa BFN:s K1-regler. Sedan år 2007 ska samtliga enskilda näringsidkare avsluta den löpande bokföringen.

2.3.3 Avgränsningsregeln

Som framgår ovan finns i IL flera olika avgränsningsregler för båda avgränsning av och i näringsverksamheten. Även i redovisningslagstiftningen finns avgränsningsregler. Den enskilde näringsidkaren ska klyva sin förmögenhetsmassa i två delar, en hänförlig till företaget och en till privatsfären. Bokföringsskyldigheten omfattar enligt 2 kap. 6 § BFL endast den del av personens verksamhet som kan hänföras till näringsverksamheten. Den fråga som först aktualiseras är vad som innefattas i uttrycket *näringsverksamhet*.⁸⁷

Begreppet näringsverksamhet finns inte definierat i BFL. I förarbetena anges att det inte finns anledning att frånga reglerna i GBFL om när fysiska personer är bokföringsskyldiga och att begreppet är avsett att ha väsentligen den innebörd som var fallet i GBFL.⁸⁸ Inte heller i GBFL fanns någon definition. I förarbetena diskuterades om man skulle knyta bokföringsskyldighetens omfattning till det skatterättsliga rörelsebegreppet eller det civilrättsliga begreppet »näringsidkare». Allmänt sett kan man säga att det civilrättsliga begreppet oftast ges en relativt vidsträckt innebörd och innefattar alla de som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art.⁸⁹

Ledordet i förarbetena är att verksamheten ska bedrivas *yrkesmässigt*. Verksamhetens omfattning har inte någon avgörande betydelse utan även en liten verksamhet kan bedrivas yrkesmässigt. Är verksamheten endast obetydlig torde den inte anses yrkesmässig. Exempelvis anses normalt inte den som vid sidan om sin egentliga sysselsättning åtar sig mindre hantverksysslor för annans räkning bedriva näringsverksamhet.⁹⁰

Som framgår ovan inträder bokföringsskyldigheten när en fysisk person

87. 2 kap. 6 § BFL

88. I GBFL föreskrevs att näringsidkare är bokföringsskyldiga medan i BFL föreskrivs att en fysisk person är bokföringsskyldig för sin näringsverksamhet.

89. Prop. 1975:104 s. 139 ff. och s. 203 f.

90. Prop. 1975:104 s. 203.

bedriver näringsverksamhet. Detta innebär samtidigt att bokföringsskyldigheten upphör när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet. Enligt BFN anses en person inte längre bedriva näringsverksamhet när denne faktiskt har slutat med den aktivitet som utgjorde näringsverksamhet. Vid avslutande av en näringsverksamhet anses den fortgå, även om det inte finns någon direkt aktivitet, under en rimlig avvecklingstid. Denna kan variera beroende på typ och omfattning av den verksamhet som bedrivits. Motsvarande synsätt bör gälla när verksamheten ska starta. Innan den faktiska verksamheten börjar bedrivas kan krävas marknadsundersökningar, investeringar m.m. och redan detta torde konstituera en bedriven näringsverksamhet. Det måste göras en helhetsbedömning i det enskilda fallet. Härvid kan naturligtvis ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms ur inkomstskatterättslig synvinkel. Verksamheten anses normalt vara bokföringspliktig om den beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.⁹¹ I detta sammanhang kan det uppstå en skild bedömning mot den inkomstskatterättsliga bedömningen. När en fysisk person startar en enskild näringsverksamhet ska denne det första beskattningsåret dra av även sådana utgifter i verksamheten som uppkommit före starten. Enligt BFL kan det anses vara en verksamhet av ekonomisk art redan genom nämnda investeringar

En verksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.⁹² I den skatterättsliga definitionen av begreppet näringsverksamhet finns således ytterligare ett rekvisit, att verksamheten ska bedrivas självständigt. Något sådant krav uppställs inte i redovisningslagstiftningen. Det innebär att en yrkesmässig verksamhet som bedrivs osjälvständigt kan vara bokföringspliktig.

En intressant frågeställning är om begreppet yrkesmässig har samma innebörd sett ur inkomstskatterättslig respektive bokföringsmässig synvinkel. Inkomstskatterättsligt brukar hävdas att i begreppet yrkesmässig ligger att verksamheten ska bedrivas med vinstsyfte, avgränsningen mot hobby, och varaktigt, avgränsningen mot kapitalvinst. Sett till uttalandena i förarbetena till GBFL kan man notera å ena sidan att inget motsäger att begreppen ska ha samma betydelse skatte- och bokföringsmässigt, men å andra sidan uttalas inte heller att begreppen ska ha samma betydelse.

Ur principiell synvinkel är det inget som hindrar att begreppet ges olika innehåll i respektive lagstiftning. Allmänt sett är det dock lämpligt att så långt möjligt ge samma begrepp liknande innehåll. Vid lagtolkning bör man, åtminstone i avsaknad av starka skäl däremot, utgå från att lagstiftaren har en konsekvent begreppsanvändning. Som angavs ovan bygger det bokföringsmässiga näringsverksamhetsbegreppet på den bredare civilrättsliga innebörden vilket innebär att det inte finns någon identitet mellan bokföringsskyldigheten och inkomstlaget näringsverksamhet för en fysisk person. Exempelvis kan en fysisk person vara bokföringsskyldig för en verksamhet som inte ska beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.

91. Prop. 1998/99:130 s. 381.

92. Se avsnitt 2.2.3.

Ett och samma begrepp har således olika innehåll beroende på vilken lagstiftning som tillämpas.

Historiskt har bokföringsskyldigheten vållat bekymmer för företag som bedriver fastighetsförvaltning. Detta har numera lösts på det sättet att bokföringsskyldigheten knyts till om fastigheten enligt definitionen i IL räknas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.⁹³ I detta fall råder således identitet mellan bokföringsskyldigheten för verksamheten och skatteplikten i inkomstslaget näringsverksamhet för densamma. Innehavare av en fastighet som skatterättsligt klassificeras som en näringsfastighet är bokföringsskyldig även om verksamheten inte bedrivs yrkesmässigt. På motsvarande sätt konstituerar aldrig ett innehav av en fastighet som skatterättsligt klassificeras som privatbostadsfastighet bokföringsskyldighet. Inte ens om den hyrs ut i sådan omfattning att verksamheten ur principiell synvinkel kan betecknas som yrkesmässig uppstår bokföringsskyldighet.

Genom att bokföringsskyldigheten omfattar endast företaget bestäms också gränsdragningen mellan privat- och näringsverksamhetssfären. Eftersom den yttre ramen för den bokföringsmässiga och skattemässiga avgränsningen skiljer sig åt kan olika tillämpningsproblem uppstå. För en fysisk person kan detta innebära att denne är bokföringsskyldig utan att skatterättsligt bedriva näringsverksamhet, exempelvis när denne uppträder som uppdragstagare. Även den som bedriver hobbyverksamhet kan anses bokföringsskyldig. Detta skapar tillämpningsproblem särskilt i de fall avgränsningen i bokföringen ska styra eller på annat sätt påverka den skatterättsliga avgränsningen. Effekten kan bli märklig. Detta gäller både avgränsningen av och inom näringsverksamheten.

2.3.4 Särskilt om näringsverksamhet utomlands

En annan intressant fråga är den geografiska avgränsningen av näringsverksamheten. En enskild näringsidkare kan på motsvarande sätt som gäller för aktiebolag bedriva näringsverksamhet utanför Sverige. Det kan vara fråga om att personen ifråga bedriver verksamheten i både Sverige och ett annat land eller enbart i ett annat land. I BFL anges att en person är bokföringsskyldig för hela sin näringsverksamhet. Någon territoriell begränsning finns inte i BFL. När det gäller utländska filialer hänvisas i 2 kap. 7 § BFL till lagen om utländska filialer m.m. Denna gäller endast för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.⁹⁴ Naturligtvis torde motsvarande lagregler finnas i andra länder och då kan de svenska företagen omfattas av sådan reglering.

I BFL finns vissa undantag från lagens tillämpning om verksamhet bedrivs även utomlands. Utgångspunkten är att dokument m.m. ska förvaras i Sverige, men om dessa avser verksamhet som företaget bedriver genom en

93. 2 kap. 6 § BFL.

94. Se vidare lagen (1992:160) om utländska filialer.

filial utomlands och företaget är bokföringsskyldigt i det landet, behöver de inte förvaras i Sverige. Kravet är, enligt 7 kap. 5 § BFL, att det bedrivs verksamhet i såväl Sverige som utomlands. Bedrivs verksamhet enbart i utlandet krävs, enligt ordalydelsen, att dokumenten förvaras i Sverige. Bl.a. aktiebolag är alltid bokföringsskyldiga i Sverige även om någon faktisk verksamhet inte bedrivs här. Bestämmelsen är därför tillämplig för dessa företag.

För enskilda näringsidkare är det således avgörande om verksamheten utomlands omfattas av BFL. Som nämndes ovan finns ingen territoriell begränsning, vilket talar för att lagen omfattar all näringsverksamhet som bedrivs av företaget. Detta synsätt stärks även av hur arkiveringsbestämmelsen är utformad. Varken förarbetena till GBFL eller BFL ger emellertid någon vägledning i frågan.

Effekten av detta är att bokföringsskyldighetens omfattning, tidpunkten för den löpande bokföringen m.m., styrs av BFL även i den del verksamheten bedrivs utomlands. Näringsidkaren torde emellertid även omfattas av bokföringslagstiftningen i det land verksamheten bedrivs. Skiljer sig de båda ländernas lagstiftning åt kan tillämpningsproblem uppstå vad gäller bl.a. avgränsningen. Enligt min uppfattning är det en stor brist att frågan inte behandlats mer utförligt av lagstiftaren. Jag nöjer mig i detta sammanhang med att konstatera dessa brister. Ytterligare diskussion och problemlösning får ske i annat sammanhang.

2.3.5 Avslutande av den löpande bokföringen

Samtliga företag som är bokföringsskyldiga ska avsluta den löpande bokföringen. De former som detta kan ske på är genom att upprätta

- en årsredovisning,
- ett årsbokslut eller
- ett förenklat årsbokslut.

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i ÅRL.⁹⁵ Vissa juridiska personer, exempelvis aktiebolag och ekonomisk föreningar, är alltid skyldiga att upprätta en årsredovisning.⁹⁶ Även andra större företag ska alltid upprätta en årsredovisning,⁹⁷ Begreppet företag definieras i bokföringslagen som en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig.⁹⁸ Detta innebär som utgångspunkt att bl.a. enskilda nä-

95. I förekommande fall ska istället tillämpas ÅRKL eller ÅRFL, 6 kap. 2 § BFL.

96. Se 6 kap. 1–2 §§ ÅRL.

97. Med större företag avses från den 1 november 2010 enligt 6 kap. 1 § punkt 6 BFL företag som uppfyller mer än ett av följande krav. Medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50, företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor, företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

98. 1 kap. 2 § BFL.

ringsidkare kan bli skyldiga att upprätta en årsredovisning. Även i det fall företaget är moderföretag i en koncern vilken på koncernnivå överskrider mer än ett av gränsvärdena måste upprättas en årsredovisning.⁹⁹

Ett moderföretag är ett företag som utgör moderföretag i en koncern. Begreppen definieras inte närmare i BFL utan det hänvisas till ÅRL.¹⁰⁰ Genom hänvisning från BFL till ÅRL är det inte nödvändigt att de företag som ska bedömas direkt omfattas av ÅRL. Hänvisningen i BFL till ÅRL torde endast avse de ägarkrav m.m. som anges i ÅRL och inte övriga krav i den lagen.¹⁰¹ Detta innebär att en fysisk person som äger andelar i en juridisk person i sådan omfattning eller på sådant sätt som anges i 1 kap. 4 § ÅRL kan vara moderföretag i en koncern. Det är dock inte tillräckligt att en fysisk person äger andelar i en juridisk person i sådan omfattning som framgår av 1 kap. 4 § ÅRL. Andelarna måste även räknas som tillgång i företaget för den enskilde näringsidkaren. Enligt BFN är det enbart sådant innehav av röster eller ägande av andelar som *hör till* företaget som ska beaktas, punkt 3 BFNAR 2002:12. Prövningen ska enligt detta allmänna råd göras utifrån BFN R 11. I motiveringen till det allmänna rådet görs även en hänvisning till K1-reglerna. Skillnaden är i nu aktuell fråga avsevärd mellan de båda regelsystemen. Företag som tillämpar K1-reglerna får i princip aldrig bokföra aktier som tillgångar i företaget.¹⁰² Uttalandet i det allmänna rådet innebär att vid bedömningen av om det föreligger en koncern ska denna, även om företaget tillämpar K1-reglerna, göras utifrån R 11. Detta innebär i detta fall att en enskild näringsidkare som tillämpar K1-reglerna kan vara moderföretag trots att det enligt K1-reglerna inte får bokföra aktier i företaget.

För att aktier enligt BFN R 11 ska anses *höra till* företaget torde krävas att innehavet betingas av den bedrivna verksamheten. Det innebär att det inte endast kan vara fråga om kapitalförvaltning utan det måste föreligga någon form av vertikal integration.¹⁰³ I exempelvis det fall en enskild näringsidkare privat äger den näringsfastighet varpå verksamheten bedrivs och den övriga verksamheten bedrivs i ett helägt aktiebolag torde det föreligga en koncern där den enskilde näringsidkaren är moderföretag.

De företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning ska upprätta antingen ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut. Företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta ett förenklat årsbokslut. Det föreligger flera grundläggande skillnader mellan dessa två typer av bokslut.

Frågor angående *årsbokslutets* innehåll m.m. regleras inte direkt i BFL utan tekniskt är detta löst på sådant sätt att i 6 kap. 4 § BFL hänvisas till ett

99. 6 kap. 1 § punkt 7 BFL. Gränsvärdena på koncernnivå är desamma som gäller på företagsnivå.

100. Se 1 kap. 2 § första stycket punkterna 3-4 BFL.

101. Jfr motiveringen till BFNAR 2002:12.

102. Se vidare nedan i avsnitt 2.3.7.3 angående K1-reglerna.

103. Se vidare avsnitt 6.3.2 angående betingandevillkoret.

antal olika bestämmelser i ÅRL.¹⁰⁴ Det kan konstateras att det är en hänvisning endast till vissa särskilt uppräknad bestämmelser i ÅRL. Ett alternativ är att istället för att göra denna hänvisning ta in relevanta bestämmelser direkt i BFL. Om bestämmelserna tas in utan ändrade ordalydelser är inget vunnet, snarare tvärt om. Det är klart olämpligt att ha samma reglering på två ställen. Fördelen med särskilda regler i BFL är att man härigenom skulle kunna på ett enklare och bättre sätt anpassa reglerna efter de krav man anser nödvändiga för ett årsbokslut. Dagens system innebär att det saknar betydelse hur stort företaget är och i vilken företagsform det bedrivs, samma principer m.m. ska tillämpas när bokföringen avslutas. Ur småföretagar- och förenklingsperspektiv är detta mindre lämpligt. Samtidigt måste framhållas att i BFL hänvisas enbart till vissa delar i ÅRL. En begränsning är således gjord.

Förenklat årsbokslut får upprättas om nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Noterbart är att det är frivilligt att tillämpa reglerna. Alternativet är att upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut.¹⁰⁵ Genom normalitetskravet är det inget hinder att företaget något eller några år överskrider omsättningsgränsen. Näringsidkaren får ändå upprätta ett förenklat årsbokslut.¹⁰⁶

Enligt BFL ska varje bokföringsskyldig bedömas för sig.¹⁰⁷ Detta gäller även när två fysiska personer gemensamt utövar näringsverksamhet i ett enkelt bolag. Ett sådant är ingen juridisk person och kan inte vara bokföringsskyldigt. I de fall respektive delägars andel av nettoomsättningen i det enkla bolaget normalt inte överstiger tre miljoner kronor kan båda delägarna avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut. Uppgår den totala nettoomsättningen i ett enkelt bolag med två likaägande delägare normalt till cirka fem miljoner kronor kan, enligt 6 kap. 6 § BFL, båda delägarna avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut.

En intressant situation är det fallet att två personer bedriver verksamhet i enkelt bolag och den ene personens nettoomsättning överstiger tre miljoner kronor. Detta kan bero på att denne äger en större del av det enkla bolaget eller att denne själv har även annan verksamhet. Eftersom nettoomsättningen normalt överstiger tre miljoner kronor för denne delägare kan den löpande bokföringen inte avslutas med ett förenklat årsbokslut. Frågan är vad som gäller för den andre delägaren, närmare bestämt om delägaren som måste upprätta ett årsbokslut »smittar» den andre delägaren?

Sett till lagtextens utformning är det inget hinder att en av delägarna upprättar ett förenklat årsbokslut och den andre delägaren upprättar ett årsbokslut. Eftersom BFL bygger på att varje bokföringsskyldig ska bedömas var för sig torde det därför inte finnas något hinder mot att olika del-

104. Notera att när det gäller kravet på tilläggsupplysningar regleras detta numera uteslutande i 6 kap. 5 § BFL.

105. Väljer företaget att upprätta ett årsbokslut eller en årsredovisning ska enligt BFN den bokföringsskyldige fullt ut följa reglerna i BFL och ÅRL som gäller årsbokslut respektive årsredovisning.

106. Prop. 2005/06:116 s. 76 och 162.

107. Jfr 1 kap. 2 § punkt 1 BFL.

ägare i ett enkelt bolag följer olika principer. Detta torde emellertid förutsätta att varje delägare har en egen bokföring.

Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed, 4 kap. 5 § första stycket BFL. Har delägarna gemensam bokföring kan jag inte se annat än att det måste tillämpas samma princip för samtliga delägare. Såväl praktiska skäl som lämplighets-skäl talar för detta.

Om en enskild näringsidkare bedriver flera verksamheter ska denne ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter, 4 kap. 4 § BFL. Enligt samma bestämmelse får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Principiellt finns enligt min uppfattning inget hinder mot att en bokföringskyldig som bedriver flera verksamheter har en bokföring för varje enskild verksamhet och att det upprättas ett årsbokslut i den ena verksamheten och ett förenklat årsbokslut i den andra verksamheten. Utifrån lagtextens utformning torde detta dock vara möjligt endast i undantagsfall.

2.3.6 Normgivare för den enskilde näringsidkaren

Som konstaterades ovan ska samtliga enskilda näringsidkare avsluta den löpande bokföringen. Beroende på i vilken form detta sker ställer lagstiftaren olika krav på företaget när det gäller uppställningsformer för bokslutet, tilläggsupplysningar m.m. Dessa frågor har ingen egentlig betydelse för beskattningen. Det är framför allt avgränsnings-, värderings- och periodiseringsfrågor som härvid har betydelse. För de företag som ska upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut ges den grundläggande ramen i ÅRL.¹⁰⁸ Såväl nuvarande BFL och ÅRL som föregångarna har stora inslag av ramlagstiftning. Det har varken ansetts önskvärt eller möjligt att detaljstyra inom ramen för dessa lagar.¹⁰⁹ Lagarna innehåller allmänna principer för rapportering m.m. och måste därför kompletteras med normer som mer i detalj anger hur redovisningen ska ske. Dessa kompletterande normer inryms i och ger redovisningslagstiftningens rättsliga norm god redovisningssed ett innehåll.¹¹⁰ I Sverige ansvarar BFN för utvecklandet av god redovisningssed.¹¹¹ Tidigare ansvarade även RR för utvecklandet av god redovisningssed, men rådet är numera avvecklat. Till viss del har RR:s ansvar övertagits av Rådet för finansiell rapportering.¹¹² En särställning i detta sammanhang

108. För företag som ska upprätta ett årsbokslut sker detta genom en hänvisning i 6 kap. 4 § BFL till vissa bestämmelser i ÅRL.

109. Prop. 1998/99:130 s. 180.

110. Angående innebörden av begreppet god redovisningssed se vidare avsnitt 3.5.

111. 8 kap. 1 § BFL.

112. Rådets ansvar är att anpassa och utveckla god redovisningssed samt regelbunden finansiell rapportering för företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige.

har FI genom att de även utfärdar såväl föreskrifter som allmänna råd. I den fortsatta framställningen bortser jag från FI och dess normgivning.¹¹³

Redovisningslagstiftningen har under senare år blivit allt mer internationell. År 2002 antogs på EU-nivå en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.¹¹⁴ Enligt förordningen ska alla noterade företag i sina koncernredovisningar tillämpa de internationella redovisningsstandarder som har getts ut av IASB och som antagits för tillämpning inom EU.¹¹⁵ För den enskilde näringsidkaren är det i princip enbart BFN som kan ses som normgivare. Naturligtvis influeras BFN av IASB, men denna normgivning behöver den enskilde näringsidkaren inte följa.

Härutöver finns organisationer av privaträttslig karaktär som på olika sätt uttalar sig i redovisningsfrågor. Det är exempelvis BAS-intressenternas Förening, Far och Sveriges redovisningskonsulters förbund. Organisationernas uttalanden påverkar den praxis som finns i företagen som genom en bred användning kan ge uttryck för god redovisningssed. De är dock inte normgivare enligt den definition som allmänt gäller.¹¹⁶

2.3.7 Allmänt om BFN:s normgivning för enskilda näringsidkare

2.3.7.1 Inledning

Historiskt har den kompletterande normgivningen utfärdad av BFN varit relativt homogen. År 2004 beslutade BFN att ändra sin normgivning. Ursprungligen delades företagen in i fyra kategorier efter storlek och avsikten var att skapa ett regelverk för respektive kategori. Som Bjuvberg anger är redovisningen differentierad.¹¹⁷ En sådan differentiering görs redan i lagstiftningen genom att exempelvis företagen ska eller får avsluta den löpande bokföringen på olika sätt. BFN:s indelning har sin grund i den uppdelning som finns i BFL och sker utifrån två dimensioner, företagsform och företagsstorlek. Schematiskt innebär detta följande.¹¹⁸

Kategori 1 – Förenklat årsbokslut

Kategori 2 – Årsbokslut och årsredovisning för mindre företag

Kategori 3 – Årsredovisning för större företag

Kategori 4 – Årsredovisning för företag som väljer att följa internationella redovisningsregler

113. Enskilda näringsidkare omfattas i praktiken inte av FI:s normgivning eftersom dessa inte bedriver sådan verksamhet.

114. Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EGT L 243, 11.9.2002, s. 1, Celex 32002R1606).

115. Det räcker i detta sammanhang att konstatera detta eftersom denna normgivning har mycket liten betydelse för enskilda näringsidkare.

116. Se vidare avsnitt 3.5.

117. Bjuvberg 2006, bl.a. s. 108.

118. BFN:s information om K-projektet.

Utifrån denna indelning har BFN:s projekt landat i att K3-reglerna kommer framdeles utgöra huvudnormverk och omfatta alla företag som ska eller väljer att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning.¹¹⁹ Utöver detta införs förenklade normer för vissa företag.¹²⁰ Uppfylls vissa villkor blir det möjligt för det enskilda företaget att på frivillig basis istället tillämpa ett förenklat regelverk. Det går i skrivande stund inte med säkerhet att uttala sig om hur BFN:s normgivning slutligen blir utformad för enskilda näringsidkare. Som det ser ut idag kommer det att skapas K2-regler för årsbokslutsföretag men inte K3-regler.

För de enskilde näringsidkarna har BFN endast beslutat om K1-reglerna.¹²¹ I övrigt är dessa näringsidkare hänvisade till de allmänna reglerna. Detta innebär att övrig av BFN beslutad normgivning ska följas. Denna är dock inte komplett och inom vissa områden finns en dubbelreglering, närmare bestämt där även RR har utfärdat en rekommendation. BFN anger att näringsdrivande ickenoterade företag får tillämpa RR:s normer om de vill men om de väljer att inte tillämpa dessa ska de tillämpa BFN:s allmänna råd.¹²²

Genom att det skapas olika regelverk som löser redovisningsproblem på skilda sätt kommer innehållet i god redovisningssed att vara differentierad. Allmänt sett ska redovisningsinformationen vara jämförbar. I litteraturen framförs att genom den nya redovisningsnormgivningen blir inte informationen från olika företag alltid jämförbar.¹²³ Detta är helt korrekt om man ser till de olika regelverken. Detta är dock inget nytt. Redan tidigare fanns olika normgivning för olika företag och inom exempelvis en rekommendation från RR fanns valmöjligheter. Jag vill påstå att genom den nya normgivningen kan informationen bli mer jämförbar än tidigare. Genom ett sammanhållet regelverk med få valmöjligheter ökar jämförbarheten mellan de företag som tillämpar ett visst regelsystem. Skillnaden kan i och för sig öka mellan företag som tillämpar olika regelsystem. Samtidigt blir systemen klarare och skillnaderna tydligare än tidigare. Effekten blir att även om skillnaderna ökar mellan olika kategorier så ökar samtidigt jämförbarheten. En annan aspekt som är viktig för redovisningslagstiftningen är att redovisningsinformationen ska vara tillförlitlig. Genom ett heltäckande system med få valmöjligheter ökar möjligheten för att informationen ska bli tillförlitlig. Detta gäller i synnerhet om bestämmelserna är koncisa. Förenklarna som införs i vissa normer medför samtidigt att redovisningen i vissa fall kan vara mindre begriplig vid en jämförelse med de allmänna

119. Punkt 1.3 i remissversionen av BFN:s vägledning Upprättande av årsredovisning (K3)

120. Vissa företag kommer dock att vara skyldiga att följa IAS/IFRS eller frivilligt gå över och tillämpa denna normgivning. ÅRL har ändrats i detta avseende, men reglerna har ännu inte trätt ikraft. Ikraftträdandet har skjutits upp vid flera tillfällen, i skrivande stund till räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2011.

121. BFN har tidigare beslutat om BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1. Härutöver har beslutats om BFNAR 2010:1.

122. Se BFNAR 2000:2 och vidare avsnitt 2.3.7.2.

123. Engström, s. 22. ff. och Arnell och Lundqvist, 61 ff.

principer och huvudregler som gäller i andra fall. Ur redovisningsekonomisk synvinkel kan systematiken medföra att ur upprättarens synvinkel kan den direkta utgiften för att framställa redovisningsinformation minska medan för den som ska tolka informationen ökar utgiften genom att man måste känna till flera olika regelverk. Osäkerhet torde i slutändan påverka upprättaren genom sämre lånevillkor m.m.

2.3.7.2 Allmänna regler för den enskilde näringsidkaren

Enskilda näringsidkare kan, när det gäller den kompletterande normgivningen, delas upp i två kategorier. För det första de näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. Denna kategori behandlas i nästa avsnitt. Den andra kategorin är näringsidkare som upprättar ett årsbokslut eller en årsredovisning. Dessa ska idag tillämpa de allmänna reglerna. Regelverk har skapats under många år och innefattar bl.a. allmänna råd och uttalanden från BFN och rekommendationer m.m. från RR. Även allmänna principer som de kommer till uttryck i ÅRL ger naturligtvis en viktig tolkningsdata och kan sägas utgöra ramen för tillämparen. Härutöver kan internationella redovisningsstandarder påverka innehållet i normgivningen.

Det finns ytterst få normer som är specifika för enskilda näringsidkare. Den viktigaste är BFN:s rekommendation R 11, vars syfte i första hand är att ange hur den enskilda näringsverksamheten ska avgränsas. Rekommendationen skapades i samband med att BFL infördes och gäller samtliga enskilda näringsidkare som väljer att inte upprätta ett förenklat årsbokslut och tar sikte på avgränsningen av såväl inkomster och utgifter som tillgångar och skulder.¹²⁴ Tillgångar och skulder som »hör till» företaget ska räknas dit. Tillgångsredovisningen bygger uteslutande på användningen av tillgångarna och avgränsningen görs efter en objektiv bedömningsgrund.¹²⁵ Här finns således en avgörande skillnad mot vad som allmänt gäller vid bokföringsmässiga avgränsningsfrågor där en mer subjektiv metod tillämpas eftersom syftet med innehavet eller transaktionen inte sällan är avgörande.¹²⁶ En objektiv bedömningsgrund är relativ enkel att tillämpa när det gäller materiella tillgångar. Används en maskin uteslutande i företaget ska den räknas till näringsverksamheten medan om den enbart används privat ska den inte räknas dit. Svårare kan det vara att avgöra hur likvida medel används, exempelvis medel på ett bankkonto. I detta fall torde syftet med innehavet också ha betydelse för avgränsningsfrågan, dvs. avgränsningen avgörs utifrån en blandad modell

124. I rekommendationen anges emellertid att den ska i tillämpliga delar tillämpas av samtliga enskilda näringsidkare. Rekommendationen beslutades innan K1-reglerna ens var påtänkta. De frågor som behandlas i rekommendationen omfattas även av K1-reglerna som får anses ha karaktären *lex specialis*. Det kan redan nu nämnas att de lösningar som valts i de båda systemen inte stämmer överens. Ett av skälen till detta är att de bygger på olika grund, rekommendationen på företagsekonomiska grunder och K1-reglerna på skattereglerna, beskattningsprincipen. Skillnaderna kommer att belysas i avhandlingens andra del.

125. Se punkterna 4-7 i rekommendationen.

126. Som exempel kan nämnas gränsdragningen mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar, 4 kap. 1 § ÅRL.

där både objektiva och subjektiva faktorer är avgörande.¹²⁷

Regleringstekniken för skuldsidan är mycket summarisk. Det anges i punkt 10 BFN R11 endast att skulder som »hör till» näringsverksamheten ska tas med i bokföringen. Någon närmare anvisning efter vilka grunder, objektiva eller subjektiva, bedömningen ska göras finns inte i rekommendationen.¹²⁸

Beträffande resultatpåverkande transaktioner ska intäkterna bedömas utifrån typ av prestation medan utgifterna i företaget bestäms utifrån i verksamheten förbrukade resurser. Resultatpåverkande transaktioner bedöms på motsvarande sätt som gäller för tillgångssidan, dvs. utifrån vad som närmast kan betecknas som en objektiv bedömningsgrund. Syftet med transaktionen, det subjektiva inslaget, är inte avgörande.

Således kan konstateras att avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten inte görs utifrån en enda övergripande princip. Genom att normgivaren blandar olika bedömningsmodeller skapas en i systemet inneboende osäkerhet. Detta kan leda till klara tillämpningsproblem som kan öka ytterligare om den skatterättsliga avgränsningen vilar på annan grund än bokföringen.

För att kunna uppfylla avhandlingens syfte måste även beaktas den bokföringsmässiga avgränsningen av näringsverksamheten. Omfattas en enskild post av det rättsliga sambandet kommer bokföringen och de principer som styr denna att ligga till grund även för den skatterättsliga bedömningen. Omfattas inte posten av det rättsliga sambandet kommer det praktiska sambandet att aktualiseras. Om den bokföringsmässiga och skattemässiga bedömningen sker efter olika principer kan resultaten bli olika i de båda fallen men framför allt kan uppstå tillämpningsproblem med ökad administrativ börda som följd för företagen och dess intressenter.

När det gäller avgränsnings-, värderings- och periodiseringsfrågor inom ramen för företaget är den enskilde näringsidkaren hänvisad till samma normgivning som andra företag. Normalt styr syftet, dvs. en subjektiv bedömningsgrund, hur affärshändelsen ska bedömas. Även här kan det således bli skillnad mot den skatterättsliga tillämpningen. Den senare sker oftast efter mer eller mindre objektiva grunder. Detta hindrar inte att även subjektiva faktorer kan ha betydelse för den skatterättsliga bedömningen.¹²⁹

En tillämpning av de allmänna reglerna innebär att företaget följer BFN:s normgivning på respektive område. I de fall ett område även omfattas av RR:s rekommendationer ska näringsidkaren för varje enskilt område tillämpa antingen BFN:s allmänna råd eller en av RR utfärdad rekommendation. Vald norm ska enligt punkt 5 BFNAR 2000:2 tillämpas i sin helhet om inte annat anges i det allmänna rådet eller rekommendationen. Det är naturligt att den bokföringsskyldige måste välja att tillämpa regelverket i sin helhet. En rekommendation eller ett allmänt råd har utformats som en

127. Frågeställning behandlas utförligt i kapitel 4.

128. Frågeställning behandlas utförligt i kapitel 8.

129. Frågan behandlas i avhandlingens andra del.

helhet och det skulle vara klart olämpligt om företaget kunde ha en mixad tillämpning inom ett enskilt område. Jämförelsen mellan olika företag blir omöjlig och intressenterna skulle ha svårt att få en uppfattning av det enskilda företagens resultat och ställning. Enligt BFN finns dock ingen skyldighet för en enskild näringsidkare att fullt ut följa RR:s rekommendationer m.m. på de områden som BFN inte beslutat om anpassningsnormgivning, punkt 6 BFNAR 2000:2.

Enligt 2 kap. 3 § ÅRL finns ett krav på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Det föreligger även en informationsplikt i det fall företagets redovisning avviker från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ. Regleringen av innehållet i årsbokslutet sker genom en hänvisning från BFL till ÅRL. Intressant i detta sammanhang är att någon hänvisning inte finns till nämnda bestämmelse i ÅRL. Detta innebär att den enskilde näringsidkarens bokslut inte behöver ge en rättvisande bild av resultat och ställning. Å andra sidan utgår lagstiftaren från att det i normalfallet föreligger överensstämmelse mellan innebörden i begreppen rättvisande bild och god redovisningssed. En årsredovisning som är upprättad enligt god redovisningssed ger således i normalfallet en rättvisande bild.¹³⁰ Den enskilde näringsidkaren behöver inte heller lämna upplysning om företaget gör en avvikelse från ett allmänt råd eller liknande. Lagens ordalydelse ger en större frihet för de företag som upprättar ett årsbokslut att avvika från allmänna råd m.m. än andra företag.

Samtidigt måste lyftas fram att BFN också uttalat att bl.a. enskilda näringsidkare ska tillämpa ett allmänt råd i sin helhet utan avvikelse. Därför finns inte heller något upplysningsbehov. Mot detta kan sägas att BFN:s uttalande gäller alla ickenoterade företag, dvs. även juridiska personer som måste upprätta en årsredovisning. Det finns således ingen logik i regleringen. Lagstiftaren ger företagen en rätt att avvika från enskilda allmänna råd m.m. men BFN ger ingen möjlighet till detta. Det synes inom vissa ramar inte finnas något hinder för BFN att inskränka tillämpningen av olika bestämmelser i ÅRL om ett företag väljer att tillämpa normgivningen för en viss kategori. Detta är något annat än ett generellt allmängiltigt förbud.¹³¹ Enligt min uppfattning är det tveksamt om BFN har möjlighet att på detta sätt inskränka tillämpningen av en viss bestämmelse eller princip. Förbudet innebär också att det inom ett visst område svårligen kan utvecklas företags- och branschpraxis.¹³²

Enskilda näringsidkare som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut kan tillämpa K1-reglerna. Det kan redan nu konstateras att det finns

130. Thorell gör en omfattande analys av relationen mellan god redovisningssed, rättvisande bild och den s.k. overridingregeln som inte implementerats i svensk lagstiftning. Eftersom frågan inte är aktuell för enskilda näringsidkare finns ingen anledning att inom ramen för denna avhandling ytterligare diskutera frågan. Jag hänvisar helt till Thorell 2008, s. 66 ff. Jfr även Johansson.

131. Thorell 2006.

132. Denna fråga diskuteras ytterligare i nästa kapitel.

delvis skilda synsätt i avgränsningsmetodiken mellan allmänna regler och K1-reglerna. För ett enskilt företag som valt att tillämpa antingen det ena eller andra regelverket är detta mindre problematiskt. Däremot för andra tillämpare och läsare av räkenskapsinformation är detta försvårande. Detta gör det angeläget att även redogöra för vilka företag som får tillämpa K1-reglerna.

2.3.7.3 Förenklat årsbokslut kontra K1-regler

Flertalet av de enskilda näringsidkare som enligt BFL får upprätta ett förenklat årsbokslut kan följa K1-reglerna. Detta regelverk är heltäckande och omfattar bl.a. avgränsnings- värderings- och periodiseringsfrågor. Vad gäller avgränsningen av tillgångssidan sker denna, på motsvarande sätt som gäller enligt allmänna regler, utifrån främst ett användningsperspektiv. Används tillgången även privat tillkommer ett nyttorekvisit. Här räcker det emellertid att tillgången förväntas tillföra företaget nytta. För vissa poster, exempelvis fastigheter och finansiella tillgångar, finns en stark koppling till IL och dess avgränsningsregler, punkterna 3.2–3.8 BFNAR 2006:1. För dessa poster finns således ett omvänt samband. Systematiken är utformad utifrån en beskattningsprincip.

Skulder som uppstått i verksamheten ska bokföras i företaget, punkterna 3.13–3.14 BFNAR 2006:1. Om de lånade medlen används även för privat bruk är det endast den del av skulden som används i företaget som ska bokföras. Detta innebär att för i vart fall låneskulder är det de lånade medlens användning som styr. Detta torde normalt gå att bestämma på objektiva grunder. Således kan man i denna del se en nyansskillnad mot de allmänna reglerna.

Enskilda näringsidkare som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska som utgångspunkt tillämpa K1-reglerna. Det är emellertid fler företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut enligt lagreglerna i BFL än som har möjlighet att följa K1-reglerna. Detta aktualiserar två frågor, dels vilka företag som inte får tillämpa K1-reglerna, dels vilka normer dessa företag i så fall ska följa.

K1-reglerna ska tillämpas av fysiska personer som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt BFL. Detta innebär att det allmänna rådet gäller för fysiska personer med en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Den fysiska personen får inte heller vara skyldig att upprätta en årsredovisning.¹³³ Omsättningsgränsen gäller för den enskilde näringsidkarens samtliga verksamheter. Har den enskilde näringsidkaren flera verksamheter får, enligt punkt 1.2 BFNAR 2006:1, K1-reglerna följas endast om dessa tillämpas på samtliga verksamheter.

Om två eller flera fysiska personer gemensamt utövar näringsverksamhet i ett enkelt bolag finns i det allmänna rådet ingen begränsning att tillämpa

133. En fysisk person som är delägare i ett handelsbolag får enligt BFL under vissa förutsättningar upprätta ett förenklat årsbokslut men K1-reglerna gäller endast fysiska personer som är enskilda näringsidkare.

K1-reglerna. Vidare gäller numera gränsbeloppet per person. Det innebär att även om det enkla bolagets omsättning överstiger tre miljoner kronor får så länge respektive delägars omsättning inte överstiger gränsbeloppet delägarna tillämpa K1-reglerna.¹³⁴ Som jag tolkar det allmänna rådet sakar det i detta fall betydelse om delägarna har en gemensam bokföring för det enkla bolaget. Mot min tolkning talar det faktum att BFN i kommentaren talar om dels företaget, dels den fysiska personens nettoomsättning. En rimlig tolkning är emellertid att när BFN använder begreppet företag tar detta sikte på den bokföringskylige och inte det enkla bolaget. Detta är ingen juridisk person och således inte heller bokföringsskyldigt. Även om det uttrycks otydligt torde det inte vara någon reell skillnad mellan det allmänna rådet och kommentaren. Om man mot förmodan kommer fram till en annan slutsats uppkommer den intressanta frågan vilken av de båda lydelseerna som har företräde. Enligt min uppfattning innebär allmän rättskällehierarki att det allmänna rådet har företräde.¹³⁵ Sammantaget innebär min tolkning att avgränsningen i K1-reglerna överensstämmer med den i BFL, gränsvärdet gäller per delägare i det enkla bolaget.

Om en enskild näringsidkare har dels en egen verksamhet, dels är delägare i ett enkelt bolag innebär normgivningen att denne måste tillämpa K1-reglerna på antingen samtliga verksamheter eller ingen av dem. Det framgår inte om detta samtidigt medför att övriga delägare i något fall »smittas» utan BFN normger endast för respektive bokföringsskyldig. En oreglerad fråga ska lösas med stöd av de principer som K1-reglerna ger uttryck för, se punkt 1.5 BFNAR 2006:1. I detta fall torde ledning kunna sökas i den situationen att en fysisk person har flera verksamheter. Som jag ser det måste därför samtliga delägare i ett enkelt bolag alltid tillämpa K1-reglerna. Om en delägare väljer eller tvingas tillämpa allmänna regler medför det att övriga delägare inte får tillämpa K1-reglerna.

En begränsning i förhållande till BFL är att fysiska personer som är moderföretag i en koncern inte får tillämpa K1-reglerna. Detta gäller oberoende av omsättningen i det enskilda företaget. Någon särskild definition av koncernbegreppet finns inte i K1-reglerna. Detta innebär att man måste tillämpa den allmänna koncerndefinitionen som den kommer till uttryck i BFL.

Bedömningen utgår från BFL och ÅRL på det sätt som redovisats tidigare i kapitlet. Intressant i detta sammanhang är att i K1-reglerna finns en särskild bestämmelse om vilka andelar som hör till näringsverksamheten. Sådana tillgångar som anges i 13 kap. 7 § första stycket IL, bl.a. aktier, ingår inte näringsverksamheten. Om detta ska få genomslag även på koncerndefinitionen kommer enskilda näringsidkare som omfattas av K1-reglerna aldrig bli moderföretag i en koncern. Det uppstår ett cirkelresonemang och regleringen är verkningslös. Detta har naturligtvis inte varit avsikten. Kon-

134. Tillämpningsbestämmelsen har ändrats. Tidigare gällde omsättningsgränsen på bolagsnivå, se BFNAR 2007:5.

135. Se vidare om denna fråga i avsnitt 3.5

cerndefinitionen torde därför bestämmas utifrån regleringen i BFL och ÅRL tillsammans med BFNAR 2002:12.¹³⁶

Avslutningsvis är frågan om motsvarande resonemang gäller i det fall en fysisk person äger andelar i ett handelsbolag. Inte heller handelsbolaget omfattas av ÅRL. Som angavs ovan torde hänvisningen i BFL till ÅRL ta sikte på endast de ägarkrav m.m. som anges i BFL och ÅRL. Därför kan en fysisk person vara moderföretag i en koncern och ett handelsbolag eller kommanditbolag dotterföretag om andelarna i handelsbolaget hör till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.

Det råder således inte total identitet mellan vem som enligt BFL får upprätta ett förenklat årsbokslut och definitionen i K1-reglerna om vem som får tillämpa det allmänna rådet. Schematiskt leder detta till följande.¹³⁷

	<i>Förenklat årsbokslut enligt BFL</i>	<i>K1-reglerna</i>
EN oms. < 3 milj.	X	X
EN oms. > 3 milj.	–	–
Delägare i EB Bolagets oms. < 3 milj.	X	X
Delägare i EB Bolagets oms. > 3 milj. och delägarnas oms. < 3 milj.	X	X
Delägare i EB Bolagets oms. > 3 milj. annan delägars oms. > 3 milj.	X*	–
Delägare i EB Annan delägare tillämpar allmänna regler – skilda bokslut	X	–
Delägare i EB Annan delägare tillämpar allmänna regler – gemensamt bokslut	–	–
EN moderbolag Oms. < 3 milj.	X	–
EN moderbolag Oms. < 3 milj. och större koncern	–	–
EN moderbolag Oms. > 3 milj.	–	–

* Jfr de två följande rutorna som kan medföra att normvalet kan bli annorlunda.

136. Se avsnitt 2.3.5.

137. Enkelt bolag förkortar jag EB och enskild näringsverksamhet EN.

En slutsats är att i de flesta fall finns en överensstämmelse mellan BFL och K1-reglerna. I vissa situationer kan en enskild näringsidkare enligt BFL upprätta ett förenklat årsbokslut men får inte tillämpa K1-reglerna. Frågan är då vilken normgivning dessa näringsidkare ska följa när ett förenklat årsbokslut upprättas. Viktigt i detta sammanhang är den grundläggande utgångspunkt som kommer till uttryck i förarbetena.¹³⁸ Det anges att dessa

»regler bör kunna utformas så att lagen ställer endast vissa mycket grundläggande krav på bokslutet. Vad gäller årsbokslutets innehåll bör det räcka med att lagen anger att det skall innehålla en resultaträkning och en balansräkning. Lagtexten bör därutöver innehålla vissa formkrav, såsom uppgift om årsbokslutets form och vem som skall underteckna det.»

Vad som framgår redan av lagtexten är att alla förenklade årsbokslut ska innehålla resultaträkning och balansräkning och att det inte finns något krav exempelvis att följa de principer som direkt kommer till uttryck i ÅRL. Något krav på tilläggsupplysningar finns inte heller. Jag ser inget hinder mot att de företag som inte får tillämpa K1-reglerna men ändå väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ställer upp detta enligt den form som anges i K1-reglerna.

Att det förenklade årsbokslutet ska upprättas enligt god redovisningssed innefattar även periodiseringsfrågorna. Några särskilda lagregler finns inte i BFL. God redovisningssed kommer till uttryck i bland annat BFN:s kompletterande normgivning. BFNAR 2000:2 gäller inte för företag som följer K1-reglerna, punkt 1 i det allmänna rådet. Det sägs emellertid inget specifikt om de företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut men inte följa K1-reglerna, exempelvis moderföretagen. Av motiveringen antyds att de sistnämnda företagen ska följa allmänna regler. Det är dock inte tydligt.

När reglerna om förenklat årsbokslut infördes diskuterades den kompletterande normgivningen. Härvid drogs en gräns mellan näringsdrivande företag och icke näringsdrivande företag.¹³⁹ Som lagstiftaren uttrycker sig har dennes avsikt varit att alla näringsdrivande företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut ska tillämpa samma principer. Samtidigt synes det inte finnas något hinder att dela in företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut i olika kategorier, beroende på företagsform eller andra omständigheter.

Viktigt är att de företag som enligt BFL får upprätta ett förenklat årsbokslut inte behöver tillämpa de allmänna principer som kommer till uttryck i ÅRL. Annan normgivning av BFN bygger på dessa principer. Samtidigt kan man inte bortse från principerna enligt ÅRL eftersom de ryms inom standarden god redovisningssed. Ett företag får naturligtvis inte göra hur det vill när det saknas särskilda lagregler eller annan normgivning. Härigenom kommer de allmänna principerna i vart fall indirekt att påverka de företag som upprättar ett förenklat årsbokslut utan att följa K1-reglerna. Detta motsägs inte heller av BFNAR 2000:2, snarare tvärt om. Det synes

138. Prop. 2005/06:116 s. 75.

139. Prop. 2005/06:116 s. 75.

inte finnas något hinder för företag som upprättar ett förenklat årsbokslut utan att följa K1-reglerna att följa i vart fall övrig normgivning av BFN.

En annan intressant fråga är om det är förenligt med god redovisningssed för dessa företag att analogt tillämpa K1-reglerna. Vissa av de principer som kommer till uttryck i K1-reglerna är inte i överensstämmelse med allmänna redovisningsrättsliga principer. Detta talar mot att det är förenligt med god redovisningssed att tillämpa de delar av K1-reglerna som är oförenliga med allmänna redovisningsrättsliga principer. Samtidigt är det såväl lagstiftarens som BFN:s avsikt att skapa ett sammanhållet K1-system för olika företagsformer. Det finns anledning anta att även övriga normer kommer i allt väsentligt att bygga på samma principer. Detta talar för att det är möjligt att tillämpa K1-reglerna analogt för de företag som enligt BFL får upprätta ett förenklat årsbokslut men där det ännu inte finns någon normgivning. De ger uttryck för generella redovisningsrättsliga principer som ska gälla för alla företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut. Ytterligare argument för detta är att bestämmelserna i IL inte gör någon skillnad mellan olika enskilda näringsidkare utan de gäller alla enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt BFL. Något entydigt svar går dock inte att ge utan jag måste konstatera att rättsläget är osäkert.

Den osäkerhet som idag gäller för många av de allra minsta företagen är klart otillfredsställande. Detta beror naturligtvis på många olika faktorer. BFN har valt att i takt med att olika delar av K-normgivningen färdigställts låta företagen på frivillig basis tillämpa dessa regler. Förfaringsättet kan alltid diskuteras men enligt min uppfattning är detta ett bättre alternativ än om BFN väntar med att publicera antagna allmänna råd tills hela K-normgivningen är komplett. Med dagens resurser inom BFN är detta en omöjlighet. Ett alternativ för i vart fall de enskilda näringsidkarna hade varit att låta samtliga enskilda näringsidkare, även moderföretag, omfattas av K1-regelverket. Systemet hade blivit tydligare och man hade undvikit onödiga gränsdragningsproblem.

2.3.7.4 Sammanfattning av BFN:s normgivning

BFN:s normgivning är inne i en starkt föränderlig fas där normgivningen sker utifrån två dimensioner, företagsform och företagsstorlek. I dagsläget finns särskild normgivning för enskilda näringsidkare med en nettoomsättning som normalt understiger tre miljoner kronor, K1-reglerna. Större företag måste idag tillämpa de allmänna reglerna. Detta innebär att näringsidkaren följer övrig av BFN beslutad normgivning respektive på oreglerade områden söker vägledning i RR:s normgivning.¹⁴⁰

Normgivning specifikt för enskilda näringsidkare är sparsam. Viktigast och också störst betydelse för min undersökning är BFN R11. Rekommendationen, som gäller andra enskilda näringsidkare än de som väljer

140. Avsikten är att det framgent ska beslutas om K2-regler för enskilda näringsidkare. Det finns välgrundad anledning att utgå från att detta regelverk i allt väsentligt kommer att överensstämma med motsvarande regler för mindre aktiebolag.

att tillämpa K1-reglerna, reglerar avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Avgränsningen på tillgångssidan bygger på en objektiv bedömningsgrund utifrån hur tillgångarna används. Syftet med innehavet synes sakna betydelse. Regleringen av skuldsidan är mer diffus och det går inte att säga att bedömningen görs uteslutande efter en objektiv eller subjektiv bedömningsgrund. Dessa frågor behandlas ytterligare i avhandlingens andra del.

Enskilda näringsidkare som väljer att avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut ska normalt följa K1-reglerna. Om den enskilda näringsverksamheten är moderföretag får näringsidkaren emellertid inte tillämpa K1-reglerna. Detta regelverk är starkt influerat av IL, beskattningsprincipen, och på flera punkter råder till och med ett omvänt samband, vilket också speglas i avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten.

Således kan redan nu konstateras att avgränsningen kan ske utifrån olika synsätt beroende på om företaget väljer att följa allmänna regler eller K1-reglerna. Effekten kan bli att ramen för den enskilda näringsverksamheten bestäms olika beroende på vilka normer som den enskilde näringsidkaren väljer att följa. Att det görs olika bedömningar för olika företag är inget onaturligt inom redovisningsnormgivningen, framför allt mot bakgrund av den kategoriindelning som numera gäller. Effekterna kommer att åskådliggöras i avhandlingens andra del.

3 Bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

3.1 Inledning

Grunden i inkomstslaget näringsverksamhet är att räkenskaperna, dvs. bokföringen, ska ligga till grund för beskattningen. Detta kan tyckas både självklart och enkelt. Utifrån hur systemet är uppbyggt är frågan i många fall oproblematiske. Det är klart att ersättning vid avyttring av lagertillgångar ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Lika självklart är att kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av kapitaltillgångar ska beräknas enligt särskilda skatteregler. I andra fall är frågan, på grund av utformningen av den skatterättsliga regleringen, mer osäker. Det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning kan beskrivas på olika sätt och har behandlats av flera personer.¹ För bättre förståelse för avhandlingens fortsatta framställning är det nödvändigt att på ett mer övergripande sätt ge en bild av hur systemet är uppbyggt och vilka problemområden som finns. Härigenom skapas ett bättre underlag för en inplacering av avgränsningsfrågorna i systematiken i IL. Enligt min uppfattning underlättar det dessutom möjligheten att lösa avgränsningsproblematiken i de delar som denna på något sätt påverkas av bokföringen. I nästa avsnitt redogör jag på ett övergripande sätt för sambandsmodellen.

Bokföringen ska läggas till grund för inkomstberäkningen. En viktig fråga är vad detta innebär framför allt för frågor som gäller skatteplikt, avdragsrätt och liknande. I detta sammanhang måste också skiljas sambandsfrågan från den s.k. omfångsfrågan. Denna senare fråga tar sikte på om en inkomst är skattepliktig eller om en utgift är avdragsgill enbart utifrån ett skatterättsligt perspektiv. När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger saknar, enligt regeringen,² bokföringen helt materiell betydelse. Det är emellertid inte sällan svårt att avgöra vilken av frågorna det handlar om eftersom de har vissa likheter, i det ena fallet handlar det om skatteplikt eller inte medan i det andra till vilket inkomstslag en post ska räknas. För att få en ram för avhandlingens andra del kommer jag att utifrån ett antal avgöranden av HFD att analysera regeringens uppfattning. Detta är viktigt även utifrån avgränsningsfrågan eftersom denna i slutändan är avgörande för till vilket inkomstslag en inkomst eller utgift ska hänföras. Det finns således likheter mellan de båda frågeställningarna.

1. Se vidare avsnitt 1.5.

2. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

I IL finns flera inkomstberäkningsregler och dessa ger uttryck för olika metoder för inkomstberäkning. I inkomstslaget tjänst och kapital gäller kontantprincipen medan utgångspunkten i inkomstslaget näringsverksamhet är en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. En viktig fråga i sammanhanget är om inkomstberäkningsmetoden bokföringsmässiga grunder som sådan har en särskild innebörd eller om den endast ger en rättslig ram utan innehåll för att lösa det egentliga inkomstberäkningsproblemet. Det blir en avsevärd skillnad i tillämpningen om bokföringsmässiga grunder är förenat med en särskild rättsföljd eller det endast är en innehållslös ram.

I inkomstslaget näringsverksamhet ska vid beräkning av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Detta gäller endast om det inte finns en särskild skatterättslig regel. Någon definition finns inte av vad som enligt IL avses med god redovisningssed utan detta följer av regleringen inom redovisningsområdet. Thorell gjorde en noggrann genomgång av området år 1984.³ Därefter har han behandlat de rättsliga aspekterna på redovisningsområdet och diskuterat den rättsliga standarden ur olika perspektiv.⁴ Thorells diskussion är mer av det principiella slaget och tar sikte i första hand på hur god redovisningssed bestäms. Vidare har Bjuvberg i sin avhandling fortsatt diskussionen mer med inriktning mot den internationella utvecklingen inom området.⁵ Min redogörelse och diskussion kommer därför att behandla begreppet ur andra aspekter.

Fokus i avhandlingen är redovisning i mindre företag. Det är viktigt att få en god bild av hur den rättsliga standarden god redovisningssed bestäms för dessa mindre företag. Frågan är inte ny men enligt min egen erfarenhet är en inte ovanlig uppfattning att den kompletterande normgivningen numera är den enda normgivningen och att bransch- och företagspraxis har fasats ut. Diskussionen är ännu mer intressant mot bakgrund av utformningen av den kompletterande normgivning som håller på att växa fram. Därför kommer jag även att diskutera hur BFN:s nya regelbaserade normgivning ur principiell synvinkel förhåller sig till BFL och ÅRL. Även frågan om kompletterande normgivning kontra företags- och branschpraxis kommer att beröras. En diskussion av detta slag kan bli mycket omfattande och detaljerad. Jag har valt att hålla diskussionen på en principiell nivå och utgår från en specifik situation, tillämpning av väsentlighetsprincipen. Skälet att jag valt just denna metod är att det inte uttryckligen finns någon generell väsentlighetsprincip i BFL och ÅRL men att den nya normgivning för mindre företag i stora delar bygger just på denna princip. Väsentlighetsprincipen har också betydelse ur ett avgränsningsperspektiv, närmare bestämt mellan tillgång och kostnad respektive skuld och intäkt. Även ur detta perspektiv är frågan intressant.

Den kompletterande normgivningen för framför allt mindre företag som

3. Thorell 1984.

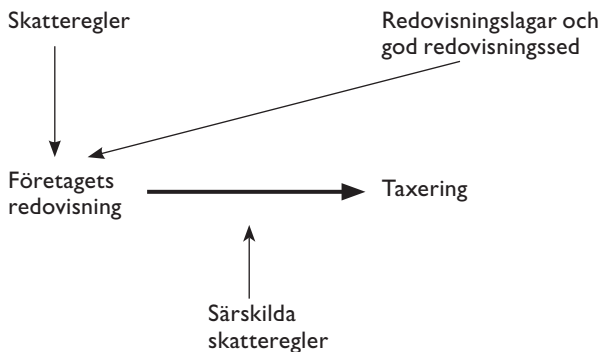
4. Thorell 2008.

5. Bjuvberg 2006. Se även Johansson.

växer fram håller på att ändra skepnad från ett mer principbaserat till ett mer regelbaserat system. Vidare ska normgivningen vara heltäckande för en viss företagsform inom kategorin, exempelvis K1-reglerna för enskilda näringsidkare och K2-reglerna för mindre aktiebolag. Detta kommer att påverka tillämpningen bl.a. när en fråga inte är uttryckligen reglerad. Även hur och enligt vilka principer tolkningen av regelverken ska ske kommer att påverkas. I kapitlets avslutande avsnitt diskuteras hur de olika normerna ska tolkas. Detta är intressant även ur ett allmänt redovisningsrättsligt perspektiv, allra helst sett i ljuset av att regleringstekniken är ny och inte analyserad. Analysen används sedan när jag i avhandlingens andra del beskriver den bokföringsmässiga regleringen av avgränsningsfrågorna och då framför allt när olika normer jämförs.

3.2 Sambandsmodellen

Sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen kan skildras på flera olika sätt. I följande modell beskrivs olika delar och deras inbördes förhållande på ett övergripande sätt.



I företagen inträffar kontinuerligt olika affärshändelser. Dessa ska identifieras och registreras i den löpande bokföringen. Bestämmelserna om löpande bokföring är desamma för alla företag och är samlade i BFL. BFN har dessutom i stor omfattning normgett området.⁶ Syftet med reglerna om löpande bokföring är bl.a. att skapa möjligheter att identifiera de affärshändelser som inträffat under perioden för att härigenom tillförsäkra såväl intern som extern kontroll av företaget. Det säkerställs att det finns bevis för affärshändelsens existens. Detta är också viktigt för en fungerande taxering.⁷

6. Som exempel på normgivning som speciellt gäller för enskilda näringsidkare kan nämnas BFNAR 2000:6 och BFNAR 2001:2. Normgivningen om löpande bokföring är för närvarande föremål för en översyn och omfattande omarbetning.

7. Prop. 1975:104 s. 148 och prop. 1989/90:130 s. 247.

Redan i den löpande bokföringen sker såväl avgränsning och klassificering som värdering av olika poster. Inte bara av praktiska och arbetsbesparande skäl görs detta utan även av legala. Företagets resultat och ställning ska löpande kunna följas. Genom den löpande bokföringen ska tillförsäkras att företaget och dess intressenter får räkenskapsinformation med hög grad av tillförlitlighet.

Det är en självklarhet att företagets bokföring styrs av olika redovisningsrättsliga regler, i första hand BFL och ÅRL.⁸ Dessa ramlagar fylls ut med kompletterande normgivning inom ramen för den i Sverige gällande rättsliga standarden god redovisningssed. Sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen är emellertid inte ensidigt utan redovisningslagstiftningen i Sverige påverkas i många avseenden av skatte-reglerna. Redan i den löpande bokföringen måste affärshändelserna sorteras på sådant sätt att deklaraionsarbetet är möjligt. Transaktioner som är skattefria eller inte avdragsgilla sorteras för sig.⁹ Således föreligger ett ömsesidigt samband i denna del. Den löpande bokföringen har däremot liten eller ingen betydelse för avgränsnings-, värderings- och periodiseringsfrågor. Därför diskuteras inte denna ytterligare.

Den löpande bokföringen ska avslutas med ett bokslut.¹⁰ Bokslutsregler finns företrädesvis i ÅRL. För de företag som ska upprätta ett förenklat årsbokslut regleras bokslutsfrågorna mycket summariskt i BFL. Lagstiftaren har överlämnat normeringen till BFN att uttala sig inom ramen för den kompletterande normgivningen.¹¹ Bestämmelserna om bokslut innehåller såväl avgränsnings- värderings- som periodiseringsregler. Dessa är av ramkaraktär och en viktig del i tillämpningen är innehållet i god redovisningssed.¹²

Som nämndes ovan påverkar även skatte-reglerna bokföringen. Systemet med obeskattade reserver är en direkt följd av krav i IL. Inom ramen för den kompletterande normgivningen uttrycks att vissa delar av normgivningen inte behöver följas av företagen. Det är det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning som motiverar sådana avvikelser.¹³ Sambandet innebär i första hand att bokföringen, företagets resultat- och balansräkning, utan större korrigeringar ska ligga till grund för be-

8. Redovisningsrättsliga lagar har oftast karaktären av ramlagstiftning. Detta gör att olika principer inom redovisningen får stor betydelse.

9. I Sverige finns ett särskilt system för att sortera affärshändelserna, den s.k. BAS-konto-planen.

10. Se avsnitt 2.3.5.

11. BFNAR 2006:1.

12. Angående den närmare innebörden av detta begrepp se vidare avsnitt 3.5

13. Som exempel kan nämnas RFR 2.3 Redovisning för juridiska personer. Det uttalas att motivet med avvikelserna är att möjliggöra en annan redovisning i juridisk person än i koncernen. Avvikelseerna är helt skattebetingade. Förfaringsättet kan ifrågasättas med tanke på normeringsrätten på skatteområdet. I vilka avseenden kan enskilda normgivare uttala att en viss bestämmelse inom den kompletterande normgivningen behöver tillämpas endast om den ger ett positivt skatteutfall. Frågan är intressant ur reglerings- respektive grundlagsperspektiv men rymms inte i denna avhandling.

skattningen. Under senare år har skattereglernas påverkan på bokföringen ökat. Senare i kapitlet diskuterar jag tolkningen av redovisningsnormerna.¹⁴ Redan nu inledningsvis kan framhållas att modellen för normgivning och framtagandet av denna bör slå igenom även när det gäller tolkning av den kompletterande normgivningen. Eftersom den i många avseenden bygger på skattereglerna måste den tolkas i ljuset av dessa regler.

Det första och kanske viktigaste exemplet på detta är K1-reglerna för enskilda näringsidkare. Framtagandet av detta regelverk var ett samprojekt mellan BFN, SKV, Finans- och Justitiedepartementen samt representanter från näringslivet.¹⁵ Utgångspunkten var att en mindre enskild näringsidkaren ska utifrån vad som gjorts i bokföringen göra så få justeringar som möjligt när inkomstdeklarationen upprättas. Det innebär att på de områden där det finns särskilda skatterättsliga periodiseringsregler har dessa fått genomslag i bokföringen. I dessa fall är det fråga om ett *omvänt samband*. Två viktiga exempel är avskrivning på inventarier och byggnad.¹⁶ Sambandet mellan bokföring och inkomstbeskattningen är synnerligen stark för K1-reglerna. Resultat- och balansräkning, som ska upprättas av samtliga företag, är i princip identiska med deklarationsblanketten¹⁷ och har varit så sedan systemet tillkom. Detta är ovanligt. Skälet att möjligheten finns på detta område är ett avtal mellan BFN och SKV där myndigheterna förbinder sig att inte ändra uppställningsform m.m. under avtalstiden.

Arbetet mellan BFN och SKV har fortsatt. Detta är tydligt i K2-reglerna för mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar. Framtagandet av dessa regelverk var ursprungligen ett samprojekt mellan BFN och SKV, som kom med ett gemensamt förslag för i första hand mindre aktiebolag.

Som en allmän utgångspunkt kan sägas att det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning främst berör periodisering av inkomster och utgifter, dvs. hur intäkter och kostnader ska bedömas ett enskilt beskattningsår. Ett synsätt på det rättsliga sambandet som numera synes vedertaget är att dela in området i två olika delar, *materiellt* respektive *formellt* samband.

Det *materiella sambandet* består »i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring»¹⁸ Förenklat innebär detta att redovisningsreglerna styr det skattemässiga resultatet. Har en viss transaktion redovisats i enlighet med god redovisningssed och andra redovisningsregler ska denna redovisning följas vid beskattningen.¹⁹

14. Se särskilt avsnitt 3.5.5

15. Jag tillsammans med representanter för BFN fungerade som sekreterare i framtagandet av det ursprungliga förslaget till K1-regler.

16. Den enskilde näringsidkaren kan tillämpa räknenskapsenlig avskrivning i sin bokföring och får alltid skriva av byggnader utifrån de bestämmelser och procentsatser som gäller skattemässigt, se exempelvis punkterna 6.14 och 6.37 BFNAR 2006:1.

17. NE-blanketten.

18. SOU 1995:43 s. 70.

19. I RÅ 1999 ref. 32 uttalade HFD att det redovisningssätt som företaget väljer är, under förutsättning att det inte strider mot god redovisningssed, såväl företaget som SKV skyldiga att följa. Det föreligger en dubbel bundenhet.

Det *formella sambandet* tar sig uttryck i att skattelagstiftningen dels som förutsättning för att vissa avdrag ska medges vid taxeringen kräver att motsvarande avdrag eller avsättning gjorts i räkenskaperna, dels föreskriver att samma värdering av vissa tillgångsposter ska ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt. Bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning är exempel på detta.

Indelningen ger närmast intryck av att det finns två olika typer av samband. Detta är enligt min uppfattning tveksamt eftersom i båda fallen sker den skattemässiga beräkningen på grundval av den skattskyldiges bokföring. Företaget kan inte använda en inkomstberäkningsmodell i bokföringen och en annan vid inkomstbeskattningen. Med andra ord föreligger ett *rättsligt samband* som innebär att resultatet för en viss post i bokföringen är detsamma som det skattemässiga resultatet. När jag talar om ett rättsligt samband innefattas både det materiella och formella sambandet.

Sambandet mellan bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen är inte totalt utan många frågeställningar tillhör det frikopplade området. Inom detta område sker den skatterättsliga periodiseringen enligt särskilda skatterättsliga bestämmelser utan hänsyn till hur ett visst belopp redovisats i bokföringen. Trots att området är frikopplat kan bedömningen av en viss post bli densamma. Detta gäller både avgränsnings-, värderings- och periodiseringsfrågor. I RÅ 2003 ref. 70 var frågan om lastpallar skattemässigt skulle klassificeras som lagertillgångar eller inventarier. BFN yttrade sig i målet och uttalade att lastpallarna ska redovisas som materiella anläggningstillgångar. HFD fann inte skäl att göra annan bedömning vid beskattningen. Effekten i den praktiska tillämpningen är således att bedömningen är densamma i såväl bokföringen som i den skatterättsliga inkomstberäkningen. Detta betecknar jag som ett *praktiskt samband*. Även om bokföringen inte rättsligt styr den skatterättsliga periodiseringen görs samma bedömning i både redovisningarna. Avgränsningen, klassificeringen eller värderingen bestäms således fristående från varandra utifrån två skilda regelverk. Sker en ändring i enbart det ena regelsystemet kan detta leda till att det praktiska sambandet upphör med effekt att den skattskyldige måste justera för posten i deklARATIONEN. Slutligen innebär det praktiska sambandet att varken den skattskyldige eller SKV är bundna av den bokföringsmässiga hanteringen av en post.

För den skattskyldige ska inte det praktiska sambandet underskattas. När inkomstdeklARATIONEN upprättas utgår detta arbete från den officiella resultat- och balansräkningen. Finns ett praktiskt samband blir antalet justeringar av det bokförda resultatet färre. Detta underlättar av naturliga skäl den administrativa bördan för både den skattskyldige och SKV.²⁰ Resultatet av det praktiska sambandet är detsamma i både bokföring och skattemässigt.

Det praktiska sambandet är dock inte enkelt att identifiera och avgränsa från det rättsliga sambandet. En viktig fråga är om det praktiska sambandet

20. Se bl.a. SOU 2008:80 del 1 s. 103

har en rättslig effekt på den skatterättsliga inkomstberäkningen. Svaret på frågan måste bli nej. Exempelvis styrs den skattemässiga redovisningen av avyttring av aktier som är kapitaltillgångar av särskilda skatteregler när det gäller såväl tidpunkten som metod för vinstberäkningen.

Sammanfattningsvis kan utkristalliseras tre olika typer av samband mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning.

1. Rättsligt samband mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning – bokföringen styr den skatterättsliga inkomstberäkningen.
2. Praktiskt samband – resultaten i de båda systemen blir oberoende av varandra desamma.
3. Omvänt samband – de skatterättsliga reglerna styr bokföringen.

3.3 Räkenskapernas betydelse för inkomstberäkningen

3.3.1 Inledning

Vid beräkning av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. I denna del ligger bokföringen till grund för inkomstberäkningen. I detta avsnitt diskuterar jag först utifrån den allmänna kopplingsbestämmelsen i 14 kap. 4 § IL hur systematiken i IL är uppbyggd. En intressant fråga är om räkenskaperna styr eller har annan betydelse för om en inkomst är skattepliktig eller utgift avdragsgill. Jag kommer särskilt att diskutera räkenskapernas betydelse för inkomst- respektive utgiftsbestämningen. Detta ligger nära avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten som i grunden gäller fördelningen av inkomster och utgifter mellan olika inkomstslag.

3.3.2 Räkenskaperna och inkomstberäkningen

I 14 kap. 4 § IL uttrycks det rättsliga sambandet som att

»om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkning av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.»

Isolerat innebär bestämmelsen att hela bokföringen ligger till grund för beskattningen när det gäller periodiseringen. Något undantag finns inte. Avsikten torde dock vara att bestämmelsen inte ska läsas isolerat utan hänsyn måste också tas till framför allt den allmänna inkomstberäkningsregeln i 14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.²¹ Den skatterättsliga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges

21. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

bokföring. Detta torde innebära att en bokföring som i formellt hänseende står i överensstämmelse med reglerna i BFL och ÅRL, vilket inkluderar den kompletterande normgivningen, ska ligga till grund för taxeringen.²² Det tidigare kravet att den skattskyldige ska ha haft ordnad bokföring utmönstrades när bestämmelsen överfördes till IL. Uppställdes i en specifik fråga inget särskilt krav på bokföringen i den skatterättsliga lagstiftningen ansågs bokföringen ordnad om den var förd i enlighet med god redovisningssed.²³ Syftet med villkoret var troligen att tillförsäkra ett underlag för den skatterättsliga bedömningen och kontrollen. Lagstiftaren ansåg vid införandet av IL att uttrycket ordnad bokföring inte hade någon självständig betydelse varför detta krav kunde utmönstras.²⁴ Om enskilda poster inte följer god redovisningssed kan svårligen hävdas att resultat- och balansräkning som helhet är upprättade i enlighet med god redovisningssed. Intressant är hur detta påverkar beskattningen. Frågan är om bedömningen görs utifrån det totala bokförda resultatet eller om den görs post för post.²⁵ Beroende på synsätt kan detta få olika effekter. Antag att ett företag har redovisat en intäktspost och en lika stor kostnadspost i fel period. Varken det bokförda eller skattemässiga resultatet påverkas av detta. Effekten är att felaktiga poster kan kvittas mot varandra. Om bedömningen istället är post för post görs två separata justeringar i deklarationen.²⁶

IL är uppbyggd utifrån att varje enskild transaktion bedöms för sig. När varje del är beloppsbestämd beräknas resultatet av transaktionen. Exempelvis beräknas kapitalvinsten som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. Innan skillnaden beräknas bestäms varje enskild del, skattepliktig ersättning och omkostnadsbelopp, jfr 44 kap. 13 § IL. Detta synsätt tillämpat på företagsbeskattningens område innebär att varje intäktspost beräknas för sig för att slutligen summeras. Därefter görs motsvarande på kostnadssidan. Skillnaden mellan dessa två utgör resultatet i bokslutet. Även i bokföringen tillämpas således ett »post-för post-synsätt», jfr 2 kap. 4 § ÅRL.

Enligt kopplingsbestämmelsen och såvitt framgår av dess förarbeten²⁷ ska vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten den skattskyldige utgå från det bokförda nettoresultatet och därefter identifiera de poster som omfattas av särskilda skatterättsliga bestämmelser.²⁸ Detta innebär lagtekniskt att genom 14 kap. 4 § IL ska det bokförda nettoresultatet ligga till grund för beskattningen. Nödvändiga justeringar görs post för post med stöd av

22. SOU 1995:43 s. 68 ff.

23. Thorell 1984, s. 176 ff.

24. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179.

25. RÅ 1999 ref. 32.

26. Skillnaden i synsätt kan få betydelse vid exempelvis bedömningen av om det lämnats en oriktig uppgift som lett till att för lågt resultat redovisats.

27. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

28. Det är en helt annan sak att i det praktiska arbetet görs detta parallellt. Redan i den löpande bokföringen särredovisas exempelvis sådan poster som skatterättsligt inte är avdragsgilla men som utgör en kostnad i bokföringen.

14 kap. 2 § IL och de särskilda skatterättsliga bestämmelserna om balansposter m.m. i 14 kap. 5–6 §§ IL. Något annat än »post-för-post-synsätt» är egentligen inte möjligt med ett system som endast medför partiell koppling. För vissa poster finns särskilda skatterättsliga bestämmelser där det är nödvändigt att göra skattemässiga justeringar.

Nästa frågeställning är vilken räckvidd 14 kap. 4 § IL har allmänt sett för inkomstberäkningen. I förarbetena anger regeringen att det²⁹

»finns en formell koppling som innebär att man när det finns ett bokslut vid beskattningen faktiskt utgår från det i räkenskaperna redovisade resultatet och därefter gör de justeringar som behövs för att få fram resultatet beräknat enligt de skatterättsliga reglerna. Denna formella koppling har emellertid inte betydelse för storleken på skatten eller underlaget för skatten och hör därför inte hemma i IL. Utformningen av bestämmelsen är avsedd att ge uttryck för den materiella bundenhet i periodiseringsfrågor som nyss redovisades.»

Det bör framhållas att bestämmelsens lydelse ändrades genom införandet av IL. Tidigare angavs att beräkning av inkomst sker på grundval av den skattskyldiges bokföring medan i IL anges att räkenskaperna ska läggas till grund för beräkning av resultatet *när det gäller beskattningstidpunkten*. Genom detta tillägg tydliggörs att det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning i första hand omfattar periodiseringsfrågor. En relevant frågeställning är om rättsläget genom den nya ordalydelser kan anses ändrad. Semantiskt har en inskränkning skett. Inkomstberäkningen innehåller fler variabler än enbart periodisering. I remissvaren över SLK:s förslag uttalade bl.a. Näringslivets skattedelegation att frågor som rör värdering av en tillgång och på vilket sätt anskaffningsvärdet ska beräknas i vissa fall också omfattas av kopplingen.³⁰ Efter att först ha konstaterat att 14 kap. 4 § IL endast omfattar periodiseringsfrågor anger regeringen i anslutning till detta att även värderingsfrågor m.m. omfattas av sambandet utifrån det sätt lagtexten är formulerad.³¹ Dessvärre skapar sådana motstridiga uttalanden mer förvirring än klarhet. Det framgår emellertid inte på vilket sätt värderingsfrågorna omfattas av sambandet.

Lagtexten är relativt klart utformad och innebär att endast periodiseringsfrågor ska omfattas av det materiella sambandet. Detta motsägs, som framgår ovan, av uttalandena i förarbetena och den allmänna utgångspunkten vid införandet IL att någon materiell ändring ska inte anses ha skett. Samtidigt definieras inte vad som innefattas i periodiseringen och det är snarare detta som är avgörande. Som jag visar i min undersökningsmodell är det en kedja av olika punkter som man måste gå igenom för att komma till den slutliga periodiseringen, där avgränsning av den enskilda näringsverksamheten och klassificering inom ramen för näringsverksamheten är punkter som ligger före och styr den slutliga periodiseringen. Avgränsningen är

29. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

30. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180. Jfr också RSV Rapport 1998:6, s. 17, SOU 1995:43 s. 72, SOU 1996:157 s. 329 ff. och Westermarck 2000, s. 471 ff.

31. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

avgörande för vilka värderings- och periodiseringsregler som ska tillämpas i såväl den skattemässiga som bokföringsmässiga redovisningen. Utifrån lagtextens utformning och framför allt uttalandena i förarbetena³² är det svårt att uttala sig om vilken betydelse räkenskaperna har för avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Detta kommer att diskuteras i avhandlingens andra del. En fråga som är intimt förknippad med detta är den s.k. omfångsfrågan, dvs. om en inkomst är skatteplikt eller utgift avdragsgill. Den behandlar jag särskilt i nästa avsnitt.

3.3.3 Räkenskaperna och omfångsfrågan

3.3.3.1 Inledning

Som jag angav i inledningsavsnittet, 3.3.1, till detta kapitel anser regeringen att bokföringen helt saknar betydelse för storleken av skatten. Denna utgångspunkt förefaller rimlig och synes numera vara allmän även om det förekommer uttalanden som något mjukar upp detta. Bjuvberg anser att man inte kan vara så kategorisk utan anser att redovisningen är en sådan utomstående faktor som kan ha betydelse för bl.a. bedömningen av omfångsfrågan.³³ Även Norberg har uttalat en liknande uppfattning.³⁴ Jag kommer i detta avsnitt att belysa problemställningen utifrån ett antal avgöranden av HFD. Jag har delat upp avgörandena utifrån räkenskapernas betydelse för inkomst- respektive utgiftsbestämningen.

3.3.3.2 Räkenskaperna och inkomstbestämningen

När det gäller räkenskapernas betydelse för inkomstbestämningen har detta flera gånger prövats av HFD.³⁵ I avgörandet den 26 januari 2011 var frågan om upplösning av negativ goodwill utgör en skattepliktig intäkt. I samband med ett inkråmsförvärv bokförde bolaget tillgångarna till deras verkliga värde, som översteg anskaffningsutgiften.³⁶ Bolaget redovisade även skattemässigt tillgångarnas marknadsvärde som anskaffningsvärde. HFD redogjorde först för de särskilda bestämmelserna i ÅRL, 4 kap. 3 §, och IL, 19 kap. 19 §, om beräkning av anskaffningsvärdet. Därefter uttalade domstolen att »innehörden av bestämmelserna är densamma och att det därför inte föreligger någon skillnad mellan det anskaffningsvärde på byggnader som ska tas upp i räkenskaperna respektive som underlag för den skattemässiga avskrivningen.» Noterbart är att domstolen inte hänger upp sin motivering varken på 14 kap. 2 § eller 14 kap. 4 § IL. Enligt min uppfattning är skrivningen i denna del tydlig, beräkning av byggnaders anskaffningsvärde

32. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179 f.

33. Bjuvberg 2006, s. 193 f. med hänvisningar.

34. Norberg 2005, s. 330 ff.

35. Senast i dom den 26 januari 2011, mål nr. 4033-09 och 4034-09. Övriga avgöranden jag behandlar i detta avsnitt är RÅ 2010 ref. 10, 2007 ref. 70, 2001 ref. 8, 2000 ref. 64 och 2000 ref 26.

36. Jfr BFNAR 2001:3 respektive RR 1:00.

omfattas inte av det rättsliga sambandet men väl av det praktiska sambandet.³⁷

Bolaget återförde i bokföringen hela den negativa goodwillen som en intäkt. Skattemässigt behandlades beloppet som en skattefri intäkt. SKV var av annan uppfattning och uttalade att återföringen utgör med anledning av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning en skattepliktig inkomst.³⁸ HFD uttalade följande när det gäller skattepliktsfrågan.

»Av 15 kap. 1 § IL framgår att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt i verksamheten. Något undantag från denna regel finns inte för en inkomst av nu aktuellt slag. Återföringen av den negativa goodwillen utgör därmed en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet.»

Enligt min uppfattning är HFD i denna del mycket tydlig i sin motivering. Räkenskaperna saknar betydelse för inkomstbestämningen. Detta görs enbart med stöd av IL. När det däremot gäller beskattningstidpunkten för ifrågavarande inkomst ansåg domstolen att den skulle tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Utgången i detta mål kan jämföras med RÅ 2010 ref. 10 vari prövades om ett bolag inkomstskatterättsligt kan återföra en periodiseringsfond som inte återförts i bokföringen. Återföring av periodiseringsfonderna gjordes genom en skattemässig justering i inkomstdeklarationen. Efter att ha redogjort för systematiken kring bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond uttalade HFD att syftet bakom kravet på avsättning i räkenskaperna är framför allt att förhindra utdelning av obeskattade vinstmedel och att detta syfte saknar relevans för återföringsfrågan. Genom att återföra periodiseringsfonden endast i deklarationen finns inte längre något skyddsvärde. Möjligheten att dela ut obeskattade vinstmedel påverkas inte. HFD ansåg slutligen att det inte finns stöd för att tolka bestämmelserna så att det i alla situationer ska finnas en överensstämmelse mellan avsättningen i bokföringen och beskattningen. Mot bakgrund av detta ansåg HFD att det inte finns något som hindrar att avdrag för avsättning till periodiseringsfonder återförs till beskattning utan att en motsvarande upplösning av fonderna görs i räkenskaperna. Även i detta fall uttalas tydligt att räkenskaperna saknar betydelse för den skattemässiga inkomstbestämningen.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att det inte var möjligt att enbart skattemässigt återföra periodiseringsfonder. De motiverade detta med att enligt den allmänna kopplingsbestämmelsen i 14 kap. 4 § IL första stycket ska räkenskaperna läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten och att den skattskyldige var bunden av den periodisering som gjorts i bokföringen.³⁹ De skiljaktiga ledamöterna ser

37. För en utförligare diskussion om frågan om beräkning av anskaffningsutgiften se vidare Svensson, s. 201 ff.

38. SKV har i ett tidigare ställningstagande gett uttryck för samma uppfattning. Omstruktureringsreserv vid inkrämsförvärv. Ställningstagandet har kritiserats av Carlsson, s. 197 ff.

39. De redogjorde också för vad som framgår av förarbetena till bestämmelsen, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179 f.

detta som en renodlad periodiseringsfråga som omfattas av det materiella sambandet.

Beträffande 2010 års avgörande kan göras en jämförelse med systemet med räkenskapsenlig avskrivning. Ett villkor för denna avskrivningsmetod är enligt 18 kap. 14 § IL att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Föreligger ingen överensstämmelse påverkar skillnadsbeloppet istället posten överavskrivning. I RÅ 2001 ref. 8 löste den skattskyldige i bokföringen upp överavskrivningen utan att motsvarande belopp togs upp som en inkomst i deklarationen.⁴⁰ SRN uttalade att det skattemässigt inte ansågs ha realiserats någon inkomst genom återföringen. HFD fastställde förhandsbeskedet i denna del. Även i detta fall är det således klart att räkenskaperna saknar betydelse för inkomstbestämningen.

RÅ 2007 ref. 70 gällde bl.a. effekterna av byte av redovisningsprincip. I ifrågavarande fall innebar bytet, som inte stred mot god redovisningssed, att ett bolag återförde en avsättning direkt mot eget kapital utan att det påverkade bokfört resultat. Frågan var om avsättningen trots redovisnings sättet skulle utgöra en skattepliktig intäkt. Inledningsvis uttalade SRN att frågan om skatteplikt eller avdragsrätt föreligger avgörs enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller avdrag gjorts i räkenskaperna. Avgörandet är i linje med min redogörelse i nästa avsnitt där jag konstaterar att även om posten ifråga i bokföringen endast påverkar eget kapital kan den skattemässigt anses utgöra inkomst eller utgift som ska påverka det skattepliktiga resultatet.⁴¹

Samtliga ovan nämnda avgöranden visar tydligt att räkenskaperna saknar betydelse för inkomstbestämningen. Ett avgörande som också bör nämnas i sammanhanget är RÅ 2000 ref. 64. I målet diskuterades om utdelning från dotterbolag till moderbolag ska hänföras till det räkenskapsår under vilket utdelningen genom anticipation tas in i moderbolagets resultaträkning eller det år dotterbolaget beslutar om utdelningen.⁴² Moderbolaget anteciperade utdelningen i bokföringen men återförde beloppet i deklarationen som en skattefri intäkt. Målet handlar i denna del om skatteplikten för utdelningen ska bedömas för året för anteciperering eller när dotterbolaget beslutar om utdelning.⁴³

HFD anger att »(F)rågan huruvida skattskyldighet för en inkomst föreligger eller om avdrag får göras för en utgift skall i princip, om inte annat föreskrivs, bedömas utifrån de förhållanden som råder under beskattningsåret.» Vidare ansåg domstolen att »den bokföringsmässiga anteciperingen

40. För en närmare redogörelse för domen se Linder, Skattenytt 2001, s 439 ff. Se också Brockert och Nilsson 2009, s. 324.

41. Se särskilt RÅ 1998 ref. 6 och RÅ 1999 ref.3.

42. Problematiken är aktuell även enligt dagens regelsystem, framför allt när en andel går från att vara marknadsnoterad till att inte längre vara detta, jfr 24 kap. 14 § IL. Härvid kan skattefriheten vara beroende på när utdelningen sker.

43. Utdelning redovisas normalt det år beslut om utdelning fattas av dotterbolaget. Antecipering av utdelning har sin grund i koncernförhållandet och innebär att mottagande bolag tar upp utdelningen som intäkt året före det år beslut fattas i utdelande bolag. Härigenom kan vinster delas ut från moderbolaget samma år som de intjänas i dotterbolaget.

bör godtas även skattemässigt.» Som jag tolkar HFD:s uttalande anser man att inkomsten har uppstått i samband med att anteciperingen gjordes. Det är naturligt att samtidigt bedöma dess skatteplikt utifrån de skatteregler som gäller för detta beskattningsår. Den skattskyldige å sin sida hävdade att en inkomst enligt aktuella bestämmelser i skattelagstiftningen kunde anses uppstå först när utdelningen uppburits och att en anteciperad utdelning inte anses uppburin.⁴⁴ Inkomsten anses inte civilrättsligt intjänad. Grosskopf har framfört motsvarande uppfattning,⁴⁵ som även Bjuvberg synes stå bakom.⁴⁶ Effekten av deras synsätt är att utdelningen redovisas i deklarationen anteciperingsåret medan skatteplikten bestäms utifrån förhållandena nästkommande år. Normalt fungerar detta i praktiken, men om det exempelvis som i detta fall inträffar en lagändring i mellantiden måste en redan inlämnad deklaration ändras. I annat fall kommer den taxerade inkomsten att bli felaktig.

Norberg⁴⁷ och senare även Bjuvberg⁴⁸ anser att effekten av domen är att den bokföringsmässiga periodiseringen styr skattepliktsfrågan. Enligt min uppfattning måste detta nyanseras. Huvudfrågan i målet är enligt min uppfattning vid vilken tidpunkt utdelning ska anses vara för handen, närmare bestämt vad är utdelning. Härvid kan konstateras att den faktiska utdelningen verkställdes genom beslut på bolagsstämman året efter aktuellt räkenskapsår. Bolagsrättsligt anses en utdelning under vissa förutsättningar föreligga vid en tidigare tidpunkt om vissa villkor är uppfyllda, bl.a. att utdelningen ett visst år tas in i moderbolagets resultaträkning. Detta är endast ett av flera villkor som ska vara uppfyllda och innebär inte, enligt min uppfattning, att bokföringen styr skattepliktsfrågan. Det finns klart stöd för att hävda att det är en tolkning av utdelningsbegreppet som det kommer till uttryck inom bolagsrätten respektive skatterätten som ligger till grund för det slut som HFD kommer fram till. Detta styrks av domstolens uttalande att »(Å)tgärden kan därför inte anses stå i strid mot den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen.»

Anteciperingen manifesteras i och för sig i bokföringen men det är själva anteciperingen, vilken grundas på aktiebolagsrättsliga förhållanden, som medför att det uppstått en inkomst som kan godtas även skattemässigt. Norberg och Thorell diskuterar målet ur ett periodiseringsperspektiv och uttalar att redovisningen inte bör styra frågan om skattefrihet. De anför samtidigt att målet har prejudikatvärde enbart för anteciperade utdelningar och att det inte går att dra några principiella slutsatser rörande redovisningens betydelse för omfångsfrågan.⁴⁹ HFD:s motivering är dock inte entydig och jag delar uppfattningen att målet har ett begränsat prejudikatvärde. Det kan med fog hävdas att målet mer rör en skatterättslig definition av

44. 7 § 8 mom. sjätte stycket b SIL.

45. Se bl.a. Grosskopf 1993, s. 644 ff.

46. Bjuvberg 2006, s. 210

47. Norberg 2005, s. 334.

48. Bjuvberg 2006 s. 211.

49. Norberg och Thorell, s. 135 ff.

utdelningsbegreppet än en sambandsfråga. I denna del bekräftar HFD att civilrättsliga företeelser ska följas vid beskattningen. Sedan är det en helt annan sak att redovisningssättet är en viktig faktor i bedömningen. Genom redovisningen ges bolaget möjlighet att välja i vilken form utdelningen ska redovisas, som en anteciperad eller beslutad utdelning.

Enligt min uppfattning talar samtliga avgöranden utom RÅ 2000 ref. 64 klart för att räkenskaperna saknar betydelse för inkomstbestämningen. De ligger således i linje med regeringens uttalande i förarbetena till IL om att bokföringen helt saknar betydelse för storleken på skatten. Detta tyder enligt min uppfattning på att RÅ 2000 ref. 64 har ett lågt prejudikatvärde utanför anteciperingsfrågan.

3.3.3.3 Räkenskaperna och utgiftsbestämningen

I föregående avsnitt tog jag upp RÅ 2007 ref. 70 vari behandlas bl.a. byte av redovisningsprincip som bokförs direkt mot eget kapital. Avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten har betydelse för bl.a. beräkning av skatterättsligt eget kapital.⁵⁰ HFD har även avgjort två utgiftsrelaterade mål, RÅ 1998 ref. 6⁵¹ och RÅ 1999 ref. 3, där frågan var hur poster som i bokföringen enbart påverkar eget kapital ska bedömas.

I det förstnämnda målet var frågan om det var möjligt att göra avdrag för koncernbidrag som enbart påverkade givande företags balansräkning.⁵² Beträffande redovisning av koncernbidrag anger Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m. i sitt betänkande att det kan synas vara av underordnad betydelse från fiskal synpunkt hur överföringen av tillgångar skett i företagens räkenskaper. Vidare hävdas att något annat krav inte skulle behöva uppställas än att vinstöverföringen uttryckligen anges i inkomstdeklarationen. Därutöver anser utredningen att det bör fordras att en dylik överföring för att kunna betecknas såsom öppet koncernbidrag ska avse ett bestämt belopp vilket i lika mån påverkar givarens och mottagarens inkomstberäkning. Avslutningsvis anges att för avdragsrätt behöver från

50. I detta sammanhang kan särskilt nämnas RÅ 2004 not. 186 angående den enskilde näringsidkarens skuldallokering där domstolen ansåg att bokföringen styr den skatterättsliga avgränsningen och därmed även bestämningen av skatterättsligt eget kapital. Målet diskuteras vidare i avsnitt 8.4.4.

51. Avgörandet är särskilt intressant mot bakgrund av att regeringen med detta mål som grund ger uttryck för sin uppfattning att klassificeringsfrågor inte omfattas av sambandet mellan redovisning och beskattning, prop. 1999/2000:2 s. 180. Det kan också nämnas att härefter har HFD i RÅ 1999 ref. 74, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2004 not. 122 prövat samma fråga men med andra vinklingar.

52. I målet var fråga om koncernbidrag i tre olika situationer 1. Fråga var om koncernbidrag från dotterbolag till moderbolag. Bidraget behandlades som en vinstdisposition och redovisades som en minskning av fritt eget kapital. Mottagaren redovisade bidraget som en finansiell intäkt. 2. Fråga var om koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag. Bidraget redovisades som en ökning av aktiernas värde. Mottagaren redovisade koncernbidraget som en ökning av eget kapital. 3. Fråga var om bidrag från moderbolag till dotterbolag. Bidraget, som var en förlusttäckning, redovisades som en kostnad i resultaträkningen. Mottagaren redovisade bidraget som en intäkt.

Det kan nämnas att koncernbidrag kan även bokföras som intäkt och kostnad i företagens resultaträkningar, se vidare punkterna 4.3 och 20.13 BFNAR 2008:1.

skatterättslig synpunkt emellertid inte krävas att bidraget redovisas öppet i räkenskaperna i den meningen att det framgår av den officiella vinst- och förlusträkningen eller balansräkningen eller att det där betecknas som koncernbidrag.⁵³ Departementschefen anslöt sig till utredningens synsätt.⁵⁴

HFD uttalar i ifrågavarande mål att koncernbidragsreglerna synes bygga på uppfattningen att den bokföringsmässiga behandlingen av koncernbidragen ska följa de civilrättsliga redovisningsreglerna. Eftersom det inte fanns några särskilda redovisningsregler för skattemässiga koncernbidrag ansåg domstolen att oberoende av den i bokföringen gjorda klassificeringen av förmögenhetsöverföringen kan avdrag medges vid den skatterättsliga inkomstberäkningen. Bestämmelserna om koncernbidrag är särskild skatterättslig reglering som inte omfattas av det rättsliga sambandet.⁵⁵ Däremot är det inte tillräckligt att i bokföringen enbart hantera koncernbidraget som en bokslutsdisposition eller liknande post. Det måste ske en faktisk förmögenhetsöverföring mellan bolagen.⁵⁶ En bokförd förmögenhetsöverföring kan sedan omklassificeras i samband med upprättandet av självdeklarationen. Det finns alltså inget krav på att förmögenhetsöverföringen klassificeras på samma sätt i bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen.

Förmögenhetsöverföringen kan vara i form av kontanta medel som betalas. Betalning är inte nödvändig utan det är tillräckligt att det uppstår ett fordrings- respektive skuldförhållande. Något som inte direkt går att läsa av HFD:s skrivningar är om förmögenhetsöverföringen på något sätt ska framgå av bokföringen. Om den inte bokförs kommer bolagen dock att ha svårighet att visa att förmögenhetsöverföringen de facto skett. Enligt 1 kap. 2 § punkt 6 BFL avses med affärshändelse alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företags ekonomiska relationer med omvärlden, exempelvis in- och utbetalningar respektive uppkomna fordringar och skulder. En förmögenhetsöverföring ska därför enligt min uppfattning framgå av den löpande bokföringen.

IRÅ 1999 ref. 3 prövade HFD om det finns ett krav för avdrag att utgifter i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapital redovisas i företags resultaträkning för att avdrag ska medges skatterättsligt eller om det är tillräckligt att utgiften bokförs direkt mot eget kapital i balansräkningen. SRN uttalade att det inte av bestämmelsen om organisationskostnader, 16 kap. 8 § IL,⁵⁷ framgår att avdragsrätten för ifrågavarande kost-

53. SOU 1964:29 s. 95

54. Prop. 1965:126 s. 52 ff.

55. Det enda krav som uppställs är att det skett en förmögenhetsöverföring motsvarande koncernbidraget. En sådan förmögenhetsöverföring måste, som jag ser det, framgå av bokföringen.

56. I litteraturen har tidigare framförts uppfattningen att det räcker att koncernbidraget anteciperas, dvs. bokförs, Blomberg och Persson respektive Gometz. Det är tveksamt om detta efter domstolens avgörande är tillräckligt.

57. Bestämmelsen infördes för att lagstiftaren önskade skapa neutralitet mellan anskaffande av främmande och eget kapital. Finansieringsformen bör i möjligaste mån bestämmas på företagsekonomiska grunder och inte styras av beskattningen. Innan bestämmelsen infördes medgavs avdrag endast för anskaffande av främmande kapital, prop. 1996/97:154 s. 41 ff.

nader är beroende av hur beloppet redovisas i räkenskaperna. Bolaget fick därför göra avdrag för nyemissionskostnader även i det fall kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

I målet bekräftas det förhållandet att finns en särskild skatterättslig avdragsregel är avdragsrätten inte beroende av att beloppet belastar den skattskyldiges resultaträkning. SRN:s uttalande inskränker sig till tillämpningen av ifrågavarande bestämmelse, som tillkom på grund av att tidigare hade skatterättsligt inte medgett avdrag för denna typ av kostnader. Detta gällde oberoende av hur posten hade behandlats i bokföringen. I skattelagstiftningen finns andra exempel på kostnader som är avdragsgilla även om motsvarande avdrag inte gjorts i bokföringen, exempelvis utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission, 16 kap. 7 § IL, respektive vissa utgifter till arbetsgivarorganisationer, 16 kap. 13 § IL. Inte i något av fallen finns ett uttalat krav att avdragsrätten är beroende av hur beloppet redovisas i räkenskaperna.

Det är osäkert vilken räckvidd 1999 års avgörande har. Norberg och Thorell anser att avgörandet har visst generellt värde. De anser att skälet till att bl.a. nämnda skattebestämmelser lämnar frågan om kopplingen till redovisningen helt eller delvis obehandlad är att lagstiftaren utgått från att den skattskyldige hämtar underlaget till beskattningen från en redovisning som är upprättad enligt god redovisningssed. Vidare framför de att lagstiftaren inte torde ha övervägt hur beskattningen blir om innehållet i god redovisningssed ändras efter en viss bestämmelse införs.⁵⁸ Även om det inte framgår av förarbetena är, enligt min uppfattning, införandet av en särskild bestämmelse i IL en indikation på att en utgift är avdragsgill oberoende av hur den bokförs och att det därmed saknar betydelse hur beloppet hanteras i bokföringen. Ett ytterligare exempel på detta är 14 kap. 8 § IL om värdering av fordringar, skulder m.m. i utländsk valuta som ursprungligen infördes för att skapa överensstämmelse mellan bokföringen och inkomstbeskattningen. Bestämmelsen gäller i denna del oberoende av hur posten värderas i bokföringen. Beträffande värdering av säkrade poster är förhållandet annorlunda.⁵⁹

Nordbergs och Thorells tes är vidare att en ändrad syn på bokföringen kan medföra och ligga till grund för en ny eller ändrad bestämmelse i IL. Utifrån exemplen ovan är detta välgrundat. Detta är emellertid inte det samma som att det är en allmän förutsättning för avdrag att motsvarande avdrag görs i företagets bokföring. Enligt 16 kap. 1 § IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Här finns inte något krav att motsvarande avdrag görs i bokföringen. En intressant fråga är om det synsätt som framkommer i 1998 och 1999 års avgöranden även kan utsträckas till allmänna kostnader. Antag att en enskild näringsidkare haft utgifter i näringsverksamheten för förbrukningsinventarier. Utgiften har dock

58. Norberg och Thorell 2010, s 241 f.

59. Se vidare avsnitt 7.3.6.

inte belastat företagens varken resultat- eller balansräkning. Motsvarande exempel kan gälla ett fåmansaktiebolag där ägaren gjort ett utlägg som av något skäl inte bokförts i företaget. I 1999 års avgörande uttalade SKV att

»(D)e allmänna stadgandena om avdragsrätt för vissa kostnader säger inget om periodisering eller samband med redovisningen. Detta framgår i stället av de allmänna principerna i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL, varav bl.a. följer att inkomstberäkningen skall ske på grundval av bokföringen. Grunden för det i Sverige starka sambandet mellan redovisning och beskattning är att beskattningen skall ske på grundval av bokföringen och att antalet korrigeringsposter i deklARATIONEN skall begränsas till poster där specialreglering föreligger.»

Verkets uppfattning vid den tidpunkten var således att det fanns ett generellt krav för avdragsrätt för en utgift att motsvarande belopp dragits av som kostnad i bokföringen, dvs. den ska ha belastat resultat. Effekten av detta är att på utgiftssidan föreligger ett allmänt formellt samband som torde inkludera den situationen att företaget av misstag inte redovisat en viss post. I KL fanns en generell justeringsbestämmelse som angav att om det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna tagits upp belopp som inte ska beskattas, eller uteslutits belopp som borde medräknats, eller bland kostnaderna tagits upp belopp som inte är avdragsgilla, ska resultatet justeras.⁶⁰ En situation var oreglerad i KL, nämligen avdragsgilla kostnader som inte bokförts. Sådant finns logik i SKV:s uppfattning.

Genom IL har justeringsbestämmelsen ändrats och 14 kap. 5 § IL tar sikte även på kostnader som inte bokförts. Detta talar för att det, i vart fall numera, alltid är möjligt att justera för inte bokförda kostnader. Något annat är orimligt. Det finns inte idag något hinder för SKV att beskatta en oredivisad inkomst. Det är inte rimligt med annat synsätt för kostnadssidan. En sådan tolkning ligger klart i linje med uttalandena i förarbetena till IL om att bokföringen »har emellertid inte betydelse för storleken på skatten eller underlaget för skatten».⁶¹

Härigenom måste hävdas att det synsätt som framkommer i RÅ 1999 ref. 3 numera är generellt. Detta kan innebära att det skett en ändring genom införandet av IL.⁶² Den enskilde näringsidkaren i exemplet ovan kan därför dra av utgiften för förbrukningsinventarier även om utgiften inte är bokförd.⁶³ Motsvarande gäller för fåmansaktiebolaget. I takt med att bolaget förbrukar tillgången uppstår en skuld till delägaren. Därmed har bolaget haft en utgift och kostnad.

Sammantaget visar de nu behandlade målen att räkenskaperna inte har betydelse för utgiftsbestämningen. Det torde inte heller som grund finnas något allmänt krav att utgiften är bokförd för att avdrag ska medges skatterättsligt. Stöd för detta är förutom de två behandlade avgörandena hur in-

60. Punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Denna bestämmelse, som i denna del motsvarar nuvarande 14 kap. 5 § IL, hänvisade HFD till i 1998 års koncernbidragsmål.

61. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

62. Möller 2001, s. 126 ff.

63. En korrigerings måste ske i bokföringen det kommande året. Då görs en justering i deklARATIONEN med stöd av justeringsbestämmelsen i 14 kap. 5 § IL.

komstsidan behandlas i nu aktuellt hänseende. Mot detta kan anges RÅ 2000 ref. 26 där HFD mot bakgrund av uttalanden i förarbetena ansåg att utgifter för ombyggnation av byggnad var direkt avdragsgilla enbart om motsvarande avdrag gjordes i bokföringen.⁶⁴ Även om bestämmelserna numera är ändrade skapar det osäkerhet när ett avgörande på detta sätt faller utanför ramen.

3.3.3.4 Sammanfattande bedömning

Regeringen anger att när »det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.»⁶⁵ De av mig behandlade målen om avdragsrätten tar närmast sikte på det formella sambandet, dvs. att det i vissa fall krävs att motsvarande avdrag eller avsättning görs i bokföringen för att avdrag ska kunna medges vid taxeringen. Enligt min uppfattning finns i vart fall numera inget krav för att en skattskyldig ska medges avdrag för en viss utgift ens att posten är bokförd. Detta framgår tydligt av RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1999 ref. 3 och RÅ 2007 ref. 70. Det krävs en särskild skatterättslig reglering för ett sådant krav, se RÅ 2010 ref. 10.

Jag kan inte se att det som grund föreligger någon skillnad för intäktsidan. Inkomstens storlek avgörs utifrån skatterättsliga förhållanden. Skillnaden är att i detta fall flyttas fokus från den skattskyldige till SKV. Synsättet bekräftas i RÅ 2007 ref. 70. Ett mål som kan anses avvika från ovanstående är RÅ 2000 ref. 64. Målet har åberopats som stöd för att bokföringen kan ha betydelse för skattepliktsfrågan. Jag kan konstatera att målet är mycket svårtolkat och det är svårt att dra några principiella slutsatser av detsamma. Vid en jämförelse med övriga mål som jag behandlat i avsnitt 3.3.3.2–3.3.3.3 kan hävdas att RÅ 2000 ref. 64 avviker från det synsätt som framkommer i övriga domar. Detta talar för att avgörandet måste betecknas som ett avgörande in casu. Sett till resonemangen i domen kan vidare hävdas att målet mer gäller en skatterättslig definition av utdelningsbegreppet än en fråga om det rättsliga sambandet.

Sammantaget föreligger inte någon skillnad mellan intäkt- och kostnadsidan. Något krav på att posten ska framgå av den skattskyldiges resultaträkning finns inte utan det är tillräckligt att den framgår av balansräkningen. Det kan finnas situationer då inte ens detta är nödvändigt ur materiell synvinkel. Det är svårt att utifrån de behandlade avgörandena uttala sig om i vilken mån räkenskaperna har något bevisvärde för inkomst- respektive utgiftsbestämning. Den omständigheten att en utgift inte är bokförd kan vara ett tecken på att företaget de facto inte haft utgiften ifråga. Det finns ett krav att samtliga affärshändelser ska bokföras. Detta är naturligt för ett aktiebolag, men för en enskild näringsidkare är det inte alltid så naturligt eftersom denna först har att avgöra om en viss transaktion ska

64. I avsnitt 5.3.2 diskuteras målet mer utförligt.

65. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

hänförs till näringsverksamhets- eller privatsfären. Det är endast de förstnämnda affärshändelserna som behöver bokföras.

Avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten handlar om att avgöra om tillgångar och skulder ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Effekten är att avgränsningen styr i vilket inkomstslag en inkomst eller en utgift ska hänföras till. Ur denna aspekt har avgränsningen stora likheter med den i detta avsnitt behandlade frågeställningen. Det måste dock konstateras att det är olika frågeställningar och därför går det inte med stöd av enbart analysen i detta avsnitt dra den slutsatsen att bokföringen inte har någon materiell betydelse för avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Såväl uttalanden i förarbetena som rättspraxis bekräftar detta.⁶⁶ En närliggande fråga är vilken innebörd en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder har och vilken betydelse metoden har för den skatterättsliga avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Denna fråga kommer jag att behandla nu.

3.4 Bokföringsmässiga grunder

3.4.1 Inledning

Genom KL infördes begreppet bokföringsmässiga grunder.⁶⁷ Innehållet i denna inkomstberäkningsmetod synes delvis bygga på den rättspraxis som gällde före införandet av KL. Företagen tillämpade inte detta synsätt konsekvent utan i många fall fanns stora inslag av kontantmässig redovisning.⁶⁸ Både bestämmelsens ordalydelse och uttalanden i förarbetena ger intryck av att syftet med inkomstberäkningsregeln är att nå likriktning i bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Metoden tar, som det angavs i förarbetena, sikte på näringsidkare »som enligt lag var skyldiga att föra handelsböcker».⁶⁹ Intressant i sammanhanget är att i bokföringslagstiftningen har begreppet aldrig funnits. I 1929 års bokföringslag fanns uttrycken allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased, som även infördes i 1944 års aktiebolagslag. Samtidigt fanns andra bestämmelser om den bokföringsmässiga inkomstberäkningen.⁷⁰ Begreppen i bokföringslagstiftningen har nu ersatts av begreppet god redovisningssed.⁷¹ Faktum kvarstår att när det talas om inkomstberäkning inom redovisningsområdet används i både förarbeten och litteraturen uttrycket bokföringsmässiga grunder.⁷²

66. Se kapitel 1 och avhandlingens andra del. Jfr prop. 1993/94:50 s. 227 f. och RÅ 2004 not. 186.

67. 41 § och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf i dess ursprungliga version.

68. Prop. 1927:102 s. 408 och Sandström 1951, s. 103 f.

69. Prop. 1927:102 s. 413.

70. Bl.a. fanns en lagregel om att hänsyn skulle tas till förändringar under året av värdet på tillgångar och skulder.

71. Thorell 1984, s. 170.

72. Se exempelvis prop. 1975:104 s. 149 och Artsberg, s. 168.

Bokföringsmässiga grunder är en inkomstberäkningsmetod som innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras. Vid inkomstberäkningen ska hänsyn tas bl.a. till in- och utgående lager samt till fordrings- och skuldposter.⁷³ En intäkt ska således hänföras till det år den anses ha intjänats och inte till det år då den influtit. Motsvarande gäller för kostnaderna.⁷⁴ Allmänt brukar hävdas att metoden ger uttryck för en belöpandeprincip, som är något annat än en kontantmetod.⁷⁵ Redan inledningsvis måste nämnas att skatteförmågeprincipen är viktig vid analysen av inkomstberäkningsmetoden. Ett skäl till att låta näringsidkaren skatterättsligt tillämpa bokföringsmässiga grunder var nämligen, enligt departementschefen, att härigenom kom det skattemässiga resultat att ge uttryck för den skattskyldiges skatteförmåga.⁷⁶

Lagtexten ger dock inte någon närmare vägledning om innehållet i inkomstberäkningsmetoden. Under årens lopp har gjorts olika uttalanden om metodens innebörd, i både förarbeten och litteraturen. Genom den nya tidens normgivning inom redovisningsområdet har aktualiserats frågan om metodens innehåll och omfång.⁷⁷ Framför allt i förarbetena till IL diskuterades detta. Senare i samband med att K1-reglerna infördes gjordes ett tillägg i inkomstberäkningsregeln som gör att metoden kan ha fått ett tydligare innehåll. Detta gör det angeläget att diskutera inkomstberäkningsmetoden och dess innehåll.

3.4.2 Bokföringsmässiga grunder i förhållande till särskilda skatteregler

Ursprungligen angavs att »inkomst av rörelse ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.»⁷⁸ Två reflektioner kan göras utifrån lagtextens utformning. För det första anges att andra bestämmelser i KL kunde ange en annan inkomstberäkningsmetod. För det andra var det endast bestämmelser i KL som kunde sätta bokföringsmässiga grunder åt sidan. Metoden har överförts till IL och utgångspunkten är att någon ändring i sak inte ska ha aktualiserats. En viktig skillnad finns emellertid. I IL har villkoret att bokföringsmässiga grunder gäller endast »i den mån dessa icke stå i strid

73. 41 § och punkt 1 av anvisningarna till 41 § i dess ursprungliga version.

74. Prop. 1927:102 s. 408.

75. När det inom ramen för bokföringen talas om bokföringsmässiga grunder används detta i princip på samma sätt som inom ramen för inkomstskatterätten. I förarbetena till GBFL uttalades att av god redovisningssed får anses följa att bokföringsmässiga grunder och inte kontantprincipen ska tillämpas i bokföringen, prop. 1975:104 s. 149.

76. Prop. 1927:102 s. 413.

77. I 14 kap. 2 § IL anges att för enskilda näringsidkare som upprättat ett förenklat årsbokslut ska vid beräkningen av resultatet 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, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder.

78. 41 § KL.

med särskilda bestämmelser i denna lag» tagits bort.⁷⁹ I IL har villkoret istället knutits till begreppet god redovisningssed.⁸⁰ En relevant fråga är om den flyttade bisatsen medför någon ändring i sak. Detta kan få betydelse när inkomstberäkningsmetoden ska tolkas och definieras. I detta sammanhang måste beaktas hur skattesystemet tidigare var utformat. Avyttring av tillgångar beskattades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och vissa inkomster och utgifter hänfördes till inkomstslaget kapital.

Varken lagtext eller förarbetena ger någon närmare vägledning för att besvara frågan. Ser man till den tidigare ordalydelsen i KL kan denna tolkas på två sätt. Enligt det första alternativet skulle inkomstberäkningen göras enligt antingen bokföringsmässiga grunder eller särskilda skatteregler. Som exempel på särskilda skatteregler är bestämmelserna om värdeminskningsskatt för fastigheter och inventarier. Detta tolkningsalternativ innebär att dessa poster inte är föremål för periodisering inom ramen för bokföringsmässiga grunder. Effekten blir samtidigt att redovisning enligt bokföringsmässiga grunder är identiskt med en redovisning enligt god redovisningssed. I samband med införandet av IL påpekar Lagrådet just detta.⁸¹ Noterbart är att Lagrådets yttrande inte avser formuleringen i KL utan i IL.

RÅ 2000 ref. 26 kan anges som exempel på tolkningsproblematiken.⁸² I målet var frågan om vissa utgifter för ändringsarbeten på byggnader skattemässigt var omedelbart avdragsgilla trots att utgifterna i bokföringen lagts till anskaffningsvärdet för byggnaderna. HFD angav först att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL, vilket som huvudregel medför att inkomsten beräknas på samma sätt i bokföringen och i beskattningshänseende. Efter att ha redogjort för förarbetena till skatteregeln angav domstolen att det inte fanns stöd för att anse att bokföringsmässiga grunder strider mot bestämmelsen om omedelbart avdrag. HFD:s formulering i domskälen kan tolkas som att man anser att begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed är likvärdiga.⁸³ Domstolen kan också ha ansett att en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder tar sikte på periodiseringen i bokföringen. Å andra sidan innebar utgången i målet att posten som sådan ansågs omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning. HFD ansåg nämligen att ifrågasatt utgifter inte var direkt avdragsgilla i det fall utgifterna i bokföringen lagts till anskaffningsvärdet för byggnaderna. En prövning av om skatte-

79. I 41 § KL angavs att bokföringsmässiga grunder gällde » i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag».

80. Numera anges dels att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, dels att vid beräkningen ska 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, 14 kap. 2 § andra stycket IL.

81. Prop. 1999/2000 del 3 s. 396 ff.

82. Se avsnitt 5.3 för en närmare redogörelse för domen.

83. Enligt punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL, numera 19 kap. 2 § IL, kunde vissa ändringsarbeten skatterättsligt behandlas på samma sätt som reparation och underhåll.

regeln strider mot bokföringsmässiga grunder blir då obehövlig.⁸⁴ När det gäller frågan om innehållet i bokföringsmässiga grunder och hur metoden förhåller sig till särskilda skatteregler är målet mycket svårtolkat och enligt min uppfattning ger målet därför inte någon egentlig ledning för att besvara frågeställningen.

Det andra alternativet innebär att inom inkomstslaget näringsverksamhet sker all inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Sedan kan denna inkomstberäkning bygga på antingen god redovisningssed eller särskilda skatteregler. Med detta synsätt ger såväl en beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust som bestämmelserna om värdeminskningssavdrag uttryck för en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Denna tolkning ger ett betydligt bredare och mer innehållsrikt begrepp, men är svårt att förena med lagtextens ordalydelse.

I samband med 1990 års skattereform reducerades antalet inkomstslag och avyttring av aktier och fastigheter skulle, för i vart fall juridiska personer, beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Någon ändring av inkomstberäkningsmetoden gjordes inte. Detta komplicerar bilden. Då ska avgöras om även beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster görs enligt bokföringsmässiga grunder. Bilden blir än mer komplicerad när man beaktar det faktum att kapitalvinst- och kapitalförlustberäkningsreglerna även gäller i inkomstslaget kapital där bokföringsmässiga grunder definitivt inte ska tillämpas.

Nu aktuell fråga berördes indirekt i 1990 års skattereform i samband med att inkomstberäkningen för ekonomiska föreningar diskuterades. Det angavs att

»det inte är särskilt ingripande att föreskriva att all inkomst – inklusive reavinst och andra kapitalinkomster ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta även om det är fråga om ren kapitalförvaltning.»⁸⁵

»... Företagsbeskattningen bygger för närvarande till stor del på bokföringen. Viktiga undantag föreligger dock. Avyttringar av fastigheter och aktier m.m. som utgör anläggningstillgångar behandlas således enligt reavinstreglerna, som inte är baserade på bokföringen. I det nya systemet kommer avyttringar av tillgångar av detta slag att behandlas i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen kommer dock att ske enligt reavinstreglerna för inkomstslaget kapital. En konsekvens härav är att behandlingen i bokföringen av tillgångar av det aktuella slaget även i det nya systemet kommer att sakna betydelse för beskattningen.»⁸⁶

Lagstiftaren är inte helt tydlig i sin beskrivning av inkomstberäkningsmetoden. Formuleringen tyder på att reavinstreglerna inte ryms inom ramen för bokföringsmässiga grunder. Detta var vid denna tidpunkten naturligt eftersom bisatsen var knuten till inkomstberäkningsmetoden. Nuvarande lagtext ger enligt min uppfattning utrymme enbart åt ett synsätt, nämligen att all inkomstberäkning i inkomstslaget näringsverksamhet sker enligt bokföringsmässiga grunder.

84. Norberg 2003, s. 334.

85. Prop. 1989/90:110 del 1 s 579.

86. Prop. 1989/90:110 del 1 s 545.

Det innebär samtidigt att innebörden av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed inte är identiska utan den förstnämnda innehåller åtminstone två delar, god redovisningssed och särskilda skatteregler. Detta synes också ha varit lagstiftarens både syfte och tolkning av hur inkomstberäkningsmetoden var utformad i KL. I förarbetena till IL anges

»(S)åsom KL, innehåller IL flera periodiseringsbestämmelser som kan innebära att den civilrättsliga redovisningen inte kan godtas vid beskattningen utan modifierationer. Även om begreppet bokföringsmässiga grunder slopas kommer således inte redovisningen att enbart kopplas till god redovisningssed.»⁸⁷

En komplicerande faktor som talar mot min tolkning är som antydde ovan beräkningsreglerna för kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessa är desamma för både detta inkomstslag och inkomstslaget kapital. Här haltar således mitt resonemang om en enhetlig inkomstberäkningsmetod i inkomstslaget näringsverksamhet. Å andra sidan måste beaktas vad lagstiftaren uttalade när inkomstberäkningsmetoden infördes år 1928, att metoden ska ge uttryck för den skattskyldiges skatteförmåga. Dagens bestämmelser om beräkning av kapitalvinst är förenliga med skatteförmågeprincipen. Däremot finns en viss skillnad mot ett företagsekonomiskt synsätt. I bokföringen knyts redovisningstidpunkten till övergången av risker och förmåner.

Mer problematiskt är det när det gäller värdeminskingsavdrag, lagervärdering m.m. Detta är områden som tillhör företagsbeskattningens kärna och som grund ska ge uttryck för ett företagsekonomiskt synsätt. Inom ramen för dessa har från tid till annan funnits inslag av skapade skattekrediter. Framför allt reglerna om räknenskapsenlig avskrivning och restvärdemetoden är exempel på detta. Stöd för uppfattningen att bokföringsmässiga grunder har en självständig innebörd som en mer allomfattande inkomstberäkningsmetod i inkomstslaget näringsverksamhet, går att finna i avgörandet av HFD som gäller tillämpning av bestämmelserna om pågående arbeten, RÅ 2006 ref. 28. I målet uttalar domstolen dels att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, dels att vid beräkningen ska tillämpas god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. HFD anser därför att det »saknas anledning att gå in på frågan om vad god redovisningssed kräver.» De särskilda reglerna om pågående arbeten åsidosätter endast en tillämpning av god redovisningssed. Domstolens motivering talar för att reglerna om pågående arbeten ligger inom ramen för en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.⁸⁸

Nedan redogör jag för min undersökning av HFD:s avgöranden där begreppet bokföringsmässiga grunder i domskälen nämns på något sätt. En viktig iakttagelse i undersökningen är att HFD använt samma formulering oberoende av om det varit en tillämpning av KL⁸⁹ eller IL⁹⁰. Detta tyder på

87. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 177.

88. Samma motivering lämnas i RÅ 2006 not. 17.

89. RÅ 2005 ref. 49 och RÅ 2002 ref. 42.

90. RÅ 2002 ref. 42.

att HFD inte anser att det skett en ändring i sak när bisatsen att »inte något annat är särskilt föreskrivit i lag» flyttats.

Min ursprungliga fråga om det skett en ändring genom den flyttade bisatsen är omöjlig att svara på. Vad man kan konstatera är att lagstiftaren inte ansett att någon ändring skett. Detta bygger på den tolkning som gjorts av begreppet i KL. Den tolkningen är rimlig utifrån skattesystemet före 1990 års skattereform men svårare att förena med det system som gällt därefter, framför allt med tanke på kapitalvinstreglerna. Detta skapar problem framför allt när gränsen för inkomstberäkningsmetoden ska bestämmas. I vilka situationer kan en inkomstberäkning anses strida mot bokföringsmässiga grunder? En tes är att följer företaget en särskild skatterättslig regel, exempelvis bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning, är inte detta oförenligt med den angivna inkomstberäkningsmetoden. Oförenlighet kan aktualiseras på de områden det inte finns några särskilda skatterättsliga inkomstberäkningsregler, dvs. där god redovisningssed ska tillämpas.

3.4.3 *Bokföringsmässiga grunder och dess rättsföljd*

En övergripande fråga är om det finns några direkta rättsföljder knutna till begreppet bokföringsmässiga grunder. Thorell har angett att begreppet bokföringsmässiga grunder har inga speciella rättsverkningar knutna till sig utan inkomstberäkningsmetoden kräver dessutom kompletterande bestämmelser för att få ett innehåll, antingen inom ramen för inkomstskattelagstiftningen eller god redovisningssed.⁹¹ Bjuvberg synes vara av samma uppfattning.⁹² Norberg är inte så kategorisk utan uttalar att det inte finns några självklara rättsföljder knutna till den angivna inkomstberäkningsmetoden.⁹³

Vid införande av bokföringsmässiga grunder i KL uttalade departementschefen i förarbetena att det var önskvärt att i inkomstskattelagstiftningen införa mera generella bestämmelser till ledning vid avgörandet av förekommande tvister.⁹⁴ För att en bestämmelse ska kunna ha en sådan effekt bör den också ha ett innehåll och en rättsverkan. Vid införandet av IL anmärkte Lagrådet⁹⁵ att begreppet inte definieras i lagtexten och att det inte heller ges någon vägledning i författningskommentaren till det remitterade lagförslaget. Lagrådet anger att det mesta synes tala för att bokföringsmässiga grunder inte anger mer än att resultatberäkningen inte ska baseras på exempelvis betalningen av inkomster och utgifter, dvs. enligt kontantprincipen, utan på ett företagsekonomiskt synsätt. Vidare ifrågasätter Lagrådet om anknytningen till bokföringsmässiga grunder fyller någon funktion, eftersom det är först genom kopplingen till god redovisningssed som något egentligt besked lämnas om vilka regler som ska ligga till grund för periodiseringen av inkomsterna.

91. Thorell 1984, s. 171.

92. Bjuvberg, 2006, s. 237 ff.

93. Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 326.

94. Prop. 1927:102 s. 412.

95. Prop. 1999/2000:2 del 3 s. 396 ff.

Lagrådets uppfattning är därför att regelsystemet för periodiseringsfrågor blir lättare att förstå om denna anknytning slopades och periodiseringen istället enbart kopplas till god redovisningssed. Om det inte är knutet en särskild rättsföljd till bokföringsmässiga grunder innebär det, i det fall det inte finns en särskild skatterättslig regel och bokföringen är gjord enligt god redovisningssed, att inkomstberäkningen i bokföringen skatterättsligt alltid ska följas.

Regeringen kommenterar Lagrådets yttrande och anger dels att enligt 24 § KL och punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL tillämpas god redovisningssed om KL saknar reglering eller inte fullständigt reglerat en fråga, dels att på samma sätt som KL, innehåller IL flera periodiseringsbestämmelser som kan innebära att den bokföringsmässiga redovisningen inte utan modifierationer kan godtas vid beskattningen. Vidare anser regeringen att även om begreppet bokföringsmässiga grunder slopas kommer inte den skatterättsliga inkomstberäkningen enbart att kopplas till god redovisningssed och uttalar följande.

»Vid den skattemässiga redovisningen skall således inkomstberäkningen av näringsverksamhet alltid ske enligt bokföringsmässiga grunder. Begreppet används här i samma betydelse som det normalt har i såväl den skatterättsliga som i den civilrättsliga doktrinen. Såsom Lagrådet anförts innebär begreppet bokföringsmässiga grunder att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på. Begreppet ger enligt regeringens mening uttryck för en grundläggande princip för den skattemässiga redovisningen. Även om begreppet god redovisningssed i något fall omfattar redovisning med tillämpning av en kontantprincip kan en sådan redovisning således inte godtas vid beskattningen. Regeringen anser att begreppet bokföringsmässiga grunder bör behållas. Ett slopande på sätt som Lagrådet föreslagit skulle enligt regeringens mening kunna innebära en sådan materiell ändring som inte får ske i detta lagstiftningsärende.»⁹⁶

Den omständigheten att regeringen befarar att ett utmönstrande av begreppet bokföringsmässiga grunder kan innebära materiella ändringar visar att i vart fall lagstiftarens uppfattning är att metoden har en självständig roll att fylla och att den därmed kan ge upphov till speciella rättsverkningar. Regeringen borde gett uttryck för sin uppfattning direkt i lagtexten redan när IL infördes. Förarbetsuttalanden av nu aktuellt slag snarare skapar förvirring än klarhet. Förhållandet är än mer allvarligt när ett begrepp ifrågasätts på det sätt som Lagrådet gör och då det dessutom framförts olika uppfattningar i litteraturen om begreppets innehåll och räckvidd.

Ett avgörande som visar att det kan vara en rättsföljd knuten till begreppet bokföringsmässiga grunder är RÅ 1997 ref. 52. Den skattskyliche redovisade intäkterna från sitt skogsbruk enligt en särskild skatterättslig regel i takt med utbetalningarna.⁹⁷ Även om det inte är en tillämpning av kontantmetoden utan redovisningen är knuten till betalningen, en betalningsprincip,⁹⁸

96. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179 ff.

97. Punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL, numera 21 kap. 2 § IL.

98. Rydin Svensk Skattetidning 2007, s. 725.

är den beräkningsmetoden mer näraliggande kontantmetoden än belöpandeprincipen. Samtidigt gjorde den skattskyldige enligt god redovisningssed avdrag i bokföringen för framtida utgifter för plantering m.m. Några särskilda skatteregler finns inte för utgiftssidan och posten omfattas därför av det rättsliga sambandet. Den skattskyldige gjorde motsvarande avdrag i deklarationen. Skattemässigt tillämpade den skattskyldige således olika inkomstberäkningsmetoder för intäkts-, betalningsprincipen, respektive kostnadssidan, god redovisningssed. HFD ansåg att när som i detta fall inkomsten särbehandlas vid beskattningen finns skäl att göra en särskild prövning av rätten till avdrag för de till inkomsten knutna utgifterna. Domstolen valde således, trots att det inte finns någon särskild skatterättslig regel för kostnadssidan, att frångå periodiseringen i bokföringen. HFD kan sägas ha tillämpat en skatterättslig matchningsprincip. Den inte beskattade delen av skogsinkomsten täckte nämligen de framtida utgifterna och dessa kunde matchas mot framtida inbetalningar. HFD synes i första hand motivera sitt ställningstagande utifrån skattemässiga rimlighetsöverväganden. Ska man hitta lagstöd för agerandet är min uppfattning att en tillämpning av bokföringsmässiga grunder motiverar ifrågavarande matchningsprincip för de poster där betalningsprincipen tillämpas på intäktssidan. Någon annan legal möjlighet ser jag inte, framför allt när man går ifrån kopplingsbestämmelsen i 14 kap. 4 § IL. Det är inte tillräckligt med enbart rimlighetsöverväganden.

Att begreppet bokföringsmässiga grunder har ett innehåll och direkta rättsföljder knutna till sig visar även lagändringen som gjordes i samband med införandet av ett tredje stycke i 14 kap. 2 § IL. Det anges att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt BFL, »ska vid beräkningen av resultatet 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, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder.»⁹⁹ Härigenom tydliggör lagstiftaren definitivt dels att begreppet har ett reellt innehåll, dels att det inte finns någon identitet mellan bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

En viktig fråga i sammanhanget är om det var nödvändigt att göra ifrågavarande lagändring i samband med införandet av K1-reglerna. Ser man på hur exempelvis Thorell och Bjuvberg uppfattat begreppet var ändringen obehövlig. Ser man å andra sidan till olika förarbetsuttalanden och framför allt diskussionen i förarbetena till IL är min uppfattning att ändringen var nödvändig.

Bakgrunden till lagändringen är att inom ramen för en redovisning enligt K1-reglerna ska inte periodisering göras fullt ut. Exempelvis ska inte upplupna intäkter och kostnader tas med utan hänsyn ska endast tas till intäkter och kostnader om betalning eller fakturering skett.¹⁰⁰ Vidare ska för-

99. 14 kap. 2 § tredje stycket IL.

100. Detta innebär att om en enskild näringsidkare levererar varor före balansdagen men skickar faktura och får betalt först efter balansdagen ska intäkt inte redovisas.

utbetalda intäkter och kostnader tas med i balansräkningen bara om de uppgår till mer än 5 000 kr. Det sistnämnda innebär att någon tillgång eller skuld inte ska redovisas. Enligt regeringens uppfattning är detta ett utlopp för en kontantmässig redovisning.¹⁰¹ Utifrån hur inkomstberäkningsmetoden beskrevs i de ursprungliga förarbetena var lagändringen nödvändig. Kontantmässig redovisning är inte förenlig med bokföringsmässiga grunder.

Frågan är intressant även ur ett generellt perspektiv. Poster som understiger 5 000 kr torde ofta anses utgöra oväsentliga belopp. Om företaget har många poster av samma sort som var och en uppgår till oväsentliga belopp kan dessa tillsammans uppgå till väsentliga belopp. Detta är inget hinder enligt K1-reglerna. Även om företaget har enbart poster understigande gränobeloppet och därmed redovisar dessa vid betalningen är det en redovisning som per definition är gjord enligt god redovisningssed. Är posten kopplad ska redovisnings sättet också följas vid beskattningen oberoende av om det är företagsekonomiskt korrekt och strider mot bokföringsmässiga grunder. Nedan diskuterar jag bl.a. K2-reglernas förenlighet med väsentlighetsprincipen.¹⁰² Även i det regelsystemet finns möjligheter för företagen att underlåta att periodisera inkomster och utgifter som per post understiger 5 000 kr. Detta gäller oberoende av antalet poster av detta slag i företaget. En redovisning enligt K2-reglerna är per definition gjord enligt god redovisningssed.¹⁰³ Då kvarstår den skatterättsliga bedömningen, närmare bestämt om den bokföringsmässiga redovisningen strider mot bokföringsmässiga grunder. En sådan effekt uppstår om inkomstberäkningsmetoden har ett självständigt innehåll som skiljer sig från god redovisningssed.

Redan idag accepteras skatterättsligt att inom ramen för väsentlighetsprincipen oväsentliga belopp inte periodiseras utan tas upp eller dras av vid betalningen eller när faktura avsänts eller mottagits.¹⁰⁴ Problemställningen aktualiseras därför endast i det fall en tillämpning av K2-reglerna går längre än vad väsentlighetsprincipen i allmänhet ger rätt till, dvs. närmar sig ytterligare eller går över i en kontantmässig redovisning.

Om förenklingsarna inom redovisningsområdet är för långtgående och de kontantmässiga inslagen i redovisningen blir för omfattande kan en sådan redovisning, särskilt mot bakgrund av hur inkomstberäkningsmetoden beskrivs i de ursprungliga förarbetena, anses strida mot vad som inkomstskatterättsligt är tillåtet. SKV har beträffande tillämpningen av K2-reglerna uttalat att man ska » vid taxeringen och i kontrollverksamheten endast i undantagsfall justera de periodiseringar av inkomster och utgifter som gjorts i redovisningen med tillämpning av BFNAR 2008:1 ».¹⁰⁵ SKV:s

101. Prop. 2005/06:174 s. 15.

102. Se avsnitt 2.4.7.

103. Som framgår av avsnitt 2.4.7 finns situationer då K2-reglerna kan vara i strid med den väsentlighetsregel som indirekt kommer till uttryck i ÅRL. I det fallet är det en redovisning som inte är förenlig med god redovisningssed och därmed inte kan godtas skatterättsligt.

104. Se RÅ 1994 ref. 2 och avsnitt 3.5.4.2.

105. SKV:s ställningstagande *Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder*.

uppfattning bekräftar vad jag angett tidigare, att god redovisningssed inte är identiskt med bokföringsmässiga grunder. Uttalandet innebär vidare att i det fall de kontantmässiga inslagen är större än vad väsentlighetsprincipen ger utrymme för, är inte detta förenligt med bokföringsmässiga grunder trots att det är en redovisning enligt god redovisningssed. SamRob uttalar motsvarande uppfattning och drar slutsatsen att regeln om bokföringsmässiga grunder åtminstone i vissa fall utgör en spärr mot en tillämpning av en kontantmetod vid beskattningen, även om en redovisning är förenlig med god redovisningssed.¹⁰⁶

Jag delar uppfattningen att en alltför långtgående tillämpning av väsentlighetsprincipen medför eller tangerar en kontantmässig redovisning som kan vara oförenlig med bokföringsmässiga grunder. Samtidigt måste beaktas att bokföringsmässiga grunder ska vila på skatteförmågeprincipen. Om en skattskyldig väljer att tillämpa väsentlighetsprincipen kan det innebära att inbetalda inkomster inte ska periodiseras utan redovisas omedelbart som intäkt. Till följd av betalningen i förskott kan hävdas att skatteförmågan ökar. Motsvarande kan för kostnadssidan innebära att utgiften redovisas som kostnad i en tidigare period än den avser. Genom utbetalningen minskar den skattskyldiges skatteförmåga. Detta innebär att utifrån det underliggande syftet som ligger bakom bokföringsmässiga grunder finns inget hinder att inom ramen för inkomstbeskattningen beakta väsentlighetsprincipen, i vart fall så länge den inte strider mot god redovisningssed. Det motsatta kan också inträffa och då är effekten den omvända. Resonemanget leder till att det kan uppkomma en principkonflikt, kontantmässig redovisning i förhållande till skatteförmågeprincipen. Utifrån vad som anges i förarbetena till såväl KL som IL synes en redovisning enligt kontantmetoden dock inte vara möjlig även om skatteförmågan härigenom ökar. Bokföringsmässiga grunder är i grund och botten en belöpandeprincip. Även om grunden är att varje post ska bedömas för sig måste beaktas inkomstberäkningssystemet i ett större sammanhang. Exempelvis måste man, på det sätt som exempelvis var aktuellt i RÅ 1997 ref. 52, i en viss situation beakta motsvarande intäkt- eller kostnadspost.

Någon egentlig ledning för ett klagörande av begreppet bokföringsmässiga grunder går inte heller att finna i en vidare praxisgenomgång. Jag har gått igenom HFD:s årsbok från år 1934¹⁰⁷ fram till dags datum. Syftet har varit att se om HFD under dessa år gett begreppet ett innehåll. Först kan man konstatera att framför allt i äldre avgöranden och i underinstansernas motiveringar används begreppet bokföringsmässiga grunder i inkomstslaget näringsverksamhet oberoende av om det är en periodiseringsfråga eller annat. Domstolarna synes använda begreppet mer som en inledande standardfras i sina domskäl än som en del av den egentliga motiveringen.¹⁰⁸ Inte sällan har målet gällt en frågeställning inom ramen för det rättsliga sambandet.

106. SOU 2008:80 del 1 s. 107.

107. Det äldsta mål jag tittat närmare på är RÅ 1934 ref. 38.

108. Detta är förhållandet framför allt i äldre mål.

När sedan sakfrågan ska avgöras, dvs. när en inkomst eller utgift ska periodiseras, har diskussionen gällt innehållet i god redovisningssed eller tolkningen av en särskild skatterättslig regel. Domstolen konstaterar endast att intäkt- eller kostnadsredovisningen är » förenlig med god redovisningssed » och att några särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen inte finns beträffande aktuell post.¹⁰⁹ Som exempel på mål där domstolen tillämpat en särskild skatterättslig regel kan åter igen nämnas målen om pågående arbeten. Härutöver kan framhållas RÅ 2004 ref. 81 som gällde frågan om avdrag för s.k. korttidsinventarier som skrivits av i bokföringen under en treårsperiod skattemässigt kunde skrivas av under samma tidsperiod. SRN uttalade att reglerna om avdrag för anskaffning av inventarier »utgör sådana särskilda regler som innebär en avvikelse från huvudregeln att inkomstberäkningen ska göras i enlighet med ett företags räkenskaper om de överensstämmer med god redovisningssed». HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Således kan konstateras att under senare år har HFD, efter att ha redogjort för lagreglerna om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed, uttalat att bestämmelserna innebär att till grund för beskattningen ska läggas företagets bokföring om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. HFD:s uttalande tyder också på att domstolen inte jämför bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed utan att det förra begreppet är bredare än det senare. Liknande synsätt har framförts i litteraturen.¹¹⁰

Sammanfattningsvis kan jag konstatera att effekterna av införandet av IL men framför allt ändringen i samband med att K1- reglerna infördes har gett ett mer konkret och tydligt innehåll i begreppet bokföringsmässiga grunder. I denna del synes begreppet ha fått det innehåll som lagstiftaren gav uttryck för när det infördes i KL.

Syftet med att avskaffa kravet på bokföringsmässiga grunder för de företag som tillämpar K1-reglerna är att förenkla. Det ska vara en samstämmighet mellan bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Det ska vara fråga om antingen ett rättsligt, praktiskt eller omvänt samband. Samordningen skapar definitivt ett enklare system, antalet skattemässiga justeringar minskar. Samtidig finns risk för att genom den lagändring som gjordes när K1-reglerna infördes den administrativa bördan ökar för andra företag. Om en värdering enligt god redovisningssed innehåller kontantmässiga inslag kan detta anses strida mot bokföringsmässiga grunder. För dessa företag ökar såväl komplexiteten som antalet skattemässiga justeringar, exempelvis de företag som tillämpar K2-reglerna.

Utifrån förutsättningen att bokföringsmässiga grunder fått en mer tydlig innebörd uppkommer frågan hur en värdering enligt IRFS förhåller sig till bokföringsmässiga grunder. Hittills har det ansetts närmast självklart för ett företag som följer en redovisning enligt IFRS att detta fullt ut slår

109. Se exempelvis RÅ 2008 ref. 19, RÅ 2006 ref. 63, RÅ 2005 ref. 49 och RÅ 2002 ref. 84.

110. Thorell 1984, s. 169 ff. och Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 336.

igenom inkomstskatterättsligt i de fall det inte finns särskilda skatterättsliga lagregler. Problematiken aktualiserades särskilt när de särskilda skatteregler om beskattning av finansiella instrument infördes. I förarbetena uttalades att företagsskattebasen ska motsvara ett så företagsekonomiskt riktigt resultat som möjligt.¹¹¹ Den första frågan som måste ställas är hur en redovisning enligt IFRS förhåller sig till inkomstbegreppet i IL. Sannolikt är det olika inkomstbegrepp i de olika systemen. Inkomstbeskattningen vilar på en realisationsprincip och orealiserade värdeökningar beskattas inte. Ett av skälen till detta är skatteförmågeprincipen.¹¹²

Vidare uttalades i förarbetena att en värdering till verkligt värde med nödvändighet leder till att företag som väljer en sådan värderingsmodell, under förutsättning att ingen särskild skatteregel finns, också kommer att beskattas för de orealiserade vinster som redovisas samt medges avdrag för orealiserade förluster. Innebörden av begreppet bokföringsmässiga grunder diskuteras inte.¹¹³ Som framgår ovan kan denna inkomstberäkningsmetod begränsa möjligheten att följa god redovisningssed även på de områden där det inte finns särskilda skatterättsliga lagregler. Det kan hävdas att en värdering till verkligt värde inte ger uttryck för ett sådant synsätt. I de ursprungliga förarbetena till KL uttalas att näringsidkarens skattemässiga resultat beräknat enligt bokföringsmässiga grunder ska ge uttryck för dennes skatteförmåga.¹¹⁴

Enligt min uppfattning går det inte att säga att i de fall det inte finns en särskild skatterättslig periodiseringsregel samtliga poster redovisade enligt IFRS får skattemässig effekt. Det måste göras en bedömning i varje enskilt fall om bokföringen är förenligt med bokföringsmässiga grunder. Exempelvis kan bedömningen bli olika om det gäller successiv vinstavräkning för pågående arbete kontra värdering av fastigheter. Frågan är omfattande och intressant men ligger utanför denna avhandling.

Som angavs i avsnittets inledning är bokföringsmässiga grunder den inkomstberäkningsmetod som gäller i inkomstlaget näringsverksamhet. Med den tolkning jag gör av bokföringsmässiga grunder är följden att även värderingsfrågor omfattas av denna inkomstberäkning. Exempelvis är lagervärderingsreglerna en del i användningen av bokföringsmässiga grunder. Även olika avgränsningsfrågor kan vara en del av inkomstberäkningen. En viktig aspekt är att i bestämmelsen finns inget om att bokföringsmässiga grunder enbart avser frågor om beskattningstidpunkt. Det anges endast att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. RÅ 2004 not. 186 gällde hur en enskild näringsidkare ska fördela sina skulder mellan näringsverksamhets- och privatsfären. I sin motivering anger HFD att inkomst av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i lagen och ske på grundval av den skattskyldiges bokföring och med iakttagande av god

111. Prop. 2003/04:28 s. 16.

112. Jfr Norberg och Thorell 2010, s. 82.

113. Prop. 2003/04:28 s. 14 ff.

114. Prop. 1927:102 s. 73.

redovisningssed.¹¹⁵ HFD:s motivering kan tolkas på två sätt. Domstolen kan mena att inkomstberäkningsmetoden ska beaktas när avgränsningsfrågor avgörs. Som angavs ovan visar en genomgång av HFD:s avgöranden att domstolen mer allmänt hänvisar till bokföringsmässiga grunder när det är ett mål som gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan vara fallet även i detta mål. En utgångspunkt är emellertid att HFD har ett syfte med sin hänvisning och ordval vilket i detta fall medför att bokföringsmässiga grunder kan ha betydelse för avgränsningsfrågor.

I RÅ 1997 ref. 5 II¹¹⁶, som gällde vilka bankmedel m.m. som kan räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare görs däremot ingen knytning till bokföringsmässiga grunder. Motsvarande är fallet i ett förhandsbesked från 2010¹¹⁷ om terminsavtal kan räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Inte i något av dessa mål motiveras avgränsningsfrågan utifrån hur den skattskyldige bokfört posten. I RÅ 2003 ref. 70 var frågan om vissa lastpallar skulle behandlas enligt lagreglerna för inventarier eller lagertillgångar. Inte heller i detta mål byggde HFD upp sin argumentering utifrån bokföringsmässiga grunder. Detta var förhållandet även i RÅ 1974 ref. 45.¹¹⁸ I bl.a. de två sistnämnda målen fanns särskilda skatterättsliga regler om lager och inventarier medan det inte fanns några särskilda skatterättsliga regler för enskilda näringsidkares skulder varför den skatterättsliga avgränsningen knyts till bokföringen.

Avslutningsvis kan jag konstatera att det finns en rättsföljd knuten till den skatterättsliga inkomstberäkningsmetoden bokföringsmässiga grunder men att det inte går att avgöra exakt vad denna innebär. Frågan är sparsamt behandlad i litteraturen och rättspraxis. Inte sällan knyter HFD an till begreppet bokföringsmässiga grunder när det är fråga om ett mål som gäller det rättsliga sambandet. Detta kan ifrågasättas eftersom det är kopplingsbestämmelsen i 14 kap. 4 § IL som reglerar denna fråga.¹¹⁹ Bokföringsmässiga grunder är en inkomstberäkningsmetod som enligt min uppfattning är bredare och innefattar mer än en periodisering enligt god redovisningssed. Även i många fall då det finns särskilda skatterättsliga regler torde det vara en skattemässig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, dock att det inte går att uttala sig hur långt inkomstberäkningsmetoden sträcker sig.

3.4.4 Sammanfattning – bokföringsmässiga grunder

Begreppet bokföringsmässiga grunder är den inkomstberäkningsmetod som tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet och den har inte ändrats sedan det infördes genom KL. Under årens lopp har däremot lagtexten omdisponerats. Härigenom har denna snarare förtydligats än förändrats.

115. En utförligare redogörelse för målet finns i avsnitt 8.4.4.

116. Se bl.a. avsnitt 4.2.7.

117. Se avsnitt 7.3.3.

118. Se vidare om dessa två mål i avsnitt 5.4.2.4 och 5.4.3.

119. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 3.3.2.

Den viktigaste frågan är vilka rättsföljder som objektivt sett är knutna till inkomstberäkningsmetoden. Det har från tid till annan framförts uppfattningen att någon särskild rättsföljd inte finns utan att denna istället följer av god redovisningssed. Ett sådant synsätt medför att bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed är identiska. Enligt förarbetena till bestämmelsen ger den uttryck för en belöpandeprincip vilket innebär att en kontantmässig redovisning inte är förenlig med metoden. Samtidigt anges att metoden ska beakta den skattskyldiges skatteförmåga. Det var lagstiftarens syfte att ge begreppet ett reellt innehåll. Detta har tydliggjorts genom ändringen år 2006 när K1-reglerna infördes. Företag som upprättar ett förenklat årsbokslut ska följa god redovisningssed men behöver inte följa bokföringsmässiga grunder. Detta visar med önskvärd tydlighet att innehållsmässigt är begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed inte identiska. Även om redovisningen är förenlig med god redovisningssed kan den således underkännas skatterättsligt. Detta innebär att det finns rättsföljder knutet till en tillämpning av bokföringsmässiga grunder. Framför allt förenklingarna inom redovisningsområdet kan vara oförenliga med bokföringsmässiga grunder. Det är således fråga om ett skatterättsligt begrepp som inte har sin motsvarighet inom redovisningsrätten.

Vidare ska ett resultat beräknat enligt bokföringsmässiga grunder ge uttryck för den skattskyldiges skatteförmåga. Utifrån detta kan med fog hävdas att orealiserade värdeökningar som tas upp i redovisningen inte ska beaktas skattemässigt eftersom det inte är förenligt med bokföringsmässiga grunder.

I rättspraxis hänvisas i mål som gäller periodiseringsfrågor i inkomstslaget näringsverksamhet till bokföringsmässiga grunder. I vissa fall är en ytterligare förutsättning för hänvisningen till bokföringsmässiga grunder att posten på något sätt tillhör det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta synes dock inte göras på ett konsekvent sätt. Någon ledning för att klargöra dess innebörd går inte att göra mot bakgrund av tillämpningen i rättspraxis. Sett till dess betydelse för avgränsningsfrågor finns exempel på mål både där HFD hänvisar till bokföringsmässiga grunder och sådana där någon hänvisning inte görs. I RÅ 2004 not. 186 ansåg HFD att den skatterättsliga avgränsningen byggde på bokföringen och knöt sin motivering bl.a. till bokföringsmässiga grunder. Varken i RÅ 1997 ref. 5 II eller RÅ 2010 not. 107 ansåg HFD att den skatterättsliga avgränsningen byggde på bokföringen och nämnde inte heller ifrågasättande inkomstberäkningsmetod i sin motivering. Detta är dock inte detsamma som att säga att i de fall avgränsningsfrågan omfattas av det rättsliga sambandet bokföringsmässiga grunder har en avgörande betydelse. Hänvisningen synes närmast vara ett sätt att visa att posten tillhör det rättsliga sambandet och det är svårt att avgöra i vilka situationer bokföringsmässiga grunder kan ha betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Denna osäkerhet bottnar sannolikt dels i att det är ett vagt begrepp, dels att lagstiftaren varit otydlig när metoden beskrivits i förarbetena. Sedan är det en stor brist att HFD

inte använder begreppet på ett mer adekvat sätt i domskälen utan använder begreppet som en standardfras i framför allt periodiseringsmål. Förfarings-sättet skapar snarare förvirring än ger klarlägganden.

En mer systematisk användning av begreppet i rättspraxis men även i lagstiftningsprocessen är alla betjänta av. Om begreppet får ett mer tydligt innehåll underlättas tillämpningen. I dagsläget gäller detta framför allt på dels de områden normgivaren förenklar, dels vid ett införande av tillämpning av IFRS i juridisk person.

3.5 God redovisningssed

3.5.1 Inledning

Som framgår ovan bygger inkomstberäkningen i inkomstslaget näringsverksamhet inte sällan på bokföringen och god redovisningssed. Redovisningslagstiftningen är generell men innehåller inga detaljregler.¹²⁰ Med tanke på företagens vitt skilda förutsättningar och behov faller det på sin egen orimlighet att ha en detaljreglering. Vidare lever företagen i en starkt föränderlig värld och normgivningen måste ha möjlighet att snabbt anpassa sig. Även om det är fråga om en ramlagstiftning finns vissa detaljföreskrifter och tvingande regler.¹²¹ Dessa är dock få och i lagstiftningen anges ett antal grundläggande principer som stöd för framväxten av god redovisningssed.

God redovisningssed är den rättsliga standard som ska komplettera ramlagstiftningen och »kan betecknas som en allmän rättslig standard grundad framför allt på – utöver lag – förekommande praxis och rekommendationer».¹²² Standarden infördes ursprungligen genom 1929 års BFL. Vid den tidpunkten stod företagspraxis i förgrunden. De bokförings-skyldiga skulle ha stor frihet att beakta individuella förhållanden. Sed och bruk i affärlivet var viktiga ingredienser när »allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased»¹²³ skulle bestämmas.¹²⁴ Det var emellertid först genom GBFL som begreppet god redovisningssed infördes.

Innebörden av begreppet god redovisningssed inom inkomstskatterätten har sitt ursprung i 1928 års KL. När regeln om rätt beskattningsår infördes år 1928 användes istället för god redovisningssed begreppet allmänt vedertagen köpmannased. Begreppet ändrades år 1981 till vedertagen redovisningssed. Skälet till att terminologin inte anpassades till den som gällde i GBFL kan ha varit att lagstiftaren gjorde ett misstag.¹²⁵ Redan år 1984 gjordes nämligen en språklig modernisering för att göra en anpassning av terminologin i KL till termerna i bokföringslagstiftningen. Genom att lagstiftaren valde att ändra

120. Prop. 1998/99:130 s. 201 och prop. 1995/96:10 del 1 s. 188.

121. Prop. 1995/96:10 del 1 s. 188.

122. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 11.

123. 3 § 1929 års bokföringslag.

124. Thorell 2008, s. 59.

125. Thorell 1984, s. 177.

den skatterättsliga terminologin till den bokföringsmässiga är det uppenbart att avsikten varit att markera ett starkt samband mellan bokföring och inkomstbeskattning. Det torde inte vara någon skillnad i innebörden av begreppet i respektive lagstiftning.¹²⁶ Det är en annan sak att inkomstskatterätten i vissa fall ställer högre beviskrav än vad som allmänt gäller inom redovisningsrätten. Det är olika intressen som ska beaktas. Det högre beviskravet kan framkomma både direkt i lagstiftningen och rättspraxis.¹²⁷

Under de senaste åren har det skett en enorm utveckling inom redovisningsområdet, både på det internationella planet och inom Sverige. I detta sammanhang måste man skilja mellan normer för de noterade företagen och framför allt de mindre företagen. Även om den internationella redovisningsnormgivningen indirekt påverkar normgivningen i Sverige för de mindre företagen har utvecklingen på området för dessa företag skett utifrån andra syften än anpassning till den internationella normgivningen. I den fortsatta framställningen bortser jag därför i princip från IFRS m.m. De kommande K3-reglerna kommer att vara starkt influerade av den internationella redovisningsnormgivningen.¹²⁸ Mot bakgrund av att det enbart finns ett remitterat förslag till K3-regler och att regelverket, såvitt går att bedöma idag, kommer att gälla enbart för företag som avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning kommer jag inte att diskutera detta regelverk.

Fokus i denna avhandling är mindre företag. Redovisningsnormerna för dessa företag ska vara heltäckande och präglas av förenklingar i form av minskad valfrihet och schabloner.¹²⁹ Huvudsyftet i detta avsnitt är att diskutera hur näringsidkaren ska tillämpa och tolka denna helt nya normgivning. Frågan har mig veterligen inte tidigare diskuterats. Ett av skälen till detta är att K-normgivningen är av nyare datum och i praktiken har den endast tillämpats av de mindre enskilda näringsidkarna. Detta gör att en analys av dessa normer har ett stort nyhetsvärde och det är angeläget att frågan diskuteras på ett tidigt stadium i processen där alla företag inom en snar framtid ska välja ett K-regelverk.

Den rättsliga standarden god redovisningssed förekommer på många olika ställen i lagstiftningen. Även om det är samma begrepp som används har såväl ny lagstiftning, med sina förarbeten, som andra yttre faktorer påverkat synen på innehållet i denna rättsliga standard. I förarbetena till både BFL och ÅRL diskuteras betydelsen av företags- och branschpraxis. Framför allt Thorell men även Bjuvberg har behandlat frågan ur allmän synpunkt.¹³⁰ I detta avsnitt diskuterar jag hur den rättsliga standarden kan

126. Prop. 1978/79:210 s. 105 ff. och prop. 1980/81:68 s. 220. Se också Thorell 1984, s. 184 och Bjuvberg 2006, s. 147 ff.

127. Brockert och Nilsson 2009, s. 411 f.

128. Nilsson, Balans nr 5 2010 s. 37 ff.

129. I avsnitt 2.3.7 har jag redogjort för vilka normer som en enskild näringsidkare ska tillämpa. När det gäller frågan om möjligheten för normgivaren att inskränka tillämpningen av framför allt fakultativa bestämmelser har detta diskuterats av Thorell, Thorell 2006. Denna fråga diskuteras därför inte vidare.

130. Thorell 1984 och 2008 respektive Bjuvberg 2006.

bestämmas, närmare bestämt om bransch- och företagspraxis har någon plats i den nya redovisningsnormgivningen. Vidare kommer jag att diskutera hur normgivningen med stora inslag av schabloner förhåller sig till BFL och ÅRL.

Avslutningsvis kommer jag att diskutera hur den kompletterande normgivningen ska tolkas. I huvudsak är det en jämförelse utifrån ett konkret exempel mellan de olika regelverken, K1-regler, K2-regler och allmänna regler.

3.5.2 Praxis kontra normgivning

Någon ledning om hur innehållet i god redovisningssed fastställs går inte att få av lagtexten utan det krävs en analys av den rättsliga standarden som den framför allt kommer till uttryck i förarbetena. Härvid kan lämpligen tas avstamp i GBFL. I förarbetena till denna lag uttalade regeringen att innehållet i god redovisningssed torde kunna beskrivas som en *faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga*, vilket ibland fick bestämmas branschvis. Även uttalanden i redovisningsfrågor av den *praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen* på redovisningsområdet ansågs vid denna tidpunkt ha stor betydelse för innehållet i god redovisningssed. Lagstiftaren ansåg dock inte att det helt gick att överlämna åt enskilda intressen att närmare bestämma innehållet i god redovisningssed. Det allmänna i form av BFN skulle öva inflytanden i frågan, bl.a. genom att anpassa praxis och med hänsyn härtill utforma vad som är god redovisningssed. Nämnden skulle avge rekommendationer baserade på systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar, dvs. generella uttalanden.¹³¹

BFN skulle enligt lagstiftaren inta en aktiv roll. Intressant är dock vad som uttalades om normgivningstekniken, att rekommendationer m.m., skulle baseras på praxis. Jag kan inte se annat än att när lagen infördes företags- och branschpraxis alltjämt var av väsentlig betydelse för utvecklingen av den rättsliga standarden.¹³² BFN skulle mer sammanställa utvecklad företags- och branschpraxis och utifrån detta skapa generella normer.¹³³ Det var härigenom det statliga inflytandet förverkligades över hur den goda seden skulle utvecklas. Lagstiftarens tanke synes enligt min uppfattning ha varit att företags- och branschpraxis inte fritt skulle kunna utvecklas.

När ÅRL infördes år 1995 behöll lagstiftaren den rättsliga standarden och

131. Prop. 1975:104 s. 148 f., 200 och 205.

132. Motsvarande synsätt framförs av Thorell 1984, s. 36 och Bjuvberg 2006, s. 154.

133. Thorell framhåller att lagstiftaren i förarbetena inte gör någon distinktion mellan företags- och branschpraxis å ena sidan och kompletterande normgivning å andra sidan. Skälet till detta är bl.a. hur den kompletterande normgivningen tillkom vid den tiden. Exempelvis gav Far ut ett utkast till rekommendation som först sedan det blivit accepterat av företagen, dvs. företags- och branschpraxis, antogs som en rekommendation. Lagstiftarens syn på hur utvecklandet av god redovisningssed ska ske var i princip i överensstämmelse med detta, Thorell 2008, s. 62.

dess innehåll ska alltjämt bestämmas genom en tolkning av lag och olika redovisningsprinciper. Som framgår av förarbetena ville lagstiftaren stärka den kompletterande normgivningens roll och förändra dess rättsliga ställning.¹³⁴ Detta har klart speglats i utvecklingen av den kompletterande normgivningen som skapats därefter. Denna har gått mot allt mer detaljreglerad och heltäckande normgivning. Trenden har förstärkts av den internationella utvecklingen.¹³⁵ Detta har också inneburit att företags- och branschpraxis fått en allt mindre betydelse som både norm och utvecklare av god redovisningssed.

En ytterligare förstärkning av den kompletterande normgivningen skedde genom införandet av BFL.¹³⁶ I förarbetsuttalandena till BFL lyfts fram att uttalanden från BFN är mycket betydelsefulla i sammanhanget.¹³⁷ Det måste också lyftas fram att genom införandet av BFL det i lagens 8 kap. 1 § uttryckligen anges att BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Jag kan inte tolka detta på annat sätt än att lagstiftaren velat ytterligare stärka nämndens roll som utvecklare av god redovisningssed. I förarbetena poängteras också att det krävs

»alldeles särskilda omständigheter för att man skall gå ifrån den bestämning av god redovisningssed som har gjorts av ett av samhället utpekad normgivande organ.»¹³⁸

Lagstiftaren synes mena att det finns en i det närmaste skyldighet för företagen att anpassa sig till den kompletterande normgivningen. BFN har tagit fasta på uttalandet och anger i information om sin normgivning att allmänna råd normalt anses ge uttryck för god redovisningssed och att ett företag endast undantagsvis kan avvika från de allmänna råden utan att samtidigt bryta mot lag.¹³⁹ Man kan emellertid inte godta varje uttalande från BFN utan det måste alltid ske en prövning mot lagstiftningsramen.¹⁴⁰ Om varje uttalande från BFN anses utgöra god redovisningssed blir effekten att BFN i praktiken får en normgivningsmakt. Lagstiftaren är tydlig på denna punkt. De bokföringsnormer som ska ha i regeringsformens mening bindande natur ska alltid tas in i lagen.¹⁴¹

Genom den kompletterande normgivningens utveckling har samtidigt utrymmet för företags- och branschpraxis att växa fram blivit allt mindre. I detta sammanhang måste man emellertid skilja mellan de fall ett allmänt råd eller liknande detaljreglerar en viss företeelse och det mer ger uttryck för generella principer. Genom detaljregleringen har normgivaren tagit ställning till hur en viss transaktion mer exakt ska redovisas medan i den mer principbaserade normgivningen har normgivaren enbart angett ramen

134. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 181.

135. Bjuvberg 2006, s. 156.

136. Intressant är att det ges uttryck för den rättsliga standarden i både BFL och ÅRL. En rimlig utgångspunkt är att det är fråga om samma rättsliga standard i båda lagarna.

137. Se vidare prop. 1998/99:130 s. 185–186.

138. Prop. 1989/99:130 s. 187.

139. BFN:s normgivning 2011.

140. Se vidare avsnitt 3.5.4 angående denna problemställning.

141. Prop. 1998/99:130 s. 186. Se också Norberg 1991, s. 141 ff.

för tillämpningen. Sådan kompletterande normgivning har ramkaraktär som kan fyllas ut. I detta fall finns klart utrymme för företags- och branschpraxis att växa fram inom ramen för en tolkning av den kompletterande normgivningen. Som jag ser det ligger detta förhållningssätt inom ramen för lagstiftarens syfte som det kommer till uttryck i förarbetena till BFL och ÅRL. Effekten blir att det inte som en parallell till den kompletterande normgivningen kan växa fram alternativa redovisningslösningar med stöd av företags- och branschpraxis utan sådan har mer karaktär av tillämpning av den kompletterande normgivningen.

En ytterligare förskjutning mot en mer renodlad kompletterande normgivning har skett i samband med att lagreglerna om förenklat årsbokslut infördes. Denna lagstiftning skiljer sig väsentligt från reglerna om årsredovisning och årsbokslut. För det företag som ska upprätta ett årsbokslut eller en årsredovisning anger lagen den yttre ramen och tillhandahåller allmänna riktlinjer, exempelvis att en indelning ska ske i anläggnings- respektive omsättningstillgångar. Vidare ska särskilt angivna principer följas.

För det förenklade årsbokslutet är ramen tunn och innehållslös. I 6 kap. 6 § BFL anges endast att ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning vilka ska upprättas enligt god redovisningssed. »Andra, mer detaljerade, riktlinjer för bokslutets innehåll och utformning bör kunna utvecklas inom ramen för god redovisningssed och då främst med stöd av de allmänna råd som utarbetas av Bokföringsnämnden.»¹⁴² I detta senare fall är lagstiftaren mycket tydlig när det gäller ansvaret för utformningen av god redovisningssed. En annan viktig aspekt i detta är att när GBFL infördes var normgivarens roll mer att kodifiera befintlig praxis. Genom K1-regelverket får normgivaren en självständig ställning och är den som utformar och styr god redovisningssed. Framväxten av K1-reglerna startade på initiativ av BFN som tillsatte en arbetsgrupp bestående av förutom representanter för BFN av SKV, departementen och näringslivet. Ett första utkast togs fram av en arbetsgrupp.¹⁴³ Genom gruppens sammansättning ville nämnden skapa en förankring hos samtliga intressenter. I praktiken fanns således stora likheter med hur normgivningen ursprungligen var tänkt att växa fram. En viktig skillnad är dock att arbetet med framtagandet av K1-reglerna inte var en tolkning av redovisningslagstiftningen utan det skulle skapas ett helt nytt system. Tanken var att så långt möjligt skapa ett med beskattningen sammanhållet system som byggde bl.a. på ett mer kontantmässigt synsätt. Utkasten till både allmänt råd och vägledning remitterades på sedvanligt sätt. Kritik riktades mot förslaget som ansågs vara för långtgående i förenklingar och avvikelser från allmänna redovisningsprinciper som de kommer till uttryck i redovisningslagstiftningen. Förslaget till K1-regler krävde dessutom ändringar både i BFL och IL. På initiativ av BFN genomfördes dessa.

142. Prop. 2005/06:116 s. 75.

143. Författare till utkastet var en representant för BFN och jag, som genom LRF representerande näringslivet.

Sammantaget är detta en klar förskjutning av skapandet av redovisningsnormer. Normgivaren tog initiativ, lämnade förslag och skapade ett nytt sammanhållet regelverk för en viss kategori företag. För K1-reglerna är det således den kompletterande normgivningen som ska tolkas och inte lagen och dess principer eftersom det inte ges någon närmar ledning.¹⁴⁴

Problematiken med kompletterande normgivning kontra företags- och branschpraxis ställs egentligen ännu mer på sin spets genom K2-reglerna. Detta regelverk bygger inte på samma sätt som K1-reglerna på en särskild lagstiftning utan är ett regelverk skapat av BFN inom ramen för ÅRL. Den elake kan hävda att detta är ett myndighetsprojekt utan förankring i faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Så är naturligtvis inte fallet. Huvuddelen av K2-reglerna bygger på allmänna redovisningsprinciper som de kommer till uttryck i annan kompletterande normgivning. Det är som utgångspunkt en tolkning av ÅRL och dess principer.

BFN har emellertid velat skapa förenklingar för företagen. Många av förenklingarna bygger på ett synsätt som redan tidigare tillämpades av många mindre företag och kan närmast ses som en kodifiering av en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga.¹⁴⁵ Skillnaden är att inom ramen för K2-reglerna finns generellt tillämpliga schablonregler. Avsikten med dessa är att så långt möjligt skapa förenkling för företagen och reducera möjliga redovisningsalternativ. Förhållandet mellan redovisningslagstiftningen och sådana schabloner diskuteras vidare i nästa avsnitt.

Både K1- och K2-reglerna är heltäckande. Det innebär att annan normgivning inte får tillämpas av dessa företag. Många frågor är alltjämt olösta och på andra områden är anvisade lösningar oklara. Regelverket måste därför tolkas. I detta sammanhang finns, som jag ser det, ett klart utrymme för bransch- och företagspraxis att växa fram. Detta ligger inom ramen för lagstiftarens syfte som det kommer till uttryck i förarbetena till BFL och ÅRL. Som konkret exempel på en situation där sådan praxis kan växa fram inom ramen för den kompletterande normgivningen nämner BFN själv, beträffande K2-reglerna, beräkning av nyttjandeperioden för anläggningstillgångar.¹⁴⁶ Branschpraxis måste dock bygga på de principer som det allmänna rådet grundar sig på och blir därigenom en del av det allmänna rådet. Det är således inte en med den kompletterande normgivningen parallellt framväxande norm utan en tolkning av ett befintligt heltäckande regelverk. Ur denna aspekt är det inte att jämföra med företags- och branschpraxis inom

144. Regleringen i denna del närmar sig bindande föreskrifter. Samtidigt har regelsystemet skapats med lagstiftarens goda minne. Frågan om regleringstekniken ur ett konstitutionellt perspektiv är intressant men ligger utanför det område jag behandlar i avhandlingen.

145. Som exempel kan nämnas att enligt punkt 2.4 BFNAR 2008:1 behöver ett företag inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr. Sådana principer förordades redan tidigare i praxis, exempelvis av LRF Konsult AB. Andra förenklingar bygger på en klarare anpassning till skattereglerna som redan innan tillämpades av många mindre företag.

146. IBFN:s vägledning Årsredovisning i mindre aktiebolag, kommentarerna till punkterna 10.16–10.23, anges att det inom en bransch kan ha etablerats en normal nyttjandeperiod för en viss typ av tillgångar. Denna kan användas »om den är relevant för företaget.»

oreglerade områden utan det är mer för att skapa enhetlig tolkning och tillämpning av den kompletterande normgivningen.

Således kan konstateras att det efter införandet av ÅRL finns en klar förskjutning i förhållandet mellan den kompletterande normgivningen och praxis. Ur ett praktiskt tillämpningsperspektiv uppfattas den kompletterande normgivningen närmast som helt och hållet lika med den enda goda seden. Även om det är formellt möjligt att i företags- och branschpraxis avvika från allmänna råd är det i den praktiska tillämpningen svårt.¹⁴⁷ Ett skäl till detta är att det krävs att avvikelserna ska bli en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Som nämnades i inledningsavsnittet i detta kapitel krävs att två villkor är uppfyllda för att det ska bli fråga om företags- och branschpraxis. För det första ska det vara en faktiskt förekommande praxis. Detta ligger i sakens natur. I annat fall kan det knappast bli en sed. Vidare ska kretsen vara av viss omfattning och kvalitet. Det är inte tillräckligt med ett enskilt företags redovisningssätt. Det kan många gånger vara svårt för ett företag att visa att ett visst redovisningssätt är praxis. HFD har i RÅ 2010 not. 73 behandlat problematiken. Frågan i målet gällde periodisering av teleoperatörernas utgifter för subventioner av mobiltelefonförsäljningar. Den skattskyldige gjorde gällande att man följde branschpraxis. Som stöd för detta åberopades en utredning angående branschförhållandena, där det visade sig att 12 av 17 aktörer redovisade som den skattskyldige i målet, låt vara att det inte enbart var svenska operatörer. SKV uttryckte i målet att uttalanden från normgivare ska tillmätas mycket stor betydelse vid uttolkning av god redovisningssed och beträffande branschpraxis anser SKV att man ska bortse från hur företag i andra länder redovisar denna typ av utgifter.

Den första frågan som måste ställas är om området är normgivet. BFN, som yttrade sig i målet, bygger sin argumentation på att det för företaget var möjligt att tillämpa RR:s rekommendation RR 11. IFRIC hade dessutom uttalat sig om motsvarande fråga. BFN ansåg, om än på annan grund än företagen, att deras redovisningssätt inte stod i strid med god redovisningssed. Noterbart är att BFN synes hänga upp sitt ställningstagande på den normgivning som finns på området och inte företags- och branschpraxis. Det hade varit intressant att få belyst hur BFN ser på förhållandet kompletterande normgivning kontra branschpraxis men detta kommenteras inte i yttrandet. Samtidigt som posten omfattas av den normgivning företaget i övrigt tillämpar är utgångspunkten att denna ska följas i sin helhet. Då finns ingen anledning för nämnden att diskutera branschpraxis. Andra skäl kan vara att i det remitterade ärendet nämnden inte ansåg att det fanns tillräckligt underlag för att ta ställning till denna fråga, dvs. en *faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga*. Å andra sidan hade cirka två tredjedelar av företagen ett redovisningssätt medan cirka en tredjedel hade ett annat redovisningssätt.

HFD konstaterade i målet dels att det inte var klarlagt vilken normgiv-

147. Norberg och Thorell 2010, s. 41–42.

ning företaget tillämpat, dels omständigheterna i målet inte var helt jämförbara med dem i IFRC:s ärende. Uttalandet visar att domstolen inte la BFN:s yttrande till grund för sitt ställningstagande utan gjorde en självständig tolkning av innehållet i god redovisningssed. I sak uttalade HFD kort och gott att bolagets redovisningssätt var förenligt med god redovisningssed. Domen är svårtolkad och det går inte att entydigt säga att HFD i sin motivering knyter an till den kompletterande normgivningen på området eller företags- och branschpraxis. Detta är djupt olyckligt. Enligt min uppfattning måste målet närmast anses vara ett avgörande in casu med lågt prejudikatvärde. HFD motivering kan jämföras med andra fall där det inte har funnits någon kompletterande normgivning och i dessa fall har domstolen godtagit företagens redovisningssätt om inte SKV kunnat visa att redovisningssättet strider mot god redovisningssed.¹⁴⁸

När det gäller att avgöra vad som innefattas i en specifik branschpraxis bygger detta på att identifiera vilka villkor som ska vara uppfyllda för att det ska bli en *sed(vana)*. Villkoren ska ha nått en viss spridning och varaktighet.¹⁴⁹ Detta gör att i normalfallet krävs spridning av redovisningssättet inom en bransch eller grupp av företag. Det är tveksamt om villkoren är uppfyllda om enbart ett företag redovisar på ett visst sätt. Då torde krävas att företaget är detsamma som branschen. Synsättet är också i linje med ovan nämnda förarbetsuttalanden. För att ett redovisningssätt ska bli *sed* krävs således att det tillämpas inom en bransch (branschpraxis) eller grupp av företag (företagspraxis).

När en bransch ska identifieras måste i vart fall företagen inom ett visst verksamhetsområde i Sverige utgöra en bransch. I 2010 års avgörande var det fråga om internationellt verksamma företag och beroende på vilken normgivning dessa företag tillämpade kan bedömningsunderlaget även omfatta företag utanför Sverige. Även om det inte går att uttala sig om hur det förhåller sig i avgörandet bör ett gemensamt redovisningssätt för två tredjedelar av en bransch, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, utgöra branschpraxis. Jag kan inte se att det är en absolut förutsättning att alla företag i en bransch redovisar en viss transaktion på samma sätt.

Företags- och branschpraxis kan växa fram på olika sätt. Ett antal företag kan ingå i en branschorganisation som uttalar sig om olika redovisningsfrågor och därigenom styr företagens agerande. En lika vanligt förekommande styrning är att en redovisnings- eller revisionsbyrå är dominant inom en viss bransch och genom sin unika kunskap om både redovisningslagstiftning och branschspecifika förhållanden påverkar och styr företagens redovisningssätt.¹⁵⁰

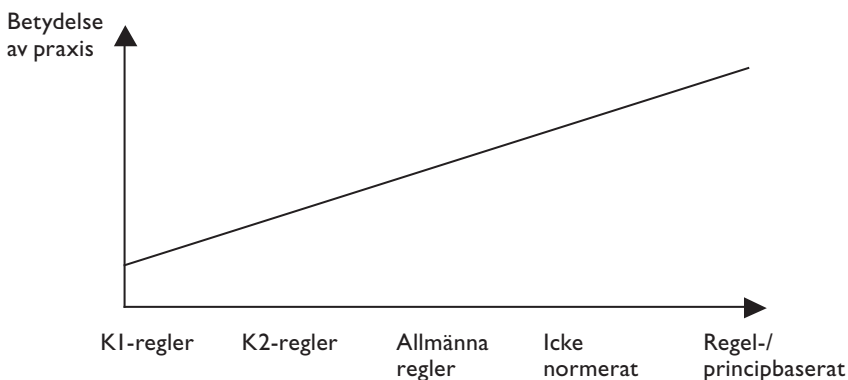
148. Se vidare avsnitt 3.5.3 där frågan diskuteras ytterligare.

149. Thorell 2008, s. 119. Se också Bjuvberg 2006, s. 132–133 och Kellgren 2003, s. 336.

150. Som exempel på det senare kan nämnas LRF Konsult AB som är det dominerande företaget inom lanterbruken. Genom exempelvis BAS-kontoplanen för jord- och skogsbruk skapas en branschstyrning av vissa avgränsnings- och värderingsfrågor. Det kan gälla villkor vid klassificeringen av djur som anläggnings- eller omsättningstillgång, aktivering av utgifter för växande gröda m.m. Andra exempel är Sveriges Fastighetsägarförbund och SABO som uttalar sig om redovisningsfrågor till Sveriges fastighetsägare.

En diskussion om vilka villkor som ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om företags- eller branschpraxis kan bli omfattande. Om sådan praxis ska identifieras krävs dessutom empiriska studier. Dessa frågor ligger utanför denna avhandling. Den fortsatta framställningen tar sikte på principfrågan, nämligen om branschpraxis kan växa fram parallellt med den kompletterande normgivningen och hur dessa både förhåller sig till varandra.

Sammantaget kan konstateras för det första att det sedan GBFL trädde ikraft fram till dags datum skett en utveckling som innebär att vi går från företags- och branschpraxis mot en i vissa fall renodlad kompletterande normgivning. Förhållandet mellan de båda skiljer sig emellertid åt beroende på vilken normgivning som företaget är tvingad eller har valt att tillämpa och kan schematiskt åskådliggöras enligt följande.



Som visas får företags- och branschpraxis av naturliga skäl större utrymme när området är oreglerat. Vidare ju mer detalj- och regelbaserat ett område är desto mindre utrymme för företags- och branschpraxis att växa fram. I de fall företagen väljer att tillämpa K2-reglerna men framför allt K1-reglerna är möjligheten för företags- och branschpraxis att växa fram liten för att inte säga i princip obefintlig. Vad gäller framför allt K1-reglerna finns stöd i förarbetena till det regelverket för en sådan ordning. Detta hindrar emellertid inte helt sådan praxis att i begränsad omfattning växa fram inom ramen för respektive regelverk. I dessa fall är det mer som utfyllande tolkning av den kompletterande normgivningen.

3.5.3 Området saknar kompletterande normgivning

Redovisningslagstiftningen är heltäckande och ska tillämpas på ett företags samtliga affärshändelser. Ett principbaserat system ger detta resultat, vilket dock inte är detsamma som att varje område är detaljreglerat inom ramen för den kompletterande normgivningen. I dessa fall måste man skilja mellan två situationer. Den första avser affärshändelser som i och för sig omfattas av normgivningen men där just den aktuella transaktionen inte är särskilt reglerad. Här måste göras en tolkning av normgivningen som tillämpas i

det aktuella fallet. Den andra situationen är att det inte finns någon normgivning som kan tillämpas på den enskilda affärshändelsen. Detta innebär inte att området är problemfritt och det betyder inte heller att det enskilda företaget kan göra hur det vill. God redovisningssed gäller även för dessa områden. För mindre företag kan inom oreglerade områden detta i många fall vara förenat med problem. Samtidigt kan det medföra oproportionellt stora kostnader för företaget att identifiera god redovisningssed. Företag som valt att följa BFN:s tillämpningsnormgivning måste på de områden som inte är reglerade söka ledning i annan normgivning. BFN uttrycker detta som att företaget »kan söka vägledning i de redovisningsrådsnormer som inte anpassats av Bokföringsnämnden.»¹⁵¹

Att söka vägledning innebär inte att RR:s normgivning måste följas fullt ut utan endast de principer som normerna ger uttryck för.¹⁵² Detta ligger inom ramen för en principbaserad normgivning. En sådan tillämpning ger naturligtvis möjlighet till ett stort tolkningsutrymme för det enskilda företaget. De normer som BFN hänvisar till ger uttryck för såväl generella principer som detaljregler. Framför allt i de delar en rekommendation ger uttryck för generella principer torde det vara möjligt att söka vägledning i en enskild frågeställning. Principerna ger uttryck för allmänna redovisningsprinciper som de kommer till uttryck inom ramen för redovisningslagarna. Härigenom ökar kravet på företaget att följa dem.¹⁵³

BFN:s tillämpningsnormgivning medför att företagsspecifika lösningar på redovisningsproblem blir vanligare. Detta för också med sig att tillämpningen i företagen kan bli mer spretig när en viss typ av affärshändelse löses på olika sätt i olika företag och olika branscher. God redovisningssed får olika innehåll för olika, kanske till och med enskilda, företag.¹⁵⁴ Den presumption som allmänt gäller för att den kompletterande normgivningen ger uttryck för god redovisningssed kan svårigen överföras på de fall när det aktualiseras mer individuella lösningar.¹⁵⁵ Samtidigt blir det svårt för en intressent, exempelvis SKV, att visa att det valda redovisningssättet strider mot god redovisningssed. Även om det är fråga om olika redovisningslösningar på liknande affärshändelser kan samtliga lösningar mycket väl ligga inom ramen för vad som är god redovisningssed. Det finns alltid ett visst tolkningsutrymme i tillämpningen.

Tolkning av den kompletterande normgivningen aktualiseras i både det

151. BFNAR 2000:2.

152. BFNAR 2000:2.

153. Tvingande regler inom redovisningslagstiftningen är det inte möjligt att avvika från. Detta följer av sedvanlig normhierarki, se bl.a. Thorell 2008, s. 125

154. Noterbart är att på de områden där en viss fråga omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning blir om synsättet inte strider mot god redovisningssed såväl företag som SKV bundna av den valda lösningen, se exempelvis RÅ 1999 ref. 32 där denna s.k. dubbla bundenhet kommer till uttryck.

155. Norberg och Thorell anser att företaget som avviker från den kompletterande normgivningen måste kunna visa att man trots detta följer god redovisningssed, vilket de dock anser vara svårt, Norberg och Thorell 2010, s. 38. Detta förutsätter att företaget följer en specifik normgivning på det enskilda området. Förhållandet är annorlunda när området är oreglerat.

fall företagen ska söka vägledning i annan normgivning och det fall ett område är oreglerat. I det fall företaget söker vägledning är det närmast fråga om ett analogiförfarande. Företaget tar utgångspunkt i hur frågan eller liknande frågor besvarats inom andra områden och annan normgivning. Det sistnämnda sker utifrån BFL respektive ÅRL och de principer som kommer till uttryck i lagarna. Även kompletterande normgivning har betydelse. Den redovisningsfråga som ska besvaras måste ligga inom ramen för det område vari vägledning söks. Noggranna överväganden måste göras av de enskilda företagen rörande vilka normer som ska tillämpas i ett enskilt fall. Som exempel på denna problematik kan lyftas fram ovan nämnda mål om periodisering av teleoperatörernas utgifter för subventioner av mobiltelefonförsäljningar.¹⁵⁶ Trots att målet handlar om periodisering av utgifter bygger BFN sin argumentation utifrån tolkningen av RR 11. För framför allt mindre företag kan normvalet ge upphov till tillämpningsproblem som kan vara både komplicerade och tidskrävande. En onödig administrativ börda kan uppstå.¹⁵⁷ När regelverken blir heltäckande försvinner i vart fall en del av problematiken, närmare bestämt att behöva välja i den kompletterande normgivningen och identifiera principer som är tillämpliga på den enskilda redovisningsfrågan. I dessa fall behöver inte företagen gå utanför det allmänna råd man valt att tillämpa. Trots detta kan det finnas områden som inte är detaljreglerade. Hur dessa ska lösas diskuteras ytterligare i avsnitt 3.5.5.

Så länge regelverken inte är heltäckande kommer det uppstå situationer som är helt oreglerade. I dessa situationer finns enligt min uppfattning ett stort utrymme för företags- och branschpraxis att växa fram. Framför allt gäller detta på de områden det finns en branschorganisation eller annan tongivande organisation eller företag som kan likrikta redovisningen av en viss typ av affärshändelser. Det är mycket svårare för de enskilda företagen och det blir förenat med svårighet att visa att ett visst redovisningssätt är branschpraxis. Samtidigt är det svårt för intressenter att visa att ett visst redovisningssätt strider mot god redovisningssed. Frågan tangeras av HFD i RÅ 2007 ref. 19 I och II. Målen gällde intäktsredovisning av återbetalningsmedel från SPP. I december 1988 offentliggjorde SPP ett beslut om att en del av företagets överskott skulle allokteras till kundföretagen som återbäring. RR uttalade sig i frågan i augusti 1999 och BFN beslutade om ett allmänt råd i oktober 2000. Såväl RR:s uttalande som det allmänna rådet innebar att hela fordran på SPP skulle intäktsföras och tas upp i balansräkningen. Kundföretagen hade endast redovisat utbetalt belopp som intäkt. I det första målet var balansdagen den 30 april 2000 och i det andra målet den 30 juni 2000. I målen var otvistigt att företagen inte var skyldiga att följa RR:s uttalande. Vid räkenskapsårets utgång fanns inget uttalande i frågan från BFN.

BFN yttrade sig till HFD i det första målet och uttalade att vid tidpunk-

156. Se avsnitt 3.5.2.

157. Se Thorell 2008, s. 133.

ten för bolagets upprättande av bokslutet fanns inom ramen för god redovisningssed flera olika alternativ för redovisning av medlen från SPP.¹⁵⁸ I målet var bokslutet per den 30 april upprättat innan det allmänna rådet beslutades. Därför kunde det allmänna rådet omöjligt ligga till grund för bokslutet. HFD uttalade att »det av bolaget valda förfaringssättet ligger inom ramen för vad som vid den aktuella tidpunkten kunde anses utgöra god redovisningssed».

I det andra målet var förutsättningarna i princip desamma som i det första målet. Skillnaden var att bokslutet per den 30 juni upprättades efter att BFN beslutat om det allmänna rådet. I yttrande till HFD uttalade BFN att bolagets sätt att redovisa återbäringen inte kunde anses utgöra god redovisningssed. Det var inte förenligt med det allmänna rådet. Effekten av BFN:s inställning är att nämndens uttalande ska gälla retroaktivt. Av naturliga skäl godtog inte HFD detta. Domstolen angav att när det »aktuella räkenskapsåret avslutades, och även under en väsentlig del av den tid under vilken bolaget därefter förberedde sin årsredovisning, fanns det godtagbara alternativa sätt att redovisa allokeringen av medel från SPP.» Bolagets redovisning låg vid den aktuella tidpunkten inom ramen för god redovisningssed. HFD angav att den omständigheten att BFN någon dag innan bokslutet upprättades beslutade om ett allmänt råd, som enligt nämnden omedelbart skulle träda ikraft, medförde ingen annan bedömning.

En slutsats som man kan dra av de båda domarna är att det inte är tillräckligt att det finns ett allmänt råd när bokslutet upprättas. Det auktoritativa uttalandet måste åtminstone ha gjorts i god tid innan bokslutet upprättas. Ett bokslut kan upprättas i princip omgående när räkenskapsåret gått till ända och ska vara upprättat inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Det kan inte accepteras att interna rutiner m.m. ska styra vilka normer som ska tillämpas av företaget. Ett sådant synsätt innebär att resultatet i olika företag inte blir jämförbara och att beskattningsunderlaget också kan variera på ett inte acceptabelt sätt.

Nästa fråga är om det är tillräckligt att uttalandena är gjorda innan räkenskapsårets utgång eller om de till och med måste vara gjorda innan räkenskapsåret är påbörjat. BFN har i olika sammanhang valt att uppmuntra företagen till en tillämpning av allmänna råd m.m. redan från det år de beslutas. K2-reglerna beslutades under år 2008 och fick, om företaget så önskade, tillämpas redan på årsredovisningar som upprättas per den 31 december 2008. Det allmänna rådet gäller klassificerings- och värderingsfrågor m.m. relaterade till årsredovisningen. Därför är det praktiskt möjligt att tillämpa det allmänna rådet även på transaktioner gjorda före beslut tas om det allmänna rådet. I praktiken leder en retroaktiv tillämpning av detta slag till extraarbete. Poster som i den löpande bokföringen är klassificerade och värderade på visst sätt kan behöva bokföras om. Det ligger i sakens natur

158. BFN tog inte ställning i det konkreta fallet utan uttalade sig principiellt i redovisningsfrågan. Bedömningen innefattade allmänna uttalanden om väsentlighet och risk som i princip motsvarade uttalandet från RR:s akutgrupp, URA 13.

att för uttalanden av olika slag det inte kan uppställas krav på att dessa ska kunna tillämpas retroaktivt. Av lämplighetsskäl bör som utgångspunkt ikraftträdandet ligga på räkenskapsår som påbörjas efter att uttalandena ska tillämpas. Är det fråga om utlåtanden i enskilda frågor är det än mer viktigt att tillämpningen ligger framåt i tiden.¹⁵⁹

Ytterligare stöd för denna princip går att finna i RÅ 2004 not. 186.¹⁶⁰ BFN R11 trädde i kraft den 1 januari 1999 och skulle tillämpas senast i fråga om det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 1999. Målet gällde inkomståret 1999, dvs. året innan rekommendationen skulle tillämpas. Enligt BFN var det inte 1999 oförenligt med god redovisningssed att bokföra på det sätt som skett. I detta fall hade således rekommendationen trätt ikraft samma år som var föremål för prövning. Tillämpningen var dock frivillig. Någon retroaktiv tillämpning var således inte aktuell. Målet är intressant också vad gäller frågan hur den kompletterande normgivningen och praxis förhåller sig till varandra. I sitt yttrande uttalade BFN att från och med att BFN R11 trätt ikraft fanns inget alternativt synsätt på god redovisningssed. Genom BFN R11 har enligt BFN skapats ett nytt innehåll i god redovisningssed. Även om uttalandet gällde åren efter det som prövades av HFD valde domstolen att referera även denna del av BFN:s yttrande. Det senare visar enligt min uppfattning vilken betydelse man även i rättspraxis ger åt den kompletterande normgivningen.

Det är inte enbart när helt ny normgivning skapas som den beskrivna problematiken kan uppstå. Motsvarande kommer att aktualiseras så fort ett befintligt allmänt råd ändras. Detta gäller således även när K1- och K2-reglernas kommer att ändras framgent. Det föreligger en viktig skillnad i förhållande till dagens allmänna regler. Utifrån mitt resonemang ovan kan konstateras att i de fall det inte finns någon kompletterande normgivning och det inte heller kan visas någon företags- eller branschpraxis kommer det redovisningssätt som det enskilda företaget valt normalt att accepteras. Det är synnerligen svårt för SKV eller andra intressenter att visa att det valda redovisningssättet strider mot god redovisningssed. Intressenten måste kunna visa att det valda redovisningssättet, vid en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för, inte är förenligt med god redovisningssed. Det torde krävas stor avvikelse från de principer som kommer till uttryck i redovisningslagstiftningen för att valt redovisningssätt inte kan accepteras.

159. Thorell har gett uttryck för en liknande uppfattning, Thorell 2008, s. 136.

160. Se vidare om målet i avsnitt 8.4.4.

3.5.4 BFN:s nya normgivning och lagstiftningsramen

3.5.4.1 Inledning

BFN ger i sin tillämpningsnormgivning uttryck för väsentlighetsprincipen genom sitt uttalande om att nämndens allmänna råd inte behöver tillämpas på oväsentliga poster. Denna princip har betydelse inte bara i normvalsfrågan utan också i tillämpningen av enskilda normer inom ramen för den kompletterande normgivningen. I ÅRL finns angivet ett antal principer som ska beaktas vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna. Motsvarande gäller genom en hänvisning i BFL för de företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut.¹⁶¹ Inte i någon av bestämmelserna nämns uttryckligen väsentlighetsprincipen. Principens tillämpning och innehåll diskuteras i nästa avsnitt.

BFN:s nya normgivning bygger på förenklingar av olika slag. Antalet valmöjligheter har reducerats så långt möjligt.¹⁶² Andra förenklingar är att redovisningen vilar på ett antal schablonregler. Det är oftast mindre belopp som detta gäller. En viktig fråga är hur dessa schablonregler förhåller sig till principerna i ÅRL och främst väsentlighetsprincipen. Frågorna är naturligtvis intressanta ur ett redovisningsperspektiv. Till följd av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning är frågan intressant även ur ett skatterättsligt perspektiv. Efter den allmänna diskussionen om väsentlighetsprincipen kommer jag att med den som grund analysera schablonreglernas förenlighet med principen. Detta senare är en viktig fråga för de förenklingar som är gjorda i den nya kompletterande normgivningen. Det blir också viktigt när BFN ska skapa ett K2-regelverk för enskilda näringsidkare och i denna del kan min diskussion närmast ses som ett inlägg de lege ferenda. Därför har jag valt att koncentrera diskussionen på K1- och K2-reglerna. Det bör tilläggas att jag inte kommer att analysera alla förenklingsreglers i dessa båda regelverk förenlighet med väsentlighetsprincipen utan jag har valt att knyta an exemplifieringen till den diskussion jag haft ovan kring bokföringsmässiga grunder.¹⁶³

3.5.4.2 Allmänt om väsentlighetsprincipen

Någon generell reglering av väsentlighetsprincipen finns inte i varken BFL eller ÅRL.¹⁶⁴ Däremot finns enskilda bestämmelser där den indirekt kommer till uttryck. I exempelvis 3 kap. 6 § ÅRL anges att större periodiserings-

161. 6 kap. 4 § BFL som hänvisar till 2 kap. 4 § ÅRL.

162. Thorell har funnit att det är tänkbart i den kompletterande normgivningen att inskränka företagens möjlighet att tillämpa vissa fakultativa lagregler. Han anser däremot att BFN i sin normgivning är begränsad av ett fåtal tvingande lagregler. BFN har beslutat om K2-reglerna utifrån Thorells utlåtande och därigenom har uppnåtts målet att antalet valmöjligheter ska vara begränsat. Eftersom Thorell redan behandlat denna fråga diskuterar jag den inte i min avhandling, Thorell 2006.

163. Se avsnitt 3.4.3.

164. Väsentlighetsprincipen och dess innebörd diskuterades redan i samband med tillkomsten av GBFL, SOU 1973:57, s. 95 f.

poster ska specificeras. Motsatsvis torde detta innebära att mindre, oväsentliga, poster inte behöver specificeras. Man kan även notera 4 kap. 15 § ÅRL vari anges att periodisering av kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter inte behöver periodiseras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Vidare är inte detaljeringsgraden långtgående och precisionen inte exakt inom redovisningslagstiftningen. Exempelvis i såväl resultaträkning som balansräkning slås poster samman. Detta talar sammantaget för att periodiseringsprincipen som den kommer till uttryck i 2 kap 4 § ÅRL¹⁶⁵ inte kan gälla fullt ut utan väsentlighetsprincipen får tillämpas också där det inte är särskilt reglerat.¹⁶⁶

Man kan också konstatera att såväl företagen som SKV och andra intressenter tillämpar väsentlighetsprincipen.¹⁶⁷ Intressant är vad principen innebär och hur den ska tillämpas. En tillämpning medför inte att posten utelämnas utan den redovisas som en avvikelse från de principer som generellt gäller, i detta fall periodiseringsprincipen. Detta måste ses i förhållande till det informationsvärde som innefattas i den enskilda posten. Information är väsentlig om ett utelämnande får betydelse för de beslut som intressenter fattar utifrån lämnade rapporter.¹⁶⁸ Exempel på information som oberoende av beloppets storlek kan ha betydelse är uppgifter som krävs enligt lag. Bl.a. finns ett absolut krav enligt 5 kap. 18 § ÅRL att ett företag i sin årsredovisning ska lämna uppgift om medeltalet anställda och fördelningen mellan män och kvinnor. Någon väsentlighetsgräns finns inte.

En alltför långtgående tillämpning av väsentlighetsprincipen kan innebära att redovisningen närmar sig en kontantmässig bokföring. En sådan kan knytas till betalnings- alternativt faktureringsstidpunkten.¹⁶⁹ Sker en utbetalning i förskott och den omedelbart redovisas som kostnad kan hävdas att väsentlighetsprincipen ligger inom ramen för försiktighetsprincipen. Tillgångsposten värderas med försiktighet. Sker betalning i efterskott håller inte detta resonemang. För intäktssidan gäller det omvända förhållandet. Försiktighetsprincipen kan men behöver således inte vara ett argument för att väsentlighetsprincipen är tillämplig.

När väsentlighetsprincipen diskuteras avses oftast enskilda poster som uppgår till mindre belopp. Det kan gälla enskilda försäkringspremier som årligen uppgår till några tusen kronor eller mindre månatliga leasingavgifter. Det är inte enbart löpande intäkter och kostnader som omfattas av väsentlighetsprincipen utan även tillgångs- och skuldposter. Inte enbart postens beloppsmässiga storlek är avgörande utan även dess relativa värde måste beaktas. Många små poster kan i det enskilda fallet tillsammans bli väsentliga. Exempelvis kan en försäkringspremie vara oväsentlig för för-

165. Av bestämmelsens andra stycke framgår att företag får om särskilda skäl föreligger i enskilda fall frånga principerna som framgår i första stycket. Detta är dock inte ett stöd för en mer generellt tillämplig väsentlighetsprincip.

166. Knutsson 1996, s. 83 och Thorell 1984, s. 108. Jfr även SOU 1973:57 s. 95 f.

167. Jfr SKV:s skrivelse Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln.

168. Punkt 7 BFNAR 2000:2.

169. Se visare nedan avsnitt 3.5.4.3.

säkringstagaren. För försäkringsgivaren som har ett stort antal försäkringspremier som enskilt uppgår till mindre belopp kan dessa sammantaget vara väsentliga. Då är det av vikt för informationens tillförlitlighet att posterna beräknas utifrån de principer som redovisningen allmänt bygger på.

En annan aspekt som motiverar väsentlighetsprincipen är kostnaden för att få fram viss information i förhållande till den nytta användarna har av informationen. Någon absolut gräns finns inte utan det måste bli en bedömning grundad på erfarenhet i varje enskilt fall.¹⁷⁰ Det måste finnas en rimlighet i kostnaden för företagen att producera adekvat ekonomisk information.

Väsentlighetsprincipen kommer mer eller mindre tydligt till uttryck även inom ramen för den kompletterande normgivningen.¹⁷¹ Någon generell väsentlighetsprincip har i vart fall inte BFN gett uttryck för utan den framkommer inom ramen för enskilda allmänna råd och andra uttalanden. Som exempel kan nämnas s.k. korttidsinventarier, dvs. tillgångar som har en ekonomisk livslängd på högst tre år. Inkomstskatterettsligt kan företaget oberoende av beloppets storlek alltid dra av anskaffningsutgiften omedelbart.¹⁷² I redovisningen ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Av förenklingskäl anser BFN att det i många fall kan accepteras att företaget kostnadsför anskaffningsutgiften omedelbart på motsvarande sätt som görs inkomstskatterettsligt.¹⁷³ Ett villkor är att beloppen inte är väsentliga. Någon vägledning ges inte om när detta kan vara fallet utan företaget måste göra en professionell rimlighetsbedömning av den enskilda posten. Detta leder till att det kan uppstå skillnader mellan bokföring och den skatterettsliga inkomstberäkningen. Bedömningarna skiljer sig åt.¹⁷⁴

Väsentlighetsprincipen torde på de områden som omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterettslig inkomstberäkning få även skatterettslig effekt. Som framgår av avsnitt 3.4.3 kan diskuteras principens förenlighet med en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. När det gäller väsentlighetsprincipen inom ramen för den skatterettsliga inkomstberäkningen och god redovisningssed är frågan sparsamt behandlad i såväl rättspraxis som litteraturen. SamRoB anger att det är rimligt att anta att väsentlighetsprincipen gäller även vid beskattningen.¹⁷⁵ I RÅ 1994 ref. 2 har HFD behandlat principen. Målet gällde intäktsredovisning av anslutningsavgifter, vilka uppgick till 0,4 procent av företagets intäkter för elkraft. HFD uttalade angående redovisningsfrågan att en »periodisering av en oväsentlig del av intäkterna bör i ett fall som det förevarande enligt Regeringsrättens mening inte göras». Det är värt att notera två saker.

För det första är det en prövning i det enskilda fallet, dvs. i ett fall som

170. Thorell 1984, s. 107 ff.

171. I avsnitt 3.5.4.3 diskuteras dess tillämpning inom ramen för K1- och K2-reglerna.

172. Se vidare avsnitt 5.3

173. Punkt 4 BFNAR 2001:3.

174. Se vidare avsnitt 5.3.3.

175. SOU 2008:80 del 1 s. 371.

det »förevarande». Detta torde innebära att i ett annat fall behöver 0,4 procent av omsättningen inte vara oväsentligt. Detta synsätt är helt i överensstämmelse med vad BFN anger i sina tillämpningsanvisningar och andra allmänna råd. Detta torde vara ett uttryck för att väsentligheten ska bedömas utifrån beloppets relativa storlek. För det andra synes HFD:s mening vara att huvudregeln är att oväsentliga belopp inte ska periodiseras i bokföringen. Domstolen anvisar inte en obligatorisk tillämpning av metoden men anser att den utgör en huvudregel.

Väsentlighetsprincipen innebär sammantaget att det ska göras en individuell bedömning av varje enskild post. Postens relativa storlek kan men behöver inte vara oväsentlig. Detta beror exempelvis på om det är en enskilda post eller ett stort antal poster av samma slag. Utifrån en skatterättslig bedömning synes det finnas en presumtion för en tillämpning av väsentlighetsprincipen.

3.5.4.3 BFN:s schablonregler

Lagreglerna utgör den yttersta ramen för vad som kan anses utgöra god redovisningssed. I förarbetena till GBFL betonas att »det inte kan komma ifråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot bestämmelsen stridande praxis».¹⁷⁶ Det är oklart vad som innefattas i denna praxis. Sett både i sitt sammanhang och ur legalistisk synvinkel är den enda rimliga utgångspunkten att varken företags- och branschpraxis eller den kompletterande normgivningen från BFN kan gå utanför lagstiftningsramen.

I vissa fall är det enkelt att fastställa ramen. Detta kommer särskilt till uttryck när det gäller ÅRL kontra internationell redovisningsnormgivning. I ÅRL har införts särskilda bestämmelser som möjliggör en tillämpning av IFRS i juridisk person. Ikraftträdandet av dessa bestämmelser har dock skjutits upp vid ett flertal tillfällen. Om ett företag redan nu väljer att följa IFRS i juridisk person kommer inte detta att vara förenligt med ÅRL i dess nuvarande form.¹⁷⁷

Som framgår av föregående kapitel genomarbetar BFN för närvarande redovisningsnormgivningen. I detta sammanhang är det intressant dels att se hur K1- och K2-reglerna förhåller sig till lagstiftningsramen, dels om det är någon skillnad mellan dem eftersom de bygger på delvis olika grunder. Jag behandlar först K2-reglerna och schabloninslagen i det regelverket. I dagsläget finns inget K2-regelverk för enskilda näringsidkare, men mot bakgrund av de regelpaket som hittills antagits och vad BFN yttrat finns all anledning att utgå från att de K2-regler som enskilda näringsidkare ska tillämpa i framtiden i stort sett blir identiska med dem som idag gäller för mindre aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar, i vart fall när det gäller schablonlösningarna. Därför är det relevant att utifrån K2-reglerna

176. Prop. 1975:104 s. 205.

177. Som angavs i avsnitt 3.4.3 kan diskuteras hur en värdering till verkligt värde förhåller sig till inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder. Frågan ligger utanför avhandlingens kärna och behandlas inte ytterligare.

för mindre aktiebolag belysa hur den kompletterande normgivningen förhåller sig till bestämmelserna och principerna i ÅRL. Avsnittet får därför en karaktär av de lege ferenda. Avsikten är inte att gå igenom hela normgivningen och se om varje schablonregel är förenlig med ÅRL. Vissa av schablonlagen är mer långtgående än andra och dessutom mer innovativa.

Punkt 2.4 BFNAR 2008:1 är en viktig och generell tillämplig bestämmelse som innebär att ett företag inte behöver periodisera varken inkomster eller utgifter som var för sig understiger 5 000 kr. Gränobeloppet gäller post för post och någon individuell prövning är inte nödvändig.¹⁷⁸ Detta gäller villkorslöst. Om företaget har ett stort antal poster som individuellt uppgår till oväsentliga belopp behöver någon periodisering inte göras, trots att de sammanlagt kan uppgå till ett väsentligt belopp. Detta är en del i schabloniseringen. Som framgått av avsnitt 3.5.4.2 får en tillämpning av väsentlighetsprincipen ske under vissa villkor, dels ska det göras en bedömning av varje enskild post, dels ska företaget ta hänsyn inte bara till den enskilda postens nominella belopp utan även dess relativa storlek enskilt och tillsammans med liknande posters värde. På dessa punkter kan hävdas att schablonregeln inte är förenlig med väsentlighetsprincipen som jag beskrivit den ovan.

Schablonreglerna är frivilliga att tillämpa. Det finns inget hinder för företagen att periodisera alla poster eller att tillämpa schablonregeln så att väsentlighetsprincipen uppfylls. Som jag ser det finns, inom ramen för K2-reglerna, inte heller något hinder för företagen att tillämpa förenklingsregeln endast på vissa poster eller växla mellan åren. Någon förenkling är emellertid inte vunnit med en sådan tillämpning, snarare tvärt om. I vissa mindre företag kan detta dessutom leda till omotiverade resultatsvängningar. Grundläggande enligt 2 kap. 4 § ÅRL är att samma principer för värdering m.m. ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat. Byte av redovisningsprincip får som huvudregel inte ske mellan räkenskapsåren. Skälet är att sådana byten kan försvåra jämförbarheten mellan olika räkenskapsår. Principen innefattar även att samma redovisningsprinciper ska användas för likartade poster.¹⁷⁹ Frågan är hur en tillämpning av schablonregeln i K2-regelverket förhåller sig till detta. En övergång från tillämpning av en viss kostnadsredovisning till en annan torde vara byte av redovisningsprincip.¹⁸⁰ Utifrån detta kan en växling mellan åren ses som ett byte av redovisningsprincip, som kan strida mot ÅRL. Dock måste beaktas att det är fråga om oväsentliga belopp, vilket kan rendera i att det i det enskilda fallet inte är ett byte av redovisningsprincip.¹⁸¹ Först om posterna tillsammans är väsentliga kan det bli fråga om byte av redovisningsprincip enligt ÅRL.

178. Se Brockert och Nilsson 2008. I RÅ 2010 ref. 106 diskuterar HFD hur begreppet post ska bedömas vid lagervärderingen.

179. Knutsson 1996, s. 84.

180. I punkt 4 RR 5 definieras redovisningsprincip som »sådana grundläggande redovisningsprinciper, redovisningskonventioner och regler som tillämpas vid upprättande av bokslut och redovisningshandlingar» medan uppskattningar och bedömningar »återspeglar sådana antaganden, som måste göras som underlag för mätning inom ramen för fastställda redovisningsprinciper».

181. Jfr punkt 3 RR 5.

Går det att motivera schablonregeln? Den första frågan som måste ställas är varför schablonregeln över huvudtaget införts. Huvudskälet är att företagen inte ska behöva hantera mindre belopp flera gånger genom att dela upp beloppen på flera år eller att hänföra dem till andra år än betalningsåret. Det är således av förenklingskäl och för att minska hanteringskostnaderna för företagen. Ofta är dessa kostnader inte försvarliga utifrån vad informationsvärdet ger av en mer fullständig periodisering. Detta gäller särskilt mycket små belopp, vilket det är fråga om här. Utifrån sytematiken i ÅRL, syftet med rapportering och kostanden för framtagande av ekonomisk information är min uppfattning att ifrågavarande schablonregel som utgångspunkt går att motivera utifrån väsentlighetsprincipen.

I K2-reglerna finns en annan förenklingsregel om årligen återkommande utgifter. Under vissa förutsättningar får sådana redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller en faktura eller betalar densamma.¹⁸² Någon motsvarande bestämmelse finns inte för inkomstsidan. En tillämpning av normgivningen är på denna punkt i normalfallet i överensstämmelse med min definition av väsentlighetsprincipen. Här finns dock ingen beloppsgräns, utan enbart en maximal variationsgräns. I enskilda fall kan det röra sig om väsentliga belopp. Därför kan finnas situationer då schablonregeln inte stämmer överens med väsentlighetsprincipen.

En annan förenklingsregel är att företag som väljer att tillämpa K2-reglerna får enligt punkt 10.5 BFNAR 2008:1 redovisa utgiften för en materiell anläggningstillgång som kostnad om tillgången kan antas ha en nyttjandeperiod på högst tre år. Huvudskälet till detta torde vara att BFN vill ge företagen möjlighet att få överensstämmelse mellan bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen.¹⁸³ Det finns i den praktiska tillämpningen många exempel när det gäller anskaffning av maskiner som ska nyttjas en kort tid men där anskaffningsutgiften är väsentlig. Även i ett sådant fall kan enligt det allmänna rådet anskaffningsutgiften kostnadsföras direkt.¹⁸⁴ Det är tveksamt om en sådan redovisning är i överensstämmelse med väsentlighetsprincipen som jag beskrivit den. Är det fråga om stora belopp som dras av direkt kan det innebära att varken resultat eller ställning redovisas på ett adekvat sätt. Det kan hävdas att en tillämpning av K2-reglerna i detta fall går utanför lagens ram. Försiktighetsprincipen gäller i och för sig men den sträcker sig inte hur långt som helst utan företagen ska iakttä rimlig försiktighet.

De allmänna principerna som de kommer till uttryck i ÅRL är inte klara och entydiga. Den absoluta gränsen för principernas omfattning är diffus och alltid svår att bestämma. Detta gör det extra svårt att bedöma lagstiftningsramen. Enligt min uppfattning talar mycket för att K2-reglerna på vissa punkter går utanför lagstiftningsramen. I sådant fall är det inte god redo-

182. Som villkor gäller att utgiften får variera med högst 20 procent mellan åren och varje räkenskapsår ska belastas med en årskostnad, punkt 7.9 BFNAR 2008:1.

183. Överensstämmelsen är i detta fall en chimär eftersom det är olika begrepp som används, nyttjandeperiod i punkt 10.5 BFNAR 2008:1 och ekonomisk livslängd i 18 kap. 4 § IL.

184. Punkt 10.5 BFNAR 2008:1.

visningssed och en redovisning enligt den normen kan inte ligga till grund för beskattningen. Detta är naturligtvis ett problem, men inte värre än att det är möjligt att förändra. En lämplig lösning de lege ferenda är att genom ändring i ÅRL införa en allmänt skriven väsentlighetsprincip som ger normgivaren och företagen möjlighet till ytterligare förenklingar. Ser man enbart till förenklingsaspekten kan gränsen på 5000 kr per post anses snålt tilltagen. Å andra sidan är detta en viktig aspekt för att motivera ett generellt gränobelopp i K2-regelverket.

Även i K1-reglerna finns olika schablonregler liknande de som finns i K2-regelverket. Flera viktiga skillnader finns. För det första gäller inte ÅRL för dessa företag. Vidare har lagstiftaren skapat ett särskilt system för denna kategori och har lämnat över till BFN att normge på området. Man kan i detta sammanhang även notera att när BFL ändrades fanns redan ett förslag till K1-regler med schablonregler. Lagstiftaren kan därför sägas ha tyst accepterat schablonreglerna och i detta fall har den kompletterande normgivningen en mer självständig ställning än vad som gäller i allmänhet inom redovisningsområdet. Härtill kan konstateras att nödvändiga ändringar gjordes i IL för att möjliggöra en anpassning av de bokföringsmässiga schablonreglerna till skattelagstiftningen. Enligt min uppfattning är det därför tveklöst på det sättet att schablonreglerna i K1-reglerna utifrån hur de är utformade idag inte strider mot någon lagregel. Detta är omöjligt eftersom det egentligen inte finns någon bestämmelse som de kan strida mot. För denna kategori är det således möjlighet för BFN att höja schablonbeloppen. På de områden där det inte finns beloppsmässiga begränsningar i IL får detta också genomslag skattemässigt om posten faller inom ramen för det rättsliga sambandet.

3.5.4.4 Sammanfattning – väsentlighetsprincipen

En tillämpning av väsentlighetsprincipen innebär inte att posten utelämnas utan redovisningen måste ses som en avvikelse från de principer som generellt gäller inom redovisningsområdet, exempelvis periodiseringsprincipen. Effekten av en tillämpning av väsentlighetsprincipen kan bli att utgifter redovisas som kostnad och inkomster som intäkt i förtid i förhållande till en mer fullständig periodisering. Även det omvända kan förekomma. En alltför långtgående tillämpning av väsentlighetsprincipen kan innebära ett närmande till kontantmässig redovisning.

Väsentlighetsprincipen kan motiveras, inte bara utifrån att informationsvärdet är begränsat för oväsentliga poster, utan inte sällan även mot bakgrund av försiktighetsprincipen. En tillämpning av väsentlighetsprincipen innebär att varje post ska bedömas individuellt och dess relativa storlek är men behöver inte vara oväsentlig. Detta beror exempelvis på om det är en enstaka post eller ett stort antal poster av samma slag. Det kan hävdas att det finnas en presumtion för en tillämpning av väsentlighetsprincipen, som inom ramen för det rättsliga sambandet får skattemässig effekt.

Väsentlighetsprincipen kommer inte till klart uttryck i lagstiftningen. Däremot finns inslag i ÅRL som indirekt ger uttryck för väsentlighetsprin-

cipen. Inom ramen för den kompletterande normgivningen finns däremot konkreta exempel på en tillämpning av väsentlighetsprincipen. I den nya normgivningen för mindre företag har införts ett antal olika schablonregler som enligt min uppfattning är en tillämpning av väsentlighetsprincipen. Reglerna har införts framför allt ur ett förenklingsperspektiv. Detta är positivt men det går inte att motivera att de sträcker sig utanför lagens ram. Enligt min uppfattning kan i vissa situationer en tillämpning av de schablonregler som finns i framför allt K2-reglerna anses gå utöver väsentlighetsprincipen som jag beskrivit den. I denna del finns en väsentlig skillnad vad gäller K1-reglerna. Här finns ingen begränsning i varken BFL eller ÅRL utan BFN har getts i princip fria händer. Begränsningen finns snarast i IL och de beloppsgränser som införts inom vissa områden. På oreglerade områden torde det vara möjligt för BFN att till och med höja schablonbeloppen.

3.5.5 Tillämpning av BFN:s nya normgivning

3.5.5.1 Inledning

I vissa fall kan det vara svårt att avgöra om en lagregel över huvud taget är tillämplig i ett visst fall medan i ett annat fall är regeln inte klar i sin formulering. Redovisningslagstiftningen är av ramkaraktär och principbaserad. Från detta finns många undantag. Detta gör tillämpning och tolkning av reglerna extra problematisk. Samtidigt innehåller ÅRL men framför allt BFL flera detaljerade regler, vilket gör att denna lagstiftning blir mer lik annan mer detaljerad lagstiftning.¹⁸⁵ Även om lagen tillämpas i alla bokföringsoperationer är det inte detsamma som att den också behöver tolkas. Det är endast i undantagsfall lagtexten är föremål för direkt tolkning. Istället är det den kompletterande normgivningen som ska tolkas och utifrån detta tillämpas i enskilda fall. För att kunna tolka redovisningslagstiftningen måste man ha kännedom om redovisningsteorin bakom principerna. Detta gör det särskilt svårt för exempelvis jurister som vid enstaka tillfällen ska tolka redovisningsregler och lösa redovisningsproblem.

Samtidigt är tendensen i redovisningslagstiftningen för framför allt mindre företag en övergång till mer regelbaserad kompletterande normgivning. Naturligtvis ligger redovisningslagarna och de principer som dessa ger uttryck för även i dessa fall till grund för utformningen av den regelbaserade normgivningen. Genom att det blir fråga om ett heltäckande regelbaserat system torde tillämpningen komma att bli annorlunda mot tidigare. BFN, som är normgivaren av detta system, har emellertid inte lämnat några anvisningar om hur de nya reglerna ska tillämpas och tolkas. Därför är det angeläget att belysa hur detta ska ske och visa eventuella skillnader i dess uppbyggnad och tillämpning i förhållande till allmänna regler. Eftersom regelsystemen är nya finns i princip inget skrivet i doktrinen om tillämpningen av regelverken.

185. Bengtsson, s. 290.

Jag koncentrerar diskussionen på den kompletterande normgivningen för mindre företag. BFN:s normgivning är uppbyggd kring vägledning, en för varje företagsform och kategori. Vägledningen innehåller tre delar;

- allmänt råd,
- kommentarer och
- exempel.

Strukturen i olika vägledningar är densamma, respektive del utgör en egen avdelning.¹⁸⁶ Gemensamt är att det inte finns någon uttrycklig anvisning om hur vägledningen ska läsas, beskrivning av hur skillnader mellan de olika delarna ska hanteras och vilken av delarna som då eventuellt har tolkningsföreträde.

Huvuddelen av detta avsnitt ägnar jag åt hur BFN:s regelverk ska tillämpas och tolkas. I detta ligger även att diskutera de olika delarnas i vägledningarna inbördes förhållande. Redan inledningsvis kan konstateras att problemlösningen är olika inom ramen för de olika regelverken, K1- och K2-reglerna respektive allmänna regler. Intressant är dels hur skillnaderna gestaltar sig, dels om de skilda synsätten får någon reell effekt. Syftet är att visa på olikheterna i tillämpningen av de olika regelsystemen och inte att på ett uttömmande sätt analysera hur redovisningsproblem ska lösas.¹⁸⁷

Om de olika regelverken har skilda angreppssätt medför det en komplikation för den som ska tillämpa flera regelverk. I avhandlingens andra del redogör jag i respektive kapitel för hur olika poster ska bedömas ur avgränsningssynvinkel. Redogörelsen innefattar både allmänna regler och K1-reglerna.¹⁸⁸ Redan härigenom aktualiseras således problemställningen. Därför är det angeläget även för min avhandling att identifiera skillnader i tillämpningsmetodiken. I de delar en fråga omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen kommer detta också att få effekter för skatterättslig rättspraxis och dess räckvidd. För att kunna åskådliggöra problematiken på ett adekvat sätt kommer jag att knyta diskussionen till ett konkret exempel. Ett område som inte behandlas uttryckligen i något allmänt råd är tillgångar som enligt IL klassificeras som markinventarier.¹⁸⁹ Med exemplet vill jag undersöka de skilda teknikerna i regelverken för att lösa en inte uttryckligen reglerad fråga. Härigenom blir samtidigt belyst vilka skillnader som kan uppstå. Jag har valt att diskutera redovisningsproblemet utifrån i första hand

186. Härvid kan noteras att det remitterade förslaget till K3-regler har delvis en annan struktur än tidigare beslutade vägledningar. Skild systematik försämrar igenkänningsmöjligheten och kan medföra tillämpningssvårigheter för de som tillämpar olika regelsystem. Se vidare Nilsson Balans nr 5 2010, s. 37 ff.

187. Det finns ett inte försumbart antal materiella redovisningsproblem att ta ställning till. Det är en omöjlighet att gå igenom alla dessa. Vissa av dem kommer att diskuteras i avhandlingens andra del inom respektive område.

188. I något enstaka fall när klassificeringsfrågor diskuteras tas upp även K2-regelverket.

189. Med markinventarier avser jag sådana delar av en markanläggning som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i verksamheten eller som används för viss verksamhet. Se vidare den skatterättsliga definitionen i 20 kap. 15–16 §§ IL och SOU 1977:86 s. 223.

en juridisk utgångspunkt. Genom att det blir fråga om detaljerade normer som är regelbaserade kommer tillämpning och tolkning i betydligt större utsträckning än tidigare att bygga på rättsdogmatisk metod. Om lösningen på redovisningsproblemet är lämplig ur ett företagsekonomiskt synsätt ligger utanför denna avhandling.

3.5.5.2 Kort om tolkning av redovisningslagstiftningen

Genom att redovisningen är en tillämpad disciplin krävs metoder för att lösa olika problem inom detta område.¹⁹⁰ Den yttersta ramen för redovisningsnormgivningen bestäms av lagarna, framför allt BFL och ÅRL. Som grund löses redovisningsproblem genom en tolkning av dessa lagar. I detta sammanhang tillämpas som utgångspunkt rättsdogmatisk metod och rättskälleläran. Motsvarande gäller när innehållet i god redovisningssed ska bestämmas. Den rättsliga standarden bestäms så långt möjligt genom tolkning av redovisningslagarna.¹⁹¹ Vid en första anblick kan detta synas enkelt. Tolking inom redovisningsområdet måste emellertid i många avseenden betecknas som komplicerad. Förutom lagtexten måste beaktas att ÅRL bygger på EU-direktiv som också måste beaktas i tolkningen. Härutöver tillkommer en komplex normhierarki där förutom bestämmelserna i lag och direktiv ska beaktas god sed, skatteregler respektive företags- och branschpraxis.¹⁹²

Oberoende av vad BFN eller annan organisation uttalar om god redovisningssed är det alltid domstolen med utgångspunkt från BFL:s och ÅRL:s regler som bestämmer om ett visst redovisningssätt är förenligt med god redovisningssed. Det kan diskuteras om detta är detsamma som att domstolen bestämmer vad som utgör god redovisningssed, något som framförs i både förarbetena och doktrinen.¹⁹³ Thorell anser inte att domstolen bestämmer innehållet i begreppet god redovisningssed utan domstolen tolkar den kompletterande normgivning och lägger denna till grund för ett avgörande.¹⁹⁴ Jag delar Thorells uppfattning härvidlag.¹⁹⁵ Finns inte någon standard att tillämpa uttalar sig domstolen om ett visst redovisningssätt är i överensstämmelse med god redovisningssed, exempelvis företags- och branschpraxis. Inte heller i detta fall skapar domstolen god redovisningssed utan detta sker genom företagets tillämpning.¹⁹⁶ Typexemplet är skattefrågor som omfattas av det rättsliga sambandet. I detta fall är det fråga om rättstillämpning inom i första hand skatteområdet. På grund av det rättsliga sambandet är det även en tillämpning av redovisningslagstiftningen men inte ett skapande av god redovisningssed.¹⁹⁷

190. Artsberg, s. 41.

191. Prop. 1998/99:130 s. 185–186.

192. Bengtsson, s. 290.

193. Se bl.a. prop. 1998/99:130 s. 386 och Bjuvberg 2006, s. 76 ff. och 129 ff.

194. Thorell 2008, s.122.

195. Norberg delar denna uppfattning, Norberg och Thorell 2010, s. 116.

196. Sist i avsnittet diskuterar jag hur domstolens roll kommer att påverkas av den nya normgivningstekniken.

197. Norberg och Thorell 2010, s. 114.

Redovisningsrätt är i huvudsak civilrätt. Även om det inte finns någon klar tillämpning av hur redovisningsregler ska tolkas kan man enligt min mening i vart fall säga att som grund skiljer sig tolkningsmetodiken inom redovisningsrätten från vad som gäller inom inkomstskatterätten.¹⁹⁸ Målsättningen med respektive lag skiljer sig åt. Vidare gör legalitetsprincipen sig gällande på annat sätt inom inkomstskatterätten än inom redovisningsrätten. Detta påverkar i sin tur tillämpningen av och förhållningssättet till den skrivna regelns ordalydelse. Samtidigt tolkas redovisningsreglerna ofta inom ramen för ett annat rättsområde, exempelvis skatterätten eller straffrätten. I dessa två fall torde tillämpningen av de andra rättsområdena vara en faktor som påverkar tolkningsmetodiken inom redovisningsområdet mot en mer legalistisk metod.¹⁹⁹ Tolkningen av den kompletterande normgivningen torde därmed bli mer formbunden. Detta synsätt stärks enligt min uppfattning ytterligare framför allt vad gäller K1- och K2-reglerna som utformats för att i så stor utsträckning som möjligt harmoniseras med inkomstskattelagstiftningen.

De bokföringsskyldiga och andra som har att tillämpa redovisningslagarna måste lösa olika redovisningsproblem. Den yttersta ramen för tillämpningen och tolkningen är redovisningslagarna och dess principer. I praktiken är det emellertid inte lagen som är föremål för direkt tolkning utan det är den kompletterande normgivningen som tolkas.²⁰⁰ Först i den situationen då det saknas kompletterande normgivning aktualiseras i praktiken en tolkning av lagen, eller rättare sagt en tillämpning av de principer som lagen ger uttryck för. Detta förfaringsätt har skapats av lagstiftaren.

Takten på införandet av och den närmare utformningen av den kompletterande normgivningen har BFN själv bestämt.²⁰¹ Genom att den nya normgivningen anses vara både regelbaserad och besvara samtliga redovisningsfrågor för en viss företagskategori kan på goda grunder hävdas att normerna bygger på de principer som kommer till uttryck i redovisningslagstiftningen. Det blir i dessa fall normgivaren, BFN, som tolkar redovisningslagarna och dess principer. Undan för undan har den kompletterande normgivningen fått en allt starkare ställning och det föreligger en presumtion för att den ger uttryck för god redovisningssed.²⁰² Detta innebär inte att ett uttalande kan gå utanför lagstiftningsramen. I tillämpningen och tolkningen av dessa normer måste man alltid pröva om det specifika uttalandet håller sig inom lagstiftningsramen. I normalfallet kan man utgå från att BFN:s normgivning som den kommer till uttryck i allmänna råd m.m. är förenlig med lagstiftningen varför detta normalt inte är ett reellt problem.²⁰³ Frågan, som för sitt svar kräver en

198. Kellgren har också berört frågeställningen och synes ha samma uppfattning, Kellgren 2003, s. 334–335

199. Se även Kellgren Skattenytt 2003, s. 342, som anser att redovisningsrättens särdrag bör beaktas i tolkningen. Framför allt när god redovisningssed ska uttolkas delar jag hans bedömning.

200. Thorell 2008, s. 121.

201. Se vidare avsnitt 2.3.5.

202. Se vidare avsnitt 3.5.3. Jfr även Bjuvberg 2006, s. 131.

203. Jfr von Bahr, s. 751.

analys av enskilda bestämmelser i den kompletterande normgivningen, diskuteras inte vidare i denna avhandling.²⁰⁴ Jag utgår således i den fortsatta analysen från att den kompletterande normgivningen inte strider mot bestämmelserna i redovisningslagarna.

Redovisningslagstiftningens karaktär av ramlagstiftning speglar sig i tolkningen av densamma och därmed även i utformningen av den kompletterande normgivningen. Allmänt sett är normgivningen inriktad på ekonomiska resonemang och utformad utifrån lämplighets och ändamålsaspekter. Detta kan innebära att traditionell juridisk textanalys inte går att använda i tolkningen utan denna bygger mer på principiella resonemang.²⁰⁵ Den normgivningsteknik som vi nu ser växa fram genom BFN torde emellertid medföra att tolkningen får större inslag av formbundenhet. De objektiva inslagen i tolkningsprocessen ökar. Det innebär ett närmande till rättsdogmatisk metod vid analys av de enskilda normernas innehåll. Utgångspunkten för tolkningen är bestämmelsens i ett allmänt råd konkreta lydelse. Är lydelsen vag måste bestämmelsen tolkas i ljuset av de principer som den grundas på. Dessa kommer till uttryck i såväl lag som det allmänna rådet. Även kommentarer och exempel i vägledningen utgör tolkningsdata.

Även om redovisningsrätten saknar en etablerad tolkningslära vilar den på en teoretisk grund. Sett till den utveckling som pågår inom redovisningsområdet är det relevant att tala om bunden respektive mer öppen och fri argumentation i tolkningen.²⁰⁶ Som framgår av orden innebär den bundna tolkningen att ordalydelsen beaktas, framför allt allmänna råd och kommentarer. En öppen och mer fri argumentation innebär att hänsyn tas till även andra faktorer. I detta fall torde påverkan från närliggande rättsområden och företagsekonomiska aspekter vara sådana omständigheter som ska beaktas i tolkningsoperationen. Den som tillämpar och tolkar den kompletterande normgivningen är också friare i förhållande till det skrivna ordet. Enligt min uppfattning är detta särskilt viktigt inom ramen för redovisningslagstiftningen, allra helst när principbaserad normgivning tillämpas och tolkas. För att kunna lösa redovisningsrättsliga problem krävs kunskap om bakomliggande tankar och allmän redovisningsteori.²⁰⁷ Genom allmänna

204. Det har diskuterats bl.a. K2-reglernas förenlighet med lagstiftningen eftersom den normgivningen inskränker möjligheten att tillämpa vissa bestämmelser i ÅRL. Thorell har diskuterat frågan, Thorell 2008, s. 195 ff. Se vidare avsnitt 3.5.4.

205. Kellgren 2003, s. 334.

206. Peczenik 1980, s. 66 f.

207. Sådan teori framkommer i såväl förarbetena till redovisningslagarna som den kompletterande normgivningen. I den senare delen är IASB:s föreställningsram viktig. Även i litteraturen diskuteras redovisningsteori, se exempelvis, Artsberg, Johansson och Marton m.fl. Dessa författare har fokus främst på det internationella redovisningsområdet. Jfr även Bjuvberg 2006 respektive Thorell och Norberg 2010. De principer som den internationella normgivningen ger uttryck för har spridit sig till även den svenska normgivningen genom framför allt RR:s normgivning som i flera delar påverkat BFN:s normgivning. Det kan nämnas att de kommande K3-reglerna, som i allt väsentligt är principbaserade, i stora delar bygger på internationell normgivning.

principer och kompletterande normgivning skapas tolkningsanvisningar. I vissa avseenden finns likheter med tolkning av skattelag.²⁰⁸

I en diskussion om tillämpning och tolkning av den nya kompletterande normgivningen måste framhållas att BFN:s allmänna råd inte har samma status som en lag eller lagtext. Det är ett allmänt råd som normalt presumeras ge uttryck för god redovisningssed. Det var först i samband med införandet av BFL som det reglerades att BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.²⁰⁹ BFN:s huvuduppgift är att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning.²¹⁰ I uppgiften finns en skyldighet att ta ställning i olika redovisningsfrågor och utifrån detta ge vägledning till företagen. Vägledning ska ges genom allmänna råd.²¹¹

Genom att ett allmänt råd inte har status som lag eller föreskrift genomgår det inte den granskning och formalia som är aktuellt i lagstiftningsprocessen. Exempelvis ska en lag normalt granskas av Lagrådet innan den antas.²¹² Något motsvarande existerar inte för allmänna råd. Detta förändrar inte det faktum att viss formalia måste vara uppfylld även när ett allmänt råd ska antas. Exempelvis remitteras utkast till allmänna råd. Remissförfarandet innebär att BFN innan beslut fattas får synpunkter på sina förslag. Nämnden är inte skyldig att beakta lämnade synpunkter. Den praktiska effekten av remissförfarandet är att BFN kan förankra sina ställningstaganden bland företag och deras intresseorganisationer innan beslut fattas. I många fall, framför allt i den situation som nu råder då strukturen ändras väsentligt, är detta en fördel och viktig del i normgivningsprocessen. Sätillvida finns också en gemensam nämnare med hur normgivning växte fram innan BFN intog den starka roll man har idag. Genom förankringen bland företag och organisationer knutna till näringslivet kan BFN tidigt i processen få acceptans för sin normgivning. Härigenom stärks det enskilda allmänna rådets ställning och kan successivt överföras till och bli företags- och branschpraxis.

BFN anger själv att ett allmänt råd inte ger en heltäckande bild av vad som gäller inom ett visst område utan det behöver kompletteras för att skapa en mer övergripande och sammanhållen bild över ett visst område. Därför ger nämnden ut en särskild serie benämnd »Bokföringsnämndens vägledningar». Här återges det allmänna rådet men även lagar och andra normer som berör en aktuell fråga. Vägledningarna innehåller också kommentarer till normerna som ger information om hur redovisningen i praktiken ska gå till. För att ytterligare förtydliga de allmänna råden komplet-

208. Norberg och Thorell 2010, s. 27.

209. Av 8 kap. 1 § BFL framgår att för vissa särskilt angivna företag är det andra normgivare som har ansvaret.

210. Förordning (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden

211. Förordning (1988:1118) med instruktion för Bokföringsnämnden. Se närmare Nilsson Balans nr 11 2010, s. 37 ff. Pahlsson diskuterar i sin avhandling både specifikt för skatterätten och allmänt vilken ställning allmänna råd har, se särskilt Pahlsson 1995, s. 80–81.

212. I 8 kap 21 § Regeringsformen finns en uppräknning av vilka lagar regeringen eller ett riksdagsutskott måste inhämta Lagrådets yttrande om innan riksdagen beslutar.

teras vägledningen med exempel. En intressant fråga är hur de olika delarna i vägledningen förhåller sig till varandra och respektive dels rättsliga ställning. Nämnden anger följande på sin webbplats.²¹³

»Vägledningarna och uttalandena kommer i allmänhet att återge innehållet i något allmänt råd som nämnden beslutat. I denna del har vägledningen eller uttalandet naturligtvis samma rättsliga ställning som råden. Motsvarande gäller om de innehåller en redogörelse för en bestämmelse i t.ex. bokföringslagen. En bestämmelse i lag ska självklart följas och att den inkluderas i en vägledning eller ett uttalande innebär inte någon ändring i detta avseende. De kommentarer och exempel som ges i vägledningen eller uttalandet innebär inte tillägg eller ändringar i författningsbestämmelser eller allmänna råd utan tolkar och illustrerar innebörden i dessa.»

Oberoende av om en lagregel eller ett allmänt råd återges i vägledningen är det grundversionen som är den gällande normen. I detta sammanhang saknar det betydelse att den återges i vägledningen. Naturligtvis underlättar det för läsaren om olika regler och normer är samlade på ett ställe, som i detta fall vägledningen. Detta har dock inget med normhierarkin att göra. Förekommer skillnad är det enligt min uppfattning det allmänna rådet i sin grundversion som ska tillämpas.

Mer intressant är BFN:s syn på kommentarernas och exemplens roll i systemet. BFN anger att kommentarerna är enbart en tolkning och illustration av det allmänna rådet. Som angetts flera gånger tidigare är den nya normgivningen regelbaserad. Detta gör det relevant att jämföra tolkningsmetodikerna av BFN:s normgivning med annan lagtolkningsmetodik. I den sistnämnda är lagtexten den primära rättskällan som ska följas. Utifrån systematiken i BFN:s normgivning kan nämndens allmänna råd närmast jämföras med lagtext. Viktigt att poängtera är att de allmänna råden som grund inte är bindande på motsvarande sätt som lagar. Enligt min uppfattning torde de allmänna råden inom redovisningsområdet emellertid ha en starkare ställning än exempelvis allmänna råd inom skatterätten. Detta är en följd av strukturen på redovisningslagstiftningen där lagen i stor omfattning ger uttryck för allmänna redovisningsprinciper och de konkreta redovisningsfrågorna ska besvaras inom ramen för den rättsliga standarden god redovisningssed. Även inom skatterätten kan allmänna råd i praktiken få en mycket stark ställning. I det fall ett av SKV utfärdat allmänt råd är gynnande för den skattskyldige torde uttalandets ställning närma sig en definitiv reglering eftersom rådet inte blir prövat i domstol. Det finns ingen anledning för den skattskyldige att överklaga beslut av SKV som är till fördel för denna. Samtidigt kan förutsättas att SKV följer sina egna allmänna råd.²¹⁴

På redovisningsområdet har lagstiftaren genom BFN skapat ett system för att den rättsliga standarden ska utvecklas och bestämmas. Som framgår av avsnitt 3.5.3 har detta förhållande tydliggjorts under det senaste decenniet. Enligt min uppfattning förstärks det allmänna rådets ställning, som

213. BFN:s normgivning 2011.

214. Pahlsson 1995, s. 389.

framgår ovan, ytterligare genom remissförfarandet. BFN:s uttalande får härigenom förankring bland företagen och dess intresseorganisationer och härigenom ökar förutsättningarna för att de allmänna råden följs. BFN:s uttalande övergår till att bli företags- och branschpraxis. God redovisningssed kan härigenom anses vara dualistiskt, såväl den kompletterande normgivningen som företags- och branschpraxis ger uttryck för samma sak.

Utgångspunkten vid tolkning är att regler och normer som är bindande så långt möjligt tillämpas på ett lojalt sett.²¹⁵ Detta gäller i princip oberoende av hur resultatet blir i det enskilda fallet. Jag kan inte se annat än att denna princip är tillämplig även vid tolkning av den kompletterande normgivningen, särskilt den regelbaserade. När texten i den kompletterande normgivningen tolkas krävs en semantisk analys. Genom tolkningen fastställs bestämmelsens betydelse och innebörd. Är texten klar behöver ingen ytterligare analys ske. I K2-reglerna anges exempelvis att ett företag inte behöver periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr.²¹⁶ Beloppsgränsen är tydlig. Uppgår beloppet till 5 000 kr eller mer kan inte periodisering underlåtas med stöd av denna bestämmelse. Vidare anges att gränobeloppet gäller för inkomster och utgifter var för sig. Den intressanta frågan är om BFN avser samtliga inkomstposter respektive samtliga utgiftsposter var för sig eller om man ska se på varje enskild post. Denna fråga är oklar och det krävs en tolkning av det allmänna rådet. Detta görs i första hand genom en rent språklig analys utifrån systematiken i det allmänna rådet. Den kompletterande normgivningen saknar förarbeten vilket skulle kunna innebära att det är en renodlad objektiv lagtolkningsmetod som står till buds.

Detta väcker frågan om vilken betydelse kommentarer och exempel har i sammanhanget? BFN skriver att kommentaren »tolkar och illustrerar innebörden» av det allmänna rådet. Effekten av BFN:s resonemang är att man själv tolkar sina allmänna råd som för övrigt beslutas samtidigt som vägledningen. Detta talar för att man kan se vägledningens olika delar som en sammanhållen enhet. Det är enligt min uppfattning viktigt att kommentarerna inte uppfattas och tillämpas som om de är en med allmänna råd jämförd normgivning. Till sin funktion kan, enligt min uppfattning, kommentarerna snarast jämföras med förarbetena till en lag, närmare bestämt propositionens specialmotivering. Detta motsägs inte av vad BFN ger uttryck för. Syftet med förarbetena är att komplettera lagen med sådant som inte ansetts nödvändigt att ta in i lagen eftersom det är självklart. Det kan också vara att BFN vill förtydliga lagtexten eller att nämnden inte vill ta direkt ställning till en viss fråga utan överlämnar detta till företags- och branschpraxis.

Med tanke på redovisningslagstiftningens uppbyggnad och syften bör de allmänna råden i betydligt större utsträckning än inom skattelagstiftningen

215. Kellgren 1997, s. 44

216. Även i BFNAR 2006:1 finns motsvarande gränobelopp för olika poster, jfr exempelvis punkt 6.59 om förskott till leverantörer och punkt 6.72 om förskott till kunder.

ge tillämparna möjlighet att utforma innehållet i den rättsliga standarden. Detta synsätt har vid flera tillfällen framförts av lagstiftaren, exempelvis när relationen mellan kompletterande normgivning respektive företags- och branschpraxis diskuteras.²¹⁷ Med tanke på dels redovisningslagstiftningens struktur och syfte, dels hur BFN:s normgivning är uppbyggd torde den subjektiva metoden ha stor betydelse vid tolkning av den kompletterande normgivningen. Detta stärks även av BFN:s uppfattning om de olika uttalandenas status. Effekten är att vid tolkningen har kommentarerna större betydelse än vad förarbetena har när skattelag tolkas. Inte sällan är BFN:s uttalanden i kommentardelen mycket tydliga och har närmast karaktären av ett normativt uttalande. Om de samtidigt uppfattas på detta sätt av tillämparna får de samma ställning som de allmänna råden.²¹⁸ Dessa situationer är svårtolkade och inte enkla att hantera. I detta sammanhang kan dock konstateras att vägledningarnas kommentardel genomgår i princip samma formalia som när de allmänna råden beslutas. Pålsson anser att i vissa fall kan konkreta uttalanden som inte manifesteras i allmänna råd skapa tillämpningsproblem.²¹⁹ Enligt min uppfattning stärks detta ytterligare inom redovisningsområdet. Eftersom den kompletterande normgivningen torde ha en starkare ställning än allmänna råd inom skatteområdet är det synnerligen viktigt att, i detta fall, BFN är konsekvent och tydlig i sin normgivning.²²⁰

Samtidigt måste man i nu aktuellt sammanhang ha med sig att K1- och K2-reglerna påverkats av skattelagstiftningen. Jag har svårt att se annat än att detta påverkar tolkningsmetodiken. Framför allt IL och dess systematik har sådan betydelse.²²¹ Detta är särskilt tydligt beträffande K1-reglerna eftersom det i IL införts ett antal särbestämmelser för de enskilda näringsidkare som har valt att avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut.²²² Detta inskränker enligt min uppfattning tillämparnas möjlighet att utforma innehållet i redovisningslagstiftningen. Det styr samtidigt mot en mer objektiv tolkningsmetod, dock inte i sådan omfattning som framför allt gäller vid tolkning av skattelagstiftningen. Effekten är att ju större påverkan från skattelagstiftningen desto större torde inslaget av objektiv tolkning vara. Härvid kan konstateras att K1-reglerna har influerats betydligt mer än K2-reglerna av IL.

Nästa fråga är hur man ska se på den situationen att det finns en skillnad mellan det allmänna rådet respektive kommentaren eller ett exempel. Ger det allmänna rådets ordalydelse en annan redovisning i det enskilda fallet än vad som framgår av kommentaren har det allmänna rådet företräde. Detta synsätt bygger på de olika delarnas rättsliga ställning. Detta framgår

217. Se vidare avsnitt 3.5.4.

218. Motsvarande problematik förekommer på skatteområdet och är inte heller ny, jfr Pålsson, s. 95 f.

219. Pålsson 1995, s. 96.

220. För en utförligare diskussion i ämnet se vidare Nilsson, Balans nr. 11 2010, s. 37 ff.

221. Se Kellgren 2003, s. 334.

222. Se vidare avsnitt 2.3.7.3 om vem som får upprätta förenklat årsbokslut.

också direkt av formuleringen i K2-reglerna genom att BFN anger att det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse. I kommentaren vitsordas detta genom att nämnden diskuterar hur det allmänna rådet ska tillämpas.²²³ Inte någonstans i det allmänna rådet anges i övrigt hur kommentarerna ska tillämpas och vilken betydelse de har.

Strukturen på den nya kompletterande normgivningen och relationen mellan å ena sidan det allmänna rådet och å andra sidan kommentarer och exempel ställer särskilda krav på normgivaren. I kommentaren bör BFN ge uttryck för enligt vilken princip en viss regel har utformats. Detta är betydelsefullt inom ramen för K1-reglerna men särskilt inom K2-reglerna. BFN ger genom det sistnämnda regelverket uttryck för de principer som kommer till uttryck i lagstiftningen. De företag som tillämpar K2-reglerna ska besvara alla redovisningsfrågor inom ramen för ifrågavarande regelverk, punkt 1.6 BFNAR 2008:1. Sätillvida är regelverket heltäckande och ska tillämpas utan avvikelse. Semantiskt tyder detta på att det inte finns något utrymme för företags- och branschpraxis att växa fram. BFN antyder emellertid i kommentardelen att sådan praxis kan växa fram inom vissa ramar.²²⁴ Företags- och branschpraxis blir enligt min uppfattning en del av tolkningen av regelverket och kan sätillvida växa fram.²²⁵

Ett annat exempel som kan nämnas är avskrivningsmetoder för materiella anläggningstillgångar. I det allmänna rådet finns ett antal förenklingsregler men det anges egentligen ingen huvudregel. Det kan hävdas att denna framkommer endast i kommentaren där det anvisas ett antal olika avskrivningsmetoder som kan användas.²²⁶ I ett regelbaserat system bör huvudregeln framgå i det allmänna rådet och i kommentarerna bör endast förklaras när respektive metod är lämplig och hur den ska tillämpas.²²⁷ Systematiken kan också uppfattas som en brist i själva normgivningen. Detta väcker en annan fråga, nämligen om BFN ska ge ut vägledningar över huvud taget eller om de allmänna råden ska vara mer omfattande.²²⁸

Det går inte utifrån en analys av rättspraxis att uttala sig om vilka tolkningsmetoder som används när redovisningsrätt tillämpas.²²⁹ Vad man kan konstatera är att inte sällan inhämtar HFD ett yttrande från BFN och domstolen följer i princip undantagslöst yttrandet.²³⁰ Naturligtvis finns inget hinder för domstolen att frågå ett yttrande från BFN om man anser att det inte

223. Punkt 1.4 BFNAR 2008:1 och kommentarerna till punkten. Se också punkt 5.1 BFNAR 2006:1 och kommentaren till punkten för motsvarande synsätt vad gäller det regelverket.

224. Se vidare diskussionen ovan i avsnitt 3.5.4.

225. Frågan har diskuterats ovan i avsnitt 3.5.2.

226. Linjär, degressiv, produktionsberoende och progressiv avskrivningsmetod.

227. Vad jag vill visa med exemplet är att det är oerhört svårt att skriva ett heltäckande regelbaserat system i en miljö som bygger på ramlagstiftning och redovisningsprinciper. Det ligger inte inom ramen för denna avhandling att analysera det allmänna rådet i dess helhet.

228. Se vidare Nilsson Balans nr 11 2010, s. 37 ff.

229. IRÅ 2004 not. 186 gör SRN en tolkning av BFN R11 utifrån framför allt ordalydelsen i ett antal olika punkter och systematiken i rekommendationen, se vidare avsnitt 8.4.4 där förhandsbeskedet diskuteras ingående.

230. Se bl.a. Bjuvberg 2006, s. 167 och Norberg och Thorell 2010, s. 116 ff.

är förenligt med redovisningslagstiftningen. Vidare kan konstateras att HFD normalt inte kommenterar BFN:s yttrande. Detta är dock inte detsamma som att domstolen inte gör en rimlighetsbedömning av yttrandet och fattar ett självständigt beslut. Det ligger i domstolens roll att värdera bevisning och expertutlåtanden.²³¹ BFN:s roll i sammanhanget är som expert. Nämnden uttalar sig i ett enskilt ärende och det är således inte fråga om normgivning. Den praktiska effekten blir att anser BFN att företagets redovisning inte strider mot god redovisningssed och HFD gör samma bedömning kan detta i sin tur öka spridningen av redovisningssättet bland företagen.

Det finns exempel på fall där HFD inte inhämtat yttranden från BFN trots att frågan omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen.²³² Detta kan bero på exempelvis att redovisningsfrågan är klar eller att parterna är överens i just den delen. Intressant är hur den nya kompletterande normgivningen påverkar domstolens agerande. Som framgår ovan är utgångspunkten att normgivningen är regelbaserad, ska besvara alla redovisningsfrågor för en viss kategori och ge uttryck för de principer som redovisningslagstiftningen vilar på. En befogad fråga är om det framgent finns behov för domstolen att inhämta yttrande från BFN. I det enskilda målet är det fråga om tolkning av regler som per definition ger uttryck för god redovisningssed. Inom andra områden begär inte domstolen yttrande från normgivare hur man ska tolka normerna. Det är domstolens huvuduppgift. Utifrån detta bör inte, enligt min uppfattning, domstolen inhämta BFN:s yttrande i mål som gäller den regelbaserade normgivningen. Domstolen ska tolka det allmänna rådet och utifrån detta lösa redovisningsproblemet. Även om de allmänna råden är heltäckande innebär inte detta att varje enskild fråga är detaljreglerad. I många fall måste redovisningsfrågan besvaras utifrån de principer som det allmänna rådet ger uttryck för, jfr punkt 1.6 BFNAR 2008:1. I dessa fall kan det finnas visst utrymme att begära att BFN yttrar sig i en specifik fråga. Oberoende av detta måste domstolen även i dessa fall tolka de allmänna råden utifrån de principer som framgår av det allmänna rådet. Olika regelverk vilar på delvis skilda principer och är därför inte alltid i överensstämmelse med varandra. Detta kan skapa problem för domstolen och andra som ska tillämpa normerna. Problematiken ska diskuteras nu utifrån mitt konkreta exempel med markinventarier.

3.5.5.3 Tillämpning av K1-reglerna

Specifikt för K1-reglerna är att de är heltäckande vilket innebär att den enskilde näringsidkaren inte ska behöva söka vägledning i annan normgivning när ett specifikt redovisningsproblem ska lösas.²³³ I inledningen ger BFN uttryck för en mer allmän värdegrund som K1-reglerna vilar på. Det anges att

231. Jfr von Bahr, s. 747 f.

232. Som exempel kan nämnas RÅ 1997 not. 51. Målet handlade om periodisering av dels röjningsbidrag, dels bidrag för ett framtida inkomstbortfall på grund av ett åtagande att avstå från nyplantering av äppelträd. Den senare frågan omfattades av det kopplade området.

233. På ett par undantagsområden finns det särskilda hänvisningar till andra normer, jfr punkt 1.4 BFNAR 2006:1.

»(E)n utgångspunkt i vägledningen är att reglerna skall vara så enkla som möjligt men ändå motsvara de krav som bör ställas på redovisningen i en enskild näringsverksamhet av mindre omfattning. I detta ligger en strävan att det bokföringsmässiga resultatet så långt det är möjligt skall överensstämma med det resultat som beskattningen grundar sig på.»

BFN ger uttryck för två principer av mer övergripande natur, förenklingsprincipen och beskattningsprincipen, dvs. en anpassning till IL. När specifika redovisningsproblem ska lösas räcker det inte att se på dessa två principer utan det måste även vägas in hur liknande redovisningsproblem lösts inom ramen för K1-reglerna. I det allmänna rådet anges nämligen att i det fall en fråga inte är reglerad ska »vägledning sökas i de principer som det allmänna rådet ger uttryck för», punkt 15 BFNAR 2006:1. För det första är det härigenom inte möjligt att söka vägledning i annan kompletterande normgivning varken från BFN eller annan normgivare. Detta är naturligt om frågan är reglerad på något sätt i det allmänna rådet. Regleringstekniken innebär att inte heller i den situationen att frågan är oreglerad i det allmänna rådet kan vägledning sökas i annan normgivning utan frågan ska lösas inom ramen för det allmänna rådet. Noterbart är att det inte heller finns någon hänvisning till ÅRL och dess principer som en allmän sista utväg. Denna systematik ligger i att det allmänna rådet är heltäckande och att det i flera delar avviker från de redovisningsprinciper som allmänt tillämpas.

När näringsidkaren ska söka vägledning i de principer som det allmänna rådet ger uttryck för ska denne inte enbart tillämpa de övergripande principerna utan även andra principer som kommer till uttryck i det allmänna rådet. I detta ligger enligt min uppfattning även att tillämpa olika bestämmelser analogt. Härigenom kan liknande problem lösas på liknande sätt.²³⁴

Sammantaget ska redovisningsproblem lösas utifrån tre variabler.

1. De övergripande principerna i det allmänna rådet, beskattnings- och förenklingsprincipen.
2. De konkreta principer det allmänna rådet ger uttryck för.
3. Analog tillämpning av liknande regler i det allmänna rådet.

Frågan är hur detta förhåller sig till mitt konkreta exempel om markinventarier. I K1-reglerna delas anläggningstillgångar, såvitt nu är aktuellt, in i mark, byggnad, markanläggning respektive maskiner och inventarier. Någon vägledning om hur klassificeringen ska lösas ges inte. En konkret princip som kommer till uttryck i det allmänna rådet är att anläggningstillgångar ska skrivas av med samma belopp som dras av vid beskattningen.²³⁵ Vid beskattningen ska den del av en markanläggning som räknas som markinventarier skrivas av enligt bestämmelserna om inventarier. En tillämpning

234. Det ligger utanför ramen för denna avhandling att identifiera och redogöra för samtliga de övergripande principer som K1-reglerna bygger på. Som exempel kan dock nämnas att företag som tillämpar dessa regler ska inte beakta upplupna intäkter och kostnader. Även reglerna om förskott och näringsbidrag är specifika.

235. I punkt 6.14 BFNAR 2006:1 anges att byggnader ska skrivas av med samma belopp som dras av vid beskattningen. Liknande synsätt gäller för inventarier, punkt 6.38.

av såväl de övergripande principerna som de som gäller för anläggningstillgångar ger vid handen att avskrivningen även för markinventarier ska följa den skatterättsliga avskrivningen. För att åstadkomma detta måste även avgränsningen vara densamma. Ytterligare stöd för synsättet går att finna i regleringen av beräkning av anskaffningsvärde.²³⁶ Även dessa normer är anpassade till regleringen i IL.

Såväl de övergripande principerna som de principer som konkret gäller för anläggningstillgångar ger vid handen att ifrågavarande fastighetsdel ska klassificeras på motsvarande sätt som enligt IL, dvs. i markanläggning respektive markinventarier. När det gäller värderingsreglerna tillämpas analogt de som avser inventarier. Ett sådant synsätt har också stöd i kommentarerna där det anges att för markinventarier gäller punkterna om maskiner och inventarier.²³⁷ Det är också på detta sätt som det hanteras i den praktiska tillämpningen. Exempelvis har BAS-kontogruppen i sin särskilda kontoplan för förenklat årsbokslut gjort motsvarande avgränsning.²³⁸

Enligt 6 kap. 6 § BFL ska det förenklade årsbokslutet upprättas enligt god redovisningssed. Begreppets innebörd är detsamma som gäller allmänt enligt BFL och ÅRL. I detta ligger att även företags- och branschpraxis kan utvecklas inom olika områden. Mot bakgrund av hur det allmänna rådet är utformat torde företags- och branschpraxis få mycket begränsad betydelse. Det är i första hand IL och dess avgränsnings- och klassificeringsregler som styr. Det kan dock inte uteslutas att företags- och branschpraxis inom ett begränsat utrymme kan utvecklas inom ramen för en tillämpning av det allmänna rådet.

3.5.5.4 Tillämpning av K2-reglerna

På motsvarande sätt som företag som tillämpar K1-reglerna ska företag som väljer att tillämpa K2-reglerna lösa problematiken utifrån dessa normer. I regelverkets inledning anges att

»(R)eglerna i det allmänna rådet präglas av förenklingar som t.ex. ger företaget möjlighet att välja schablonlösningar. En annan viktig utgångspunkt är försiktighetsprincipen. Detta har bl.a. fått till följd att det allmänna rådet endast bygger på värdering till anskaffningsvärde trots att värdering till verkligt värde i vissa fall är tillåten enligt årsredovisningslagen. Det är inte heller tillåtet att aktivera utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. Väsentlighetsregler har införts främst som gränsvärden när nedskrivningar och avsättningar ska göras.

Reglerna är utformade utifrån en avvägning av olika intressen. Reglerna är villkorade av varandra och det finns därför en ömsesidighet mellan dem som innebär att de ska ses som en helhet.»

Utifrån detta kan sägas att det allmänna rådet vilar på en alternativt två övergripande principer, dels försiktighetsprincipen, dels ett schablontän-

236. Inkomstskatterättsligt kan en markanläggning anskaffas endast under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten. Förvärvs en hel fastighet har skatterättsligt inte skett något förvärv av en markanläggning. Förhållandet är dock annorlunda vid benefika fång, se 20 kap. 6 och 12 §§ IL.

237. Se punkterna 6.5–6.7 BFNAR 2006:1 och kommentarerna till punkterna.

238. BAS Förenklat årsbokslut 2010, s. 80–81.

kande. I punkt 1.6 BFNAR 2008:1 finns en särskild reglering om vad som gäller när en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet. I detta fall ska företaget söka vägledning i följande ordning:

1. Regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor.
2. Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § ÅRL och grundläggande principer i det allmänna rådet.

Det kan noteras att BFN valt en annan teknik än den som finns i K1-reglerna. När ett redovisningsproblem ska lösas måste först avgöras om det finns regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor. Det kommer naturligtvis alltid uppstå situationer då det är svårt att avgöra om det är en liknande fråga eller inte. Om jag återgår till mitt exempel med markinventarier kan konstateras att i det allmänna rådet finns inga särskilda regler om varken avgränsning eller värdering av sådana tillgångar. Frågan är om det finns regler som behandlar en liknande fråga. Ett markinventarium är en materiell anläggningstillgång och funktionellt är det antingen en del av eller i sin helhet en markanläggning som är anskaffad och anpassad till företagets specifika verksamhet. Utgångspunkten i K2-reglerna är att varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig, punkt 10.17 BFNAR 2008:1. Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Detta gäller inte materiella anläggningstillgångar hänförliga till fastigheter som delas in i mark, markanläggning, byggnad och byggnadstillbehör. Dessa utgör separata avskrivningsenheter som ska skrivas av var för sig, punkt 10.18 BFNAR 2008:1. Eftersom markinventarier är en del av en markanläggning kan hävdas att sådana ska skrivas av enligt reglerna om markanläggningar. Härigenom kommer hela markanläggningen, som utgör en separat avskrivningsenhet, behandlas på ett enhetligt sätt. Ser man isolerat på terminologin i det allmänna rådet är detta en tänkbar lösning.

Samtidigt finns fog för att hävda att frågan inte är reglerad i det allmänna rådet och då ska inom ramen för K2-reglerna i första hand göras en prövning mot annan liknande reglering. I uppställningsschemat för balansräkningen ska markanläggningar redovisas under rubriken Byggnader och mark. Som byggnad räknas även maskiner avsedda för byggnadens allmänna användning. Enligt reglerna för avskrivning görs en annan indelning, nämligen i byggnad respektive byggnadstillbehör. Det senare tillgångsslaget är inte definierat i varken det allmänna rådet eller kommentarerna. I 2 kap. 2 § JB anges att med byggnadstillbehör avses fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna. Som exempel på byggnadstillbehör anges fast avbalkning, hiss, ledning för vatten, värme, ljus eller annat, värmepanna m.m. Det kan vara fråga om tillbehör som tjänar både byggnadens allmänna användning och den verksamhet som bedrivs i byggnaden. Civilrättsligt ska beträffande fastighet där industriell verksamhet bedrivs vissa delar räknas som s.k. industritillbehör.²³⁹

239. Se vidare 2 kap. 3 § JB.

I samband med förändringar i fastighetsbegreppet ändrades år 1969 de skatterättsliga avskrivningsreglerna för vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör, som civilrättsligt hänför sig till fast egendom, så att de fick skrivas av enligt inventariereglererna.²⁴⁰ Som byggnadsinventarier räknas sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden. Hit räknas inte sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, 19 kap. 19 § IL. Det civilrättsliga begreppet byggnadstillbehör är således vidare än det skatterättsliga begreppet byggnadsinventarier. Detta gör sammantaget att det är svårt att hävda att avgränsningen mellan byggnad och byggnadstillbehör är en liknande fråga som markanläggning respektive markinventarium. Eftersom det inte finns liknande frågor måste problematiken lösas med stöd av de grundläggande redovisningsprinciperna enligt 2 kap. 4 § ÅRL och grundläggande principer i det allmänna rådet.

Skälet till att byggnadstillbehör skrivs av enligt andra principer än byggnaden är företagsekonomiska överväganden. Sådana delar av en byggnad har ofta en kortare nyttjandeperiod än byggnaden i övrigt. Motsvarande skäl torde ligga bakom den skattemässiga bedömningen beträffande byggnadsinventarier. Samma skäl kan göras gällande även vad gäller markinventarierna. Anläggningen är anpassad för den verksamhet som bedrivs på fastigheten.

Ser man till avskrivningsreglernas utformning finns visst fog för att hävda att principerna bakom reglerna för byggnadstillbehör är av den karaktären att de kan ligga till grund för klassificering av markinventarier. På motsvarande sätt som gäller för byggnader och byggnadstillbehör är nyttjandeperioden normalt väsentligt kortare för den del av en markanläggning som skatterättsligt klassificeras som markinventarier. Problematiken blir än tydligare när hela markanläggningen utgör ett markinventarium. Enligt punkt 10.26 BFNAR 2008:1 får nyttjandeperioden för markanläggningar bestämmas till en tid som motsvarar den skattemässiga avskrivningstiden.²⁴¹ Detta är naturligtvis inte en slump. I K2-reglerna finns flera exempel där det skett en anpassning till den skattemässiga redovisningen.²⁴² Tillämpning och tolkning av reglerna hade dock underlättats om BFN på motsvarande sätt som enligt K1-reglerna gjort en direkt hänvisning till den skatterättsliga regleringen. I vissa situationer måste tillämparen känna till innehållet i både K2-reglerna och IL.²⁴³ Den »tysta» kopplingen till IL talar för att viss del av, alternativt hela, markanläggningen, kan även i bokföringen klassificeras som markinventarium.

Detta styrks också av att det övergripande syftet när det gäller avskriv-

240. Se prop. 1969:10.

241. Enligt 20 kap. 5 § IL är avskrivningstiden 10 respektive 20 år.

242. Enligt punkt 6.30 BFNAR 2008:1 får realisationsvinst vid försäljning av fastighet alltid redovisas på kontraktsdagen och enligt punkt 10.27 får nyttjandeperioden för bl.a. byggnad bestämmas till vad som följer av SKV:s allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader.

243. Ur administrativ synvinkel är detta en sämre vald lösning.

ning av byggnader är att skapa en överensstämmelse med den skatterättsliga inkomstberäkningen, ett praktiskt samband eftersträvas. Vidare behöver inte utgifter för ombyggnation som skattemässigt får dras av omedelbart tas upp som tillgång i balansräkningen, punkt 10.14 BFNAR 2008:1.

Kan företaget inte särredovisa ett markinventarium innebär detta att det kan uppstå skillnad mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. Eftersom anskaffningsutgiften för markinventarier dras av enligt reglerna om inventarier kan detta leda till att rätten till räkningskapsenlig avskrivning går förlorad. Det krävs någon form av särredovisning. Ett sådant synsätt kan inte ha varit BFN:s avsikt.

Den problemlösningssed som anvisas i K2-reglerna kan synas enkel och logisk. Som visas med mitt enkla exempel med markinventarier kan konstateras att det kan bli mycket komplicerade bedömningar i flera led.

I avsnitt 3.5.2 konstaterades att god redovisningssed innefattar såväl kompletterande normgivning som företags- och branschpraxis. Intressant är i vilken omfattning det kan utvecklas företags- och branschpraxis inom ramen för K2-reglernas tillämpningsområde. Det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet utan avvikelser. Omfattas en viss affärshändelse av en uttrycklig och klar bestämmelse i det allmänna rådet finns utifrån hur regelverket är uppbyggt ingen möjlighet att avvika från en bestämmelse. Detta tyder på att det inte finns något utrymme för företags- och branschpraxis att utvecklas. Samtidigt anges att företag som upprättar sin årsredovisning enligt det allmänna rådet anses uppfylla de krav som ställs enligt bl.a. 2 kap. 2 § ÅRL. Enligt den bestämmelsen ska årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Begreppet kan inte ha något annat innehåll i detta sammanhang än enligt ÅRL. Detta innebär enligt min uppfattning att det inte finns något formellt hinder mot att det utvecklas företags- och branschpraxis inom ramen för det allmänna rådet. Sådan praxis blir en tolkning och ett förtydligande av det allmänna rådet.

3.5.5.5 Tillämpningen av allmänna regler

Allmänna regler är uppbyggda på ett helt annat sätt än K1- och K2-reglerna. Den kompletterande normgivningen bygger på allmänna principer som de kommer till uttryck i BFL och ÅRL. Dessa principer ger den yttre ramen för problemlösningen. Denna del av redovisningsnormgivningen är principbaserad men innehåller trots detta en mängd av olika normgivare skrivna regler som är mer eller mindre detaljerade. Även om de olika regelverken vilar på olika grund, princip- respektive regelbaserade, kan jag inte se att en tolkning och tillämpning av detaljerade regler normalt skiljer sig från det som redovisats ovan vad gäller K1- och K2-reglerna.

Det intressanta är problemlösningen när området inte är direkt reglerat, dvs. det finns ingen uttrycklig regel på området. En fråga kan vara av sådant slag att den helt faller utanför området för den kompletterande normgivningen eller så faller den inom ramen för denna men den enskilda frågeställ-

ningen är inte löst i exempelvis det specifika allmänna rådet. Härvid kan citeras vad BFN anger i BFNAR 2000:2.²⁴⁴

»Det är emellertid viktigt att notera att även de icke-noterade företagen utöver lagbestämmelser måste följa god redovisningssed. Detta följer av särskilda bestämmelser i årsredovisningslagen och bokföringslagen. Inte sällan kan vissa av de värderingsprinciper som kommer till uttryck i Redovisningsrådets rekommendationer anses utgöra en del av denna goda sed redan före rekommendationens tillkomst. Så kan t.ex. vara fallet om det funnits en tidigare rekommendation med likartat innehåll från en annan normgivare eller om det på annat sätt etablerat sig en fast praxis hos de icke-noterade företagen. Företagen får alltså inte göra hur de vill när lagstiftning och allmänna råd saknas. Den praxis som utvecklats i olika redovisningsfrågor skall följas.

Vidare bör det endast undantagsvis komma ifråga att tillämpa en standard från t.ex. International Accounting Standards Board (IASB). Enbart om det saknas kompletterande normer från såväl BFN som Redovisningsrådet bör det få förekomma.»

Att det saknas normgivning torde innebära att området som sådant är helt oreglerat. Att en viss företeelse inte nämns i exempelvis ett allmänt råd är enligt min uppfattning inte detsamma som att frågan är oreglerad, se vidare nedan angående exemplet med markinventarier. Ett helt oreglerat område lösas med hjälp av de principer som kommer till uttryck i BFL och ÅRL. I detta fall är det inte fråga om en tolkning av en text utan en tillämpning av redovisningsrättsliga principer. Detta ställer väsentligen andra krav på den som ska tillämpa principerna och lösa ett konkret problem. BFN anger att det endast i undantagsfall kan komma ifråga att tillämpa internationella redovisningsnormer. Detta specificeras på så sätt att det gäller endast om det saknas svensk normgivning. Detta är enligt min uppfattning en viktig utgångspunkt för framför allt mindre företag. Det finns ingen reell möjlighet att tillämpa den normgivningen. I många fall känner företagen inte ens till att sådan finns.

Frågan om tillämpning av internationell normgivning berördes av HFD i RÅ 2010 not.73. I yttrande till domstolen byggde BFN sitt resonemang på internationell normgivning. BFN synes ha utgått från att företaget tillämpade RR:s rekommendation RR 11, vilken bygger på IAS 18. Aktuell fråga omfattas inte av något direkt uttalande i rekommendationen utan en tolkning av densamma fick ske. Det mest logiska är att BFN tolkar den svenska normgivningen utifrån den ordalydelse och de principer som den ger uttryck för.²⁴⁵ Genom sambandet mellan RR 11 och IAS 18 anser BFN att den tolkning som IFRIC gör är relevant. Detta är i och för sig inte en orimlig utgångspunkt i aktuellt fall. I målet gjorde företaget gällande att företag i andra länder periodiserade ifrågavarande poster på motsvarande sätt. Där emot framgår det inte vilka normer för värdering och periodisering andra företag följt. Jag anser att den tillämpning som BFN har i just detta fall

244. Motiveringen till punkterna 5–6, Vilka kompletterande normer skall följas?

245. Som jag redogör för ovan i avsnitt 3.5.2 kan enligt min uppfattning i ett fall som detta även branschpraxis få genomslag.

ligger inom ramen för de tillämpningsprinciper som nämnden tidigare gett uttryck för.

Som nämndes ovan måste den som ska lösa redovisningsrättsliga problem ha kunskap om bakomliggande principer och allmän redovisningsteori. HFD har att lösa bl.a. periodiseringsproblem inom ramen för det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning. I de fall periodiseringsfrågan framgår direkt av exempelvis ett allmänt råd löses den skatterättsliga frågan genom en tolkning av den skrivna bestämmelsen.²⁴⁶ I dessa fall finns enligt min uppfattning ingen anledning för domstolen att inhämta yttrande från BFN. Domstolen ska tolka en skriven text och beakta de principer som normgivningen vilar på. Förhållandet är annorlunda i de fall frågan inte är reglerad eller om det på annat sätt är oklart hur en tillämpning ska ske. I dessa fall är det naturligt om domstolen vänder sig till en sakkunnig för att få ett utlåtande. Eftersom lagstiftaren hänvisat nu aktuella frågor till en särskild nämnd är det naturligt att domstolen begär in yttrandet från denna nämnd. Som såväl Thorell och Norberg som Bjuvberg redogör för följer domstolen i princip undantagslöst BFN:s yttranden.²⁴⁷ Ett skäl att inhämta yttranden från sakkunniga är att komplettera eventuell kunskapsbrist i aktuell frågeställning. Även om domstolen inte särskilt kommenterar eller ifrågasätter ett yttrande av BFN innebär inte detta att domstolen fullt ut godtar BFN:s ställningstagande. Genom att ange yttrandet som en del av skälen för avgörandet har domstolen tagit ställning i frågan.

När det gäller den konkreta frågan om markinventarier kan sägas att den är reglerad inom ramen för de allmänna reglerna. BFN:s vägledning om materiella anläggningstillgångar är tillämplig på alla tillgångar som uppfyller definitionen i vägledningen.²⁴⁸ Utgångspunkten är att varje tillgång ska skrivas av för sig. Detta gäller inte undantagslöst. Byggnader och mark anses vara särskiljbara enheter. Även delar av en tillgång som har en annan nyttjandeperiod kan särskiljas, s.k. komponentavskrivning.²⁴⁹ På delar som är klart identifierbara och som har olika ekonomisk livslängd bör tillämpas olika avskrivningstider.²⁵⁰ Markinventarier är en del av en markanläggning och om den förra är klart avskiljbar och har en annan ekonomisk livslängd kan markinventarier skrivas av särskilt. I balansräkningen torde de redovisas på raden Maskiner och andra tekniska anläggningar.

246. Se bl.a. RÅ 2002 ref. 83, där SRN tillämpar en av RR:s rekommendationer. HFD fastställde förhandsbeskedet.

247. Norberg och Thorell 2010, s. 116 och Bjuvberg 2006, s. 167. Det är endast vid enstaka tillfällen som HFD inte följt BFN:s yttrande. Då har domstolen uppfattat de faktiska förhållandena annorlunda än BFN och därför inte kunna lägga yttrandet till grund för beslutet, se exempelvis RÅ 1986 ref. 153.

248. Med materiella anläggningstillgångar avses fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning, punkt 2 BFNAR 2001:3.

249. Punkt 6.3 BFNAR 2001:3.

250. Se även BFN U 90:13.

3.5.5.6 Jämförande diskussion

De olika regelverken har vitt skilda tekniker för hur oreglerade frågor ska besvaras. Skillnaden har sin grund framför allt i det faktum att K1- och K2-reglerna är mer regelbaserade medan allmänna regler är mer principbaserade. I de förra fallen kommer oreglerade frågor att lösas med en i det närmaste sedvanlig juridisk metod. Detta syns tydligt i mitt exempel med markinventarier.

Vilka är då de viktigaste skillnaderna? K1-reglerna ger snarast uttryck för ett s.k. omvänt samband genom att den skatterättsliga avgränsningen och klassificeringen styr bokföringen. Detta torde kräva en mer objektiv och legalistisk tolkningsmetod. K2-reglerna är också influerade av den skatterättsliga regleringen men inte på ett så tydligt sätt som K1-reglerna. K2-reglerna vilar trots allt på ÅRL:s både struktur och principer. I detta avseende finns mer likhet med de allmänna reglerna än K1-reglerna. Till skillnad mot de allmänna reglerna finns i K2-regelverket särskilda anvisningar om hur oreglerade frågor ska lösas. Utifrån en objektiv eller subjektiv lagtolkningsmetod torde den förra ha större betydelse än den senare vid tolkningen av K2-reglerna.

Varken enligt K1- eller K2-reglerna finns något större utrymme för företags- eller branschpraxis att utvecklas. Denna möjlighet är väsentligen större enligt allmänna regler.²⁵¹

Det tydliggörs också att kraven ökar på alla men framför allt normgivaren att skapa skrivna regelverk som ska besvara alla redovisningsfrågor för en viss kategori. Samtidigt måste man ha respekt för att det är omöjligt att skriva heltäckande regelverk. Därför kommer man inte ifrån att tolknings-situationer alltid kommer att finnas. Mer intressant är att det är helt olika tekniker i de olika regelverken för att besvara oreglerade frågeställningar. För det enskilda företaget som har hamnat i ett visst regelverk är detta ett mindre problem. Däremot är detta något som rådgivare, domstolar och andra som är tvungna att tillämpa alla regelverken måste vara medvetna om och lära sig hantera.

En annan intressant fråga är hur införandet av mer regelbaserade normer kommer att påverka exempelvis domstolarnas agerande. Om HFD ska lösa en periodiseringsfråga som ligger inom ramen för det rättsliga sambandet begär domstolen idag nästan undantagslöst ett yttrande av BFN. Nästan lika undantagslöst följer domstolen BFN:s yttrande. Som konstaterades ovan ska K1- och K2-reglerna besvara samtliga redovisningsfrågor inom ramen för respektive regelverk. Problem i regelbaserade heltäckande regelverk löses lämpligen med ett juridiskt angreppssätt. Detta är naturligt för exempelvis domstolarna. Enligt min uppfattning kan det till och med vara olämpligt att låta BFN, som är den som skapat regelverket, att yttra sig över hur det ska tolkas. Detta gäller även i de fall där det inte finns någon uttrycklig reglering i ett heltäckande regelverk. Annorlunda är förhållandet

251. Se vidare ovan avsnitt 3.5.2.

om det är mer principbaserade normer som ska följas. Här finns många frågor som måste lösas med hjälp av bl.a. allmänna redovisningsteorier. Då är det mer logiskt att domstolen frågar ett expertorgan om råd.

3.5.6. Sammanfattning – god redovisningssed

Vid beräkning av resultatet ska 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. Begreppet förekommer inte enbart i IL utan även i redovisningslagstiftningen. Någon närmare definition av denna rättsliga standards innehåll finns i lagarna. Ursprungligen fick standarden sitt innehåll genom *en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga*, dvs. företags- och branschpraxis. Även uttalanden i redovisningsfrågor av *den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen* på redovisningsområdet ansågs ha inverkan på dess innehåll. Särskild betydelse i detta sammanhang torde redovisnings- och revisionsbyråer med en dominant ställning inom exempelvis en viss bransch ha.

Som konstaterats är god redovisningssed föremål för en omfattande omstöpning. Även om konturerna börjar bli relativt klara är det långt kvar till att den kompletterande normgivningen är heltäckande. Utifrån hur den rättsliga standarden formulerades i förarbetena till GBFL har det efterhand skett en väsentlig förändring. Lagstiftarens syn på utformningen av god redovisningssed har förskjutits mot en mer formalistisk syn där olika normgivare fått en allt större betydelse när det gäller utformningen av god redovisningssed. Som framgår av förarbetena till BFL och ÅRL synes lagstiftarens uppfattning vara att det finns närmast en skyldighet för företagen att följa den kompletterande normgivningen. Ett sådant synsätt innebär att framför allt BFN får en i det närmaste total normgivningsmakt. Detta synsätt framkommer med önskvärd tydlighet i exempelvis RÅ 2004 not. 186. I ett uttalande från BFN framhålls att när BFN R11 ska börja gälla innehållet i god redovisningssed ändras i relation till hur förhållandena var innan ifrågavarande rekommendation infördes. BFN jämför sin rekommendation i det närmaste med en föreskrift. Enligt min uppfattning är det tveksamt om ett visst förfarande som görs av ett stort antal näringsidkare och som godkänts av HFD över en natt inte längre anses förenligt med god redovisningssed.

Som jag visat är det inte möjligt att uttala sig helt kategoriskt om BFN:s normgivningsmakt. Viktigt i sammanhanget är vilken slags normer det är fråga om. Allmänna råd från BFN som är heltäckande och regelbaserade ger minimalt utrymme för företags- och branschpraxis att växa fram. Detaljeringsgraden i normgivningen är således viktig. Även inom ramen för olika detaljerade allmänna råd kan normgivningsmakten vara mer eller mindre total. Detta blir särskilt tydligt i K1-reglerna som har en hög detaljnivå. När systemet infördes uttalades tydligt att lagstiftaren överlät till BFN att

skapa ett komplett regelverk. Härvid måste tilläggas att det allmänna rådets influens av skatterättsliga utgångspunkter. Dessa förhållanden begränsar ytterligare inflytandet från företags- och branschpraxis.

Företags- och branschpraxis kan växa fram även inom ramen för mer detaljerad normgivning genom att de allmänna råden tolkas på visst sätt. I detta sammanhang torde redovisnings- och revisionsbyråer med en dominant ställning inom exempelvis en viss bransch ha en stor och i många fall avgörande betydelse. Genom branschkunskap och en likriktad byråtolkning kan branschpraxis växa fram. Naturligtvis måste tolkningen hålla sig inom givna ramar. Frågan om hur stort inflytande byråerna har på framför allt branschpraxis är principiellt intressant. Utifrån egen erfarenhet av frågan är inflytandet stort. För att kunna uttala sig mer principiellt krävs en empirisk analys. En sådan kan gälla ett visst område, exempelvis avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Detta ryms inte i denna avhandling utan är ett särskilt framtida projekt.

I ett system som är mer principbaserat finns ur principiell synvinkel större utrymme för företags- och branschpraxis att växa fram. Problemet i detta sammanhang är att det kan vara svårt för företagen att visa att ett visst redovisningssätt är en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. I många fall blir möjligheten för sådan praxis att växa fram i praktiken en chimär. Förhållandet synes annorlunda i de fall ett visst område är oreglerat, ett förhållande som idag är aktuellt främst inom ramen för de allmänna reglerna. I dessa fall synes, i vart fall i skatterättslig rättspraxis, accepteras det redovisningssätt som företaget valt. Även detta är ett tecken på att i vart fall branschpraxis är svår att identifiera.

Inom ramen för företags- och branschpraxis torde även inrymmas praxis för en viss typ av företag, exempelvis enskilda näringsidkare. I RÅ 2004 not. 186 fanns en viss praxis för en viss företagskategori som godtogs av HFD. Principiellt finns således inget hinder för sådan praxis att växa fram. På motsvarande sett kan noteras en framväxt av den kompletterande normgivningen specifik för en viss företagskategori, exempelvis K1- och K2-reglerna. Motsvarande problemställning kan uppkomma för exempelvis redovisning av transaktioner över eget kapital. Det kan gälla utdelning eller koncernbidrag. När det gäller gränsdragningen mellan praxis i företagen, oberoende av om det är fråga om bransch eller företagsform, och kompletterande normgivning har jag inte i min analys kunnat se någon skild bedömning i detta avseende.

En absolut förutsättning för såväl den kompletterande normgivningen som företags- och branschpraxis är att normgivningen håller sig inom lagstiftningsramen. Frågeställningen har aktualiserats än mer när BFN infört mer detaljerade regler. I samband med detta vill nämnden förenkla för företagen och införa bl.a. olika schablonregler. Även i detta sammanhang är det av avgörande betydelse vilken normgivning det är fråga om. Lagregleringen runt K1-reglerna är minimal. Det har i princip helt överlämnats åt BFN att

utforma systemet. Begränsningen, som den framgår av förarbetena och systematiken i redovisningslagstiftningen och IL, är att normgivningen så långt möjligt ska utformas utifrån ett skatterättsligt perspektiv. I övrigt är det möjligt för BFN att skapa ett enhetligt och lämpligt system.

I min undersökning har jag även analyserat K2-reglerna och de schablonregler som finns inom ramen för dessa regler. ÅRL:s bestämmelser ger i detta fall den yttersta ramen. På enskilda områden är det min uppfattning att en tillämpning fullt ut innebär att man går utanför lagens ram. Ett heltäckande system som är regelbaserat kräver mycket av i detta fall BFN. Det är olämpligt när normgivningen inte bara tangerar utan även går utanför lagstiftningsramen. I dessa fall kan man välja att ändra den kompletterande normgivningen eller lagen. Det är viktigt att det sker en dialog mellan BFN och lagstiftaren. Inte minst viktigt är att den sistnämnde är aktiv. Det yttersta ansvaret för utformningen av normgivningen på redovisningsområdet finns hos lagstiftaren.

Således kan konstateras att det i olika frågeställningar är skilda tillämpningsmodeller beroende på vilket regelsystem, K1- eller K2-reglerna alternativt allmänna regler²⁵² som analyseras. Detta har även visat sig i hur tolkningen och problemlösningen i de olika systemen sker. Jag har i min undersökning med konkreta exempel visat att de olika regelverken har vitt skilda lösningar på hur oreglerade frågor ska lösas. Detta har sin grund i om det är fråga om ett regelbaserat eller principbaserat system. I ett regelbaserat system synes i allt väsentligt en juridisk problemlösningsmetod vara mer ändamålsenlig. Inom ramen för de regelbaserade systemen har BFN anvisat olika lösningsmodeller. K1-regelerna styrs i många avseende av IL och dess principer, ett omvänt samband råder i dessa fall. Även detta påverkar tolkningsmodellen. K2-reglerna är influerade av den skatterättsliga regleringen. Samtidigt vilar detta regelsystem på ÅRL:s principer och struktur vilket påverkar problemlösningsmetoden.

Idag finns tre helt skilda normsystem som bygger i olika omfattning på ett regel- respektive principbaserat system. Även möjligheten för företags- och branschpraxis att utvecklas styrs av vilket normsystem det är fråga om. Vid tolkningen används därför olika problemlösningsmetoder. Dessa skillnader är viktigt att ha med sig när normgivning och redovisningslösningar tolkas och analyseras.

252. De allmänna reglerna kommer inom den närmast framtiden att ersättas av K3-reglerna. Ur såväl strukturell synvinkel som tolkningssynvinkel synes detta system i allt väsentligt vara detsamma som allmänna regler.

4 Fordringar och liknande tillgångar

4.1 Inledning

Avgränsningsproblematiken för fordringar och liknande tillgångar aktualiseras i såväl bokföringen som skatterättsligt. Den skatterättsliga avgränsningsregleringen behandlar olika slags fordringar på skilda sätt. Därför är det en viktig del i detta avsnitt att diskutera hur en fordran ska klassificeras. Denna har betydelse inte enbart för avgränsningen utan även för vilka inkomstberäkningsregler som ska tillämpas vid en försäljning eller värdeförändring av fordringen.

Analysen i detta avsnitt tar sikte på både steg 2 och steg 3 i min analysmodell. Avgränsnings- och klassificeringsfrågorna har betydelse för varandra. Avkastningen från fordringar, ränta, ska tas upp som intäkt det år som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Fordringar kan klassificeras antingen som kapitaltillgång, exempelvis lånefordringar, eller rörelsetillgångar, exempelvis kundfordringar.

Vad som är typiskt för detta slags tillgångar är att det är svårt att visa om de ska räknas till näringsverksamhets- eller till privatsfären. Många gånger har subjektiva faktorer betydelse för avgränsningsbedömningen. Exempelvis kan en enskild näringsidkare ha ett enda bankkonto vars behållning ska fördelas mellan näringsverksamhets- och privatsfären. Om de subjektiva inslagen får avgörande betydelse för bedömningen kan det medföra att företaget från ett år till ett annat på ett enkelt sätt kan flytta fordringar av olika slag mellan näringsverksamhets- och privatsfären. Svåra bedömningsproblem kan uppstå. Det är därför extra intressant att närmare analysera hur lagstiftaren hanterat avgränsningsproblematiken och hur pass klara och lättillämpade ifrågasvarande regler är.

I detta sammanhang måste också vägas in vilka ekonomiska effekter det får om en fordran räknas som tillgång i näringsverksamhetssfären eller hänförs till privatsfären. Är skillnaden i beskattningen stor finns extra stort incitament för den enskilde näringsidkaren att styras av skatteutfallet i sin allokering medan om skillnaden är obefintlig eller liten kan det leda till att lagstiftaren har mindre behov av att styra allokeringen. Som en inledning till den fortsatta diskussionen redogör jag i nästa avsnitt för de ekonomiska effekterna.

Ett tillgångsslag som är särskilt problematiskt är bankmedel. Skälet är att detta tillgångsslag är i princip den enda finansiella placering som står, och historiskt har stått, till buds för enskilda näringsidkare inom ramen för deras näringsverksamhet. Därav det stora antal processer och diskussioner

om s.k. överlikviditet i enskild näringsverksamhet.¹

Fordringar kan förenklat delas in i två kategorier, dels fordringar som uppstår i samband med försäljning av tillgångar m.m., dels lånefordringar. Beträffande den förra kategorin kan dessa i sin tur hänföra sig till försäljning av omsättningstillgångar och tjänster eller anläggningstillgångar. Ett fordringslag som i detta sammanhang kan förefalla enkelt att avgränsa är kundfordringar. Sådana ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Begreppet kundfordran är inte definierat i varken redovisnings- eller skattelagstiftningen. Därför kan svåra definitions- och avgränsningsproblem uppstå. Redan inledningsvis kan nämnas att min definition av kundfordran inte torde stämma överens med den som gäller i den praktiska tillämpningen. Frågan är allmängiltig och inte enbart relaterad till enskilda näringsidkare.

Många enskilda näringsidkare är fastighetsägare. Exempelvis ägs en stor del av Sveriges lantbruksfastigheter av enskilda näringsidkare. Detta gör det extra intressant att analysera fordringar med fastighetsursprung. Det kan gälla såväl fordringar som hänför sig till försäljning av produkter från fastigheten som fordringar på grund av avyttring av fastigheten. Särskild uppmärksamhet ägnas åt fordringar från avyttring av skog. Neutralitetsskäl talar för att avgränsningen bör vara densamma oberoende av om skogsfastigheten eller om enbart själva skogen avyttras. På det området finns emellertid skatterättsliga särregler som avviker från vad som allmänt gäller. Detta gör det extra intressant att behandla denna typ av fordringar, vilket görs i slutet av kapitlet.

4.2 Bankmedel m.m.

4.2.1 Inledning

En fråga som har diskuterats under många år är vilka bankmedel som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Tidigare hade frågan betydelse för inte bara inkomstbeskattningen utan även förmögenhetsbeskattningen respektive arvs- och gåvobeskattningen. Lagarna om de två senare skatterna är numera upphävda och frågan är därmed aktuell endast vid inkomstbeskattningen.² Avgränsningsproblematiken måste bedömas i olika steg. Först ska avgöras vad som vid beskattningen anses vara bankmedel, vilket diskuteras i nästa avsnitt.³ När principiella frågor behandlas är det intressant och

1. Under många år var detta en stor fråga ur förmögenhetsskattesynvinkel och antalet processer som drevs av mig och mina kollegor var stort. Frågan är alltså lika aktuell, inte ur förmögenhetsskattesynvinkel utan, ur räntefördelningssynvinkel.

2. Vid tillämpningen byggde beräkningen av underlaget för förmögenhetsskatt respektive arvs- och gåvoskatt på den inkomstskatterättsliga avgränsningen. Därför är de diskussioner som fördes angående underlaget för dessa skatter alltså intressant.

3. I 13 kap. 7 § IL talas inte längre om bankmedel utan om tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet, se vidare nedan.

ofta också av avgörande betydelse att se hur regelsystemet har utvecklats över tiden. Efter att ha diskuterat begreppet bankmedel redogör jag för avgränsningsproblematiken ur ett historiskt perspektiv. Detta är intressant för att jämföra lagstiftningens utformning i förhållande till hur avkastningen beskattas. Den sista frågan behandlas särskilt.

För något år sedan diskuterades livligt frågan om s.k. överlikviditet. Fokus, såväl i litteraturen som i pressen, var i princip uteslutande på fåmansföretagens ägares förmögenhetsskatteproblem. Eftersom denna lagstiftning är upphävd finns inte längre problemet. För de enskilda näringsidkarna är förhållandet annorlunda. För denna kategori företag kvarstår problemet med överlikviditet eftersom det tillkommer ytterligare en dimension i förhållande till aktiebolagen, nämligen beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. För att öka förståelsen för problematiken kommer jag att redogöra för de ekonomiska konsekvenserna av hur bankmedel redovisas.

Huvudfrågan i detta avsnitt är att avgöra hur systemet är uppbyggt och vilka regler som styr allokeringen av bankmedel och beskattningen av avkastningen av dessa. Huvuddelen av avsnittet ägnas åt denna fråga, först den skatterättsliga bedömningen och därefter bokföringens betydelse för denna. Innan den slutliga analysen redogör jag för hur bankmedel bokförs.

4.2.2 Tillgodohavanden i kreditinstitut m.m.

Tidigare talades i IL om *banktillgodohavanden* som hör till näringsverksamheten.⁴ Innebörden av begreppet banktillgodohavanden berördes i RÅ 1997 ref. 5 II. Frågan i det målet var om en enskild näringsidkares placeringar i vissa likvida tillgångar kan räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Det var ett antal olika tillgångsslag, både svenska och motsvarande utländska företeelser, som var föremål för prövning,

- specialinlåning i bank, dvs. inlåning utan kontoinsättning,⁵
- riksgäldskonto, som förenklat är ett mellanting mellan bankkonto och obligationer, där avkastningen i princip bestäms utifrån räntenivån på obligationsmarknaden,
- realränteobligation, en sparform som hanteras av riksgäldskontoret,
- svensk marknadsnoterad fordran i form av kortfristigt papper, exempelvis certifikat utgivet av bank eller annan,
- svensk marknadsnoterad fordran i form av privatobligation utgiven av bank eller annan och
- inlåning till en s.k. producentförening.

4. Även i KL talades om banktillgodohavanden, punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL.

5. Specialinlåning definierades som en överenskommelse mellan kunden och banken där den senare skulle betala en viss ränta på kapitalet. Normalt innehöll avtalet en ömsesidig uppsägningstid av kapitalet.

SRN ansåg att endast specialinlåning i bank kunde skatterättsligt jämföras med bankmedel. Ett villkor som uppställdes i förhandsbeskedet var att specialinlåningen inte får ge upphov till ett finansiellt instrument. Vidare uttalades att utländska banktillgodohavanden ska bedömas på motsvarande sätt som svenska banktillgodohavanden. Någon närmare diskussion om de olika alternativen fördes inte. HFD fastställde förhandsbeskedet.

När reglerna för bank- och finansieringsrörelse samt inlåningsverksamhet ändrades gjordes följändringar i bl.a. IL. Numera talas det istället om *tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet*. Genom lagändringen har det skett en utvidgning av bestämmelsens räckvidd på så sätt att det inte enbart är de traditionella bankerna som kan erbjuda allmänheten kontoinlåning utan även andra företag. Någon förändring i övrigt av lagregelns räckvidd och tillämpningsområde är inte avsedd.⁶

Inlåningsverksamhet i bankrörelse kännetecknas av ett antal faktorer. Den avser kontoinlåning från allmänheten. Villkoren är i princip desamma för alla insättare och inlåningen är inte förknippad med några skyldigheter för insättaren. Vidare är behållningen nominellt säker och helt likvid.⁷

Skälet till att inlåning till en s.k. producentförening inte kunde räknas som tillgång i näringsverksamheten torde vara att det i föreningen var fråga om annan affärsverksamhet än bankrörelse eller annan finansiell rörelse.⁸ Inte heller ett riksgäldskonto jämföras med tillgodohavande i kreditinstitut m.m. Riksgälden, som är statens centrala finansförvaltning, är en statlig myndighet. Det är inte fråga om ett kreditinstitut.⁹

När reglerna om insättningsgaranti¹⁰ infördes diskuterades i förarbetena om bankcertifikat med fast ränta skulle omfattas av garantin. Regeringen uttalade att bankcertifikat »är en form av insättning i bank som har fast ränta». ¹¹ Ur principiell synvinkel ansågs de därmed kunna omfattas av garantin. Regeringen ansåg dock att villkoren för sådana engagemang konkurrerar med olika typer av obligationer. Eftersom de senare inte omfattas av insättningsgarantin skulle av konkurrensskäl inte heller certifikaten omfattas.¹² Lagstiftarens uppfattning ur ett insättarperspektiv är således att certifikat utgivet av bl.a. bank ses som ett tillgodohavande i ett kreditinstitut. Frågan är nu hur man bör se på certifikatet ur skatterättslig synvinkel.

Det finns en skillnad i innebörden av begreppet banktillgodohavanden som tidigare användes i IL och det begrepp som används i bankrörelselag-

6. Prop. 2003/04:99 s. 63.

7. Prop. 1995/96:60 s. 55 och prop. 1990/91:154 s. 52.

8. Fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen ingår numera i näringsverksamheten förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten, se vidare avsnitt 4.3.3.2.

9. I avgränsningsbestämmelsen för tillgångar talas om tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet. Riksgälden omfattas inte av denna lagstiftning.

10. Lag (1995:1571) om insättningsgaranti.

11. Prop. 1995/96:60 s. 55.

12. Prop. 1995/96:60 s. 55 och prop. 1990/91:154 s. 52.

stiftningen m.m.¹³ Genom ändringen i IL kan man konstatera att begreppsmässigt har det skett ett närmande till lagstiftningen för banker m.m. Detta faktum stärks av att lagändringen i IL var en direkt följd av nya regler för bank- och finansieringsrörelse. En utgångspunkt för lagstiftaren måste vara att rättsliga begrepp eller termer har samma innebörd i IL som i annan lagstiftning.¹⁴ Jag kan inte se annat än att ett certifikat utgivet av kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen om inlåningsverksamhet enligt nuvarande reglering skatterettsligt är sådan tillgång som kan jämföras med bankmedel och därmed räknas till näringsverksamheten för en enskild näringsidkare.

Frågan är om de skäl som gör att certifikaten inte omfattas av insättargarantin kan göras gällande även skatterettsligt. När insättningsgarantin diskuterades i förarbetena var konkurrensskäl en viktig aspekt. Inom inkomstskatterätten är neutralitet viktigt. Det finns skäl både för och emot neutralitet eftersom det finns likheter med både bankmedel och andra fordringar på bank. Neutralitetsskäl synes i vart fall inte uttryckligen ha en avgörande betydelse i rättspraxis när en viss bestämmelse tolkas. Det finns klara skäl för att, utifrån lagstiftarens allmänna syn på certifikaten, anse att de skatterettsligt ska jämföras med bankmedel. Därmed finns inget hinder att räkna dem som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. I RÅ 1997 ref. 5 II uttalade SRN beträffande specialinlåning att ett villkor för att sådan tillgång ska kunna räknas som tillgång i näringsverksamheten är att placeringen inte ger upphov till ett »finansiellt instrument». Lagstiftningen är nu annorlunda utformad och även om certifikatet ger upphov till ett sådant instrument synes det inte finnas något hinder enligt 13 kap. 7 § andra stycket att certifikatet räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Om certifikatet ska räknas som tillgång i näringsverksamheten anses det enligt 25 kap. 3 § IL vara en kapitaltillgång.¹⁵

I 2 kap. 4 a § IL har införts en särskild definition av begreppet kreditinstitut. Med sådant institut avses svensk bank och svenskt kreditmarknadsföretag samt utländskt bankföretag och utländskt kreditföretag enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse. Definitionen är en precisering i förhållande till den generella lagregeln om utländska motsvarigheter.¹⁶ Även här finns således en stark koppling till begrepp som används i annan lagstiftning vilket ytterligare talar för att certifikat ska kunna räknas som tillgång i näringsverksamheten.

13. Exempelvis lag (2004:297) om bank och finansieringsrörelse.

14. Bergström har i en praxissammanställning visat att HFD synes utgå från att civilrättsliga termer och uttryck har en enhetlig innebörd i civilrätten, som ska användas även i skatterätten. Han menar dock att det är mer ändamålsenligt att låta civilrättsliga termers innebörd variera i skatterätten efter de olika reglernas skilda syften på samma sätt som man gör i civilrätten, Bergström 1978, s. 274 ff.

15. Effekten blir i detta sammanhang densamma för enskilda näringsidkare och juridiska personer.

16. Prop. 2003/04:99 s. 62.

4.2.3 Historisk bakgrund

Som angavs inledningsvis är frågan om vilka banktillgodohavanden som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten ingalunda en ny problemställning utan den har diskuterats åtminstone sedan KL infördes. En analys av problemställningen kan därför lämpligen inledas med en kort historisk tillbakablick från KL:s tillkomst till dags datum.

Ursprungligen angavs i punkt 2 av anvisningarna till 28 § KL att ränta räknas i allmänhet som intäkt av kapital.¹⁷ Enligt anvisningspunktens andra stycke skulle ränta dock hänföras till intäkt av rörelse i de fall det kapital som intäkten influerades från kan anses tillhöra rörelsen.¹⁸ I samma stycke angavs vidare följande.

»Detta kan vara fallet även om kapitalet inte för tillfället används i verksamheten under förutsättning att det står till förfogande för sådan användning. Kapital, som inte är avsett att användas i verksamheten utan som hålls avskilt därifrån, anses däremot inte tillhöra verksamheten. Av det anförda följer exempelvis att ränta som uppbärs av ett rörelsedrivande aktiebolag i regel utgör intäkt av rörelse.»

Utifrån lagtextens utformning synes presumtionen ha varit att ränta som uppbärs av en enskild näringsidkare skulle räknas som intäkt av kapital medan huvudregeln när det gällde aktiebolagen var att ränta skulle hänföras till intäkt av rörelse.

År 1984 flyttades ifrågakärande bestämmelse till 38 § KL. På samma gång infördes motsvarande bestämmelse i inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet. I det lagstiftningsärendet anförde Lagrådet att

»(V)ad angår ränteintäkt, som åtnjuts av enskild näringsidkare, måste i varje enskilt fall bedömas, i vad mån intäkten är att hänföra till intäkt av kapital eller av rörelse. Till rörelse bör hänföras så stor del av det räntebärande kapitalet som kan anses såsom erforderligt normalkapital för driften, dvs. det kapital som affärsmässigt kan vara investerat i förvärvskällan.»¹⁹

Lagrådet anförde vidare att det remitterade förslaget saknade närmare uttalanden till ledning för bedömningen av när ett kapital ska anses tillhöra en jordbruksfastighet eller en annan fastighet. Departementschefen angav endast kort att bedömningen får baseras på de principer som tillämpas beträffande inkomstlagets rörelse och att det i övrigt inte fanns något behov av ytterligare förtydligande.²⁰

Bestämmelsen innefattade inte någon allmängiltig regel om hur mycket kapital som kunde anses tillhöra näringsverksamheten. Vilka bankmedel som ansågs tillhöra näringsverksamheten fick avgöras mot bakgrund av

17. Prop. 1927:102.

18. Reglerna var utformade på annat sätt såvitt avsåg inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet. För dessa inkomstslag var möjligheten att redovisa ränteintäkter starkt begränsad, 21 och 24 §§ KL med anvisningar och prop. 1927:102.

19. Prop. 1983/84:84 s. 212.

20. Prop. 1983/84:84 s. 182.

bl.a. verksamhetens karaktär och omfattning. Rättspraxis på området är i princip obefintlig. Däremot finns avgöranden som behandlar vilka tillgångar som ur dels ett förmögenhetsskatteperspektiv,²¹ dels arvs- och gåvoskatteperspektiv anses tillhöra näringsverksamheten. Avgränsningen inom ramen för dessa områden synes knyta an till den inkomstskatterättsliga avgränsningen.²²

HD har i ett arvsskattemål haft att ta ställning till frågan i vad mån bankmedel ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.²³ Tre faktorer är värda att lyfta fram från skälen för HD:s beslut. Först konstaterar domstolen att bankmedlen hade bokförts som tillgångar i näringsverksamheten. Det framgår inte om domstolen ansåg att detta var ett krav eller om det mer är ett bevis på att medlen ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.²⁴ Därefter gjorde HD en jämförelse mellan de likvida tillgångarna och kortfristiga skulderna i näringsverksamheten. Om tillgångarna väsentligt överstiger skulderna kan detta innebära att åtminstone viss del av tillgångarna är näringsfrämmande.²⁵ Detta innebär e contrario att i det fall de likvida tillgångarna inte väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna ska de alltid räknas till näringsverksamheten. Slutsatsen av detta är att likvida tillgångar motsvarande de kortfristiga skulderna alltid ska räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Överstiger de likvida medlen väsentligt de kortfristiga skulderna ska en bedömning endast ske av den överskjutande delen. Även denna del kan räknas som tillgång i näringsverksamheten om den skattskyldige kan göra sannolikt att dessa likvida medel behövs med hänsyn till rörelsens fortsatta drift och att de också är avsedda att användas i näringsverksamheten. SKV har fört fram i princip samma synsätt som HD gör och har utformat följande grova schablonregel ur ett förmögenhetsskatteperspektiv.²⁶

»Om företagets likvida medel är onormalt stora och dessa väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna bör även viss del av dessa medel anses utgöra s.k. rörelsefrämmande tillgång, om inte medlen behövs med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet. Vidare bör enbart den omständigheten att bolagets likvida medel tillfälligtvis är onormalt stora till följd av tex avyttring av anläggningstillgång inte heller föranleda att dessa medel anses som rörelsefrämmande.»

21. I RÅ 1986 ref. 53 behandlades frågan om aktier som var föremål för kortsiktiga aktieaffärer skulle anses tillhöra rörelsen.

22. Se 23 § F tredje stycket AGL respektive punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL (i dess lydelse intill utgången av år 1991).

23. NJA 1986 s. 24.

24. Se vidare om bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen i avsnitt 4.2.7.

25. I målet inhämtade HD ett yttrande av SKV. Verket, som hade ett företagsekonomiskt synsätt på frågan, utgick från företagets kassalikviditet. Utgångspunkten var att om näringsverksamhetens likvida tillgångar (kassa, bank och postgiro) väsentligen översteg de kortfristiga skulderna skulle inte överskjutande del räknas som tillgångar i näringsverksamheten om den skattskyldige inte kunde göra sannolikt att ifrågavarande medel var erforderliga med hänsyn till rörelsens fortsatta drift.

26. Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988, s. 204.

Detta synsätt synes också ha tillämpats på den inkomstskatterättsliga avgränsningen.²⁷ Att tillämpa en schablonmässig bedömning av detta slag har sina för- och nackdelar. Fördelen är att beskattningen blir mer likformig och subjektiva bedömningar kommer i bakgrunden. Nackdelen är just att det inte görs en individuell bedömning av varje enskild näringsidkare. Vilka företagsekonomiska bedömningar näringsidkarna gör bör inte styras av olika skatteregler. Anser exempelvis en enskild näringsidkare det mer förmånligt att egenfinansiera en framtida investering bör denne kunna spara vinstmedel i näringsverksamheten för detta ändamål.

I samband med 1991 års skattereform togs ovannämnda presumtionsregel bort. Efter skattereformen angavs i punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL endast att ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten utgör intäkt av näringsverksamhet.²⁸

På samma gång infördes en i princip intetsägande reglering i inkomstslaget kapital. I 3 § 1 mom. SIL²⁹ angavs endast att till intäkt av kapital räknas löpande avkastning m.m. som härrör från egendom, i den mån intäkten inte skulle hänföras till näringsverksamhet. Bestämmelsen hade ingen självständig betydelse när det gällde nu aktuell avgränsningsfråga. Istället var det regleringen i 22 § KL som helt styrde om bl.a. avkastning av tillgångar ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det var således intäkter och kostnader samt reavinster och reaförluster på grund av andra innehav än som framgick av 22 § KL som var att hänföra till inkomst av kapital.

Det framgår inte av förarbetena till 1991 års skattereform om den ändrade lydelsen skulle innebära endast en redaktionell ändring eller om det var avsett att det skulle ske en ändring i sak.³⁰

Samtidigt som presumtionsregeln³¹ upphävdes infördes den s.k. K-surven. Ett av skälen till införandet var att utjämna skillnaden i skatteuttag mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. Utan K-surven skulle enskilda näringsidkare sträva efter att ränteinkomster och andra kapitalinkomster företrädesvis redovisades i inkomstslaget kapital medan ränteutgifter istället skulle redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.³² I förarbetena³³ angav regeringen att

»(D)en föreslagna skatteutjämningsreserven ger emellertid en motverkande effekt då den baseras på skattemässigt eget kapital inom näringsverksamheten. Överflyttning av t.ex. banksparande till inkomstslaget näringsverksamhet medför ett högre eget kapital och därmed en högre, skattemässigt förmånligare surv. För skattskyldiga som inte betalar statlig inkomstskatt balanserar surven därmed ungefär den nackdel som uppkommer för den skattskyldige genom det högre skatteuttaget för räntinkomster inom näringsverksamhet.»

27. Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988, s. 73.

28. Motsvarande lydelse finns idag i 13 kap. 7 § IL.

29. Bestämmelsen har idag ersatts av 41 kap. 1 § IL.

30. Se bl.a. prop. 1989/90:110 del 1 s. 401 ff.

31. Punkt 1 av anvisningarna till 38 § KL.

32. Se även avsnitt 8.3.

33. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 583.

Således synes lagstiftaren mena att genom surven är skatteuttaget i princip likvärdigt oberoende av om ränteintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller kapital och därmed anses det inte finnas behov av en presumptionsregel för hur ränteintäkter ska beskattas.

Det kan också anmärkas att detta egentligen är första gången lagstiftaren mer tydligt talar om att en enskild näringsidkare har ett egentligt skatterättsligt eget kapital. En viktig faktor i sammanhanget är 1994 års företagsskattereform då systemen med räntefördelning och expansionsfond utvecklades och introducerades. Avgörande för dessa reglers tillämplighet är den enskilde näringsidkarens kapitalunderlag. Dessa beräknas årligen som skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten. Noterbart är dock att avgränsningsreglerna i KL inte ändrades såvitt gäller bedömningen av vilka bankmedel som ska räknas till näringsverksamheten. Frågan är hur de nya reglerna om räntefördelning och expansionsfond påverkar tillämpningen och i förlängningen också tolkningen av 13 kap. 7 § IL. Som ska visas i nästa avsnitt torde det definitivt ha påverkat de enskilda näringsidkarnas skattemässiga allokering av bankmedel.

4.2.4 Ekonomiska aspekter

Avgränsningsproblematiken innehåller olika ekonomiska effekter. Beroende på om tillgången räknas som tillgång i näringsverksamhetsfären eller om den ska räknas till privatsfären blir den skattemässiga effekten olika. I en analys av detta slag är det för förståelsen av hur lagstiftaren tänkt i olika situationer viktigt att beskriva de ekonomiska effekterna av olika redovisningssätt. En ekonomisk analys kan bli mycket omfattande, både på grund av att det är en komplicerad materia och att det finns ett mycket stort antal situationer att analysera. Jag har dock valt att endast visa huvuddragen. Eftersom perspektivet är effekterna för den enskilde näringsidkaren har jag valt att redovisa behållningen efter skatt och inte skatteuttaget i de olika situationerna.

När reglernas utformning studeras bör göras en jämförelse mellan de ekonomiska effekterna av en tillämpning idag och innan reglerna om räntefördelning m.m. infördes. De två första raderna i schemat avser beskattningseffekterna före 1990 års skattereform redovisat utifrån om bankmedlen räknas som tillgång i näringsverksamhets- eller privatsfären.³⁴

På de två följande raderna visas motsvarande effekter utifrån dagens system och då har även beaktats reglerna om räntefördelning. Slutligen uppkommer frågan varför en enskild näringsidkare över huvud taget ska placera sina vinstmedel i bankmedel. Ur ekonomisk synvinkel finns det betydligt mer förmånliga placeringsalternativ. Effekten av en omplacering till obligationer, aktier eller andra värdepapper är att tillgången inte anses till-

34. Jag har valt att bortse från tiden mellan 1990 års skattereform och 1994 års företagskattereform då reglerna om räntefördelning m.m. infördes. Denna tid måste i detta sammanhang betecknas som en parentes.

höra näringsverksamheten. En intressant fråga är vilken avkastning som krävs för att behållningen efter skatt ska bli densamma i båda alternativen. Detta är intressant för frågan om det är motiverat med särskilda allokeringsregler. Om skatteuttaget är detsamma finns ingen anledning att ha betungande regler utan andra skäl än skatterättsliga kan styra hur, som i detta fall, bankmedel ska allokteras.

I exemplet utgår jag från följande förutsättningar. En enskild näringsidkare avser att placera 800 000 kr. Bankräntan uppgår till tre procent. Vidare har näringsidkaren en inkomst av näringsverksamhet, exklusive avkastning från den finansiella placeringen, på 200 000 kr. Den enskilde näringsidkaren gör avsättning för årets egenavgifter med 23 procent³⁵ och sammanlagd kommunalskatt och statlig inkomstskatt uppgår till 51 procent³⁶. Det bör påpekas att skillnaderna blir något mindre om den enskilde näringsidkaren endast betalar kommunalskatt eller om egenavgifterna är nedsatta. I beräkningen bortser jag från både grundavdrag och jobbskatteavdrag.

	<i>Kapitalunderlag för RF</i>	<i>Inkomst av näringsverksamhet</i>	<i>Inkomst av kapital</i>	<i>Behållning</i>
Bankmedel privat före skattereformen		200 000	24 000	87 220
Bankmedel näringsverksamhet före skattereformen		224 000		84 515
Bankmedel privat		200 000	24 000	92 260
Bankmedel i näringsverksamheten	800 000	152 000	72 000	107 750
Värdepapper (5,75 %)		200 000	46 000	107 660

Inkomstbeskattningen byggde före 1990 års skattereform på motsvarande sätt som idag på beskattning av överskottet i näringsverksamheten. I sammanhanget måste vägas in framför allt hur den kommunala beskattningen var uppbyggd. Näringsinkomst var föremål för dels uttag av sociala avgifter, dels inkomstskatt medan inkomst av kapital var enkelbeskattad genom att enbart inkomstskatt togs ut, låt vara att även den beskattades progressivt.

35. Egenavgifterna är 28,97 procent för taxeringsåret 2011 vilket leder till en avsättning på ca 23 procent.

36. Kommunalskatt 31 procent och statlig inkomstskatt 20 procent.

Därför var det ur skatte- och avgiftssynvinkel mer lönsamt att låta bankmedlen räknas till inkomstslaget kapital.³⁷

Vid en analys av dagens regler måste naturligtvis hänsyn tas till systemet med räntefördelning. Som framgår av rad fyra i tabellen medför räntefördelningen att behållningen väsentligen ökar. Detta är en effekt av att det i detta fall finns en skillnad mellan schablonräntan i räntefördelningen och avkastningen på de likvida tillgångarna i näringsverksamheten. Bankmedlen ökar kapitalunderlaget och härigenom kan överskottet från den övriga näringsverksamheten användas för att »täcka upp» återstoden av det årliga räntefördelningsbeloppet. I detta fall blir det en positiv effekt, men om avkastningen är högre än schablonräntan blir resultatet det omvända.

Om företaget väljer att placera vinstmedlen i värdepapper som inte anses tillhöra näringsverksamheten blir effekten att kapitalunderlaget minskar. För att behållningen efter skatt ska bli densamma höjs avkastningskravet på placeringen. I detta fall är det i det närmaste neutralt mellan att ha bankmedel med en ränta på tre procent och en årlig avkastning på värdepapper på knappt sex procent. Avkastningskravet fördubblas. Siffrorna bygger på avkastning under tolv månader. Vid kortare placeringar kan avkastningskravet på tillgångar i privatsfären öka än mer. Detta gäller om placeringen i värdepapper sträcker sig över ett årsskifte. I sådant fall kommer den högre avkastningen att beräknas på kortare tid än schablonräntan i räntefördelningsystemet, som beräknas på tolv månader.

Vid en jämförelse mellan beskattningssituationen idag och den som gällde före skattereformen kan man konstatera att med de räntenivåer som gäller idag är det ur inkomstskatterättslig synvinkel en fördel att redovisa bankmedlen i näringsverksamheten. Här föreligger således en skillnad mot hur förhållandet var före skattereformen då det var en fördel att hänföra bankmedlen till privatsfären. Detta kan naturligtvis ha påverkat hur de enskilda näringsidkarna valde att redovisa sina bankmedel. Det torde även ha haft betydelse för hur SKV förhållit sig till problematiken och tillämpat reglerna i samband med processer m.m. Jag återkommer till frågeställningen nedan i framför allt avsnitt 4.2.8.

4.2.5 Rörelsebegreppet

Dagens inkomstslag näringsverksamhet innefattar bl.a. det som före 1990 års skattereform utgjorde inkomstslaget rörelse. Både inkomstslaget och begreppet som sådant utmönstrades genom skattereformen. I den s.k. omstruktureringsreformen år 1998, när bl.a. reglerna om underprisöverlåtelser infördes, kom ordet rörelse åter att användas.³⁸ Det överfördes till IL och i 2 kap. 24 § anges följande.

37. När de ekonomiska aspekterna analyseras i ett historiskt perspektiv måste även förmögenhetsskatten vägas in. Denna kunde göra skillnaden mindre eftersom tillgångarna i näringsverksamheten inte ingick i underlaget för förmögenhetsskatt.

38. Se 12 § UPL och prop. 1998/99:15.

»Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.»

Lagtexten ger uttryck för att begreppet *rörelse* har en snävare innebörd än begreppet *näringsverksamhet* som det kommer till uttryck i 13 kap. 1 § IL. En avgörande fråga är om bestämmelsen kan ha någon betydelse vid bedömningen av vilka bankmedel som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Ordalydelsen i 2 kap. 24 § jämförd med 13 kap. 1 och 7 §§ IL utesluter inte att banktillgodohavanden kan anses höra till näringsverksamheten utan att de samtidigt innehas som ett led i rörelsen. Läses detta i ljuset av det grundläggande syftet med räntefördelning och den tidigare reserveringsmöjligheten K-surv anser jag att det i vart fall semantisk finns stöd för en sådan tolkning. Effekten av detta blir att det inte finns något hinder mot att den enskilde näringsidkaren har tillgångar, bankmedel, i näringsverksamheten som inte samtidigt tillhör rörelsen. Lite slarvigt uttryckt tillhör överskjutande del av bankmedlen den enskilde näringsidkarens kapitalförvaltning. Frågan är vilket stöd det finns för en sådan tolkning av bestämmelsen.

I 2 kap. 24 § andra meningen IL anges att tillgångarna ska innehas som ett led i rörelsen. Begreppet rörelse har här den innebörd som det fått genom första meningen. Effekten är bl.a. att förvaltande företags innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse. Ett företag kan bedriva både kapitalförvaltningen och rörelse. Genom bestämmelsen vill lagstiftaren således skilja ut företagets kapitalförvaltning från dess övriga näringsverksamhet.

Rörelsebegreppet blev, på inrådan av Lagrådet,³⁹ generellt tillämpligt när IL infördes. Före skattereformen 1990 hörde kapitalförvaltning som bedrevs av ett aktiebolag, beroende på om det gällde löpande avkastning eller vinst, till inkomstslagen kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet. Efter reformen hör all verksamhet som ett aktiebolag bedriver – således även kapitalförvaltning - till inkomstslaget näringsverksamhet. Detta kunde enligt Lagrådet innebära att ett aktiebolags innehav av tillgångar alltid betingas av dess verksamhet, dvs. innehas som ett led i rörelsen. Detta skulle i sin tur kunna leda till att all utdelning på ett aktiebolags aktieinnehav, dvs. även kapitalplacersaktier, var skattefria. Numera föreskrivs i 24 kap. 14 § punkt 3 IL att en andel kan vara näringsbetingad om innehavet av andelen betingas av *rörelsen*. Bedriver företaget kapitalförvaltning och inte rörelse är andelarna inte näringsbetingade enligt den punkten. Syftet var att tydliggöra detta.⁴⁰

Det är viktigt att framhålla att rörelsedefinitionen inte har någon betydelse när näringsverksamhetens yttersta ram ska bestämmas.⁴¹ Däremot kan den få betydelse när andra bestämmelser ska tolkas och tillämpas. Be-

39. Prop. 1999/2000:2 del 3 s. 421 f.

40. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 44 f.

41. Andersson m.fl., s. 67 f.

greppet förekommer på ett flertal ställen i IL,⁴² exempelvis i 2 kap. 25 § IL när begreppet verksamhetsgren definieras.⁴³ Ett villkor i vissa fall för att en överlåtelse ska anses vara en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL är att en verksamhetsgren eller ideell andel av en verksamhetsgren överläts.⁴⁴ Villkoret aktualiseras ofta när en enskild näringsidkare överläter endast en del av sina tillgångar utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, exempelvis i samband med ett generationsskifte.⁴⁵ När periodiseringsfonder, sparad räntefördelning och expansionsfond ska överföras till annan i samband med benefika överlåtelser är ett krav, när inte hela näringsverksamheten överförs, bl.a. att en verksamhetsgren överläts.⁴⁶

Som jag angav ovan har rörelsebegreppet främst betydelse inom ramen för bolagssfären, närmare bestämt i de fall tillgångar hänförliga till förvaltning av värdepapper m.m. ska kunna undantas från en viss skatterättslig effekt. Allmänt sett måste man utgå från att lagstiftaren använder olika begrepp på ett konsekvent sätt, framför allt inom ramen för en och samma lag. Utgångspunkten är att rörelsebegreppet i IL såvitt gäller avgränsningsfrågan i princip ska motsvara vad som före 1990 års skattereform utgjorde inkomstslaget rörelse. Kapitalförvaltning som bedrevs av t.ex. aktiebolag före 1990 års skattereform räknades till inkomstslaget kapital. Nu räknas sådan verksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet men den ingår inte i rörelsen som den definieras i 2 kap. 24 § IL.⁴⁷

Överförs detta resonemang på den enskilde näringsidkaren kan först konstateras att denne inte tidigare kunde hänföra sin kapitalförvaltning till inkomstslaget rörelse.⁴⁸ Sådan verksamhet beskattades i något av inkomstlagen kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet. Tillämpat på avgränsningsproblematiken för bankmedel innebär det att för enskilda näringsidkare råder det identitet mellan rörelsebegreppet och inkomstslaget näringsverksamhet.⁴⁹

Även om det finns såväl skäl som talar mot som skäl som talar för är min uppfattning att rörelsedefinitionen inte har någon direkt betydelse för vilka bankmedel som ska räknas till näringsverksamheten. Rörelsedefinitionen är identisk med näringsverksamheten som den kommer till uttryck i 13 kap. 1 § IL vad gäller avgränsningen av bankmedel. Detta betyder att även när

42. Begreppet rörelse används bl.a. i 24 kap. 14 §, 42 kap. 16 §, 48 kap. 27 §, 50 kap. 11 § och 52 kap. 7 §.

43. Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. För en utförligare diskussion om begreppets innebörd se Nilsson 2003, s. 843 ff.

44. Villkoret är tillämpligt när överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, 23 kap. 17 § IL.

45. För en utförligare diskussion om dessa frågor se vidare Nilsson och Rydin 2005, s. 682 ff.

46. 30 kap. 12 a §, 33 kap. 7 a § och 34 kap. 18 § IL.

47. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 44.

48. Motsvarande gällde beträffande inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet.

49. Ett liknande resonemang förs i kapitel 6 om andelar i kooperativa föreningar.

det ska avgöras om det är fråga om en verksamhetsgren råder det identitet mellan de båda företeelserna. Detta är dock en fråga av mer teknisk natur och en följd av systematiken i bl.a. omstruktureringsreglerna. Genom att det finns identitet mellan innehållet i de båda begreppen bör vidare ledning kunna hämtas i de principer som gäller för enskilda näringsidkare när rörelsebegreppet diskuteras för juridiska personer. Naturligtvis är det inte den faktiska avgränsningen som påverkar utan enbart principerna. Tillgångar som kan tillhöra rörelsen i en juridisk person är betydligt vidare än vad som gäller för enskilda näringsidkare. Exempelvis kan regelmässigt värdepapper av olika slag tillhöra rörelsen i en juridisk person men sällan räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare.

4.2.6 Avsättningarnas betydelse för avgränsningen

4.2.6.1 Inledning

En enskild näringsidkare kan göra avsättningar för flera olika ändamål. Avsättning kan vara en post som omfattas av det rättsliga sambandet, exempelvis framtida utgifter av olika slag. Genom särskilda bestämmelser i IL kan avsättningen i bokföringen begränsas, exempelvis avsättning för framtida garantiutgifter. Slutligen finns särskilda skatterättsliga avsättningar, exempelvis periodiseringsfond och expansionsfond.

En central frågeställning är hur olika avsättningar påverkar bedömningen av vilka bankmedel som ska räknas till näringsverksamheten. Om avsättningar anses ha betydelse är nästa frågeställning om bedömningen är olika beroende på vilken typ av avsättning det är frågan om. Dessa frågor behandlas i detta avsnitt.

4.2.6.2 Expansionsfond

För enskilda näringsidkare får expansionsfond enligt 34 kap. 6 § IL uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond. Kapitalunderlaget utgörs av skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid årets utgång. Förenklat uttryckt måste de vinstmedel som företagaren reserverar i en expansionsfond vara kvar i verksamheten vilket leder till att ett belopp motsvarande expansionsfonden inte blir tillgängligt för den enskilde näringsidkarens privata konsumtion. Detta är särskilt intressant när det gäller bankmedel eftersom dessa är enkla att flytta från näringsverksamhets- till privatsfären.

Som en utgångspunkt för den fortsatta diskussionen kan ett exempel med relationen mellan bankmedel och expansionsfond tjäna som lämpligt underlag. Antag att vid årets ingång är kapitalunderlaget för expansionsfond 0 och vinsten före avsättning till expansionsfond är vid årets utgång 100. Vinstmedlen sätts in på ett bankkonto under beskattningsåret. Vid taxeringen väljer företagaren att göra avsättning till expansionsfond med 100, dvs. hela vinsten. Samtidigt betalas expansionsfondsskatt med 26,3 procent

av avsättningen. Efter att expansionsfondsskatten är betald återstår bankmedel om 73,7, som motsvarar kapitalunderlaget för expansionsfond.

Väljer näringsidkaren att konsumera viss del av vinstmedlen kommer denne tvingas att lösa upp motsvarande del av expansionsfonden.⁵⁰ Motsvarande effekt uppstår i det fall bankmedlen inte får räknas som tillgång i näringsverksamheten på grund av att de inte anses höra dit. Då anses skattemässigt ett uttag ha skett från näringsverksamheten.

Antag vidare att den enskilde näringsidkaren gör en maskininvestering om 100. Möjligheten att egenfinansiera är i detta fall helt beroende av om bankmedlen räknas som tillgång i näringsverksamheten. Genom att nyttja expansionsfonden kan egna investeringar i större omfattning egenfinansieras genom dels att utnyttja bankmedlen om 73,7, dels genom lån om 26,3.⁵¹ Räknas inte bankmedlen som tillgångar i näringsverksamheten tvingas näringsidkaren fullbeskatta vinstmedlen och den del som egenfinansieras sjunker väsentligt beroende på marginalskattesats.⁵²

I det fall näringsidkaren gör investeringen samma år som vinstmedlen genereras uppstår inget problem. Är det tillgångar som räknas som tillgång i näringsverksamheten, exempelvis mark, byggnad eller inventarier ingår också de i kapitalunderlaget för expansionsfond. Problem uppstår om den enskilde näringsidkaren bygger upp en expansionsfond under flera år. Om kapitalunderlaget utgörs av enbart bankmedel medför en s.k. överlikviditet att viss del av bankmedlen inte får räknas som tillgång i näringsverksamheten. Därmed blir kapitalunderlaget för lågt.

Något avgörande från HFD som behandlar frågeställningen finns inte. Kammarrätten i Jönköping⁵³ har i ett avgörande kommit fram till att det saknade betydelse att den skattskyldige gjort avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond. Den skattskyldige hade avyttrat en större del av sin verksamhet för att flytta denna till en annan ort. Under mellantiden bedrev han en mindre verksamhet och kammarrätten ansåg att under denna tid fanns inte behov av likvida medel i någon större omfattning för att bedriva verksamheten och hänförde därför merparten av bankmedlen till privatsfären. Effekten blev bl.a. att han tvingades lösa upp expansionsfonden.

50. Maximal expansionsfond är $73,7 \times 135,69$ procent = 100. Om tillgångarna minskar måste således även expansionsfonden minska.

51. Därefter väljer företagaren att upplösa expansionsfonden i takt med att anskaffningsutgiften för maskinen dras av. Om räknenskapsenlig avskrivning görs med 30 procent av anskaffningsutgiften kommer tillgången vid utgången av investeringsåret ha ett skattemässigt värde på $(0,7 \times 100) = 70$. Samtidigt kan expansionsfonden lösas upp i motsvarande mån, dvs. med 30, och näringsidkaren får tillgodoräkna sig 7,89 genom återbetalning av tidigare erlagd expansionsfondsskatt. Dessa medel kan användas för amortering av del av lånet. Efter att ha nyttjat maskinen i 5 år är dess skattemässiga värde 0. Samtidigt är expansionsfonden på 100 upplöst, vilket också innebär att expansionsfondsskatten på 26,3 har återbetalats till näringsidkaren. Denna återbetalning har använts till amortering av lånet.

52. Möjlig del till egenfinansiering beror på i vilken mån vinsten träffas av statlig inkomstskatt m.m., se vidare avsnitt 2.2.2 om den enskilde näringsidkarens avgifts- och skatteuttag.

53. Dom den 15 september 2005, mål nr. 2579-03, som överklagades till HFD. Prövnings-tillstånd beviljades inte.

Härefter har SKV gjort ett ställningstagande om sambandet mellan likvida medel och expansionsfond.⁵⁴ SKV:s slutsats är att den enskilde näringsidkarens bankmedel skatterettsligt alltid räknas till näringsverksamheten i den utsträckning de behövs för att denne ska kunna öka alternativt inte tvingas återföra hela eller delar av expansionsfonden. Ställningstagandet motiveras med att lagreglerna om expansionsfond utgör speciallagstiftning som tar över de allmänna avgränsningsreglerna i IL. Enligt SKV ska detta gälla undantagslöst oberoende av vad den enskilde näringsidkaren avser att använda vinstmedlen till.⁵⁵ Verket utgår från syftet med systemet med expansionsfond, nämligen att den enskilda näringsidkaren ska kunna investera med lågbeskattade vinstmedel på samma sätt som enmansaktiebolagen. Motiveringen görs utifrån det neutralitetsresonemang som framgår av förarbetena till bestämmelserna om expansionsfond.⁵⁶ En intressant fråga är om SKV:s ställningstagande får effekt även på andra områden, såsom beskattning av ränteinkomsten och beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning.

Tekniskt sett ska kapitalunderlaget för räntefördelning i stora drag beräknas på motsvarande sätt som kapitalunderlaget för expansionsfond. Även systematiskt samverkar systemen. I kapitalunderlaget för räntefördelning ingår endast färdigbeskattade vinstmedel. Därför ska vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning 73,7 procent av expansionsfonden räknas som skuld. Avsättning och korresponderande tillgång ger ett kapitalunderlag för räntefördelning på noll.⁵⁷ Om inte bankmedlen räknas som tillgång i näringsverksamheten vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning uppstår en negativ påverkan på kapitalunderlaget. Expansionsfonden ska alltså räknas som skuld.⁵⁸ Lagtekniskt finns i övrigt inget samband mellan de två regelverken. I båda fallen anges endast att värdet på tillgångarna i näringsverksamheten ska ligga till grund för respektive beräkning. När det ska avgöras vilka tillgångar som räknas till näringsverksamheten styrs detta av 13 kap. 1 och 7 §§ IL. SKV är inte tydligt i sitt ställningstagande. En rimlig tolkning av verkets ställningstagande är att bankmedel som räknas till näringsverksamheten vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond ska räknas till näringsverksamheten i alla sammanhang. Exempelvis ska räntan på ifrågavarande bankmedel tas upp i näringsverksamheten och bankmedlen ska räknas som tillgång vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning.

Den intressanta frågan är dock vilket lagstöd som ställningstagandet kan

54. SKV:s ställningstagande Sambandet likvida medel – expansionsfonder i enskild näringsverksamhet.

55. I sin bedömning diskuterar SKV i vilken mån bankmedel får bokföras i näringsverksamheten och synes mena att även i bokföringen kan bankmedel som är bokförda som tillgångar i företaget anses näringsfrämmande, trots att något uttag inte bokförts. Se vidare avsnitt 4.2.9 angående bokföringen.

56. Prop. 1993/94:50 s. 235.

57. Jag utgår från att expansionsfondsskatten om 26,3 är betald och att 73,7 procent av vinstmedlen är placerade i bankmedel eller andra tillgångar tillhöriga näringsverksamheten.

58. Enligt uttrycklig reglering ska kapitalunderlaget för räntefördelning minskas med 73,7 procent av expansionsfonden vid föregående beskattningsårs utgång, 33 kap. 8 § IL.

hängas upp på. SKV uttalade att även vid beräkning av skattepliktig förmögenhet skulle bankmedel anses tillhöra näringsverksamheten enligt den numera upphävda förmögenhetsskattelagen. Intressant i sammanhanget är att lagtekniskt hänvisade den upphävda lagen varken till 13 kap. 7 § IL eller till bestämmelserna om beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning respektive expansionsfond. Avgränsningen av den skattepliktiga förmögenheten gjordes genom en hänvisning till 13 kap. 1 § IL, dvs. den yttersta gränsen för inkomstslaget näringsverksamhet.⁵⁹ Tillgångar som räknades till näringsverksamheten enligt denna bestämmelse i IL var undantagen från förmögenhetsskatt.

Faktum kvarstår att när det ska avgöras vilka bankmedel som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten har regleringen i 13 kap. 7 § IL en avgörande betydelse. Det finns inget stöd i varken lagtext eller förarbeten att bankmedel kan räknas som tillgång i näringsverksamheten med stöd av 13 kap. 1 § IL men inte anses höra till näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. Den sistnämnda bestämmelsen är enligt min uppfattning en specificering av 13 kap. 1 § IL och den allmänna avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet.

Är syftet med avsättningen att ifrågavarande vinstmedel ska användas till framtida investeringar är det fråga om sådant kapital som affärsmässigt anses investerat i verksamheten. Avgränsningen bygger i detta fall inte på det skälet att det finns en avsättning till expansionsfond utan på syftet med innehavet av bankmedlen. Härigenom kommer avgränsningen att ske med stöd av 13 kap. 7 § IL. SKV:s ställningstagande innebär att även bankmedel som utifrån 13 kap. 7 § IL inte kan räknas till näringsverksamheten kan göra detta genom systemet med expansionsfond. Detta kan starkt ifrågasättas. Innan frågan diskuteras vidare måste beaktas hur andra avsättningar påverkar allokeringen av bankmedel. Först gör jag en jämförelse med periodiseringsfonderna.

4.2.6.3 Periodiseringsfond

En viktig fråga är om utfallet blir annorlunda om den enskilde näringsidkaren istället för att göra avsättning till expansionsfond gör avsättning till en periodiseringsfond. Vid beräkning av kapitalunderlag för såväl räntefördelning, 33 kap. 11 §, som expansionsfond, 34 kap. 7 § IL, ska en avsättning till periodiseringsfond i sin helhet räknas som skuld. Skillnaden mellan de båda avsättningsformerna är att för periodiseringsfondens vidkommande finns inget krav på ett kapitalunderlag. I det fall bankmedlen inte räknas som tillgång i näringsverksamheten tvingas inte näringsidkaren att återföra periodiseringsfonden till beskattning. Detta innebär att näringsidkaren kan konsumera obeskattade vinstmedel. Indirekt påverkas näringsidkaren negativt av detta genom att kapitalunderlaget för räntefördelning minskar i motsvarande mån. Den minskade möjligheten till kapitalbeskattad avkastning kan leda till ett ökat skatteuttag för näringsidkaren.

59. 3 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Har den enskilde näringsidkaren även gjort avsättning till expansionsfond kommer ett uttag av viss del av bankmedlen att minska kapitalunderlaget för expansionsfond i motsvarande mån. Eftersom periodiseringsfonden alltid räknas som skuld vid beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond kan synsättet leda till att näringsidkaren tvingas återföra hela eller viss del av expansionsfonden. Mot bakgrund av resonemanget i förra avsnittet ska, enligt SKV, bankmedel räknas till näringsverksamheten i sådan omfattning att den enskilde näringsidkaren inte tvingas återföra hela eller viss del av expansionsfonden. Har den enskilde näringsidkaren gjort avsättning till både periodiseringsfond och expansionsfond blir effekten att näringsidkaren alltid ska räkna så mycket bankmedel⁶⁰ till näringsverksamheten som motsvarar periodiseringsfonden och kapitalunderlaget för expansionsfond.

Frågan är om det bli någon skillnad om den enskilde näringsidkaren har gjort avsättning till enbart periodiseringsfond. Utifrån syftet med de båda systemen finns inte skäl att i detta sammanhang behandla dem olika. Avsikten med såväl periodiseringsfond som expansionsfond är bl.a. att underlätta för enskilda näringsidkare att egenfinansiera sina investeringar.⁶¹ Systematiskt måste utgångspunkten vara att den enskilde näringsidkaren har tillgångar i sådan omfattning att kapitalunderlaget för räntefördelning inte blir negativt på grund av skuldposterna periodiseringsfond och expansionsfond eller i vart fall påverkas negativt. Ur räntefördelningsynvinkel finns därför inte skäl att behandla de båda avsättningsformerna olika.

Detta innebär sammantaget, med beaktande även av att enskild näringsidkares möjlighet att placera sina likvida tillgångar i princip är begränsad till ifrågavarande tillgångsslag, ur såväl principiell som materiell synvinkel att bankmedel motsvarande ett belopp som avsatts till periodiseringsfond respektive 73,7 procent av expansionsfonden alltid ska anses *höra till* näringsverksamheten. Det ligger i sakens natur att vinstmedel som skapats i näringsverksamheten och som näringsidkaren skjuter upp beskattningen av alltid anses höra till näringsverksamheten.

Mot detta kan anges att de obeskattade vinstmedlen på kort eller lång sikt ska användas för enbart privata ändamål. Verksamheten kan vara sådan att det i praktiken inte finns ett framtida behov av dessa vinstmedel. SKV har gett uttryck för att avsättningar till periodiseringsfond saknar betydelse vid bedömning av företagets behov av medel för kommande investeringar.⁶² Ställningstagandet motiveras inte utan är endast ett konstaterande utifrån 13 kap. 7 § IL. Verkets slutsats är ologisk i jämförelse med den betydelse man lägger vid expansionsfonden. Sammantaget måste rättsläget betecknas som oklart. Sett till systematiken i IL bör samma bedömning göras för periodiseringsfonden som gäller för expansionsfonden. 13 kap. 1 och 7 §§ IL

60. Det är inte nödvändigt att enbart bankmedel beaktas utan även reallgångar ingår i kapitalunderlaget.

61. Prop. 1993/94:50 s. 208 ff.

62. SKV:s skrivelse Förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar i företag.

ska tillämpas på samma sätt oberoende av vilken av dessa två avsättningar som företagaren gjort. Innan frågan diskuteras ytterligare måste även vägas in avsättning till ersättningsfond och dess systematik.

4.2.6.4 Ersättningsfond

SKV anser att en avsättning till ersättningsfond är ett tecken på att de vinstmedel som satts av till fonden ska användas till en återinvestering. Frågan är om det finns skäl mot bakgrund av formuleringen i 13 kap. 7 § IL att ha olika bedömningar om det är en avsättning till expansionsfond, periodiseringsfond eller ersättningsfond. De två förstnämnda avsättningarna är allmänna reserveringar utan särskilt ändamål medan den senare används i vissa speciella situationer. Är vissa villkor uppfyllda kan en enskild näringsidkare som får ersättning för skada vid brand eller annan olyckshändelse sätta av ett visst belopp till ersättningsfond. Motsvarande gäller om en näringsfastighet bl.a. tas i anspråk genom expropriation.

Det ligger således i systemet att vinstmedel som motsvaras av en avsättning till ersättningsfond ska användas i näringsverksamheten inom överskådlig tid och att de därmed måste anses höra till näringsverksamheten.⁶³ Avsättning till ersättningsfond ska räknas som skuld vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning respektive expansionsfond. Värdet av den tillgång som har förstörts eller avyttrats har under innehavstiden ingått i kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. När den förstörts byts den i vart fall tillfälligt ut mot annat tillgångsslag, exempelvis bankmedel. Detta talar för att bankmedel motsvarande ersättningsfonden alltid ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Vinstmedel motsvarande ersättningsfonden är inte fullbeskattade. När ersättning erhålles på grund av att en tillgång förstörts är det i princip endast den del som överstiger tillgångens skattemässiga värde som kan sättas av till ersättningsfond. Detta torde inte förhindra att bankmedel motsvarande hela ersättningen ska räknas som tillgång i näringsverksamheten eftersom hela beloppet, såväl den beskattade som obeskattade delen, ska användas i företaget inom överskådlig tid.⁶⁴

Kapitalvinsten vid avyttring av en näringsfastighet ska normalt beskattas i inkomstslaget kapital. Om näringsidkaren begär det, ska dock kapitalvinster på näringsfastigheter vid sådana avyttringar som medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.⁶⁵ Som framgår nedan⁶⁶ ingår inte en fordran på grund av avyttring

63. Fonden ska tas i anspråk för investering i näringsverksamheten inom tre år eller om särskilda skäl föreligger inom sex år, 31 kap. 19 § IL.

64. I ett avgörande i Kammarrätten i Göteborg den 25 april 2007, mål nr 622-06, godtog SKV att bankmedel motsvarande ersättningsfonden skulle räknas som tillgång i näringsverksamheten. Samtidigt uttalade verket att om den skattskyldige inte medgavs avdrag för avsättning till ersättningsfond skulle bankmedlen ur ett förmögenhetsskatteperspektiv inte räknas som tillgång i näringsverksamheten.

65. När det gäller avsättning till ersättningsfond se vidare Nilsson Skattenytt 2010, s. 568 ff.

66. Avsnitt 4.4.3.

av en näringsfastighet i näringsverksamheten. Vid betalning kan fordringen ersättas av bankmedel och omvandlingen leda till ett skattemässigt tillskott. En begränsning i detta sammanhang är att ett tillskott som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i näringsverksamheten får inte beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.⁶⁷ Har den enskilde näringsidkaren regelmässigt för avsikt att använda vinstmedlen för en återinvestering i näringsverksamheten ska de med stöd av 13 kap. 7 § IL räknas dit.

Eftersom även ersättningsfonden räknas som skuld vid beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond kan detta medföra att den enskilde näringsidkaren tvingas återföra hela eller en del av expansionsfonden om inte bankmedlen ska ingå. Detta kan vara särskilt aktuellt om fastigheten har utgjort den huvudsakliga delen av kapitalunderlaget. Således kan i princip samma diskussion föras i detta fall som när det gäller periodiseringsfonden.

4.2.6.5 Framtida utgifter m.m.

De sista skuldposterna som är aktuella att närmare analysera är avsättning för framtida utgifter och förutbetalad intäkt. Dessa poster är, till skillnad mot de tre föregående, inte särskilda skatterättsliga avsättningar. Dessa två poster är som utgångspunkt en följd av periodisering av inkomster och utgifter. Avsättning för framtida utgifter kan omfattas av antingen särskild skatterättslig reglering, exempelvis garantiutgifter⁶⁸, eller det rättsliga sambandet. Förutbetalad intäkt är en inkomst som ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed, dvs. den omfattas av det rättsliga sambandet.

En förutbetalad intäkt innebär att den enskilde näringsidkaren får en inkomst innan prestationen är utförd.⁶⁹ En förutbetalad intäkt klassificeras i såväl bokföringen som skatterättsligt som en skuld. Detta innebär att finns inte motsvarande tillgångar, bankmedel, i näringsverksamheten påverkas kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond negativt. Detta talar för att bankmedel som motsvarar den förutbetalda intäkten ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Å andra sidan är det ur den enskilde näringsidkarens synvinkel inget hinder att konsumera obeskattade vinstmedel motsvarande den förutbetalda intäkten. Skuldposten påverkas inte. Den negativa påverkan detta får på den enskilde näringsidkarens skattemässiga situation är dock självförvällat och inget systematiskt fel. Detta talar för att avgränsningsfrågan inte påverkas av att det finns en balanspost av aktuellt slag.

Förhållandena är delvis annorlunda beträffande belopp som är avsatta för framtida utgifter. Vad som är gemensamt är att också framtida utgifter

67. Se 33 kap. 8 § och 34 kap. 7 § IL.

68. Avsättningens maximala storlek bestäms utifrån den skatterättsliga regleringen, 16 kap. 4–5 §§ IL. Vidare finns ett krav för att avdrag ska medges att motsvarande belopp sätts av i räkenskaper, 16 kap. 3 § IL.

69. Ur rättspraxis kan nämnas RÅ 2002 ref. 84 som avsåg en enskild näringsidkare som i förskott erhölet ersättning för nyttjanderätten till mark. Samtidigt fanns ett åtagande att tillhandahålla marken under hela nyttjandeperioden.

klassificeras såväl i bokföringen som skatterättsligt som skuld. Matchningsprincipen innebär samtidigt att dessa kostnader har normalt motsvarats av en skattepliktig intäkt. Även om det inte går att öronmärka vissa bankmedel till just en specifik skuldpost är det uppenbart att de framtida utgifterna kommer att kräva ett framtida utflöde av resurser. Därför bör bankmedel motsvarande hela den redovisade skuldposten räknas till näringsverksamheten. Det ligger i postens natur att avsättningen kräver framtida betalningar inom ramen för näringsverksamheten.

4.2.6.6 Sammanfattande diskussion

Man kan konstatera att ur systematisk synvinkel skiljer de olika avsättningarna sig åt. Tre poster är skatterättsliga särregler som har tillkommit för att ge företagaren möjlighet att bl.a. resultatutjämna mellan åren. De två andra följer av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

Expansionsfonden är den enda avsättning där det finns ett krav att motsvarande tillgångsmängd ingår i näringsverksamheten, kapitalkravet. Andra poster, exempelvis ersättningsfond, härrör från en viss tillgång i näringsverksamheten. Slutligen finns ej tillgångsanknutna poster. Schematiskt kan det sammanfattas enligt följande.

	<i>Tillgångsanknuten</i>	<i>Ej tillgångsanknuten</i>
Expansionsfond	x	
Periodiseringsfond		x
Ersättningsfond	x	
Förutbetalda kostnader ⁷⁰		x
Framtida utgifter	x	

Frågan är nu om det har någon betydelse för den skatterättsliga avgränsningsproblematiken om det skett en avsättning och om så är fallet om det har någon betydelse att denna är tillgångsanknuten. Detta diskuteras i nästa avsnitt.

4.2.7 Bankmedel som hör till näringsverksamheten – systematiken

13 kap. 1 § IL ger den yttersta ramen för avgränsning av den enskilda näringsverksamheten och i 13 kap. 7 § IL sker en specificering. I den sistnämnda bestämmelsen anges att det endast är bankmedel som *hör till* näringsverksamheten som räknas som tillgång i näringsverksamheten. Någon närmare ledning ges inte i bestämmelsen om vilka bankmedel som avses.

I det fall bankmedlen inte hör till näringsverksamheten räknas de till inkomstslaget kapital. Detta inkomstslag avgränsas utifrån att inkomster och utgifter, respektive kapitalvinster och kapitalförluster, på grund av innehav av tillgångar och skulder, ska räknas till inkomstslaget kapital. På motsva-

70. På ett sätt kan dessa sägas härröra från en såld tillgång. Posten kan också komma från en utförd tjänst. Det är emellertid fråga om en periodiseringspost.

rande sätt som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet bygger avgränsningen av inkomstslaget kapital på *innehavet* av tillgångar och skulder.⁷¹ Avkastningen från tillgången eller utgiften för skulden ska dock beskattas i inkomstslaget kapital endast om de inte räknas till näringsverksamheten.

Eftersom lagtexten varken beträffande inkomstslaget kapital eller inkomstslaget näringsverksamhet ger någon egentlig ledning för vilka bankmedel som ska anses höra till näringsverksamheten får avgränsningen göras utifrån allmänna principer som de kommer till uttryck i förarbeten, rättspraxis m.m. I sammanhanget kommer de ekonomiska aspekterna som jag redogjort för i tidigare avsnitt också vara betydelsefulla. Vidare är en fråga vilken betydelse redovisningen har för avgränsningen. En viktig aspekt att beakta i sammanhanget är att i det fall bankmedlen räknas till näringsverksamheten ska räntan tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed. Detta innebär, utifrån min undersökningsmodell, att redovisningen kan få betydelse även för avgränsningen. Bankmedel är normalt värdebeständiga och innehavet föranleder i sig ingen omedelbar beskattningsekvens. Det kan dock, om än sällan, förekomma att det inte blir möjligt att betala ut hela tillgodohavandet på grund av exempelvis konkurs. Beskattningstidpunkten för en sådan värdeförändring styrs av om bankmedel ska anses som kapitaltillgång. I 25 kap. 3 § IL anges att med kapitaltillgångar avses andra tillgångar än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar. Bankmedel räknas inte upp. Med tanke på detta jämfört med ordalydelsen i 13 kap. 7 § IL är min uppfattning att bankmedel ska klassificeras som kapitaltillgångar. Värderingen i bokföringen saknar därmed betydelser för beskattningen.⁷² Sammanfattningsvis styrs beskattningen av avkastningen av bokföringen medan det motsatta gäller för beskattning av värdeförändringen på bankmedlen.

Härefter kan konstateras att det inte i förarbetena till IL finns något uttalande om vilka bankmedel som anses höra till näringsverksamheten. Mot bakgrund av de allmänna utgångspunkterna för tolkning av bestämmelserna i IL får man gå tillbaka till den lydelse bestämmelserna hade innan IL trädde ikraft. Lagtexten har som grund haft samma utformning sedan KL infördes nämligen att det avgörande är om kapitalet kan anses tillhöra näringsverksamheten. Dock att den s.k. presumtionsregeln togs bort i samband med 1990 års skattereform. Detta leder till att de principer som anges i de ursprungliga förarbetena alltså kan ha betydelse. Eftersom det närmast är fråga om en ramlagstiftning kan det ha skett en utveckling i tillämpningen av bestämmelsen till följd av andra lagändringar.⁷³

71. Detta synsätt är tydligt i RÅ 2009 ref. 79 om beskattning av en bostadshyresgästs ersättning från en hyresvärd för att hyresgästen avstått från sin hyresrätt.

72. Är det fråga om bankmedel i utländsk valuta kommer värdeförändringen som beror på kursförändringar att omfattas av bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL om fordringar och skulder i utländsk valuta.

73. En viktig omständighet att beakta i sammanhanget är införandet av bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond. Härigenom skapades ett mer balansräkningsorienterat synsätt.

Grundfrågan är alltså oförändrad. Den enskilde näringsidkaren måste bestämma vad som utgör arbetande kapital i ett företag. Utgångspunkten är det kapital som kan anses vara erforderligt normalkapital för driften, dvs. det kapital som affärsmässigt kan vara investerat i förvärvskällan.⁷⁴ När affärsmässigheten ska bedömas måste det göras en bedömning i det enskilda fallet. I bedömningen är det naturligt att utgå från bokföringen. Detta ligger i redan det faktum att förs räkenskaper för näringsverksamheten ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet.⁷⁵

Frågeställningen är i grunden dels i vilket inkomstslag och när ränteinkomsten ska tas upp, dels om tillgångsposten ska ingå i kapitalunderlaget för räntefördelning. Utifrån min undersökningsmodell är det steg 2 och steg 5 som är föremål för bedömning. Sistnämnda steg, periodisering av ränteinkomsten, styrs av god redovisningssed. Posten omfattas således av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning. Det kan inte uteslutas att bokföringen också kan styra eller på annat sätt påverka i vilket inkomstslag räntan ska redovisas. Framför allt Bjuvberg och Kellgren hävdar att redovisningen kan ha betydelse även för klassificeringsfrågor.⁷⁶

När avgränsningsfrågan ska besvaras måste av systematiska skäl beaktas även bestämmelserna om räntefördelning, som har legat till grund för systematiken i IL. SRN uttalade i RÅ 1997 ref. 5 II, att den »rimliga utgångspunkten är att en viss placering bör – på motsvarande sätt som »betingade» andelar i kooperativa föreningar – behandlas enhetligt, oavsett om det är fråga om ränta, tillämpning av RFL/ExpL eller värdeförändring.»⁷⁷ När bestämmelserna om räntefördelning infördes uttalades i förarbetena att den skatterättsliga avgränsningen ska göras på grundval av bokföringen i den mån denna är gjord i enlighet med god redovisningssed.⁷⁸ Uttalandet är klart. Det betyder att finns inga särskilda skatterättsliga bestämmelser eller principer beräknas kapitalunderlaget utifrån avgränsningen i bokföringen. I RÅ 1997 ref. 5 II diskuterades vilka olika placeringar som kunde anses jämställda med bankmedel.⁷⁹ I denna del var det fråga om en renodlad skatterättslig bedömning utan hänsynstagande till hur frågan var löst i bokföringen. Målet behandlade inte den egentliga kärnfrågan för nuvarande diskussion, dvs. hur mycket bankmedel som i ett enskilt fall kan anses höra till den enskilda näringsverksamheten, utan det ingick i förutsättningen att tillgångsmängden var sådan att den ur den synvinkeln kunde anses höra till näringsverksamheten. Målet ger därför ingen vägledning om efter vilka principer tillgångsavgränsningen av bankmedel ska ske.

74. Se exempelvis prop. 1983/84:84 s. 212, NJA 1986 s. 24 och SKV:s skrivelser Förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar i företag och Förmögenhetsvärdering av aktier i onoterade aktiebolag.

75. Se diskussionen om 14 kap. 4 § IL i avsnitt 3.3.

76. Kellgren och Bjuvberg, s. 93 ff. Författarna anser å andra sidan att frågan om vilket inkomstslag som en inkomst ska räknas till är i allt väsentligt av rent skatterättslig karaktär.

77. HFD fastställde förhandsbeskedet.

78. Prop. 1993/94:50 s. 229. Se vidare min diskussion i avsnitt 2.2.4.

79. Se även avsnitt 4.2.2.

RÅ 2004 not. 186, som gällde motsvarande frågeställning för skuldsidan, måste lyftas fram även i detta sammanhang.⁸⁰ I det avgörandet la HFD bokföringen av skulder till grund för den skatterättsliga avgränsningen. I målet diskuteras varken 13 kap. 1 § eller 16 kap. 1 § IL. Tillämpningen sker uteslutande utifrån uttalandet i förarbetena till bestämmelserna om räntefördelning.⁸¹ En första fråga är hur generellt förarbetsuttalandet är. Det görs i och för sig i samband med en diskussion om skuldredovisning men är enligt min uppfattning av så pass generell karaktär att det kan anses tillämpligt även utanför skuldredovisningsområdet. Utifrån detta kan bokföringen ha betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av bankmedel. Vidare kan lyftas fram NJA 1986 s. 24.⁸² HD framhöll som ett av flera skäl för sitt avgörande, hur den skattskyldige hade bokfört bankmedlen. Det går dock inte att dra alltför långtgående slutsatser av detta avgörande, men det visar att bokföringen kunde ha betydelse även innan 1994 års företagsskattereform.

Noterbart i sammanhanget är att det finns en särskild reglering för avgränsningen av bankmedel. I detta avseende föreligger således en avsevärd skillnad mot skuldredovisningen. Därför är det enligt min uppfattning inte relevant att ha systematiken beträffande skuldallokeringen och HFD:s resonemang i RÅ 2004 not. 186. som utgångspunkt när avgränsningen av bankmedel bedöms. Sett till hur frågan historiskt synes vara besvarad är det fråga om en renodlad skatterättslig bedömning. Genom 1994 års företagsskattereform tydliggjordes den enskilde näringsidkarens eget kapital och systematiken i systemet gör det tveksamt om bokföringen ska ligga till grund för avgränsning av bankmedel. Detta oberoende av det uttalande som gjordes i förarbetena.⁸³

Som angetts ovan har avgränsningen av bankmedel stora likheter med frågan om räkenskapernas betydelse för den skatterättsliga inkomstbestämningen.⁸⁴ Den senare är en renodlad skatterättslig bedömning. Även i uttalandena i förarbetena till IL anger regeringen som sin uppfattning att klassificeringsfrågor inte omfattas av det rättsliga sambandet.⁸⁵ Vidare finns inget krav i 13 kap. 7 § IL på att bankmedel eller ränta på sådana ska bokföras för att kunna räknas till näringsverksamheten. Läggs därtill systematiken för avsättningar menar jag att det blir än mer tydligt att avgränsningen av bankmedel är en särskild skatterättslig bedömning. Varken periodiseringsfond eller expansionsfond bokförs. Ersättningsfonden bokförs endast i vissa situationer. Härigenom finns ingen överensstämmelse mellan olika poster i bokföringen och skatterättsligt. Sammantaget utifrån systematiken

80. Målet behandlas utförligt i avsnitt 8.4.4.

81. Prop. 1993/94:50 s. 229. Den följsamhet som finns till förarbetena när det gäller sambandsfrågor framgår mycket tydligt även av RÅ 2000 ref. 26. Se vidare avsnitt 5.3.2.

82. Se vidare avsnitt 4.2.3.

83. Prop. 1993/94:50 s. 229.

84. Se vidare avsnitt 3.3.3.

85. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180. Som stöd för detta åberopas RÅ 1998 ref. 6 om koncernbidrag, se vidare om målet i avsnitt 3.3.3.2

i IL är min uppfattning att bokföringen, till skillnad mot vad som gäller för skulder, inte styr den skatterättsliga avgränsningen av bankmedel.

Bokföringen torde emellertid ha ett bevisvärde. Ett förhållande som stärks av att det finns stora likheter mellan den skatterättsliga regleringen och hur BFN uttrycker sig i den kompletterande normgivningen. Även om frågan inte omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning bör det kunna presumeras, i det fall avgränsningen i bokföringen är gjord i enlighet med god redovisningssed, att denna är korrekt även ur IL:s synvinkel. Detta är inte samma sak som att det är en förutsättning för att bankmedlen ska kunna räknas till näringsverksamheten att de även är bokförda i densamma. På motsvarande sätt finns enligt min uppfattning inget hinder mot att bankmedel skatterättsligt kan räknas till näringsverksamheten även om de inte är bokförda i företaget. Detta gör det extra intressant att belysa hur avgränsningen sker i bokföringen.⁸⁶

4.2.8 Bankmedel som hör till näringsverksamheten – normalkapitalet

Frågan om vilka bankmedel som ska anses höra till näringsverksamheten är således en särskild skatterättslig frågeställning som besvaras utifrån i första hand utformningen av skattelagstiftningen. I varje enskilt fall ska bestämmas ett normalkapital. Några enhetliga schabloner är omöjligt att skapa. Varje bransch och företag har sina behov. Vissa företag har behov av större självfinansiering än andra. SKV har i en skrivelse uttalat sig om förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar.⁸⁷ SKV anser att om verksamheten bedrivs i mer än ring omfattning kan man förutsätta att finansiella anläggningstillgångar med ett marknadsvärde på högst en miljon kronor innehas som ett led i den bedrivna verksamheten. Uttalandet måste ses mer som riktlinjer till kontrollverksamheten än ett uttalande i en materiell fråga. Sett isolerat är uttalandet enligt min uppfattning inte förenligt med varken lagstiftning eller förarbetsuttalanden och är därför grundlöst.

Vid avgörandet om vissa bankmedel kan anses höra till näringsverksamheten ska det enskilda företagens kapitalbehov bedömas, dvs. arbetande kapital i företaget ska identifieras. Som angavs tidigare anförde Lagrådet i ett lagstiftningsärende att det måste ske en bedömning i varje enskilt fall och till näringsverksamheten »bör hänföras så stor del av det räntebärande kapitalet som kan anses såsom erforderligt normalkapital för driften, dvs. det kapital som affärsmässigt kan vara investerat i förvärvskällan.»⁸⁸ Åtminstone så stor del av kapitalet som behövs för att företaget ska kunna bedriva

86. Se vidare avsnitt 4.2.9.

87. SKV:s skrivelse Förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar i företag.

88. Prop. 1983/84:84 s. 212. Se även NJA 1986 s. 24 och SKV:s skrivelser Förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar i företag och Förmögenhetsvärdering av aktier i onoterade aktiebolag.

verksamheten kan räknas till näringsverksamheten. Den framtida användningen av bankmedlen torde vara avgörande. Utifrån uttalanden i såväl administrativ praxis som rättspraxis kan ges följande allmänna riktlinjer.

- Allmänna branschförhållanden är en viktig faktor att ta hänsyn till. Ett konsultföretag har ett mindre kapitalbehov än ett företag med kapitalintensiv verksamhet.
- Vidare är kapitalbehov och kassaflöde normalt sett större i ett stort företag än i ett litet. Effekten är att ett företag som verkar i en bransch med ett högt kassaflöde torde, i vart fall vid vissa tidpunkter, ha en större kassa än företag med ett mindre kassaflöde.

Det är således bransch och företagsstorlek som är två viktiga indikatorer på företagskapitalet. Däremot går det inte att ange något exakt belopp för en viss bransch eller företagsstorlek. Med stöd av hur bestämmelserna tillämpats historiskt kan hävdas att en miniminivå på bankmedlen som regelmässigt torde kunna räknas till näringsverksamheten är om beloppet ligger i paritet med eller understiger företagets kortfristiga skulder.⁸⁹ Någon motsvarande automatik finns inte mellan sambandet bankmedel och långfristiga skulder. I detta sammanhang måste också lyftas fram frågan som diskuterades tidigare,⁹⁰ avsättningar av olika slag. Finns sådana påverkar det kapitalbehovet i höjande riktning.

I grund och botten är avgränsningsfrågan en bevis- och rimlighetsfråga. Det enskilda företaget har bevisbördan för att de bankmedel som redovisas som tillgångar i näringsverksamheten också är sådana tillgångar.⁹¹ Detta gör att avgränsningen innehåller ett stort mått av godtycklighet.

En annan aspekt att beakta, men som inte har en helt avgörande betydelse, är om det är fråga om vinstmedel som genererats i näringsverksamheten eller om det är fråga om bankmedel som tillskjutits näringsverksamheten. I det senare fallet ska sådana tillskott till näringsverksamheten av bankmedel som gjorts i syfte att varaktigt stärka kapitalet räknas som tillgång i näringsverksamheten, 33 kap. 8 § IL. Bestämmelsen tar primärt sikte på beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning. Detta är en stor brist och när IL infördes borde bestämmelsen placerats i 13 kap. IL för att därigenom få generell effekt. Nu synes räckvidden vara mindre men den ger ändå ledning i bedömningen i frågor som ligger utanför räntefördelningen.

Genom de skatterättsliga avsättningsmöjligheter som införts, framför allt periodiseringsfond och expansionsfond, synes lagstiftaren vilja uppmuntra företagen till expansion med egenfinansierade vinstmedel.⁹² Denna uppmuntran till företagen innebär enligt min uppfattning en ytterligare allmän utökning av rörelsekapitalet. Samtidigt kan näringsidkaren ha andra skäl för bankmedel innehavet, som inte är färdigbeskattade tillgångar, än

89. SKV synes vara av motsvarande uppfattning, skrivelse Förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar i företag.

90. Se vidare avsnitt 4.2.6.

91. Beträffande bevisbördans placering se vidare avsnitt 2.2.4.

92. Jfr prop. 1993/94:50 s. 235.

att använda dem till investering. Avsättningarna kan ha gjorts för att trygga den framtida pensionen. I detta fall kan svårligen hävdas att bankmedlen tillhör näringsverksamheten med stöd av 13 kap. 7 § IL. SKV:s tolkning av reglerna om expansionsfond gör att även tillgångar som enligt avgränsningsregeln är näringsfrämmande kommer att räknas till näringsverksamheten.⁹³ Någon analys av frågan görs inte av SKV utan verket anger endast att bestämmelserna om expansionsfond är särregler. Detta är korrekt när det gäller beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond. Beträffande övriga frågor bör bedömningen bli likvärdig oberoende av om det är avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond. Båda är allmänna avsättningsmöjligheter. En avsättning kan vara mer eller mindre långsiktig. Expansionsfonden är i princip oändlig medan periodiseringsfond och ersättningsfond är tidsbegränsade. Tidsaspekten är ytterligare en faktor att beakta i bedömningen. Sammantaget är min uppfattning att en avsättning endast är en av flera faktorer att väga in när det ska avgöras vilka bankmedel som ska räknas till näringsverksamheten.

En annan aspekt att beakta är systemet med räntefördelning. Härigenom är det neutralt oberoende av om bankmedlen räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Genom detta kan ränteintakten helt eller delvis beskattas som inkomst av kapital även om bankmedlen räknas som tillgång i näringsverksamheten. Skillnaden mellan bankränta och den schablonmässigt bestämda fördelningsräntan möjliggör emellertid att det kan aktualiseras en omfördelning mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. En sådan jämförelse är dock relevant enbart om man ser bankmedel isolerat. De måste ses i sitt sammanhang där hela näringsverksamhetens kapitalavkastning beaktas. Detta är dock en annan fråga som sannolikt bör ha medfört ett ändrat beteende hos företagen, hittills genom att det ur skattemässig synvinkel ofta är mer intressant att redovisa bankmedlen i näringsverksamheten.

Jag kan inte se att 13 kap. 7 § IL är en s.k. tillåtelseregel. Det innebär att kapitalbehovet ska bedömas utifrån företagets faktiska behov. Om den enskilde näringsidkaren valt att inte räkna någon del av sina bankmedel till näringsverksamheten ska SKV hänföra viss del av bankmedlen till näringsverksamheten. Som jag nämnde tidigare i avsnittet torde i vart fall som utgångspunkt finnas en miniminivå på bankmedel som ska räknas till näringsverksamheten, ett belopp motsvarande kortfristiga skulder. Synsättet förutsätter naturligtvis att det genererats vinstmedel som därefter uttagits från näringsverksamheten så att företaget därigenom dränerats på kapital. Det torde inte kunna krävas att näringsidkaren hänför viss del av sina privata bankmedel som härrör från exempelvis en anställning till näringsverksamheten.

Sammantaget ska bestämmas ett normalkapital. Normalt godtas som ett riktsnöre att bankmedel motsvarande de kortfristiga skulderna anses höra till näringsverksamheten. Dock måste det alltid göras en individuell

93. Se vidare avsnitt 4.2.7.2.

bedömning i varje enskilt fall varvid kapitalbehovet på kort och lång sikt är avgörande. Investeringsbehovet har därmed betydelse. Två viktiga faktorer att ta hänsyn till är bransch och företagsstorlek. Även skatterättsliga avsättningar av olika slag påverkar kapitalbehovet.

4.2.9 Den bokföringsmässiga avgränsningen

I BFL finns inga särskilda bestämmelser om vilka bankmedel som ska räknas som tillgång i företaget. Avgränsningsproblematiken får lösas utifrån allmänna avgränsningsregler, dvs. bokföringsskyldighetens omfattning för den enskilde näringsidkaren.⁹⁴ Härutöver har den kompletterande normgivningen och eventuell branschpraxis betydelse. Enligt punkt 4 BFN R 11⁹⁵ ska alla tillgångar som hör till företaget tas med i bokföringen. Tillgångar ska anses höra till företaget om de *används* i detta. Härmed torde avses att bankmedlen ska användas för betalning på kort sikt, exempelvis för betalning av löpande utgifter eller lång sikt, exempelvis till en större investering i en maskin eller annan anläggningstillgång. Bankmedel som ska användas för privata ändamål anses inte tillhöra företaget och ska därför inte bokföras som tillgång.

Vinstmedel som genererats i företaget anses vid tidpunkten då de genereras undantagslöst höra till detsamma, punkt 19 BFN R 11. I steg två avgörs om bankmedlen framgent kommer att användas i företaget. I det fall bankmedlen inte kommer att användas i företaget ska den enskilde näringsidkaren bokföra den ändrade användningen som ett uttag, vilket påverkar eget kapital.⁹⁶ Enbart den omständigheten att bankmedlen genererats i företaget innebär således inte att de alltid kommer att höra till detta utan den enskilde näringsidkaren måste kontinuerligt göra en bedömning av behovet av likvida medel. Allmänt krävs enligt punkt 5 BFN R 11 att det är fråga om en uppenbar och varaktig förändring i de förhållanden som låg till grund för den ursprungliga bedömningen för att en omprövning ska aktualiseras.

Någon egentlig skillnad föreligger inte för de företag som tillämpar K1-reglerna. Enligt det allmänna rådet ska även i detta fall bokföras sådana bankmedel som ska användas i företaget. I kommentaren till punkt 3.6 BFNAR 2006:1 görs ett visst förtydligande genom uttalandet att det ska vara fråga om sådana bankmedel som satts in eller genererats i företaget och som ska användas inom *överskådlig tid*. Intressant är att BFN inte gör någon skillnad mellan om det är vinstmedel som genererats i företaget eller om näringsidkaren skjuter till pengar. Det avgörande är att bankmedlen ska användas i företaget inom överskådlig tid. Tidsaspekten torde ha störst betydelse när det gäller vinstmedel som genererats i företaget. Överskådlig tid måste ställas i relation till vilken typ av investering som är aktuell. Ju större investering desto längre tid torde allmänt avses.

94. Enligt 2 kap. 6 § BFL är en fysisk person som bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldig för denna. Se vidare avsnitt 2.3.3.

95. BFN R 11.

96. Se vidare 1 kap. 2 § och 4 kap. 1 § BFL respektive punkterna 9 och 16 BFN R 11.

Inkomstskatterettsligt ska hänsyn tas till avsättning till bl.a. expansionsfond när avgränsningsfrågan avgörs. Ser man till ordalydelsen i BFN R11 och K1-reglerna synes det inte finnas något utrymme att hänföra dessa bankmedel till företaget enbart av den anledningen att näringsidkaren gjort avsättning till expansionsfond eller för annat ändamål.

4.2.10 Sammanfattande bedömning – bankmedel

Begreppsapparaten har ändrats från att tidigare talades det om bankmedel och nu om *tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet*. Detta kan ha inneburit en utvidgning av definitionen av bankmedel med effekt att fler tillgångar kan räknas till näringsverksamheten.

Beträffande avgränsningsfrågor har lagstiftningen under årens lopp ändrats på fler punkter. Ursprungligen fanns en presumtionsregel om att enskilda näringsidkares ränta skulle räknas till inkomstslaget kapital men om räntan härrörde från kapital som kunde anses tillhöra verksamheten skulle den tas upp i näringsverksamheten. Ur ekonomisk synvinkel var det före 1994 års företagsskattereform normalt mest fördelaktigt att hänföra ränteinkomsten till inkomstslaget kapital. Inkomster i detta inkomstslag låg inte till grund för beräkning och uttag av sociala avgifter.

Genom skattereformen 1990 togs presumtionsregeln bort och genom 1994 års företagsskattereform är det som grund neutralt om ränteinkomsten räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget kapital. Genom räntefördelningen kan, sett isolerat till ränteinkomsten, denna alltid hänföras till inkomstslaget kapital. Eventuell skillnad mellan den schablonmässigt bestämda fördelningsräntan och bankräntan kan medföra att inte hela räntan går att hänföra till inkomstslaget kapital eller att ett större belopp går att hänföra dit. Differensen är en följd av att räntenivån, i och för sig med nödvändighet, bestäms schablonmässigt.

Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av bankmedel kan sammanfattas enligt följande.

<i>Samband Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Bankmedel		X	X	X

Ränta ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Detta innebär, utifrån min undersökningsmodell, att redovisningen kan få betydelse även för avgränsningen. Däremot omfattas inte beskattning av värdeförändring av det rättsliga sambandet eftersom bankmedel inkomstskatterettsligt klassificeras som kapitaltillgångar. Som framgår i olika uttalanden till de numera upphävda förmögenhetsrespektive arvs- och gåvoskattelagarna kan viss ledning i avgränsnings-

frågan hämtas från bokföringen. Motsvarande uttalar i förarbetena till 1994 års företagsskattereform.

Det finns dock inget uttryckligt krav i IL att bankmedel ska vara bokförda i näringsverksamheten för att de skatterettsligt ska räknas till näringsverksamheten. Förutom konstruktionen av 13 kap. 7 § IL talar uttalanden i förarbetena till IL för att redovisningen inte har någon avgörande betydelse för den skatterättsliga avgränsningsfrågan. Detta förhållande stärks också av hur frågan har lösts historiskt. Någon ändring kan ur sambandsaspekten inte anses ha skett över åren. Vidare kan konstateras att konstruktionen av flera skatterättsliga avsättningar, som inte finns i bokföringen, är sådana att det förutsätts att det finns tillgångar motsvarande dessa. I många enskilda fall är det obeskattade vinstmedel i form av bankmedel. Detta är omständigheter som ska beaktas när det ska avgöras vilka bankmedel som ska anses höra till näringsverksamheten. Sammantaget omfattas inte avgränsningen av bankmedel av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning.

I såväl bokföringen som den skatterättsliga bedömningen ska avgöras om bankmedlen hör till näringsverksamheten. Det är således samma rekvisit som används i BFN R 11 som i 13 kap. 7 § IL. Detta gör att bokföringen i vart fall har ett visst bevisvärde när avgränsningsfrågan besvaras. Vidare föreligger i normalfallet ett praktiskt samband. Bankmedel som är bokförda i företaget kommer normalt även skatterettsligt att räknas till näringsverksamheten. Någon skillnad föreligger inte beroende på om näringsidkaren tillämpar allmänna regler eller K1-reglerna. Till följd av bl.a. olika skatterättsliga avsättningar är den skatterättsliga ramen vidare än den bokföringsmässiga. Därmed kan näringsidkaren i vissa fall vara tvungen att justera i sin inkomstdeklaration. Detta gäller både kapitaldelen och räntan.

13 kap. 7 § IL ger ingen närmare vägledning om vilka bankmedel som ska anses *höra till* näringsverksamheten. Företagets kapitalbehov är avgörande. Det arbetande kapitalet ska identifieras. En bedömning måste göras i varje enskilt fall där bransch och företagsstorlek är två viktiga faktorer när företagskapitalet ska bestämmas. Det är omöjligt att ange något exakt belopp för en viss bransch eller företagsstorlek. Bankmedel motsvarande företagets kortfristiga skulder torde regelmässigt kunna räknas som tillgång i näringsverksamheten.

4.3 Fordringar

4.3.1 Inledning

Fordringar kan uppkomma av olika skäl. Det kan vara till följd av exempelvis försäljning av tillgångar, såväl lös som fast egendom, eller i samband med utlåning. Fordringar till följd av försäljning delas inkomstskatterettsligt in i olika grupper. Beroende på grupptillhörighet kan de skatterättsliga

bedömningarna och effekterna skilja sig åt. Det är framför allt vid utebliven betalning, men även avyttring och betalning, som skillnaderna aktualiseras. För den enskilde näringsidkaren måste även bedömas i vilket inkomstslag värdeförändringen och avkastningen ska beskattas.

Utgångspunkten för den enskilde näringsidkaren är enligt 13 kap. 7 § IL att fordringsrätter inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten. I denna avgränsningsregel finns uppräknat ett antal olika typer av fordringsrätter som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten, nämligen

- kundfordringar (eller liknande tillgångar),
- fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- fordringar på grund av avyttring av andelar i kooperativa föreningar,⁹⁷ och
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Vissa av fordringslagen är enklare att definiera än andra. Detta speglar sig också i det utrymme som jag ger respektive fordringslag. När det väl konstaterats att en fordringsrätt ska räknas som tillgång i näringsverksamheten måste avgöras enligt vilka inkomstberäkningsregler vinst och förlust ska beräknas, närmare bestämt om tillgången är en kapitaltillgång. Detta innebär att i denna del kommer jag att uppehålla mig i både steg 2 och steg 3 i min analysmodell.

Räknas en fordringsrätt till näringsverksamheten ska den löpande avkastningen från denna, räntan, tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Räntan ska alltid tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed. Vidare ska fordringsrätten ingå i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. I beräkningen ska enligt 33 kap. 12 § IL fordringsrätten tas upp till sitt skattemässiga värde. Vid beräkning av skattemässigt värde skiljer lagstiftaren på om fordringsrätten är en kundfordran och liknande tillgång eller annan slags fordringsrätt, kapitaltillgång.

Med skattemässigt värde på kundfordringar och liknande tillgångar avses det värde som tillgången tas upp till vid beräkningen av resultatet av en näringsverksamhet. Några särskilda skatteregler finns inte vad gäller värdering av kundfordringar m.m. utan värdeförändringar ska redovisas det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed. Med skattemässigt värde på kapitaltillgångar avses det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats. För fordringsrätt som uppstått i samband med avyttring av tillgångar utgörs omkostnadsbeloppet av den avtalade ersättningen. Undantag kan naturligtvis förekomma, exempelvis om ingen eller låg ränta utgår. Värdeförändringar på fordringar som klas-

97. Ett villkor är att den avyttrade andelen räknas som tillgång i näringsverksamheten.

sificeras som kapitaltillgångar beskattas i detta fall enligt vad som gäller för kapitalvinster och kapitalförluster.

BFL innehåller ingen direkt reglering av klassificeringsfrågan utan det finns en hänvisning till ÅRL. Frågan får besvaras i första hand genom en sedvanlig lagtolkning. Balansräkningen ska följa ett särskilt uppställningsschema som innehåller ett antal olika nivåer. En indelning görs i huvudrubriker och underrubriker och nästa nivå är en indelning i ett antal olika poster. Det kan vara av avgörande betydelse för värdering m.m. om en viss tillgång ska redovisas under den ena eller andra posten. Denna avgränsning är både viktig och intressant även för den skatterättsliga avgränsningen och klassificeringen. Frågan behandlas i anslutning till respektive typ av fordringsrätt.

Intressant i sammanhanget är att beroende på hur tillgången klassificeras kan såväl avkastning som värdeförändringar omfattas av det rättsliga sambandet. Klassificeras tillgången som kapitaltillgång omfattas endast avkastningen av det rättsliga sambandet. Utifrån min undersökningsmodell kan de skilda synsätten få betydelse för avgränsningen.

Värderingen av kundfordringar och redovisningen av intäkter från dem omfattas av det rättsliga sambandet. Däremot finns i varken IL eller redovisningslagstiftningen någon definition av krav som ska vara uppfyllda för att en fordran ska räknas som en kundfordran. Denna fråga är av avgörande vikt för avgränsningen m.m. och diskuteras utförligt i nästa avsnitt. Därefter behandlas andra kortfristiga fordringsrätter.

En stor del av de enskilda näringsidkarna är fastighetsägare. Fordringsrätter kan uppstå när fastigheten avyttras eller genom att avkastning från densamma realiserar. En intressant fråga är om det finns någon skillnad mellan de olika fordringsrätterna när det gäller avgränsnings- och klassificeringsfrågor beroende på hur fordringen uppstått. Fastighetsrelaterade fordringsrätter behandlas särskilt i kapitlets sista avsnitt.

4.3.2 Kundfordringar och liknande

4.3.2.1 Inledning

Enligt 13 kap. 7 § IL ska kundfordringar räknas som tillgång i näringsverksamheten. Strukturen i bestämmelsen är sådan att om en fordran klassificeras som kundfordran ska den ingå i näringsverksamheten. Någon valfrihet finns inte. Varken i IL eller redovisningslagstiftningen finns någon definition av vilka fordringar som klassificeras som kundfordringar. Om posten omfattas av sambandet är det särskilt viktigt att begreppet ges samma innehåll i såväl bokföringen som skatterättsligt. I en inledande del av avsnittet diskuterar jag vilka fordringar som enligt respektive system kan räknas som kundfordran.

Klassificeringen har betydelse inte bara för avgränsningen utan även för inkomstberäkningen. Kundfordringar är inte kapitaltillgångar. Det innebär

att såväl avkastning, ränta, som värdeförändring av kundfordringar ska tas upp som intäkt eller dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed.⁹⁸ Ser man till min undersökningsmodell talar detta för att även avgränsningen av posten omfattas av det materiella sambandet. Denna fråga diskuteras utifrån hur begreppet definieras i de båda systemen.

4.3.2.2 Den skatterättsliga avgränsningen

Inkomstskattesystemet bygger, i vart fall sedan KL infördes, på ett såväl resultaträknings- som balansräkningsperspektiv. Detta är särskilt tydligt när det gäller ränta. I KL angavs ursprungligen att »räntor... räknas såsom intäkt i rörelse, såvitt de influtit från kapital, som tillhört rörelsen».⁹⁹ För att beräkna intäkten i rörelsen skulle näringsidkaren först avgöra vilka fordringar som skulle räknas till rörelsen. Ett villkor för detta synes ha varit att fordringarna härrörde från intäkter som tagits upp i rörelsen. Som exempel kan nämnas fordringar på grund av avyttring av varulager, dvs. varufordringar. Även om inte begreppet varufordringar förekom i lagtexten har det använts i rättspraxis.¹⁰⁰ Begreppet synes ha innefattat inte enbart fordringar till följd av avyttring av varor utan även fordringar på grund av utförda tjänster.¹⁰¹ Det är således fordringar som har uppstått i den yrkesmässiga verksamheten.

Detta ska skiljas från icke yrkesmässig avyttring av tillgångar för stadigvarande bruk. Vinster och förluster från sådana avyttringar beskattades ursprungligen som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.¹⁰² Efterhand har systematiken ändrats mot att en större del av vinster från icke yrkesmässig handel ska räknas som inkomst av näringsverksamhet. Exempelvis gjordes för enskilda näringsidkare en lagändring år 1951 varigenom vinst vid icke yrkesmässig avyttring av inventarier skulle tas upp i inkomstslaget rörelse.¹⁰³ Härefter torde fordringar avseende avyttring av inventarier tillhöra rörelsen. Motsvarande gäller för fordringar som avser ersättningar för förstörda inventarier.

98. I tillämpningen blir detta en sanning med modifikation. I skatterättslig rättspraxis uppställs i förhållande till bokföringsmässigt nämligen ett relativt högt beviskrav. Detta kan medföra att i ett enskilt fall avdrag inte medges skatterättsligt för värdenedgången trots att redovisningen inte strider mot god redovisningssed, se vidare Brockert och Nilsson 2009, s 410. Se också Hultqvist 2010, s. 274.

99. 28 § KL, se vidare prop. 1927:102.

100. Se vidare nedan.

101. Begreppet användes redan i de ursprungliga förarbetena till KL i samband med diskussion om inkomstberäkningsmetoden bokföringsmässiga grunder, se bl.a. prop. 1927:102 s. 410. Även i rättspraxis förekommer begreppet, dock utan att närmare ha preciserats. I något fall har man talat om varufordringar och liknande fordringar, se exempelvis RÅ 1987 not. 760.

102. Gränsdragningen tog ursprungligen sin utgångspunkt i definitionen av inkomstbegreppet. I förarbetena till KL uttalade departementschefen att avgränsningen av rörelsen borde ske efter den principen att vinst som förvärvas genom avyttring av föremål som den skattskyldige icke förde i handel eller tillverkade, skulle inte anses som rörelseinkomst. Detta gällde även om tillgångarna användes i rörelsen och omfattade såväl materiella tillgångar, såsom inventarier, som immateriella tillgångar, prop. 1921:213 s. 15.

103. Prop. 1951:70 och prop. 1951:191.

KL var mer resultaträkningsorienterad än IL vilket också speglar sig i avgränsningsproblematiken.¹⁰⁴ Exempelvis skulle värdenedgång på fordringar i näringsverksamheten bedömas utifrån om det var fråga om driftsförlust eller kapitalförlust. Enbart driftsförlust var avdragsgill.¹⁰⁵ Två villkor skulle vara uppfyllda för att förlusten skulle räknas som driftsförlust, för det första att förlusten tillhörde en näringsverksamhet och för det andra att den kunde anses som normal i denna. Förlust på fordringar som vid sin uppkomst tagits upp som intäkt i näringsverksamheten, exempelvis varufordringar, ansågs som driftsförlust.

Genom 1990 års skattereformen har systematiken ändrats. Vinst och förluster på lånefordringar m.m. som är kapitaltillgångar ska beräknas enligt bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster.¹⁰⁶ Vidare ändrades regleringen av beskattningen av ränteintäkter. Efter skattereformen angavs att som inkomst av näringsverksamhet skulle tas upp ränta på kundfordringar och ränta på omsättningstillgångar.¹⁰⁷ Någon definition av vilka fordringar som skulle anses utgöra kundfordringar respektive omsättningstillgångar diskuterades inte i förarbetena.¹⁰⁸

Genom RÅ 1997 ref. 5 II blev frågan delvis klarlagd. I målet var frågan om kortfristiga placeringar i form av obligationer, växlar och andra värdepapper anses tillhöra näringsverksamheten för en enskild näringsidkare.¹⁰⁹ Samtliga placeringar var av det slaget att de i bokföringen klassificerades som omsättningstillgångar. Efter att ha konstaterat att uppräknningen i bestämmelsen fick anses uttömmande uttalade SRN att ordet »omsättningstillgång» används när man velat markera att en tillgång ska behandlas enligt rörelsereglerna och inte enligt vad som gäller för kapitalvinstbeskattad egendom. När det gäller avgränsningsproblematiken uttalade nämnden som sin uppfattning

»att ordet 'omsättningstillgång' har en speciell skattemässig betydelse som avviker från den som används i bokföringssammanhang – att någon konsekvent terminologi inte upprätthålls och att orden omsättningstillgång(ar) och lager ibland används omväxlande framgår av exempelvis 13 § 1 och 2 RFL. Hade avsikten varit att helt knyta an till det bokföringsmässiga begreppet omsättningstillgång borde för övrigt uppräknningen i punkt 2 av anvisningarna till 22

104. Se vidare avsnitt 2.2.4.

105. Begreppet driftsförlust utmönstrades ur lagstiftningen år 1981, prop. 1980/81:68 del A s. 196 och del B s. 194 ff.

106. Detta ledde också till att bestämmelsen om kapitalförluster helt utmönstrades ut lagstiftningen år 1997, prop. 1996/97:154. Hultqvist har närmare diskuterat skillnaden mellan driftsförlust och kapitalförlust utifrån perspektivet avdragsgill respektive ej avdragsgill kapitalförlust, Hultqvist 2010, s. 263 ff. Hans slutsats är att det alltså finns utrymme för att anse att förlust på fordringar som innehas i annat syfte än mer spekulativ placering eller förvaltande av överskottslikviditet utgör avdragsgill driftsförlust. Som jag ser det måste man skilja på frågorna, dels hur förlusten ska beräknas, dels om förlusten som sådan är avdragsgill, se vidare avsnitt 4.3.3.

107. Punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL.

108. I prop. 1989/90:110 del 1 s. 661 görs ett visst förtydligande när det uttalas att bestämmelsen avser »ränta och utdelning på värdepapper som är omsättningstillgångar».

109. Se vidare avsnitt 4.2.2.

§ KL inte ha omfattat 'kundfordringar', som ju är en form av bokföringsmässiga omsättningstillgångar (alternativt skulle i andra meningen ordet 'andra' ha föregått ordet 'omsättningstillgångar'). Till bilden hör att gränsen mellan vad som i bokföringshänseende är anläggningstillgång resp. omsättningstillgång inte är entydig och att en eventuell bokföringsmässig omrubricering från det ena till det andra tillgångsslaget inte kan tillåtas förändra tillgångens skatte-status (en fordran behåller sin karaktär av reavinstbeskattad egendom även om den i räkenskaperna – t.ex. inför en inlösen – skulle rubriceras om till omsättningstillgång).»

SRN ansåg att aktuella placeringar inte gjorts inom ramen för en verksamhet avseende handel med värdepapper eller liknande och kunde därför inte utgöra »omsättningstillgångar». HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked.

Uppräkningen i punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL var uttömmande och det var endast placeringar som skatterättsligt kunde klassificeras som lagertillgångar som kunde räknas som tillgång i näringsverksamheten. För att det ska bli tal om lagertillgångar krävs att företaget bedriver handel med tillgångarna. I praktiken innebär detta att begreppet omsättningstillgångar i ifrågavarande bestämmelse i KL tog sikte endast på lagertillgångar.

Terminologin har ändrats i IL och begreppet omsättningstillgång har utmönstrats. Skälet som angavs, och som tydligt kom fram i 1997 års förhandsbesked, var att begreppet användes på olika sätt i skattelagstiftningen och bokföringslagstiftningen.¹¹⁰ Detta har lett till att i IL används nu bara uttrycken lager och lagertillgångar. Om en bestämmelse tar sikte på olika typer av omsättningstillgångar räknas dessa upp, exempelvis kan anges »lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar».¹¹¹ På motsvarande sätt som gällde enligt KL är inte detta detsamma som det bokföringsmässiga begreppet omsättningstillgångar. I detta ligger också att enbart den omständigheten att en viss tillgång klassificeras som omsättningstillgång i bokföringen inte räcker för att tillgången ska räknas till näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Det måste vara en sådan omsättningstillgång som räknas upp i 13 kap. 7 § IL.

1997 års förhandsbesked ger inte någon ledning om vilka fordringar som kan anses som kundfordringar. Frågan som omedelbart inställer sig är om detta begrepp används konsekvent i IL och bokföringslagstiftningen eller om det har olika innebörd i respektive lagstiftning. I såväl den skatterättsliga litteraturen som rättspraxis talas det varannat om varufordringar respektive kundfordringar. När dessa begrepp används handlar det om värdering av osäkra fordringar. Det går dock inte att dra någon säker slutsats om begreppen endast innefattar fordringar som har uppstått inom ramen för den yrkesmässiga verksamheten - försäljning av varor och utförda tjänster – eller om även fordringar på grund av avyttring av olika former av anläggningstillgångar om-

110. Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 507 ff.

111. Se 13 kap. 7 § andra stycket första strecksatsen IL och 25 kap. 3 § andra stycket första sträcksatsen IL.

fattas.¹¹² Ser man till hur lagstiftningsstrukturen historiskt sett varit utformad torde fordringstypen dock enbart omfatta försäljning inom ramen för den yrkesmässiga verksamheten, dvs. försäljning av varor och utförda tjänster.¹¹³ Detta är särskilt tydligt vad gäller avyttring av inventarier och andra tillgångar som behandlas på motsvarande sätt. Det var först genom lagändring i början av 1950-talet som ersättning för avyttrade inventarier m.m. för stadigvarande bruk skulle hänföras till inkomstslaget rörelse.¹¹⁴ Lagstiftningen skiljde således mellan ersättning för å ena sidan varor och tjänster och å andra sidan inventarier m.m. Skillnaden finns alltså, om än inte så tydlig, i 15 kap. 1 § IL där det talas om ersättning för varor, tjänster och inventarier.

Enligt min uppfattning innebär detta sammantaget att det skatterättsliga begreppet kundfordringar innefattar endast fordringar på grund av avyttring av lagertillgångar och utförda tjänster.¹¹⁵ Detta stärks av att det i 13 kap. 7 § IL särskilt anges att fordringar på grund av avyttring av inventarier respektive andelar i kooperativa föreningar, förutsatt att innehavet av andelarna betingats av näringsverksamheten, räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Det regleras särskilt att motsvarande gäller beträffande fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten. Det är logiskt att behandla fordringar avseende ersättning som ska tas upp i näringsverksamheten likvärdigt, dvs. oberoende av om det är fråga om en avyttring eller ersättning för skada.¹¹⁶

Strukturen på lagstiftningen är uppbyggd på så sätt att den bakomliggande transaktionen styr beskattningen av fordringen. I detta sammanhang kan också lyftas fram RÅ 1983 Aa 70, som i och för sig gäller tiden innan 1990 års skattereform då reglerna hade en annan utformning. Detta saknar betydelse för diskussionen. I målet hade en medlem i en kooperativ skogs-

112. Jag har gått igenom ett större antal avgöranden från år 1934 till dags datum där begreppen förekommer. Någon konsekvens synes inte finnas i begrepps användningen. Exempelvis kan nämnas RÅ 2010 not. 2 och RÅ 1990 not. 320 som båda gäller förluster på fordringar, benämnda i det ena fallet kundfordringar och i det andra fallet varufordringar. Andra exempel där begreppen används i samma betydelse är RÅ 1987 not. 439, RÅ 1983 Aa 70, RÅ 1979 Aa 66, RÅ 1976 ref. 170, RÅ 1973 Fi 992, RÅ 1964 Fi 616.

113. När KL infördes angavs i punkt 1 av anvisningarna till 28 § att till intäkt av rörelse hänförs intäkter av sådan beskaffenhet, att de normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, dvs. från försäljning av bl.a. varor eller produkter, som den skattskyldige idkade handel med. Däremot räknades inte till rörelsen vinst vid avyttring av tillgångar som innehafts för stadigvarande bruk i rörelsen. Sådan vinst beskattades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

114. Prop. 1951:170 och prop. 1951:191.

115. SKV har uttalat att en kundfordran »är en fakturerad fordran som ett företag har på ersättning för levererade varor eller utförda tjänster», SKV:s skrivelse Skattemässigt avdrag för nedskrivning av räntefordran. Jfr också SOU 1977:86 s. 210.

116. Däremot klassificeras fordringar med anledning av skada, oberoende av om de avser ersättning för anläggningstillgångar eller lagertillgångar, som kapitaltillgångar. Lösningen kan diskuteras. En utgångspunkt är att fordran på grund av försäkringsersättning bör hanteras på samma sätt som fordran på grund av avyttringen. Vid såväl försäljning som skadefall är det inkomst på grund av en viss tillgång. Mot detta kan sägas att försäkringsavtalet är självständigt och ska bedömas utifrån egna förhållanden. I sådant fall är det mer logiskt om sådana fordringar behandlas enhetligt som kapitaltillgångar.

ägarförening fordringar på föreningen som bottnade i virkesleveranser. Föreningens medlemmar hade av föreningen uppmanats att i den utsträckning det var möjligt för dem låta ersättningarna för virkesleveranserna stå kvar hos föreningen. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg att effekterna av att medlemmen inte omedelbart begärde att varufordran skulle utbetalas, utan lät medlen överföras till en form av lånekonto, blev att varufordringen omvandlades till en lånefordran eller liknande.¹¹⁷ Fordringen ansågs efter omklassificeringen inte ha sådant samband med medlemmens skogbruk att den kunde anses utgöra en driftsförlust. HFD ändrade inte förhandsbeskedet.¹¹⁸ Viktigt är att det är medlemmens agerande som gjorde att fordringen omklassificeras. Även i detta fall blir det således den bakomliggande transaktionen som avgör fordringens status.¹¹⁹

Effekten av att en fordran ska räknas som tillgång i näringsverksamheten är att ränta på den ska tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Några särskilda periodiseringsregler finns inte i IL för ränteinkomster utan sådana tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. En intressant fråga är hur själva räntefordringen ska bedömas.

Som framgått ovan sker avgränsningen utifrån vilken bakomliggande transaktion som givet upphov till fordringen. I detta sammanhang synes det inte ha någon betydelse enligt vilka inkomstberäkningsregler den bakomliggande transaktionen faller under. Ersättningen för inventarier tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Andelar i kooperativa föreningar utgör kapitaltillgångar, vilket innebär att bestämmelserna om kapitalvinst och kapitalförlust ska tillämpas vid inkomstberäkningen. I båda fallen anses fordringarna, enligt särskild reglering, vara kapitaltillgångar.

En räntefordran är en särskild fordran skild från huvudfordringen. Det är två transaktioner, dels en underliggande transaktion, dels ersättning för en lämnad kredit. SKV anser att räntefordringen är en med kundfordran jämförd tillgång.¹²⁰ Som skäl anger verket att ränteinkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Med SKV:s synsätt är det den underliggande inkomstberäkningsmetoden som avgör avgränsningen. Om ränteintäkten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed medför SKV:s synsätt att en sådan räntefordran ska räknas som en tillgång i näringsverksamheten. Fordran klassificeras som annan tillgång än kapitaltillgång.

117. Lånekontot ska inte sammanblandas med konto i en bank. I föreningen redovisas skulderna beroende på villkoren som kort- eller långfristiga. I sammanhanget kan också uppmärksammas det resonemang som fördes i RÅ 1990 not. 193, där det uttalades att fordringarna i fråga inte kunde anses ha karaktär av varufordringar i den bemärkelsen att motsvarande krediter skulle ha lämnats vid leveranser av varor till av sökandebolaget oberoende avnämare.

118. HFD:s formulering uteslöt inte att en enskild näringsidkare vid den tidpunkten hade möjlighet att hänföra en lånefordran till näringsverksamheten. Hultqvist har framfört motsvarande uppfattning, Hultqvist 2010, s. 263 ff.

119. Det kan diskuteras vilken räckvidd ifrågavarande dom har idag med tanke på nyare avgöranden i HFD som gäller omklassificering av värdepapper, se vidare avsnitt 4.3.4.

120. Skatteverkets skrivelse Skattemässigt avdrag för nedskrivning av räntefordran.

Enligt min uppfattning är det den bakomliggande transaktionen, utlåningstjänsten, som styr avgränsningen. För att själva räntefordringen ska räknas som en kundfordran måste utlåningsverksamheten ligga inom ramen för den yrkesmässiga verksamheten, dvs. en tjänst som normalt tillhandahålls. Som framgår nedan räknas inte en lånefordran som tillgång i näringsverksamheten, såvida inte företaget bedriver utlåningsverksamhet. Detta torde aldrig vara aktuellt för enskilda näringsidkare. Samtidigt är det inte ovanligt att den enskilde näringsidkaren lämnar sedvanlig kredit till sina kunder och att det till följd av detta uppstår särskilda räntefordringar. En sådan fordran måste anses ha uppkommit på grund av näringsverksamheten. Detta talar för att denna typ av räntefordran är en med kundfordringar likställd tillgång. Även om den enskilde näringsidkaren inte bedriver utlåningsverksamhet kan den räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Ur principiell synvinkel bör det inte vara någon skillnad om räntefordringen är en följd av försäljning av inventarier, kapitaltillgångar eller liknande. Ska man anlägga ett normalitetskrav kan emellertid hävdas att försäljning av denna typ av tillgångar ligger utanför den normala verksamheten och därmed ska inte räntefordringen räknas till näringsverksamheten. Å andra sidan ska försäljningsintäkt eller kapitalvinst alternativt kapitalförlust tas upp i näringsverksamheten. Det finns således skäl som talar både för och emot att räntefordringar kan räknas som tillgång i näringsverksamheten. Rättsläget måste dock betecknas som osäkert, framför allt om räntefordringen avser exempelvis fordringar på grund av avyttring av inventarier.

Inte enbart i fråga om 13 kap. 7 § IL är det intressant vilken typ av fordringar det är fråga om. Även när det gäller avgränsningen av kapitaltillgångar har det betydelse. I uppräknningen i 25 kap. 3 § IL av vilka tillgångar som inte ska räknas som kapitaltillgångar är, såvitt nu är aktuellt, det endast kundfordringar och liknande tillgångar som undantas.¹²¹ Vad gäller fordringar som anses som kapitaltillgångar ska värdeförändringar beskattas inom ramen för bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster. En värdenedgång på en fordran på grund av avyttrade inventarier effektueras skatterettsligt först vid en avyttring¹²² Motsvarande gäller fordringar på försäkringsersättning eller skadestånd. Jag kan inte se annat än att klassificering av fordringar som är kapitaltillgångar görs utifrån de bakomliggande transaktionerna.

Innan frågan om bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen diskuteras måste frågan penetreras ur ett redovisningsperspektiv. Skiljer definitionerna sig åt uppkommer omedelbart ett praktiskt problem, framför allt i de fall värderings- och periodiseringsfrågorna omfattas av det rättsliga sambandet.

121. Andra fordringar som inte är kapitaltillgångar är sådana som skatterettsligt räknas som lagertillgångar hos innehavaren.

122. Med avyttring avses enligt huvudregeln försäljning, byte och liknande överlåtelser, 44 kap. 3 § IL. Med avyttring avses även andra företeelser, exempelvis när företaget som gett ut ett värdepapper (fordran) försätts i konkurs, 44 kap. 8 § IL. Se också Brockert och Nilsson Balans nr 5 2010 s. 34 ff. respektive SKV:s skrivelse Fråga om en köpeskillingsfordran vid inkrämsöverlåtelse är en kapitaltillgång eller ej.

4.3.2.3 Kundfordringar i bokföringen

Klassificeringen i bokföringen av fordringar sker i olika steg. Först måste avgöras om det över huvud taget föreligger en fordran. När detta konstaterats kommer nästa steg i bedömningskedjan. På motsvarande sätt som gäller för andra tillgångar ska fordringar klassificeras som antingen anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Det är avsikten med innehavet som styr.¹²³ En kundfordran klassificeras normalt som en omsättningstillgång men i vissa fall kan den även klassificeras som en anläggningstillgång¹²⁴.

För den fordran som klassificeras som omsättningstillgång kommer slutligen det tredje och sista bedömningssteget. Enligt balansräkningens uppställningsform delas fordringar, under huvudrubriken Omsättningstillgångar, in i kundfordringar, övriga fordringar samt förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. Någon närmare vägledning ges inte om hur avgränsningen ska ske mellan de olika fordringsposterna. Gemensamt för posterna är att de som utgångspunkt faller under samma värderingsregler.¹²⁵

Begreppet *kundfordran* är centralt och används ofta som benämning på olika fordringar.¹²⁶ Någon definition av vilka fordringar som kan räknas till kundfordringar finns inte i ÅRL. I specialmotiveringen till ÅRL anges att under posten kundfordringar upptas fordringar som företaget har i anledning av försäljningar och tillhandahållanden av tjänster.¹²⁷ Med kundfordringar torde i första hand avses sådana fordringar som härrör från intäkter som ingår i nettoomsättningen, dvs. den yrkesmässiga verksamheten.¹²⁸ Detta är en rimlig och logisk utgångspunkt.

Något likhetstecken finns dock inte mellan posterna kundfordringar och nettoomsättning. Det senare är vidare, exempelvis kan i nettoomsättningen ingå såväl långfristiga kundfordringar som upplupna intäkter. Avgränsningen mellan posterna *kundfordringar* och *upplupna intäkter* är intressant.¹²⁹ Gemensamt för de båda posterna är att en affärshändelse har inträffat, exempelvis varuleverans, och båda posterna är resultatpåverkande, dvs. passerar resultaträkningen. I förarbetena till ÅRL definieras en upplupen intäkt som en intäkt som bokförts under året men som förfallet till betal-

123. Knutsson, s. 148. Se också avsnitt 4.3.4.

124. Den ekonomiska innebörden av denna typ av fordringar kan, framför allt när fordringsförhållandet är mellan närstående parter, vara att det rör sig om en lånefordran.

125. 4 kap. 9 § ÅRL.

126. Prop. 1975/104 s. 219 och Knutson, s. 148,

127. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 274.

128. Med nettoomsättning avses enligt 1 kap. 3 § ÅRL intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Realisationsvinster från försäljning av anläggningstillgångar ingår inte i nettoomsättningen utan redovisas som en övrig intäkt, punkt 5 BFNAR 2006:11.

129. På samma rad som upplupna intäkter ska förutbetalda kostnader tas upp. Det är en avgörande skillnad mellan dessa poster. En förutsättning för att utgiften ska kunna klassificeras som förutbetald kostnad är att transaktionen kommer att inträffa i framtiden. Beträffande exempelvis förutbetald hyreskostnad har företaget ett krav på att nyttja en lokal eller tillgång under följande period. Det är således inte fråga om en fordran i pengar som är fallet när det gäller en upplupen intäkt. Se även Karlsson 2009, s. 48 ff.

ning efterföljande år.¹³⁰ Någon ledning för avgränsningen mellan de båda posterna ger inte uttalandet. Definitionen är relevant för båda posterna. Gemensamt är att i posten ligger en kreditrisk, men riskens storlek är inte ensamt avgörande för klassificeringen.

En skillnad som finns mellan de båda posterna är deras likviditetsstatus. Allmänt sett kommer betalning avseende kundfordringar att flöda in före betalning av de upplupna intäkterna. Detta ligger i sakens natur. Det är emellertid tveksamt om detta har ett sådant upplysningsvärde att en särredovisning ska ske. Enskilda kundfordringar har olika likviditetsstatus beroende på inom vilken tid fordringen förfaller till betalning.

I förarbetena till GBFL uttalade regeringen att posten upplupna intäkter m.m. hänger samman med reglerna om löpande bokföring och särskilt »notering av fordrings- och skuldposter».¹³¹ Uttalandet torde i första hand ta sikte på sådana poster som tillförs bokföringen först i samband med att bokslutet upprättas och som inte tillförts genom den löpande bokföringen.¹³² Enligt punkterna 32–35 BFNAR 2001:2 ska ett företag intäktsföra även de affärshändelser som hänför sig till räkenskapsåret men där »bokföring vid räkenskapsårets utgång ännu inte har skett.»¹³³ Synsättet är än tydligare för de företag som tillämpar K2-reglerna. I kommentarerna till K2-reglerna anges att i posten upplupna intäkter redovisas »på balansdagen ej fakturerade inkomster som ska intäktsredovisas innevarande räkenskapsår». Detta innebär sammantaget att har affärshändelsen inträffat före räkenskapsårets utgång men faktura inte sänts till kunden senast vid den tidpunkten ska den tillföras bokföringen i samband med bokslutet som en upplupen intäkt.¹³⁴

Det torde dock inte finnas något hinder mot att affärshändelser som företaget har kännedom om omedelbart tillförs bokföringen, dvs. innan faktura utfärdats.¹³⁵ Snarare tvärt om, en affärshändelse ska bokföras så snart det kan ske och kan då tillföras bokföringen utifrån ett annat underlag än en faktura. Även i detta fall styrs klassificeringen av om posten före räkenskapsårets utgång tillförts den löpande bokföringen. Ett krav synes dock vara att valt redovisnings sätt tillämpas konsekvent.¹³⁶

Ett annat rimligt synsätt som kan hävdas som grund för hur en fordran ska klassificeras är om fordringen går att beloppsbestämma eller om det i detta avseende finns en osäkerhet. Kan beloppet bestämmas är det fråga om en kundfordran medan om det föreligger en osäkerhet är det fråga om en upplupen intäkt. Det är enligt detta synsätt inte utfärdandet av en faktura

130. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 275.

131. Prop. 1975:104 s. 234.

132. Nilsson Svensk Skattetidning 2006, s. 708 ff.

133. Punkterna 32–35 BFNAR 2001:2.

134. Enligt tidigare normgivning, BFN U 90:2, kunde fordringar som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen tillföras huvudbokföringen för aktuellt år. Brytdagen förlades normalt 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Uttalandet är numera upphävt och det är osäkert vad som gäller i frågan. Ytterligare analys ligger utanför avhandlingens område och behandlas därför inte.

135. Se RÅ 1998 not. 50.

136. 5 kap. 2 § BFL. Jfr även punkterna 15–29 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring.

som avgör hur fordringen ska klassificeras utan om fordringsbeloppet går att exakt beräkna. Med detta synsätt ska alla fordringar som går att beloppsbestämma klassificeras som en kundfordran oberoende av när faktura upprättas och när beloppet tillförs den löpande bokföringen.

En intressant fråga är hur ett företag ska hantera en upplupen intäkt när det i bokslutsarbetet visar sig att på grund av kundens betalningssvårigheter fordringen inte kan tas upp till sitt nominella belopp. Ska företaget redovisa fordringens bruttobelopp som intäkt och samtidigt redovisa nedskrivet belopp som kostnad eller kan företaget välja att redovisa enbart nettobeloppet som intäkt? Problemställningen är i detta fall intimt förknippad med intäktsredovisningen. Först måste bestämmas inkomstens storlek och utgångspunkten torde vara att försäljningspriset, bruttobeloppet, utgör företagets inkomst. Inkomsten från exempelvis en varuförsäljning ska intäktsredovisas enbart om och i den mån det är sannolikt att betalning kommer att erhållas.¹³⁷ Detta kan innebära att fordringar som klassificeras som upplupen intäkt kan redovisas till sitt nettobelopp utan att strida mot kvittningsförbudet som det kommer till uttryck i 2 kap. 4 § ÅRL.¹³⁸ Synsättet blir dock märkligt i det fall beloppet var bestämt redan vid leveranstidpunkten men företaget inte hunnit fakturera före balansdagen och därför klassificerar fordringen som upplupen intäkt. Detta indikerar att det är två affärshändelser som ska redovisas som intäkt (bruttobelopp) och kostnad (osäkert belopp). För att en redovisning av enbart nettobeloppet inte ska anses strida mot kvittningsförbudet krävs enligt min uppfattning att beloppet inte kunde beräknas när fordringen uppstod utan det fanns vid den tidpunkten ett antal osäkerhetsmoment.

Sammantaget finns inte någon klar gräns mellan när en fordran ska klassificeras som kundfordran respektive upplupen intäkt. Vad som däremot kan sägas med säkerhet är att den underliggande transaktionen kan vara försäljning av varor och tjänster vad gäller både kundfordringar och upplupna intäkter. Gränsdragningen mellan dessa två poster styrs således av andra parametrar än enbart den underliggande transaktionen. Detta leder osökt in på nästa klassificeringsfråga, om en fordran ska klassificeras som kundfordran eller övrig fordran.

I ÅRL definieras inte vilka fordringar som ska klassificeras som övriga fordringar.¹³⁹ I förarbetena till lagen anges skattefordringar som ett exempel på sådana fordringar.¹⁴⁰ Andra exempel är fordringar på personalen och kortfristig del av långfristiga fordringar.¹⁴¹ En gemensam faktor för nämnda exempel är att det rör fordringar som företaget har på andra än sina kunder.

Som framgår ovan ska fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster inom ramen för den yrkesmässiga verksamheten klassificeras som

137. Punkt 20 BFVAR 2003:3.

138. Om det efter att ett belopp intäktsredovisats visar sig att betalning inte kommer att helt eller delvis erhållas ska det belopp som sannolikt inte betalas redovisas som kostnad i resultaträkningen. I detta fall är inte kvittning möjlig.

139. Inte heller i Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) finns någon definition.

140. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 275.

141. Drefeldt och Törning 2007, s. 83.

kundfordringar alternativt i vissa fall som upplupen intäkt. En viktig fråga är om fordringar som inte är normalt förekommande i den yrkesmässiga verksamheten, exempelvis på grund av avyttring av maskiner eller andra anläggningstillgångar, ska klassificeras som kundfordran eller övrig fordran. Även en köpare av en anläggningstillgång måste enligt allmänt språkbruk betecknas som en kund. En fordran på grund av försäljning av anläggnings-tillgångar blir utifrån detta synsätt en kundfordran.¹⁴²

Såvitt jag kan bedöma är det tveksamt om det är möjligt att ge begreppet kundfordran en så bred innebörd. En mer rimlig innebörd är att fordringen ska vara en följd av försäljning som regelbundet förekommer inom ramen för den normala verksamheten. Knutsson anger att fordringar »med anledning av försäljningar och tillhandahållna tjänster» ska klassificeras om kundfordringar.¹⁴³ Uttalandet är inte klart men kan tolkas som att det är fråga om intäkter i den normala verksamheten. Artsberg synes vara inne på att kundfordringar är en post relaterad till försäljning av varor och tjänster.¹⁴⁴ Beräkning av olika nyckeltal tar sikte på relationen nettoomsättning och kundfordringar.¹⁴⁵ Nettoomsättningen omfattar intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet.¹⁴⁶ Således även mer allmänna systematiska skäl talar för att posten kundfordringar omfattar endast fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster i den normala verksamheten.

Enligt min uppfattning talar övervägande skäl för att fordringar som inte uppstått inom ramen för den normala verksamheten ska klassificeras som övriga fordringar. Det kan vara fråga om avyttring av anläggningstillgångar eller sådan intäkter som klassificeras som övriga intäkter. Det saknar betydelse om det är sådana inventarier som byts ut regelbundet.¹⁴⁷ Slutsatsen är att även i bokföringen är det den underliggande transaktionen som styr klassificeringen av en fordran som kundfordran eller övrig fordran.¹⁴⁸ Detta är i överensstämmelse med den skattemässiga definitionen av begreppet.

Sammanfattningsvis kan posten upplupen intäkt innehålla både fordringar på grund av försäljning inom den normala verksamheten och andra fordringar. I detta fall sker avgränsningen utifrån en annan dimension, när fordringen tillförts bokföringen och dess säkerhet. Den underliggande transaktionen saknar betydelse. Gränsdragningen mellan kundfordringar och övriga fordringar sker utifrån den underliggande transaktionen.

Även för enskilda näringsidkaren som tillämpar K1-reglerna räknas

142. Utifrån min praktiska erfarenhet kan konstateras att många enskilda företag tillämpar ett sådant synsätt i sin bokföring.

143. Knutsson, s. 110.

144. Artsberg, s. 255 ff.

145. Ett mått är kundfordringar i relation till omsättningen. Måttet visar hur stor del av nettoförsäljningen som binds i kundfordringar, BAS Nyckeltal, s. 153.

146. 1 kap. 2 § punkt 9 BFL och 1 kap. 3 § punkt 3 ÅRL.

147. Exempelvis kan i ett större åkeri flera lastbilar årligen avyttras. Detta kan inte anses vara försäljning inom ramen för den normala verksamheten.

148. En fordran på grund av försäljning av vara eller utförd tjänst kan emellertid i vissa undantagsfall klassificeras som en anläggningstillgång.

kundfordringar m.m. som tillgångar i näringsverksamheten. Någon definition av begreppet kundfordran finns inte i det allmänna rådet. Systematiken i K1-reglerna skiljer sig i förhållande till allmänna regler. För det första ska inte företaget redovisa upplupna intäkter utan endast kundfordringar ska redovisas i balansräkning. För ett företag som tillämpar K1-reglerna har begreppet kundfordran en annan innebörd än om företaget tillämpar allmänna regler. En kundfordran föreligger enligt punkt 7.1 BFNAR 2006:1 om två förutsättningar är för handen, dels ska den underliggande transaktionen vara genomförd, varan levererad eller tjänsten utförd, dels ska det vid räkenskapsårets utgång ha utfärdats en faktura. Vidare synes det klart att med kundfordringar avses endast de fall då den underliggande transaktionen är försäljning av varor och tjänster, punkt 7.1 BFNAR 2006:1. Ytterligare stöd för detta följer av att fordringar avseende ränteinkomster, offentliga stöd och skadestånd ska redovisas som övriga fordringar, punkterna 6.59–6.62 BFNAR 2006:1. Brister det i något av de två villkoren ska någon intäkt inte redovisas och följaktligen föreligger ingen kundfordran.

Någon reglering i K1-reglerna finns inte om hur fordringar på grund av avyttring av anläggningstillgångar ska klassificeras. Tolkningen av K1-reglerna ska ske utifrån ett skatterättsligt perspektiv.¹⁴⁹ Detta torde innebära att fordringar på grund av avyttring av inventarier ska klassificeras som övriga fordringar. Detta stärks även av att skillnaden mellan kundfordringar och övriga fordringar styrs av den underliggande transaktionen.

4.3.2.4 Sammanfattande bedömning – kundfordringar och liknande

En kundfordran uppstår i samband med att en affärshändelse inträffar och tidpunkten för dess uppkomst styrs i normalfallen av bokföringen. Även den skattemässiga effekten vid värdeförändringar omfattas av det rättsliga sambandet.¹⁵⁰ Utifrån min undersökningsmodell innebär detta att den skatterättsliga avgränsningen bör påverkas av hur posten klassificeras i bokföringen. Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av kundfordringar och liknande kan sammanfattas enligt följande.

<i>Samband Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Kundfordran		X	X	X
Fordran avyttring inventarier		X	X	
Fordran avyttring andel koop. förening		X	X	
Fordran försäkringsersättning		X	X	

149. Se vidare avsnitt 3.5.5.3.

150. Som angetts ovan skiljer sig beviskraven mellan bedömningen i bokföringen och skatterättsligt.

Varken systematiken i IL eller uttalanden i förarbetena tyder, såvitt jag kunnat finna, på att klassificeringen i bokföringen ska styra den skatterättsliga avgränsningen. Området omfattas inte i denna del av det rättsliga sambandet.

Som jag tolkar systematiken i IL och hur denna kommit till uttryck i dels olika förarbetsuttalanden, dels vid tolkningen i rättspraxis ska fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster i den yrkesmässiga verksamheten klassificeras som kundfordringar. Fordringar på grund av avyttring av inventarier och andelar i kooperativa föreningar utgör enligt IL inte kundfordringar. För att sådana fordringar ska räknas till näringsverksamheten krävs naturligtvis att den överlåtna tillgången har räknats till näringsverksamheten. Eftersom bokföringen saknar betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av inventarier¹⁵¹ och andelar i kooperativa föreningar¹⁵² kan jag inte se att den får någon betydelse för om fordringen ska räknas till näringsverksamheten.

Klassificeringen i bokföringen påverkas av olika faktorer. För det första har syftet med innehavet av fordringsrätten avgörande betydelse. Kundfordringar är i allmänhet omsättningstillgångar, kortfristig fordran, men kan i undantagsfall vara anläggningstillgångar, långfristig fordran. De senare har stora likheter med en lånefordran. Viss osäkerhet föreligger således.¹⁵³ Kortfristiga fordringar delas i bokföringen i sin tur upp i olika slag. Förutom kundfordringar kan sådana fordringar klassificeras som upplupen intäkt. Skillnaden mellan dessa båda är i den praktiska tillämpningen om en faktura föreligger på balansdagen. I båda fallen kan det vara fråga om fordringar på grund av försäljning av exempelvis varor. Upplupna intäkter torde även kunna avse avyttring av anläggningstillgångar. Den skatterättsliga definitionen är således inte identisk med den bokföringsmässiga. Detta gör att företaget måste hålla isär olika upplupna intäkter utifrån den underliggande transaktionen.

Det praktiska sambandet är relativt stort men mindre än vad jag först utgick från. Detta beror på att skatterättsligt styr enbart den underliggande transaktionen klassificeringen medan i bokföringen sker uppdelningen utifrån fler parametrar. En upplupen intäkt kan men behöver inte skatterättsligt vara en kundfordran. För kundfordringar avseende försäljning av varor och tjänster föreligger ett praktiskt samband. Fordringar på grund av försäkringsersättning och skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten ska räknas som tillgång i näringsverksamheten såväl skatterättsligt som i bokföringen. Även i denna del föreligger således ett praktiskt samband.

Jag kan inte se annat än att bokföringen har ett bevisvärde när den skatterättsliga avgränsningen prövas. Den skatterättsliga värderingen av kundfordringar omfattas av det rättsliga sambandet. Genom att det inte råder absolut identitet mellan den skatterättsliga definitionen och vilka ford-

151. Se vidare avsnitt 5.4.4.

152. Se vidare avsnitt 6.3.4

153. Som framgår av nästa avsnitt, 4.3.3, ska en lånefordran inte skatterättsligt räknas som tillgång i näringsverksamheten.

ringar som klassificeras som kundfordringar i bokföringen kan uppkomma ett merarbete för företaget.

En tillämpning av K1-reglerna ger delvis annat resultat. I det systemet ska inte redovisas upplupna intäkter. Även om detta egentligen är en periodiseringsfråga har det betydelse framför allt när det praktiska sambandet diskuteras. Vidare synes det klart att enligt K1-reglerna avses med kundfordringar fordringar som uppstått på grund av försäljning av varor och tjänster. En tolkning av K1-reglerna ger vidare vid handen att fordringar på grund av avyttring av inventarier ska klassificeras som övriga fordringar. Sammantaget föreligger beträffande kundfordringar, helt i enlighet med syftet med K1-reglerna, stor överensstämmelse mellan den skatterättsliga avgränsning och bokföringen.

Kundfordringar ska skatterättsligt räknas som tillgång i näringsverksamheten. Avgränsningen avgörs utifrån om en viss fordran uppfyller villkoren för att kunna karaktäriseras som en kundfordran. Vid sådant förhållande ska fordringen alltid räknas som tillgång i näringsverksamheten. Det finns ingen sådan begränsning som gäller för bankmedel att det kan föreligga s.k. överlikviditet.

4.3.3 Lånefordringar

4.3.3.1 Inledning

Som framgått ovan är den bakomliggande transaktionen utgångspunkten för bedömningen av om en fordran räknas som tillgång i näringsverksamheten. Det kan exempelvis vara fråga om fordran på grund av varuleverans, dvs. kundfordran. Enligt 13 kap. 7 § IL räknas sådana till näringsverksamheten. Näringsidkaren kan, för att säkra sin framtida produktion, ha lånat ut pengar till leverantörer och kunder. I detta avsnitt diskuteras om denna typ av lånefordringar kan räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.¹⁵⁴ En viktig aspekt är om avgränsningen kan påverkas av vem som är gäldenär.

I 13 kap. 7 § IL finns en särskild reglering för fordringar på kooperativa föreningar. Jag behandlar dessa fordringar i nästa avsnitt. Därefter behandlar jag lånefordringar till andra intressenter. I detta avsnitt hänför sig diskussionen företrädesvis till steg 2 i min analysmodell.

4.3.3.2 Den skatterättsliga avgränsningen – kooperativa föreningar

IRÅ 1983 Aa 70 ansågs en medlems förlust av medel på ett medlemskonto i en kooperativ förening inte utgöra driftsförlust i förvärvskällan jordbruksfastighet.¹⁵⁵ Ser man till hur Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden mo-

154. En fordran kan naturligtvis ändra karaktär om syftet med innehavet ändras. Exempelvis kan en kundfordran övergå till att bli en lånefordran. Frågan om en sådan omklassificering får någon skatterättslig effekt behandlas i avsnitt 4.3.5.

155. Se vidare avsnitt 4.3.2.2 för en närmare redogörelse av domen.

tiverade sitt beslut synes man utgå från att lånefordringar inte anses tillhöra inkomst av jordbruksfastighet men samtidigt går det inte dra den slutsatsen att de aldrig kan ingå. Historiskt synes nämligen även andra fordringar än kundfordringar som medlemmar har på kooperativa föreningar kunna räknas som tillgång i näringsverksamheten.¹⁵⁶

Som framgått ovan ändrades i samband med 1990 års skattereform reglerna om vilka ränteintäkter som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁵⁷ I RÅ 1997 ref. 5 II uttalade SRN att medlemmars inlåning till en kooperativ förening inte ingår bland sådana tillgångar som kan räknas som tillgång i näringsverksamheten. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. HFD:s ställningstagande i avgränsningsfrågan ledde till en omedelbar lagändring. Ändringen innebar att fordringar på kooperativa föreningar kunde, under samma förutsättningar som numera gäller enligt IL, ingå i näringsverksamheten.¹⁵⁸

Enligt 13 kap. 7 § IL ska fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen, förutsatt att *medlemskapet* i föreningen betingas av näringsverksamheten, räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Att medlemskapet ska betingas av näringsverksamheten torde innebära att den enskilde näringsidkaren har nytta av medlemskapet för sin verksamhet.¹⁵⁹ Det torde vidare krävas en affärsmässig relation mellan medlem och förening. Beträffande betingandevillkoret kan vägledning hämtas från tillämpningen av avgränsningen av näringsbetingade andelar.¹⁶⁰

Villkoret för att fordringen ska få räknas som tillgång i näringsverksamheten skiljer sig mot vad som gäller för andelar i kooperativa föreningar. I detta fall är det *medlemskapet* som ska betingas av näringsverksamheten medan för andelar är det *andelsinnehavet* som ska betingas av näringsverksamheten.¹⁶¹ Det finns även en skillnad i förhållande till avgränsningen av bankmedel som ska *höra till* näringsverksamheten. För bankmedel finns en storleksbegränsning.¹⁶² Det finns ingen sådan koppling mellan fordringen på den kooperativa föreningen och näringsverksamheten utan det är enbart medlemskapet som styr. Således finns ingen storleksbegränsning vad gäller medlemmars fordringar på kooperativa föreningar eftersom i det fallet är det medlemskapet som styr.¹⁶³ Effekten är att så fort medlemskapet i en kooperativ förening är betingat av näringsverksamheten ska fordringen räknas som tillgång i densamma.

Enligt 13 kap. 1 § IL, som ger den yttersta ramen för näringsverksamheten,

156. Prop. 1996/97:154 s. 53.

157. Punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL och prop. 1989/1990:110 del 1 s. 661.

158. Prop. 1996/97:154 s. 52 f.

159. Som typexempel kan nämnas skogsägaren som är medlem i skogsägarföreningen. Därremot anses inte spannmålsproducentens medlemskap i skogsägarföreningen betingat av näringsverksamheten.

160. Se vidare avsnitt 6.3.2.

161. Vad gäller andelar i kooperativa föreningar se vidare kapitel 6.

162. Se vidare avsnitt 4.2.8.

163. En medlem i en kooperativ förening har endast ett medlemskap, vartill vissa rättigheter är knutna.

är det endast inkomster, i detta fall ränta, på grund av näringsverksamheten som kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. För fordringens vidkommande innebär detta att innehavet inte är på grund av näringsverksamheten. Vad som kan konstateras är att det härigenom kan uppkomma en konflikt mellan 13 kap. 1 och 7 §§ IL. Den sistnämnda bestämmelsen tillsammans med 13 kap. 8 § IL är en specificering av den allmänna avgränsningsregeln i 13 kap. 1 § IL. Därför har jag svårt att i detta fall se att den sistnämnda bestämmelsen begränsar tillämpningen av 13 kap. 7 § IL.

Vissa av en medlems fordringar på den kooperativa föreningen kan falla under både första och sista strecksatsen i avgränsningsregeln. Den sista strecksatsen torde dock i första hand ta sikte på andra fordringar än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.¹⁶⁴ Detta innebär att lånefordringar och liknande tillgångar hamnar i den sista strecksatsen.

När medlemmen inom ramen för sin näringsverksamhet gör affärer med den kooperativa föreningen utgör en fordran som då uppstår en kundfordran. Som framgått ovan är det den bakomliggande transaktionen som styr klassificeringen. Samtidigt är det inte ovanligt att medlemmen låter viss del av ersättningen för exempelvis sålda varor stå kvar i föreningen på någon form av medlemskonto.¹⁶⁵ I det tidigare behandlade RÅ 1983 Aa 70 fick denna omklassificering skatterättsliga effekter genom att fordringen inte längre kunde räknas till näringsverksamheten. Nu har reglerna ändrats och oberoende av om en fordran klassificeras som kundfordran eller annan fordran på en kooperativ förening, där innehavet betingas av medlemskapet i föreningen, ska den räknas som tillgång i näringsverksamheten. Detta är dock inte detsamma som att det saknar betydelse hur fordringen klassificeras, det är olika värderingsregler och vinst och förlust vid en avyttring beräknas enligt olika regler. Andra fordringar än kundfordringar och liknande fordringar utgör kapitaltillgångar.¹⁶⁶

HFD har när det gäller värdepappersrörelse uttalat att värdepapper som klassificeras som lagertillgångar inte ändrar karaktär när värdepappersrörelsen avslutas. Nedan diskuteras hur frågan om omklassificering från kundfordran till lånefordran förhåller sig till målet om värdepappersrörelse.¹⁶⁷

4.3.3.3 Den skatterättsliga avgränsningen – övriga lånefordringar

För att säkra sin framtida produktion eller avsättning av produkter kan en enskild näringsidkare låna ut pengar till sina leverantörer eller kunder. I andra fall bedrivs viss del av verksamheten i ett aktiebolag och den enskilde näringsidkaren har lånat ut pengar till bolaget. Fordringarna är i många fall manifesterade i ett skuldebrev, men inte alltid. En förutsättning för den fortsatta diskussionen om avgränsningen är att lånefordran har ett sam-

164. Prop. 1996/97:154 s. 53.

165. Viktigt att notera är att medlen på medlemskonto inte utgör tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet, dvs. de utgör inte bankmedel.

166. 25 kap. 3 § IL.

167. Se vidare avsnitt 4.3.5.

band med näringsverksamheten och har ur företagsekonomisk synvinkel uppkommit som ett naturligt led i denna.

I RÅ 2005 not. 166 var frågan om en enskild näringsidkare kunde medges avdrag för kapitalförlust i näringsverksamheten avseende en lånefordran på ett bolag som försatts i konkurs.¹⁶⁸ Den enskilde näringsidkaren arrenderade ut mark och inventarier till en golfklubb.¹⁶⁹ För att stärka golfklubbens likviditet beviljades klubben ett lån från sina ägare, där näringsidkaren var en av dem. Av omständigheterna i målet framgår att lånefordran tidigare år inte bokförts i näringsverksamheten men väl inkomstskatterettsligt redovisats som tillgång i näringsverksamheten. Underinstanserna ansåg att näringsidkaren beviljat lånet i egenskap av ägare i bolaget och att det därför inte fanns ett naturligt samband mellan lånefordran och näringsverksamheten. Detta trots att golfklubbens fortbestånd var avgörande för hans fortsatta arrende- och hyresintäkter. HFD uttalade endast att utredningen i målet inte gav vid handen att fordringen kunde räknas som tillgång i näringsverksamheten och att det av denna anledning saknas rätt till avdrag för förlusten i näringsverksamheten.

Domen är främst ett avgörande in casu och det är osäkert hur långtgående slutsatser som går att dra av den. Av underinstansernas motivering framgår att fordringen inte tagits upp som en tillgång i bokföringen, en omständighet som inte lyfts fram av HFD. Detta förhållande torde därför inte ha haft någon avgörande betydelse för utgången.

HFD:s formulering utesluter i och för sig inte att en lånefordran kan räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Samtidigt bör det uppmärksammas att beträffande avgränsningsproblematiken var det samma lagregel som tillämpades i RÅ 1997 ref. 5 II. I det målet, som gällde ett senare räkenskapsår än notismålet, uttalade HFD att den uppräkningsregel som fanns i dåvarande regel¹⁷⁰ var uttömmande. Detta gör motiveringen i notismålet anmärkningsvärd. Det bör tilläggas att båda målen gällde fordringar på företag vari den enskilde näringsidkaren var delägare, golfklubb respektive kooperativ förening, och i båda fallen gjorde näringsidkaren inom ramen för sin näringsverksamhet affärer med gäldenären.

Genom införandet av IL har avgränsningen enligt min uppfattning blivit klarare. Utgångspunkten i 13 kap. 7 § IL är att fordringsrätten inte ska räknas som tillgång i näringsverksamheten, såvida det inte är sådana fordringsrätter som räknas upp i bestämmelsens andra stycke. Inte andra lånefordringar än sådana som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen räknas som tillgång i näringsverksamheten. På den punkten är enligt min uppfattning bestämmelsen klar. I jämförelse med äldre rättspraxis och tillämpning har regleringen i IL blivit tydligare och jag kan inte se annat än att ramen för den enskilda näringsverksamheten har inskränkts.

168. Fordringen manifesterades i ett skuldebrev, som ansågs utgöra ett finansiellt instrument.

169. Samtidigt ägde han ett aktiebolag, där han var anställd. Bolaget svarade för skötseln av golfbanan.

170. Punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL.

Det kan nämligen inte uteslutas att vissa lånefordringar innan 1990 års skattereform, även om frågan inte synes prövad,¹⁷¹ ansågs tillhöra näringsverksamheten. Ränta räknades som inkomst i näringsverksamheten i den mån intäkten influtit från kapital som kan anses tillhöra verksamheten.¹⁷² Motsvarande gällde om förlusten skulle räknas som driftsförlust eller kapitalförlust.¹⁷³ Lånefordringar är inte lager, kundfordringar och liknande tillgångar. De omfattas därför inte av uppräknigen i 13 kap. 7 § IL.

Med fordringsrätt i nu aktuellt avseende torde avses motsvarande som anges i 48 kap. 3 § IL. Fordringsrätten kan ha manifesterats i en revers men behöver inte ha gjort detta.¹⁷⁴ Om en fordran som tillhör näringsverksamheten manifesteras i en revers eller liknande torde inte detta innebära att fordringen inte längre kan räknas som tillgång i näringsverksamheten. Som exempel kan nämnas ett företag som har en kundfordran avseende levererade varor. Köparen utfärdar en revers. Härigenom är inte kundfordringen betald och har därmed inte upphört.¹⁷⁵ Den bakomliggande transaktionen är alltjämt en varuförsäljning eller utförd tjänst. Fordringen ska därför som grund alltjämt räknas som tillgång i näringsverksamheten. Beroende på omständigheterna kan förhållandet mellan parterna ändras så att det aktualiseras en diskussion om kundfordran ändrat karaktär till lånefordran.

Avslutningsvis kan konstateras att även lånefordringar som har ett klart samband med den verksamhet som den enskilde näringsidkaren bedriver får inte räknas som tillgång i näringsverksamheten. Detta är en följd av den valda lagstiftningstekniken, en uttömmande uppräknig i 13 kap. 7 § IL.

4.3.3.4 Avgränsning i bokföringen

I detta avsnitt diskuteras ur ett redovisningsperspektiv i vilken mån en lånefordran kan räknas som tillgång i företaget. Frågan om klassificering av fordringar som anläggnings- eller omsättningstillgångar tas inte upp i detta avsnitt utan behandlas längre fram i avhandlingen.¹⁷⁶

Lånefordringar som hör till näringsverksamheten ska bokföras som tillgång i företaget. Det finns ingen särskild avgränsningsregel för lånefordringar utan på motsvarande sätt som gäller för andra tillgångar är det tillgångens användning som styr. Nyttan för den enskilde näringsidkaren med utlåningen torde vara en viktig parameter. I det fall gäldenären är en kund eller leverantör och utlåningen är ett led i att den enskilde näringsidkaren ska säkra sin produktion är det normalt en fordran som ska räknas som tillgång i företaget. Även i det fall den enskilde näringsidkaren är delägare i ett bolag

171. Rydin Skattenytt 1995, s. 649 f.

172. Punkt 2 av anvisningarna till 28 § KL.

173. Punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL. Hultqvist anser att juridiska personers förlust på lånefordringar ska i vissa fall anses vara avdragsgill driftsförlust. Detta bygger han framför allt på hur lagstiftningen historiskt sett varit uppbyggd och hanterat frågan, Hultqvist 2010, s. 263 ff.

174. Frågan om det är ett värdepapper har framför allt betydelse för frågan om avdragstidpunkt, se bl.a. 44 kap. 8 § IL.

175. Sandström 1951, s. 518.

176. Se avsnitt 4.3.5.3

eller kooperativ förening och andelarna räknas som tillgångar i företaget ska en lånefordran avseende det ägda bolaget eller föreningen normalt räknas som tillgång i företaget.

För företag som tillämpar K1-reglerna är regelstrukturen annorlunda. Dessa regler är skattebetingade och det är särskilt tydligt när det gäller fordringar av olika slag. Även om det är tillgångens användning som styr avgränsningen ska enligt punkterna 3.2 och 3.7 BFNAR 2006:1 *vissa* tillgångar bokföras som tillgångar i företaget om de räknas som tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. Systematiskt torde detta vara en specificering för vissa tillgångar. Motsvarande specificering, som tillkommit för att anpassa regleringen till inkomstbeskattningen, finns i punkt 3.5 BFNAR 2006:1 för bl.a. bilar. Om en tillgång i och för sig används i näringsverksamheten men inte räknas upp i den skatterättsliga avgränsningsregeln ska den inte bokföras som tillgång i företaget. Det innebär att enbart sådana lånefordringar som skatterättsligt ska räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren ska bokföras som tillgång i företaget.

4.3.3.5 Sammanfattande bedömning – lånefordringar

Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av lånefordringar och liknande kan sammanfattas enligt följande.¹⁷⁷

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Ej rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Praktiskt</i> <i>samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Ford. koop. föreningar		X	X	
Övriga lånefordringar		X	⊗	

Om en fordran räknas till näringsverksamheten ska avkastningen av densamma räknas till detta inkomstslag och tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Samtliga fordringar som behandlas i detta avsnitt klassificeras som kapitaltillgångar. Äldre rättspraxis är mycket restriktiv när det gäller enskilda näringsidkares möjlighet att räkna lånefordringar och liknande fordringar till näringsverksamheten. Detta har avspeglats i utformningen av 13 kap. 7 § IL som i princip avgränsar bort samtliga lånefordringar.

Någon valfrihet i avgränsningen finns inte. Uppräknade fordringsrätter ska alltid räknas som tillgång i näringsverksamheten medan fordringsrätter som inte anges i avgränsningsregeln kan aldrig räknas som tillgång i näringsverksamheten. Detta innebär också att om verksamheten upphör räknas tillgången därefter till den enskilde näringsidkarens privatsfär.¹⁷⁸

Endast fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på för-

177. ⊗ Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna

178. Se vidare avsnitt 4.3.4 angående uttagsbeskattning.

eningen, förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten, ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Avgränsningen styrs av medlemskapet. Någon storleksbegränsning motsvarande som gäller för bankmedel finns inte för medlemsfordringar på kooperativa föreningar. Det ska inte uteslutas att 13 kap. 1 § IL innebär att trots att villkoren i punkten är uppfyllda fordringen ska hänföras till privatsfären. Eftersom 13 kap. 7 § IL är en specificering av 13 kap. 1 § IL torde detta emellertid inte vara sannolikt.

Utifrån ordalydelsen i 13 kap. 7 § IL och hur frågan har utvecklats i rättspraxis respektive diskuterats i förarbetena är min uppfattning att avgränsningen sker utifrån en renodlad skatterättslig bedömning och bokföringen saknar betydelse. Som utgångspunkt finns därför inte alltid ett praktiskt samband. Förhållandet är det omvända när det gäller fordringar på kooperativa föreningar.

För företag som tillämpar K1-reglerna föreligger ett praktiskt samband vad avser båda fordringstyperna. Den bokföringsmässiga och skatterättsliga avgränsningen blir identiska genom hänvisningen i bokföringen till 13 kap. 7 § IL. Någon justering i inkomstdeklarationen behöver inte företagen göra.

4.3.4 Omklassificering

4.3.4.1 Inledning

En tillgång kan under innehavstiden på lika sätt ändra karaktär. Företaget har en omsättningstillgång som man vill behålla och använda i verksamheten. Typexemplet är lagertillgångar som företaget väljer att stadigvarande använda i näringsverksamheten. Kundfordringar är normalt av kortfristig natur. I vissa situationer ändrar de karaktär till lånefordringar.¹⁷⁹ Eftersom en lånefordran utgör en kapitaltillgång blir effekten av omklassificeringen att andra inkomstberäkningsregler ska tillämpas. I det fall någon värdet förändring inte uppstår under innehavstiden uppkommer ingen omedelbar skatterättslig effekt. Värderingsproblem kan uppstå om värdet på fordringen ändras eller den blir värdelös. En avgörande fråga är efter vilka inkomstberäkningsregler värdet förändringen ska beräknas. Förutom att tillgången kan ändra karaktär från lagertillgång till kapitaltillgång tillkommer för enskilda näringsidkare den dimensionen att omklassificeringen kan medföra att tillgången inte längre får räknas som tillgång i näringsverksamheten.¹⁸⁰ Diskussionen i detta avsnitt är framför allt kring klassificeringsproblematiken. Intressant är att klassificeringen, dvs. steg 3 i min analysmodell kan få

179. Det kan finnas många olika anledningar till en sådan omklassificering. Inte sällan får en köpare betalningssvårigheter och efter överenskommelse mellan parterna omvandlas kundfordran till ett lån.

180. Som framgår av föregående avsnitt kan inte lånefordringar räknas som tillgångar i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare.

avgörande betydelse för avgränsningsproblematiken, steg 2 i analysmodellen. Omklassificeringen kan således påverka såväl i vilket inkomstslag rän-teinkomsten ska tas upp som beräkningen av kapitalunderlagen för ränte-fördelning och expansionsfond.

Frågan är viktig ur ett avgränsningsperspektiv och dessutom har under senare år det skett en skatterättslig praxisutveckling på området som gör att frågan är extra intressant att diskutera. Först behandlas allmänt sett den skatterättsliga omklassificeringen och därefter omklassificeringen i den enskilda näringsverksamheten. Avslutningsvis redogörs för omklassificering i bokföringen.

4.3.4.2 Allmänt om den skatterättsliga omklassificeringen

Enligt 17 kap. 3 § IL ska en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning klassificeras som lagertillgång. Systematiskt bör detta vara utgångspunkten vid varje värderingstidpunkt såvida det inte föreligger särskilda skatterättsliga bestämmelser som medför annat. Effekten av detta blir att är inte förutsättningarna i 17 kap. 3 § IL längre uppfyllda, dvs. tillgången inte längre är avsedd för omsättning, ska en omklassificering ske. Som utgångspunkt för den fortsatta diskussionen kan tjäna ett exempel med omklassificering av lageraktier till kapitalplacersaker.¹⁸¹ En skattskyldig som bedriver värdepappershandel tar upp lagertillgångarna till det verkliga värdet, vilket understiger deras anskaffningsvärde.¹⁸² Den skattskyldige medges under innehavstiden avdrag för skillnadsbeloppet. Därefter upphör värdepappershandeln. Eftersom tillgångarna numera ska klassificeras som kapitaltillgångar aktualiseras beskattning först när de avyttras och då enligt bestämmelserna om kapitalvinst. I kapitalvinstberäkningen medges avdrag med tillgångarnas omkostnadsbelopp. I det fall omkostnadsbeloppet motsvarar den faktiska anskaffningsutgiften medges den skattskyldige dubbelavdrag, dels för det värde som drogs av under den tid tillgångarna klassificerades som lagertillgångar, dels för samma värde i kapitalvinstberäkningen. Om tillgångarna istället skrivits upp under den tid den skattskyldige ansågs bedriva värdepappershandel kan dubbelbeskattning uppstå, dels i samband med uppskrivning av lagertillgångarna,¹⁸³ dels när kapitaltillgångarna avyttras.

Med omkostnadsbelopp avses enligt 44 kap. 13–14 §§ IL, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring. Något lagligt stöd för att justera anskaffningsutgiften i samband med att till-

181. Problematiken torde i och för sig inte vara tillämplig för enskilda näringsidkare men frågeställningen är intressant och ett värdefullt underlag för den fortsatta diskussionen. Kamarrätten i Stockholm har i dom den 1 april 2011 ansett att en enskild näringsidkare inte anses bedriva sådan värdepappersrörelse som kan räknas som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL.

182. I 17 kap. 19–20c §§ IL finns särskilda bestämmelser om värdering av finansiella instrument som klassificeras som lager.

183. Enligt de särskilda lagreglerna om finansiella instrument finns inget hinder mot att beskatta en värdeökning på innehavet, 17 kap. 20 § IL.

gångarna omklassificeras till följd av en tidigare värdejustering finns inte. Uttagsbeskattning är utesluten.¹⁸⁴

Ett övergripande syfte med inkomstskattesystemet är att en värdestegring ska beskattas som inkomst endast en gång. På motsvarande sätt ska en utgift dras av som kostnad endast en gång. Rättsutvecklingen under senare år har blivit tydligare på denna punkt. Detta gäller särskilt vid överlåtelse till underpris. Uttagsbeskattas en person får förvärvaren utöver erlagd ersättning det uttagsbeskattade beloppet som anskaffningsvärde. Något direkt lagstöd för detta finns inte.¹⁸⁵ Metoden för hur anskaffningsvärdet ska beräknas för förvärvaren följer de principer som legat till grund för bestämmelserna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser.¹⁸⁶ Motsvarande princip bör tillämpas om det är fråga om en och samma skattskyldig. Har en person blivit beskattad för utdelning bör det utdelningsbeskattade beloppet utgöra anskaffningsvärde för mottagen tillgång.¹⁸⁷ Ur principiell synvinkel bör motsvarande resonemang tillämpas om, som i detta fall, värdepappererna skatterättsligt värdejusterats utan samband med en överlåtelse. Före 1990 års skattereform medförde en omklassificering av värdepapper att ersättningen eller vinsten kom att beskattas i ett annat inkomstslag. Vid omklassificeringen från lagertillgångar till kapitaltillgångar kunde aktualiseras uttagsbeskattning i inkomstslaget rörelse.¹⁸⁸

RÅ 2009 ref. 36 gäller skattemässig klassificering av värdepapper. Bolaget ifråga hade tidigare bedrivit handel med värdepapper och i balansräkningen hade innehavet redovisats som lager. Aktuellt räkenskapsår hade skett en omklassificering i bokföringen och bolaget redovisade värdepappersinnehavet som finansiella anläggningstillgångar. Skatterättsligt ansågs bolaget inte längre bedriva värdepappersrörelse. HFD uttalade »att det saknas gemensamma bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet som anger om, under vilka förutsättningar och med vilka konsekvenser en lagertillgång i samma ägares hand kan övergå till att bli kapitaltillgång. Inte heller finns särskilda bestämmelser för just värdepapper.» Domstolen ansåg att i avsaknad av bestämmelser av angivet slag ska de värdepapper som förvärvats i värdepappersrörelsen skatterättsligt behålla sin karaktär som lagertillgång. Således klassificeras tillgångarna som anläggningstillgångar i

184. Det är fråga om samma näringsverksamhet, någon överlåtelse har inte skett och skattskyldigheten har inte upphört, jfr 22 kap. 2–5 §§ IL. För fysiska personer finns särskilda regler om de skatterättsliga effekterna av ett karaktärsbyte. Med karaktärsbyte avses att en tillgång övergår från att vid en avyttring ha beskattats i inkomstslaget kapital till att räknas som tillgång i näringsverksamheten, 14 kap. 7 § och 41 kap. 6 § IL. I det motsatta fallet kan uttagsbeskattning aktualiseras enligt 22 kap. 2 § IL.

185. I bl.a. 23 kap. 10 § IL finns dock en bestämmelse om uppräknning av anskaffningsvärdet i en viss situation och till en viss given nivå.

186. Se bl.a. RÅ 2004 ref. 1, RÅ 2004 ref. 94 och Nilsson Skattenytt 2006, s. 637 ff.

187. I RÅ 85 1:64 beräknades anskaffningsutgiften för aktier erhållna genom utdelning med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde. Till saken hör att mottagaren var frikallad från skattskyldighet för utdelning men ur principiell synvinkel torde detta sakna betydelse. Jfr även SOU 2005:99 s. 94 ff.

188. Se exempelvis RÅ 1958 ref. 61 och RÅ 1959 ref. 30.

bokföringen och skatterättsligt som lagertillgångar.¹⁸⁹ I sin slutsats gör inte HFD någon återkoppling till sin redogörelse om hur tillgångarna klassificerats i bokföringen. Detta tyder på att frågan inte omfattas av det rättsliga sambandet. I detta sammanhang kan lyftas fram SRN:s uttalande i RÅ 1997 ref. 5 I, där motsvarande uppfattning framförs.¹⁹⁰

»Till bilden hör att gränsen mellan vad som i bokföringshänseende är anläggningstillgång resp. omsättningstillgång inte är entydig och att en eventuell bokföringsmässig omrubricering från det ena till det andra tillgångsslaget inte kan tillåtas förändra tillgångens skattestatus (en fordran behåller sin karaktär av reavinstbeskattad egendom även om den i räkenskaperna – t.ex. inför en inlösen – skulle rubriceras om till omsättningstillgång).»

Motsvarande frågeställning finns när det gäller lageraktier i fastighetsbolag m.m. I RÅ 2003 ref. 17 ansågs aktierna i ett fastighetsförvaltande bolag som lagertillgångar även efter det att bolaget avyttrat samtliga sina fastigheter. Det finns en väsentlig skillnad mot innehav i värdepappersrörelse när det gäller regleringsteknik. Beträffande lagerfastigheter är det särskilt reglerat hur direktägda fastigheter ska klassificeras om ägaren inte längre bedriver någon aktiv byggnadsrörelse. Fastigheterna behåller sin karaktär som lagertillgångar.¹⁹¹ Syftet med regleringen, som det kommer till uttryck i förarbetena,¹⁹² är att direkt och indirekt ägda fastigheter ska behandlas på samma sätt. HFD ansåg därför att bestämmelserna om andelar i fastighetsförvaltande företag bör tolkas med beaktande av de närliggande bestämmelserna om direktägda fastigheter. Denna utgång är enligt min uppfattning logisk. Avsikten med bestämmelserna är att den s.k. byggmästarvinsten ska beskattas på samma sätt oberoende av hur och när den uppstår, för fysiska personer som förvärvsinkomst.

En viktig skillnad som föreligger mellan värdepappersrörelse och byggrörelse är att för den sistnämnda verksamhetsformen finns ett särskilt regelverk med en viss systematik. HFD bygger sin tolkning på denna systematik. Vidare betonar domstolen att regleringen beträffande byggnadsrörelse genomgått främst redaktionella ändringar när den överfördes till IL och tar fasta fullt ut på de förarbetsuttalanden som låg till grund för införandet på 1980-talet. Det är således syftet med de ursprungliga reglerna och systematiken kring dessa som får styra detta oreglerade fall.¹⁹³

189. Numera finns i 17 kap 19–20 c §§ IL särskilda skatterättsliga regler om värdering av lager av finansiella instrument. Dessa lagregler tar sikte på värdering av finansiella instrument och inte på frågan om de ska räknas som lagertillgångar eller kapitaltillgångar.

190. Jag redogör för målet i avsnitt 7.3.5.

191. Enligt 27 kap. 6 § IL anses andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar om någon av företagets fastigheter skulle ha varit lagertillgång i byggnadsrörelse för det fall fastigheten ägts direkt av den som innehar andelen.

192. Prop. 1980/81:68 s. 152 ff.

193. Motsvarande lagtolkningsmetodik använde sig HFD av i RÅ 2010 ref. 38, jfr också Nilsson Skattenytt 2010, s. 568.

Den fråga som hittills diskuterats gäller omklassificering från lagertillgång till kapitaltillgång. I RÅ 2004 ref. 71 var förhållandena de omvända, aktier övergår från att ha klassificerats som kapitaltillgångar till att behandlas som lagertillgångar.¹⁹⁴ I målet konstaterade SRN först att det inte finns några uttryckliga regler kring karaktärsbyte varför det inte uppstår någon beskattning i samband med detta. Vid sådant förhållande ansåg nämnden att anskaffningsvärdet får anses utgöras av ett belopp motsvarande det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om aktierna hade avyttrats vid den tidpunkt från vilken de ska behandlas som lageraktier.¹⁹⁵ HFD fastställde SRN:s förhandsbesked. De utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet har inte tidigare dragits av och det föreligger värdekontinuitet.¹⁹⁶

Noterbart är att skattemässigt värde på en lagertillgång är det värde som tillgången tas upp till vid beskattningen, i detta fall omkostnadsbeloppet. Varken dubbelavdrag eller dubbelbeskattning sker. Detta bygger på att värdeförändringar på kapitaltillgångar beskattas först vid en avyttring.

Värdet på utgående lager bedöms enligt 14 kap. 3 § IL med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. En lagertillgång får enligt 17 kap. 3 § IL inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt huvudregeln i 17 kap. 2 § IL avses med anskaffningsvärde detsamma som i ÅRL. Härutöver finns ett flertal särskilda bestämmelser i IL om anskaffningsvärde för lager.¹⁹⁷ Om ett beräknat värde enligt någon av dessa bestämmelser avviker från anskaffningsvärdet beräknat enligt ÅRL utgör värdet beräknat enligt den särskilda skatterättsliga bestämmelsen anskaffningsvärde för lagret. Framför allt i underprisöverlåtelser kan skillnaden mellan värdet beräknat enligt ÅRL och enligt en särskild skatterättslig bestämmelse vara väsentligt. Några särskilda bestämmelser som tar sikte på omklassificerade tillgångar finns inte. Trots detta anser HFD att värdet på lagret ska bestämmas utifrån ett skatterättsligt synsätt.¹⁹⁸ Det kan inte uteslutas att anskaffningsvärde beräknat enligt ÅRL skiljer sig från aktiernas omkostnadsbelopp. Även i detta avgörande tillämpar således HFD en skatterättslig värderingsprincip i samband med omklassificering.

194. Målet gällde en tillämpning av de särskilda lagreglerna om försäkringsföretags place-ringstillgångar, 17 kap. 17–18 §§ IL. När det gäller omklassificeringsfrågan kan det således bli annan tillämpning om det är fråga om sedvanlig värdepappersrörelse. Målet är intressant framför allt när det gäller beräkning av anskaffningsvärde.

195. I sammanhanget kan jämföras med avskattningsregeln i 41 kap. 6 § IL för fysiska personer. Om det inträffar något som gör att ägaren av en tillgång, för det fall att han skulle avyttra den, inte längre ska beskattas för avyttringen i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet, ska tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. I en förlustsituation är bestämmelsen tvingande medan den är frivillig i en vinstsituation.

196. Persson Österman använder samma begrepp i samband med att ett skattesubjekt överför en tillgång till ett annat skattesubjekt, Person Österman 1997, s. 71

197. Se hänvisningarna i 17 kap. 33 § IL.

198. En sådan tillämpning har naturligtvis förekommit även tidigare. I exempelvis RÅ 1994 ref. 16 framhöll HFD att fusionsreglerna inte har getts en så generell utformning att de täcker alla situationer eller besvarar alla beskattningsfrågor som kan uppkomma i samband med en fusion och lösningar får skapas utifrån detta.

En slutsats man kan dra av de olika avgörandena är att HFD skapat en frikopplad omklassificeringszon för i vart fall värdepapper. Den effekt man velat åstadkomma är en skatterättslig värdekontinuitet. Ur materiell synvinkel är detta helt korrekt men ser man till de olika bestämmelsernas ordalydelse kan detta ifrågasättas.

4.3.4.3 Enskild näringsidkares omklassificering

Den intressanta frågeställningen är nu vilken effekt ovan behandlade domar får för den enskilde näringsidkarens omklassificering och avgränsning.¹⁹⁹ I RÅ 2009 ref. 36 diskuterar HFD först omklassificering av lagertillgångar i allmänhet och först därefter konstaterar domstolen att det inte heller beträffande just värdepapper finns några särskilda bestämmelser. Detta tyder enligt min uppfattning på att domen kan ges en mer generell räckvidd. På närliggande områden där det inte heller finns någon särskild reglering bör motsvarande värdekontinuitet kunna tillämpas. Tidigare diskuterade jag kundfordringar. Dessa behandlas inkomstskatterättsligt i många avseenden på motsvarande sätt som lagertillgångar. Om nettoförsäljningsvärdet eller verkligt värde understiger anskaffningsvärdet ska såväl i bokföringen som skatterättsligt en nedskrivning göras. Låt vara att det kan uppställas högre beviskrav i den skatterättsliga bedömningen. Skillnaden är att lagreglerna om lagertillgångar är särskilda skatterättsliga lagregler medan värdering av kundfordringar följer god redovisningssed. Det senare gäller i och för sig även lagertillgångar genom en hänvisning i IL till värderingsreglerna i ÅRL. Enligt min uppfattning bör inte detta ha någon avgörande betydelse i sammanhanget. Ser man till effekterna av en omklassificering av en kundfordran blir denna densamma som för värdepapper i en värdepappersrörelse. En strikt tillämpning av IL ger vid handen att dubbelavdrag kan aktualiseras. Uppskrivning av kundfordringar är inte troligt varför dubbelbeskattning inte aktualiseras.²⁰⁰ De skattemässiga effekterna talar för att även kundfordringar ska omfattas av den frikopplade omklassificeringszonen. En annan aspekt är om det är möjligt att anse kundfordran och lånefordran som olika fordringar.²⁰¹ I sådant fall aktualiseras principerna för byte och effekten kan bli densamma som gäller i de fall fordringar omvandlas till aktieägartillskott. I detta fall kommer den nya lånefordringens anskaffningsvärde att motsvara kundfordringens värde vid bytet.²⁰²

199. Frågan diskuteras också i avsnitt 5.4.3 om omklassificering av lagertillgångar respektive inventarier.

200. I detta sammanhang bortser jag från de företag som handlar med kundfordringar. Det torde vara fråga om kortfristiga fordringar som klassificeras som lagertillgångar. Förvärvade enstaka (kund-)fordringar torde klassificeras som kapitaltillgång och för enskilda näringsidkare räknas de till inkomstslaget kapital.

201. I RÅ 1990 not. 193 var frågan om fordringar på grund av varuleveranser skulle klassificeras som kundfordran eller lån. I vart fall SRN menade att förhållandena var sådana att fordringarna redan när de uppstod skulle anses som lånefordran och inte kundfordran.

202. Frågan är intressant och förtjänar ytterligare belysning men den ligger utanför denna avhandling. Vad man kan säga är att det inte med bestämdhet går att avfärda byteteorin. I enskilda fall kan avtalsvillkoren vara sådana att det är uppenbart att det är fråga om ett nytt fordringsförhållande, se vidare Brockert och Nilsson Balans nr 5 2010, s. 34 ff.

För den enskilde näringsidkaren tillkommer den ytterligare dimensionen att en omklassificering medför att tillgången inte längre ska räknas till näringsverksamheten. Ett uttag leder till uttagsbeskattning. Härigenom löses den kontinuitetsproblematik som fanns i RÅ 2009 ref. 36. Är det då motiverat med olika synsätt beroende på om innehavaren av kundfordringen är fysisk eller juridisk person? Principellt bör det inte vara någon skillnad. Synsättet innebär att någon omklassificering inte sker. Frågan är inte prövad och måste betecknas som osäker.

4.3.4.4 Omklassificering i bokföringen

Utgångspunkten för den fortsatta framställningen är att fråga är om en fordran som är bokförd i företaget och som av något skäl ändrar karaktär. Karaktärsförändringen kan medföra att tillgången omklassificeras från omsättningstillgång till anläggningstillgång eller tvärt om. För den enskilde näringsidkaren kan karaktärsförändringen också innebära att tillgången inte längre ska redovisas i företaget.

I 4 kap. 1 § ÅRL²⁰³ definieras en anläggningstillgång som en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Av lagtexten framgår således att det inte är tillgångens karaktär som avgör klassificeringen utan avsikten med innehavet.²⁰⁴ Förenklat kan sägas att avsikten med omsättningstillgångar är att de ska ersättas med en annan tillgång medan anläggningstillgångar ska, i vart fall under en inte oväsentlig tid, behållas oförändrade. Samtidigt kan sägas att även anläggningstillgångar ersätts av andra tillgångar. Exempelvis behåller ett företag sina maskiner och andra inventarier endast under en begränsad tid. I normalfallet sker dock en återanskaffning av motsvarande tillgångar.

Även fordringar ska klassificeras som antingen anläggnings- eller omsättningstillgångar. Allmänt sett torde det inte sällan uppkomma klassificeringssvårigheter när det gäller fordringar. Avsikten med innehavet är inte alltid bestämd. Klassificeringen bygger på en indelning i långfristiga fordringar (anläggningstillgångar) och kortfristiga fordringar (omsättningstillgångar). Vad gäller klassificering av senare typen av fordringar har jag diskuterat detta ovan.²⁰⁵ Företagets balansräkning ska upprättas enligt en särskild uppställningsform. Under rubriken Finansiella anläggningstillgångar finns bl.a. posten Andra långfristiga fordringar. Vilka fordringar som ska redovisas under denna post anges inte i ÅRL. I specialmotiveringen till bestämmelsen anges endast att andra långfristiga fordringar än hos koncernföretag m.m. ska redovisas under denna post.²⁰⁶ Typexempel på långfristiga fordringar är olika former av reversfordringar. Vidare anges i förarbetena att den långfristiga delen av kundfordringar kan redovisas under denna post.²⁰⁷

203. Motsvarande definition fanns i 13 § GBFL.

204. Se prop. 1975:104 s. 219 och Knutsson, s. 148.

205. Se avsnitt 4.3.2.3.

206. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 273.

207. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 273.

Att tillgångar ska stadigvarande innehas eller omsättas är inte något entydigt. Som stöd i denna bedömning används normalt en ettårsgräns för att skilja mellan kort- och långsiktiga fordringar.²⁰⁸ Artsberg ser bedömningsgrunderna som två olika synsätt, ett där syftet med innehavet styr och ett utifrån ettårsgränsen.²⁰⁹ Jag ser det som en enda metod där syftet styr. På denna punkt är lagtexten klar. Ettårsgränsen får närmast ses som en allmän hjälpregel i klassificeringsprocessen.

Värdepapper som stadigvarande innehas under en inte oväsentlig tid klassificeras som anläggningstillgångar. Tidsaspekten synes främst ta sikte på att bestämma rekvisitet *stadigvarande*. Om en fordringsrätt inte kommer att amorteras inom den närmaste tolv månadersperioden anses den stadigvarande innehavd. När det gäller ett företags upplysningsskyldighet finns i 5 kap. 10 § ÅRL en särskilt reglerad ettårsgräns. För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.²¹⁰ För enskilda näringsidkare som avslutar med ett årsbokslut gäller istället att enligt 6 kap. 5 § BFL ska anges hur stor del av företags totala skulder som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. I övrigt kommer ettårsgränsen till uttryck i både den kompletterande normgivningen och litteraturen. Exempelvis anger RR att en tillgång ska klassificeras som omsättningstillgång om den förväntas bli avyttrad inom företags normala verksamhetscykel²¹¹ eller tolv månader räknat från balansdagen.²¹² Beträffande marknadsnoterade fordringar synes dock redovisningspraxis ha förskjutits och klassificeringen sker utifrån syftet med innehavet, dvs. utan en strikt tillämpning av en ettårsgräns i förhållande till löptid.²¹³

Ändras företags avsikt med innehavet under innehavstiden ska tillgången omklassificeras.²¹⁴ En i sammanhanget viktig fråga är vid vilken tidpunkt det ska avgöras om en fordran ska klassificeras som anläggning- eller omsättningstillgång. Utgångspunkten är att när posten uppstår sker en klassificering utifrån de förhållanden som råder första balansdagen efter förvärvet.²¹⁵ Om tillgångens karaktär ändras är frågan om det ska ske en omklassificering omedelbart eller om det ska göras i samband med att bokslutet upprättas. Frågan är inte reglerad i ÅRL, men i dess förarbeten²¹⁶

208. Prop. 1975:104 s. 219, punkt 21 ff. RR 22 och Knutsson, s. 148.

209. Artsberg, s. 187.

210. Motsvarande synsätt torde gälla för kortfristig del av en långfristig fordran, Knutsson, s. 108. Se även Drefeldt och Törning 2007, s. 42.

211. Med ett företags normala verksamhetscykel avses den tid som förflyter från det att företaget anskaffar material som ska användas i en process till dess att företaget erhåller likvid för den producerade varan eller tjänsten, punkt 27 RR 22.

212. I punkt 22 RedR 1 anges att kortfristiga fordringar omfattar vanligtvis alla fordringar som förfaller inom ett år.

213. Norberg 1991, s. 212.

214. Någon omklassificering torde dock inte behöva ske när företaget beslutar att avyttra en anläggningstillgång, jfr punkt 9.5 BFNAR 2008:1.

215. I praktiken sker emellertid en klassificering redan i den löpande bokföringen genom att posten bokförs på ett relevant konto.

216. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 196.

framför regeringen att det bör överlämnas till praxis och normgivande organ att dra upp de närmare riktlinjerna för när omklassificeringen ska ske. Några uttalanden som särskilt berör denna fråga finns inte. Ser man till hur ettårsgränsen är utformad i såväl ÅRL som kompletterande normgivning synes utgångspunkten vara att omklassificering sker på balansdagen. Även Knutsson menar att det är förhållandena vid varje given bedömningstidpunkt – dvs. balansdagen – som avgör hur en tillgång ska klassificeras.²¹⁷

För en enskild näringsidkare ska tillgångar som hör till näringsverksamheten bokföras i företaget. Det saknar betydelse för avgränsningsfrågan om tillgångens karaktär ändras under innehavstiden och den därmed måste omklassificeras. Om, när och hur en enskild näringsidkare ska omklassificera en tillgång följer de principer som jag redovisat ovan. Förhållandena är annorlunda om näringsidkaren tillämpar K1-reglerna. Som framgår ovan²¹⁸ är det endast vissa finansiella tillgångar som ska redovisas i företaget. Om en tillgång skatterättsligt inte längre räknas som tillgång i näringsverksamheten ska den inte heller i bokföring räknas till företaget.²¹⁹ Detta innebär att en omklassificering av en tillgång kan medföra att den inte längre ska räknas som tillgång i företaget. Affärshändelsen ska bokföras som ett uttag från företaget.

4.3.4.5 Sammanfattande bedömning – omklassificering

Bokföringens betydelse för den skatterättsliga omklassificeringen kan sammanfattas enligt följande.²²⁰

<i>Samband Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Omklassificering		X	⊗	

Ur materiell synvinkel bör det råda värdekontinuitet vid omklassificering. Annars kan dubbelavdrag eller dubbelbeskattning aktualiseras. HFD:s argumentation i framför allt RÅ 2009 ref. 36 tyder på att det synsätt som domstolen framför där kan få effekt även på närliggande områden, exempelvis när det gäller fordringar. Synsättet bör vara detsamma oberoende av om innehavaren är en juridisk person eller en enskild näringsidkare.

Effekten av HFD:s praxis är att en finansiell tillgång inte kan omklassificeras från lagertillgång eller liknande till kapitaltillgång när det saknas särskilda bestämmelser som anger om, under vilka förutsättningar och med vilka konsekvenser en lagertillgång i samma ägares hand kan övergå till att bli kapitaltillgång. Enligt min uppfattning torde detta gälla inte bara värdepapper i värdepappersrörelse. Även andra tillgångar kan behandlas på mot-

217. Knutsson, s. 147. Motsvarande uppfattning framförs i SOU 1994:17, s. 205.

218. Avsnitt 4.3.3.

219. Punkterna 3.2 och 3.7 BFNAR 2006:1.

220. ⊗ Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna.

svarande sätt, exempelvis kundfordringar och liknande tillgångar som omklassificeras till kapitaltillgångar. Däremot synes den motsatta vägen, från kapitaltillgång till lagertillgång, vara möjlig. I detta fall medger reglerna att värdekontinuitet uppnås.

Genom rättspraxis har skapats en form av frikopplad omklassificeringszon. Detta innebär att bokföringen saknar all betydelse för den skatterättsliga klassificeringen. En fordran kan vara kapitaltillgång samtidigt som den redovisas som omsättningstillgång i bokföringen.

Skattereglerna har helt andra utgångspunkter än bokföringen. Detta visar sig särskilt när det gäller omklassificeringsproblematiken. I bokföringen kan omklassificering aktualiseras vid varje given tidpunkt medan någon skatterättslig omklassificering inte ska ske från lagertillgångar till kapitaltillgångar. Effekten blir således att i många fall finns inte ens ett praktiskt samband.

Förhållandet är annorlunda för företag som tillämpar K1-reglerna. Även på detta område föreligger ett omvänt samband vilket leder till att det föreligger ett praktiskt samband för dessa företag.

4.4 Fordringar med fastighetsursprung

4.4.1 Inledning

Fastigheter delas in i näringsfastigheter och privatbostadsfastigheter. Näringsfastigheter anses alltid som en tillgång i näringsverksamheten. Detta innebär att avkastningen från fastigheten ska tas upp i näringsverksamheten samtidigt som avdrag görs för värdeminskning m.m. och andra kostnader hänförliga till fastigheter. För fysiska personer beskattas värdetegringen på fastigheter som utgör kapitaltillgångar vid en avyttring som inkomst av kapital trots att löpande avkastning tas upp i näringsverksamheten. Frågan är nu om de olika fastighetsrelaterade fordringarna ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Detta får effekt framför allt när avkastningen från fastigheten ska beskattas. Avkastningen från en fastighet kan vara exempelvis hyresintäkter från en hyresfastighet och virkesintäkter från en skogsfastighet. Fordringar p.g.a. sådana intäkter klassificeras som kundfordringar. Detta behandlas sist i detta avsnitt. Fordringar kan uppstå även när en fastighet avyttras. Frågeställningen innehåller två dimensioner. Först måste avgöras när fordringen uppkommer och därefter ska enligt steg 2 i min analysmodell bedömas om den ska räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Frågorna hänger intimt samman och diskuteras i nästa avsnitt.

4.4.2 Fordran på grund av avyttring av näringsfastighet

4.4.2.1 Inledning

Under innehavstiden ska fastighetens värde beaktas vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Om fastighetsvärdet byts ut mot en fordran på köpeskillingen som inte får räknas som tillgång i näringsverksamheten påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning negativt och expansionsfonden kan behöva lösas upp. När fordran betalas kan bankmedlen räknas som tillgång i näringsverksamheten. Effekten kan bli märklig. Detta medför att det blir särskilt intressant att diskutera vid vilken tidpunkt en fordran på grund av avyttring av en fastighet ska anses ha uppstått. Lite förenklat innehåller problemställningen tre delar, närmare bestämt tidpunkten för

- redovisning av vinst eller förlust avseende avyttringen,
- när fastigheten inte längre ska redovisas, och
- redovisning av fordran.

De tre punkterna har olika innebörd beroende på om det gäller den skattemässiga eller bokföringsmässiga redovisningen. Syftet är att utifrån ett skatterettsligt perspektiv belysa dels hur frågorna behandlas inkomstskatterettsligt, dels i vilken omfattning bokföringen är i överensstämmelse med den skattemässiga redovisningen. Det kan redan inledningsvis slås fast att kapitalvinstbeskattningen avseende näringsfastigheter inte omfattas av det rättsliga sambandet. Det förändrar inte det faktum att framför allt för företagen är det ur administrativ synvinkel viktigt med ett praktiskt samband. Detta gäller särskilt i detta fall eftersom ett flertal rättsföljder uppstår vid avyttringen.

Först diskuteras när en fordran på grund av en fastighetsöverlåtelse anses uppstå. Jag behandlar enbart fastigheter som är kapitaltillgångar. I denna del läggs stor vikt vid bokföringen för att framför allt identifiera skillnaderna i den kompletterande normgivningen beroende på vilken normgivningskategori företaget valt att tillhöra. Denna fråga är viktig när det gäller komplexiteten i systemet och företagens administrativa börda.

När en fordran på grund av avyttring av en fastighet uppstått ska det bestämmas om den ska räknas som tillgång i näringsverksamhetsfären eller räknas till privatsfären. Denna fråga diskuteras också i detta avsnitt.

4.4.2.2 Skatterettslig bedömning – fordrans uppkomst

Framför allt den löpande beskattningen av fast egendom är på många sätt knuten till den som äger fastigheten. Därför är det i samband med överlåtelse av fast egendom avgörande vem som är ägare av egendomen vid olika tidpunkter. Inledningsvis kan konstateras att i IL regleras särskilt att kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när fastigheten avyttrats. En

fastighet anses avyttrad när bindande avtal träffats om försäljning.²²¹ Detta gäller oberoende av om tillträdet sker ett annat år än avtalsåret eller om det finns en bestämmelse i avtalet om att äganderätten ska övergå först vid ett senare tillfälle.

Civilrättsligt anses vid en fastighetsöverlåtelse äganderätten övergå successivt från säljare till köpare i takt med att olika rättsverkningar av överlåtelsen inträder.²²² I IL finns inga regler som anger från vilken tidpunkt äganderätten ska anses ha övergått från säljaren till köparen. Frågan, som diskuterats flitigt i litteraturen,²²³ har skatterettsligt fått sin lösning i rättspraxis. Som en utgångspunkt gäller att köparen blir ägare till fastigheten från den dag då bindande avtal om köpet träffats, vilket innebär att säljaren inte ska beskattas för fastighetsinnehavet efter avtalsdagen. I normalfallet regleras i köpekontraktet att äganderätten till fastigheten ska övergå till köparen först vid en senare tidpunkt. Enligt rättspraxis ska i detta fall säljaren vid den löpande beskattningen anses som ägare av fastigheten ända till den dag äganderätten övergår enligt särskild bestämmelse i köpekontraktet.²²⁴

Följden av äganderättsövergången är att samtliga intäkter och kostnader hänförliga till fastigheten redovisas av säljaren fram till äganderättens övergång, dvs. undertecknandet av kontraktet eller, om särskild äganderättsklausul finns, den i klausulen angivna tidpunkten.²²⁵ Tidpunkten för äganderättens övergång synes också styra vem av säljare respektive köpare som ska medges värdeminskningsskatt.²²⁶ Rättspraxis på området avser tiden före 1990 års skattereform.²²⁷ När det gäller den löpande beskattningen av fastigheter är lagreglerna, som inkluderar de om värdeminskningsskatt på byggnader m.m., oförändrade sedan tiden före skattereformen.

221. En fastighet kan avyttras genom försäljning, byte och liknande överlåtelser, 44 kap. 3 och 26 §§ IL. Vid försäljning är det normalt avtalstidpunkten som styr. Vid fastighetsreglering kan det vara annorlunda, se bl.a. SKV:s ställningstagande Kapitalvinst fastighet – avyttringstidpunkt vid fastighetsreglering och Rydin Svensk Skattetidning 2007, s. 725 ff. Jag har av utrymmesskäl valt att behandla enbart överlåtelse genom köp.

222. Bergström 1978, s. 182 ff.

223. Exempelvis Sandström 1967, s. 355 ff., Bergström 1978, s. 206 ff. och Melz 1986, s. 323 ff.

224. Se RÅ 1950 ref. 5, RÅ 1980 1:24, RÅ 1993 ref. 16 och Sandström 1967, s. 364 ff. respektive Melz 1986, s. 323.

225. Såväl statlig fastighetsskatt som kommunal fastighetsavgift ska betalas av den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten. I detta fall synes äganderätten ha strikt knutits till köpekontraktet. Skälet till detta är att härigenom kan SKV förtrycka nödvändiga uppgifter i inkomstdeklarationen utifrån uppgifter från inskrivningsmyndigheten, prop. 2007/08:27 s. 84 f. och 131.

226. Se RÅ 1950 ref. 5 II och Melz 1986, s. 324.

227. En närliggande fråga prövades i RÅ 2002 ref. 59. Fråga i målet var från vilken tidpunkt en innehavare av en näringsfastighet ska anses börja bedriva sin näringsverksamhet, förvärvet eller när ägaren faktiskt började bedriva verksamheten. Köpekontrakt tecknades samma år som tillträdet och äganderättsövergången ägde rum, medan den faktiska verksamheten började bedrivas först ett senare år. I målet uttalade HFD att en fastighetsägare anses bedriva sin näringsverksamhet redan från och med förvärvet av fastigheten. Domstolen behövde inte precisera om detta var kontraktstidpunkten eller tidpunkten för äganderättens övergång.

HFD har i RÅ 1993 ref. 16 som gällde hur man ska bedöma äganderättsövergången, uttalat att »det inte bör komma ifråga att de tillämpande myndigheterna frångår en princip som har stöd i en långvarig och fast praxis utan att kunna grunda detta på ändrad lagstiftning.»

SKV har i ett ställningstagande uttalat en annan uppfattning, nämligen att säljaren inte i något fall kan medges värdeminskingsavdrag eller liknande avdrag för tid efter avyttringstidpunkten.²²⁸ Med avyttringstidpunkt avser SKV i detta fall tidpunkten för bindande avtal. Några ändringar i övrigt vad gäller fördelningen mellan säljare och köpare av beskattningen av avkastningen synes SKV inte vilja göra.²²⁹ Som nämndes ovan avser rättspraxis på området tiden före 1990 års skattereform. Genom skattereformen har reglerna för kapitalvinstberäkning ändrats i vissa avseenden. En ändring är att medgivna värdeminskingsavdrag tidigare skulle reducera omkostnadsbeloppet men numera ska avdragen som utgångspunkt återföras i inkomstslaget näringsverksamhet.²³⁰ Båda teknikerna är till för att undanröja att anskaffningsvärdet dras av två gånger, vid dels den löpande beskattningen, dels kapitalvinstbeskattningen. Som jag ser det är inte denna ändring av sådan karaktär att den långvariga och fasta rättspraxis som gäller äganderättsövergången ska ändras av den tillämpande myndigheten. Huvudskälet för SKV:s nya ställningstagande synes vara att verket vill förhindra att de värdeminskingsavdrag som säljaren medges för tiden mellan köpekontraktets undertecknande och äganderättens övergång inte blir återförda. Problemställningen är ingalunda ny utan synes ha varit för handen även före 1990 års skattereform.²³¹ Således är inte heller detta ett argument för att vägra säljaren värdeminskingsavdrag under nämnda mellantid.²³²

Sammanfattningsvis är det avtalets utformning som styr när äganderätten ska anses ha övergått till säljaren. Detta får effekt inte bara för frågan vem som ska beskattas för den löpande avkastningen utan även för beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Någon särreglering finns inte avseende beräkning av kapitalunderlagen. Inte heller i förarbetena görs någon antydning om att det ska gälla ett annat synsätt i

228. SKV:s ställningstagande Värdeminskingsavdrag efter fastighetens avyttringstidpunkt.

229. SKV anför som skäl för sitt ställningstagande att kapitalvinstsystemet, som inkluderar reglerna om återföring av värdeminskingsavdrag, medför att när kapitalvinstberäkningen görs tas hela anskaffningsutgiften i anspråk vid beräkning av omkostnadsbeloppet och därmed är även avskrivningsunderlaget helt förbrukat.

230. Se dels anvisningspunkt 2 a till 36 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform, dels 26 kap. IL.

231. Melz 1986, s. 323.

232. En annan problemställning är om dagens regler om återföring av värdeminskingsavdrag innebär att säljaren ska återföra de värdeminskingsavdrag m.m. som denne medgett under mellantiden. I 26 kap. 2 § IL anges att vid avyttring ska vissa avdrag återföras. Detta är inte entydigt. Ser man till uttalandena i förarbetena synes tekniskiftet inte medföra någon ändrad syn avseende nu diskuterad fråga. Det anges endast att istället för att reducera omkostnadsbeloppet ska motsvarande belopp återföras i inkomstslaget näringsverksamhet, prop. 1989/90:110 s. 661. Materiellt är det naturligtvis inte tillfredsställande att en fastighetsägare kan medges dubbelavdrag. I denna fråga se vidare Rydin 2003, s. 239 ff.

detta avseende.²³³ Detta innebär, enligt min uppfattning, sammantaget att äganderättens övergång också har betydelse för när det skatterättsligt anses uppstå en fordran respektive skuld på obetald köpeskilling. Finns ingen särskild äganderättsklausul uppstår fordran när köpeavtalet undertecknas medan om sådan klausul finns uppstår fordran först vid den tidpunkt som anges i avtalet.

Stöd för detta går att finna i de tidigare reglerna om beräkning av underlag för förmögenhetsskatt. Synsättet var emellertid annorlunda när det gäller beräkning av arvsskatt. HD har uttalat att avtalsdagen är avgörande för äganderättens övergång när säljaren avlidit innan överlåtelsen blivit definitiv.²³⁴ Detta innebär att arvsskatten beräknades på köpeskillingsfordran och inte fastigheten. Frågan var inte om att redovisa båda tillgångarna utan endast endera av dem. Det saknar enligt HD betydelse om det i avtalet är intagit en äganderättsklausul.²³⁵ Detta innebär att det var skilda tillämpningar vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen å ena sidan respektive arvsbeskattningen å andra sidan.

4.4.2.3 Bokföringsmässig bedömning – fordrans uppkomst

Redan inledningsvis kan konstateras att några särskilda bestämmelser om när vinst eller förlust vid försäljning av en fastighet ska redovisas eller fordran till följd av avyttring av en fastighet ska redovisas som tillgång i företaget finns inte i varken BFL eller ÅRL. Vidare kan konstateras att den kompletterande normgivningen skiljer sig åt mellan K1-reglerna och allmänna regler både vad gäller teknik och resultat. Tyngdpunkten i det följande ligger därför på att visa på skillnaderna vid tillämpningen av de olika normerna. Som angetts tidigare kommer allmänna regler för enskilda näringsidkare att ersättas med K2-regler. Dessa regelverk torde i allt väsentligt vara desamma för olika företagsformer. Eftersom i K2-reglerna finns särskilda regler om fastighetsöverlåtelse har jag valt att även behandla dessa.

De *allmänna reglerna* ger inte någon direkt ledning om när en inkomst från en fastighetsförsäljning ska redovisas som intäkt.²³⁶ Enligt punkt 9 BFNAR 2001:3 ska säljaren inte längre redovisa tillgången i balansräkningen när den avyttrats. Samtidigt framgår av punkt 4 att förvärvaren ska redovisa en anläggningstillgång när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på denne.²³⁷ Ur principiell synvinkel bör

233. Prop. 1993/94:50 s. 226 ff. I RÅ 1997 ref. 5 II uttalade SRN att »(I) den mån annat inte följer av särskilda regler är den rimliga utgångspunkten att en viss placering bör – på motsvarande sätt som näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar – behandlas enhetligt, oavsett om det är fråga om ränta, tillämpning av RFL/ExpL eller värdeförändring.» HFD fastställde beslutet.

234. Se NJA 1968 s. 451 I och II samt 1970 s. 290

235. NJA 1995 s. 183, Linder, s. 383 och Silverberg 1996 s. 3 ff.

236. Det kan nämnas att när BFN år 2002 remitterade ett utkast till allmänt råd om redovisning av intäkter omfattade detta även intäktsredovisning vid försäljning av fastigheter. BFN föreslog att intäktsredovisningen normalt skulle ske vid tillträdet. Det ansågs vara vid den tidpunkten som väsentliga risker och förmåner övergår på köparen.

237. Punkt 4 BFNAR 2001:3. Jfr även Johansson, s. 135.

det föreliggande symmetri mellan avyttringstidpunkt och förvärvstidpunkt.²³⁸ Samtidigt som fastigheten är avyttrad uppstår en fordran, såvådan betalning inte sker samtidigt. Tidpunkten för fordrans uppkomst och då fastigheten inte längre ska redovisas bör också sammanfalla. Fastigheten ska ge upphov till *en* tillgång i bokföringen, varken mer eller mindre.

Vid överlåtelse av tillgångar är det ett antal händelser som inträffar som medför att risker och förmåner successivt övergår.²³⁹ Vid överlåtelse av tillgångar finns två viktiga referenstidpunkter, kontraktstecknandet och leveransen. I allmänhet anses inte ett kontrakt vara tillräckligt. Vid överlåtelse av svenska fastigheter är förhållandet delvis annorlunda eftersom avtalet är bindande i annan omfattning. Kontraktet är ofta förknippat med ett antal villkor, exempelvis en klausul om äganderättens övergång och betalning först vid tillträdet. I detta fall är det svårt att hävda att väsentliga risker och förmåner övergått redan vid kontraktstecknandet. Tillträdet kan jämföras med leverans av lös egendom.²⁴⁰ En viktig slutsats är att i normalfallet överensstämmer bedömningstidpunkterna för fast och lös egendom.²⁴¹

Ur ett redovisningsperspektiv är det därför anmärkningsvärt att företag redovisar fastighetsöverlåtelser på kontraktsdagen oberoende av om det finns en klausul om äganderättens övergång eller inte.²⁴² Skälet torde vara att företagen vill uppnå en överensstämmelse mellan bokföringen och inkomstbeskattningen. Som konstaterats ovan knyts emellertid beskattningen till olika tidpunkter när det gäller vinst- och förlustberäkning respektive den löpande beskattningen.

Inom ramen för *K2-reglerna* har frågan reglerats på ett mer tydligt sätt. Utgångspunkten är densamma som enligt allmänna regler, dvs. att såväl intäktssom tillgångsredovisningen knyts till tidpunkten för när väsentliga risker och förmåner ska anses ha övergått. Beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust vid avyttring av fastighet som klassificeras som anläggningstillgång ska normalt göras vid tidpunkten för förvärvarens tillträde. Detta är en normalitet varför även andra tidpunkter kan förekomma. Enligt punkterna 6.30 och 7.12 BFAR 2008:1 får realisationsvinst vid avyttring av fastighet tidigareläggas och istället redovisas på kontraktsdagen. Denna förenklingsregel innebär att även om väsentliga risker och förmåner inte övergått får vinst eller förlust redovisas i resultaträkningen.²⁴³

När det sedan gäller frågan om vilka tillgångar som enligt *K2-reglerna* ska redovisas knyts också detta till övergången av väsentliga risker och

238. Detta förutsätter att parterna tillämpar samma redovisningsnormer. I annat fall kan förhållandet bli annorlunda, båda två kan redovisa fastigheten som tillgång respektive ingen av dem redovisar fastigheten.

239. Bergström 1978, s. 182 ff.

240. Frågan om när väsentliga risker och förmåner ska anses ha övergått är intressant och kan utvecklas ytterligare men ryms inte i denna avhandling.

241. I vissa undantagsfall kan inträffa att redovisningstidpunkterna för intäktssom tillgångsredovisning inte sammanfaller, SamRoB del 2 s. 48 f.

242. Detta konstaterande bygger på egen erfarenhet från kurser och rådgivning.

243. Se vidare punkterna 7.12–7.13 BFAR 2008:1 och framför allt kommentarerna till dem.

förmåner, punkt 9.2 BFNAR 2008:1. Även i detta fall knyts redovisningen till tillträdet. Således råder samstämmighet mellan redovisningen i resultat- respektive balansräkning.²⁴⁴ Om företaget väljer att istället redovisa realisationsvinst eller realisationsförlust redan på kontraktsdagen kan en skillnad uppstå. Noterbart är att även när det gäller tillgångsredovisningens knytning till tillträdet är detta ett normalitetskrav. Skillnaden är att det inte i detta fall anges någon uttrycklig alternativ redovisningstidpunkt. Endast i undantagsfall torde det därför vara möjligt att avvika från att låta tillträdet styra redovisningstidpunkten.

Normalitetskravet torde i och för sig ta sikte på hur det i allmänhet förhåller sig med fastighetsöverlåtelse, nämligen att i avtalet infogats en äganderättsklausul.²⁴⁵ Finns ingen klausul kan jag inte se att det allmänna rådet hindrar att tillgångsredovisningen knyts till avtalstidpunkten. Just när det gäller fastighetsöverlåtelse synes en utgångspunkt ha varit att kunna uppnå en överensstämmelse mellan bokföring och inkomstbeskattningen.²⁴⁶

Vad slutligen avser tidpunkten för redovisning av en fordran på grund av avyttring av en fastighet konstaterades ovan att enligt allmänna regler sammanfaller denna med tidpunkten för redovisning av realisationsvinster. Något skäl att tro att BFN haft annan avsikt med K2-reglerna går inte att finna.

Regleringen i K2-reglerna är dock både fullständig och oklar. I den allmänna regleringen om tillgångsredovisning anges att sådana tillgångar som inte är särskilt uppräknade ska redovisas när äganderätten övergår civilrättsligt.²⁴⁷ Vad detta innebär specificeras inte i det allmänna rådet, men utifrån ordalydelsen synes det ta sikte på bl.a. fordringar. Förutom lånefordringar inryms även kundfordringar och andra fordringar till följd av försäljning av tillgångar.

HD har beträffande överlåtelse av fastigheter uttalat att en fordran uppstår civilrättsligt redan på kontraktsdagen.²⁴⁸ Utifrån en tolkning av det allmänna rådet leder detta till att säljaren ska redovisa fordran på grund av överlåtelse av fastigheten redan på kontraktsdagen. Väljer företaget att knyta tillgångsredovisningen till tillträdet, som är den normala tidpunkten, redovisar företaget två poster som emanerar ur samma tillgång. Detta kan inte ha varit avsikten och resultatet blir inte logiskt. Å andra sidan kan hävdas att samtidigt som fordran uppstår uppkommer en skuld motsvarande »leverans» av fastigheten.²⁴⁹

244. I detta fall kan även uppstå en samstämmighet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen såväl när det gäller tidpunkten för redovisning av vinst och förlust som tillgångsredovisningen.

245. Detta antagande bygger främst på egen erfarenhet vad gäller arbete med redovisning av fastighetsöverlåtelse.

246. Jfr punkterna 7.12 och 7.13 BFNAR 2008:1 och kommentarerna till punkterna.

247. Det finns ingen särskild reglering om fordringar utan dessa räknas till annan tillgång än de som är särskilt uppräknade, jfr punkt 9.2 BFNAR 2008:1.

248. Fråga var om beräkning av underlaget för arvskatt, närmare bestämt om fastigheten eller fordran skulle tas upp. Det var naturligt att inte båda skulle ingå i underlaget för arvskatt. Se närmare om domen, NJA 1995 s. 183, i avsnitt 4.4.2.2.

249. Enligt punkt 17.2 BFNAR 2008:1 ska ett företag redovisa en skuld om det har ett åtagande till följd av ett avtal och det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Någon påverkan på eget kapital uppstår därmed inte. Faktum kvarstår att regelverket ger en onödig osäkerhet och otydlighet.

Enligt *K1-reglerna* ska en fastighet tas upp i balansräkningen när företaget fått tillträde till den.²⁵⁰ Säljs en fastighet ska skillnaden mellan ersättningen och det bokförda värdet redovisas som intäkt eller kostnad. Det specificeras däremot inte när intäkt eller kostnad ska redovisas. Det anges inte heller när fastigheten inte längre ska tas upp i balansräkningen. Är en fråga oreglerad ska vägledning sökas i de principer som det allmänna rådet ger uttryck för, förenklings- och beskattningsprincipen.

Både vad gäller innebörden av att en tillgång är såld och när den inte längre ska tas upp i balansräkningen kan för redovisningsfrågans lösning ledning sökas i dels regleringen om tidpunkten för när fastigheten ska tas upp i balansräkningen, dels den skatterättsliga redovisningen. I de fall det finns en klausul om att äganderätten övergår vid tillträdet finns det enligt min uppfattning inget hinder att säljaren knyter redovisning i såväl resultat- som balansräkning till tillträdet. Systematiken ger stöd för detta. Intäktsredovisningen är knuten till två händelser, vilka båda måste vara uppfyllda. Dels ska leverans ha skett, dels ska betalning vara gjord eller en fordran föreligga.²⁵¹ Samtidigt blir det överensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen vad gäller tillgångsredovisningen men en skillnad när det gäller redovisning av intäkt respektive kapitalvinst eller kostnad respektive kapitalförlust.

Bedömningen blir mer problematisk om det inte finns någon klausul om äganderättens övergång. Ur köparens perspektiv saknar klausulen betydelse, redovisningstidpunkten är fast knuten till tillträdet. En skillnad finns mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. Det kan hävdas att tidpunkten för när säljaren inte längre ska redovisa fastigheten och när köparen ska ta upp tillgången i bokföringen ska sammanfalla. I bedömningen måste man också ha med sig det övergripande förenklingssyftet och anpassning av redovisningsreglerna till skattereglerna. Det senare talar för att säljaren ska redovisa försäljningen vid kontraktstidpunkten och att fastigheten vid samma tidpunkt inte längre ska tas upp i balansräkningen. Regleringen är mycket oklar, men i avsaknad av regler är min uppfattning att den skatterättsliga bedömningen får en avgörande betydelse för tolkningen av *K1-reglerna*.

Någon särskild reglering finns inte i det allmänna rådet om när en fordran på grund av avyttring av en fastighet ska anses ha uppkommit. Systematiken i det allmänna rådet är att en fordran föreligger på grund av varuförsäljning när två villkor är uppfyllda, leverans ska ha skett och det ska föreligga en fordran, dvs. det ska finnas en faktura eller liknande handling.²⁵² Det finns

250. Punkterna 6.5, byggnad, och 6.19, mark, BFNAR 2006:1. När det gäller byggnadsinventarier finns ingen särskild reglering utan redovisningstidpunkten knyts till leveransen, jfr punkt 6.29 i samma allmänna råd.

251. En fordran föreligger först när företaget fakturerat försäljningen, se punkt 7.1 BFNAR 2006:1.

252. Se vidare Nilsson Svensk Skattetidning 2006, s. 708 ff. respektive Brockert och Nilsson 2007.

således ingen samordning mellan tillgångsredovisning och en fordrans uppkomst. Fastighetsöverlåtelsen är omgärdad av formalia, bl.a. ska det finnas ett skriftligt avtal. Detta måste i nu aktuellt sammanhang kunna jämföras med en faktura. För fastighetsöverlåtelsen innebär detta, beroende på kontraktets utformning, att fordran uppkommer samtidigt som fastigheten anses »levererad», dvs. vid kontraktstillfället eller tillträdet.

4.4.3 Skatterättslig bedömning – avgränsningsproblematiken

I 13 kap. 7 § IL räknas särskilt upp kundfordringar och liknande tillgångar, fordringar på grund av avyttring av inventarier m.m. Fordringar på grund av avyttring av fastigheter nämns inte. Slutsatsen man kan dra av detta är att sådana fordringar inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare.

Det kan anföras skäl både för och mot denna lösning. Kapitalvinst och kapitalförlust på näringsfastigheter räknas inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital. Det är inte ologiskt att vinster och förluster på fordringar som ersätter en näringsfastighet behandlas på motsvarande sätt. I detta fall är det relevant att jämföra med motsvarande situation om istället näringsbetingade andelar avyttras. Kapitalvinst är inte skattepliktig och kapitalförlust inte avdragsgill. Fordran som uppstår vid avyttring av sådana tillgångar omfattas inte varken av skattefrihet eller avdragsförbud. Däremot har införts ett avdragsförbud för kapitalförluster som avser vissa fordringar inom bl.a. intressegemenskaper, 25 a kap. 19 § IL. Skälet till denna avdragsbegränsning är att motverka att det uppkommer asymmetrier, dvs. att kapitalvinster är skattefria medan kapitalförluster kan dras av.²⁵³ Detta är emellertid en helt annan fråga som inte har relevans för avgränsningen av den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet.

En näringsfastighet räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Avkastningen från fastigheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och tillgången ingår i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Ur denna synvinkel bör även en fordran på grund av avyttring av en näringsfastighet räknas som tillgång i näringsverksamheten. I annat fall medför försäljning av en näringsfastighet att exempelvis kapitalunderlaget för expansionsfond reduceras med fastighetens värde. När fordringsbeloppet betalas och pengarna tas upp i näringsverksamheten är det skatterättsligt fråga om ett kapitaltillskott.²⁵⁴ Märkliga resultat

253. Utan dessa regler skulle moderbolag i större utsträckning låna ut pengar till sina dotterbolag än att göra kapitaltillskott. Vinster skulle därefter realiseras utan beskattning genom avyttring av aktierna medan förluster skulle realiseras genom avyttring av fordringsrätterna. Utan ifrågakommande begränsningsregel är en sådan förlust avdragsgill. En faktisk asymmetri skulle uppstå. Se vidare SOU 2001:11 s. 178 och prop. 2002/03:96 s. 135 ff.

254. Härvid förutsätts att kapitaltillskottet görs för att varaktigt öka kapitalunderlaget i näringsverksamheten, jfr 33 kap. 8 § IL.

kan uppstå. Sammantaget är det mer materiellt korrekt att låta fordringar på grund av avyttring av näringsfastigheter ingå i näringsverksamheten. Det kan inte heller anses systemfelaktigt.²⁵⁵ Ordalydelsen i 13 kap. 7 § IL är emellertid klar och ger inget sådant utrymme.

4.4.4 Bokföringsmässig bedömning – avgränsningsproblematiken

Fordringar som hör till näringsverksamheten ska bokföras som tillgång i företaget. Det finns ingen särskild avgränsningsregel för fordringar på grund av avyttring av fastigheter utan på motsvarande sätt som gäller för andra tillgångar är det tillgångens värde för företaget och dess användning som styr. Jag kan i detta sammanhang inte se någon skillnad om det är lös eller fast egendom som avyttras. Fordran som uppstår på grund av att en tillgång avyttras hör till företaget och ska därför bokföras.²⁵⁶ Den underliggande transaktionen styr avgränsningen.

För företag som tillämpar K1-reglerna är regleringen annorlunda. Som framgår ovan i avsnittet om lånefordringar ska bokföras endast sådana lånefordringar som skatterättsligt ska räknas som tillgång i företaget. Eftersom fordringar på grund av avyttring av fastigheter skatterättsligt inte räknas som tillgång i näringsverksamheten ska de inte heller bokföras i företaget. K1-reglerna bygger på ett omvänt samband och det föreligger i detta fall.

4.4.5 Avgränsningsproblematiken – sammanfattande bedömning

Bokföringens betydelse för när en fordran anses uppstå och om den ska räknas som tillgång i näringsverksamheten kan sammanfattas enligt följande.²⁵⁷

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Fordrans uppkomst		X	X	
Fordran i näringsverksamheten		X	⊗	

255. Ser man på den tillämpning som gällde före 1990 års skattereform synes det inte ha funnits något principiellt hinder mot att räkna denna typ av fordringar till näringsverksamheten, se bl.a. Sandström, 1951, s. 515 ff.

256. Naturligtvis kan även denna typ av tillgångar ändra karaktär och övergå till att klassificeras som lånefordran.

257. ⊗ Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna.

I inkomstslaget näringsverksamhet delas tillgångarna in i kapitaltillgångar och andra rörelsetillgångar. De sistnämnda är särskilt uppräknade och dit räknas bl.a. lagerfastigheter. Andra fastigheter är kapitaltillgångar. Vinst och förlust beräknas enligt särskilda skatterättsliga bestämmelser. Även beskattningstidpunkten bestäms uteslutande efter en särskild skatterättslig reglering. Däremot finns inga särskilda bestämmelser om den löpande beskattningen. Enligt rättspraxis följer den löpande beskattningen äganderättens övergång. Finns en särskild klausul i överlåtelseavtalet om äganderättens övergång följer den löpande beskattningen denna. I annat fall knyts äganderättsövergången till den skatterättsliga avyttringstidpunkten. Motsvarande gäller enligt min uppfattning för tidpunkten för fordrans uppkomst.

I bokföringen finns ingen så klar linje som gäller skatterättsligt. Detta gäller framför allt beroende på att det finns olika normgivningar och dessa har olika utgångspunkter. Enligt de allmänna reglerna är, enligt min uppfattning, tillträdet normalt den tidpunkt då väsentliga risker och förmåner övergår på köparen. Detta medför att en överensstämmelse uppnås med den skattemässiga redovisningen.

När det gäller den nya normgivningen synes denna i allt väsentligt ge möjlighet till en anpassning till den skatterättsliga bedömningen. En reflektion som är särskilt värd att notera är att K1- och K2-reglerna ställer betydligt större krav på normgivaren. När det gäller framför allt K2-reglerna finns en otydlighet i systematiken som onödigt försvårar tillämpningen. Denna torde vara en effekt av att BFN velat anpassa normgivningen till den skatterättsliga regleringen samtidigt som man inte velat avvika i alltför hög grad från allmänna redovisningsprinciper. Skattereglerna är samtidigt otydliga vilket gör det extra svårt för normgivaren.

Den skatterättsliga avgränsningsfrågan avgörs uteslutande utifrån ett skatterättsligt perspektiv. Området omfattas inte av det rättsliga sambandet mellan bokföring och skatterättslig inkomstberäkning. Avgränsningsregeln för tillgångar är klar och denna typ av fordringar kan, även om det är principiellt felaktigt, aldrig räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Systematiken medför att när fastigheten är avyttrad ska varken den eller fordran som uppstår vid avyttringen längre redovisas som tillgång i näringsverksamheten. Effekten kan bli att näringsidkaren exempelvis tvingas återföra avsättning till expansionsfond respektive att negativ räntefördelning aktualiseras. När fordran betalas kan kapitalunderlaget åter igen vara intakt. Ur principiell synvinkel bör en fordran av ifrågavarande slag räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Vad slutligen avser bokföringen är det genomgående olika lösningar beroende på vilken normgivning som det enskilda företaget tillämpar. Vad gäller avgränsningen av fordringar p.g.a. avyttring av fastighet kan jag konstatera att K1-reglerna även på denna punkt lyckats skapa ett omvänt och praktiskt samband. Detta är möjligt genom att lagstiftaren i detta fall gett utrymme för normgivaren att på ett helt annat sätt anpassa normgivningen till skattelagstiftningen. Tillämpar den enskilde näringsidkaren allmänna

regler ska en fordran på grund av avyttring av fastighet som är anläggningstillgång räknas som tillgång i näringsverksamheten. Därigenom uppstår en skillnad mellan bokföringen och den skatterättsliga avgränsningen vilket medför att företaget måste göra skatterättsliga justeringar. Det gäller både avkastningen, ränta, och beräkningen av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

4.4.6 Särskilt om fordran på grund av upplåtelse av avverkningsrätt

4.4.6.1 Inledning

En skogsägare kan avyttra skog på många olika sätt. Denne kan exempelvis avyttra själva fastigheten med den på rot stående skogen eller skogsprodukter.²⁵⁸ En annan vanlig överlåtelseform är att ägaren upplåter avverkningsrätt till skog. Ersättning för upplåten avverkningsrätt är skattepliktig intäkt av skogsbruk och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I IL finns en särskild bestämmelse som ger den skattskyldige rätt att som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året.²⁵⁹ Fråga är om en betalningsprincip. Vissa villkor måste vara uppfyllda för att principen ska få tillämpas. Är inte villkoren uppfyllda ska ersättningen tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Motsvarande gäller i de fall den skattskyldige väljer att avstå från att tillämpa nämnda bestämmelse.

Om skog överläts utan omedelbar betalning uppstår en fordran. Huvudsyftet i detta avsnitt är att analysera när fordran på grund av upplåten avverkningsrätt kan räknas som tillgång i näringsverksamheten. Först måste avgöras när en fordran anses uppstå och därefter hur fordringen anses påverka dels beskattningen av eventuell ränteintäkt, dels kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Innan jag kommer in på den skatterättsliga behandlingen måste översiktligt diskuteras vilka avtal som kan klassificeras som avverkningsrätt. Detta är en absolut förutsättning för förståelsen av övriga delar. I nästa avsnitt redogör jag därför för avverkningsrättens civilrättsliga status och vilka olika typer av transaktioner som kan jämföras med avverkningsrätt.

Därefter analyseras de bokföringsmässiga avgränsningsfrågorna. En särskilt viktig dimension i detta fall är K1-reglerna. Eftersom denna normgivning på många punkter skiljer sig från de allmänna reglerna redovisas dessa särskilt. Några särskilda uttalanden om hur en upplåten avverkningsrätt ska hanteras i bokföringen finns inte. Därför ges frågan relativt stort utrymme i avhandlingen. Vidare är frågan principiellt viktig och intressant för ca 250 000 enskilda skogsägare.

258. Avyttring av virke och andra skogsprodukter är ur redovisnings- och inkomstskatteperspektiv inget annat än en varuleverans.

259. För en utförlig diskussion om bestämmelsen se Rydin Skattenytt 2007, s. 439 ff.

Avslutningsvis redogörs för de inkomstskatterättsliga konsekvenserna, dels periodiseringsfrågan, dels hur tillgången ska hanteras i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

4.4.6.2 Avverkningsrättens civilrättsliga funktion

Med nyttjanderätt avses allmänt sett en av annan än fastighetsägare utövad rättighet att begagna fastighet på ett sätt som inte innebär ett ingrepp i fastighetens substans. Nyttjanderättsavtalen är ofta av varaktig karaktär.²⁶⁰

Till skillnad mot många andra nyttjanderätter är det specifika för avverkningsrätten att nyttjanderättshavaren får tillgodogöra sig substans – skog – som tillhör fastigheten. Nyttjanderättshavaren kan inte sägas bruka marken.²⁶¹ Avverkningsrätterna påminner i flera avseenden om ett köp. En skillnad mot köp är att det inte är fastighetsägaren utan rättighetshavaren som skiljer substansen från fastigheten. Ur civilrättslig synvinkel är dock rätten att avverka skog på annans fastighet, s.k. avverkningsrätt, en form av nyttjanderätt.²⁶² Vad som är specifikt för avverkningsrätten i förhållande till många andra nyttjanderätter är att den är begränsad till såväl innebörd som omfattning.

Avtal om upplåtelse av avverkningsrätt är vid andra upplåtelser än av staten inte bindande längre än fem år.²⁶³ Har nyttjanderättshavaren inte avverkat vid avtalstidens utgång kan nyttjanderätten förfalla. Rätten att avverka är normalt begränsad till visst område. Nyttjanderättshavarens möjligheter är starkt begränsade och fastighetsägaren får utan inskränkning förfoga över fastigheten i övrigt.

Den typiska avverkningsrätten är rotposten. Karaktäristiskt är att skogsägaren låter märka ut och mäta upp (stämpla) träd på rot inom ett specifikt område. Därefter upprättas en stämplingslängd i vilken virkesinnehållet redovisas. Den utmärkta och uppmätta posten lämnas därefter ut för upplåtelse. Nyttjanderättshavaren ansvarar för huggning, utforsling m.m. Ersättningen avser den rotstående skogen och nyttjanderättshavaren står själv risken för vilken mängd virke som kan utvinnas genom rotposten. Skadas virket genom brand, insektsangrepp eller på annat sätt sker ingen reducering av ersättningen. Detsamma gäller om nyttjanderättshavaren inte avverkar inom den avtalade tiden. Samtidigt tillkommer tillväxten under avtalstiden nyttjanderättshavaren. Skogsägaren erhåller ersättning för nytt-

260. Bengtsson och Victorin, s. 25 ff. Beträffande avverkningsrätters civilrättsliga funktion se Rydin Skattenytt 2007, s. 443 ff.

261. Bengtsson och Victorin, s. 283.

262. 7 kap. 3 § JB.

263. I äldre litteratur har diskuterats om en kortvarig avverkningsrätt, begränsade till en tid uppemot ett år skulle ur obligationsrättslig synvinkel vara att hänföra till köp av lös egendom, närmare bestämt s.k. leveransvirke. Ett sådant synsätt strider dock mot den klara ordalydelsen i 7 kap. 3 § JB. Ur såväl skatterättslig som civilrättslig synvinkel blir effekterna helt olika beroende på hur transaktionen klassificeras. I NJA 1979 s. 451, som gällde ett avtal med en löptid på cirka tre år, uttalade HD att varken avtalstid eller villkoren i övrigt gav anledning att bedöma avtalet på annat sätt än som en avverkningsrätt. I NJA 1986 s. 136 var avtalstiden cirka 18 månader och även det var tillräckligt.

janderättshavarens rätt att avverka rotposten och betalning kan helt eller delvis ske redan i samband med att upplåtelsen avtalas.

Andra former av avverkningsrätt är s.k. avverkningsuppdrag och leveransrotköp.²⁶⁴ Det kan betonas att även för dessa upplåtelseformer är det enligt kontraktet köparen som åtagit sig att ombesörja huggning m.m. och i första hand svara för därav föranledda kostnader. Till skillnad från rotposten bestäms virkesvolymen genom inmätning av det avverkade virket. Sådan inmätning sker normalt i samband med leverans till sågverk eller annan uppköpare. Ersättningen kan utifrån beräknad mängd virke bestämmas på olika sätt.²⁶⁵ Gemensamt är att ersättningens storlek bygger på mängden inmätt virke. Har inget annat avtalats står skogsägaren risken att skogen skadas genom brand eller liknande händelse innan nyttjanderättshavaren avverkat. I sådant fall blir inget virke inmätt. Motsvarande blir fallet om virket visar sig skadat genom exempelvis insektsangrepp eller att nyttjanderättshavaren av något skäl inte avverkar inom nyttjanderättsperioden. Således kan konstateras att ur förmåns- och risksynvinkel finns en skillnad mellan å ena sidan rotposten och å andra sidan avverkningsuppdraget och leveransrotköpet.

4.4.6.3 Avverkningsrätter – inkomstskatterettsligt perspektiv

I IL finns ett antal olika särregler för skogsbruket. Reglerna tar främst sikte på olika former av avsättningar. Beträffande intäktsredovisningen är förhållandet annorlunda. Utgångspunkten är att inkomsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. I IL finns endast en särskild bestämmelse om intäktsredovisning av skogsinkomster, 21 kap. 2 § IL som ger uttryck för en betalningsprincip. Två villkor måste vara uppfyllda för att bestämmelsen, vars tillämpning är frivillig, ska få tillämpas. För det första måste det vara fråga om en avverkningsrätt. Uppfyller inte avtalet villkoren för en avverkningsrätt kommer avtalet att bedömas som leveransvirke.²⁶⁶ För det andra ska betalning ske under flera år.²⁶⁷ Skatterettsligt behöver inte redovisas någon fordran på ännu inte till betalning förfallna belopp.²⁶⁸

Är inte villkoren i nämnda bestämmelse uppfyllda ska intäkten redovisas enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL, dvs. enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Detta gäller även de enskilda näringsidkare som

264. Sådana avtal är skattemässigt att jämställa med upplåtelse av avverkningsrätt. Se bl.a. RÅ 1970 not. 1373, och Rydin 2007, s. 439 ff.

265. Ett år att köpare och säljare bestämmer ett fast nettopris per kubikmeter. Ett annat sätt är att ett bruttopris bestäms med ledning av gällande prislister från vilket avdrag görs för avverkningskostnaderna. Dessa kan antingen utgöras av faktiska kostnader eller av ett fast pris per kubikmeter.

266. Med leveransvirke avses av skogsägaren själv, alternativt genom uppdrag till annan, avverkat virke.

267. Med flera avses två eller fler år och det är inget som hindrar att en första betalning görs avverkningsåret medan den nästföljande betalningen görs år 5.

268. För ytterligare diskussion om regeln se Rydin 2007, s. 439 ff. respektive Antonsson och Rydin, s. 191 ff.

väljer att tillämpa K1-reglerna även om redovisnings sättet strider mot bokföringsmässiga grunder.

Således kan skogsägaren välja att antingen enligt 21 kap. 2 § IL redovisa intäkten i takt med betalningen eller enligt den allmänna inkomstberäkningsregeln i 14 kap. 2 § IL. I det senare fallet är således periodiseringen i bokföringen av avgörande betydelse. Detta gäller både för intäktsredovisning och när fordringen ska tas upp. Denna fråga behandlas i nästa avsnitt.

4.4.6.4 Avverkningsrätten ur ett bokföringsperspektiv

En enskild näringsidkare kan idag välja att följa antingen allmänna regler eller K1-reglerna. Tyngdpunkten i det följande ligger därför på att visa på skillnaderna vid tillämpningen av de olika normerna. Först redogör jag för allmänna regler och därefter K1-reglerna.

Som framgår ovan är en avverkningsrätt civilrättsligt en nyttjanderätt. Oberoende av vilken typ av avverkningsrätt det är fråga om blir fastighetsägaren bunden av avtalet vid undertecknandet av kontraktet eller den tid som särskilt bestäms. Efter denna tidpunkt är fastighetsägarens rådighet över fastigheten inskränkt såtillvida att ägare inte kan avverka den skog som omfattas av avverkningsrätten. En inte orimlig utgångspunkt är därför att intäktsredovisningen och fordringens uppkomst enligt *de allmänna reglerna* bör följa vad som allmänt gäller för hyresavtal och liknande. Ledning kan sökas i första hand i de principer som kommer till uttryck i BFN:s normgivning om leasing.²⁶⁹

Finansiella rapporter bör spegla transaktionernas ekonomiska innebörd och inte enbart dess juridiska form. Dessa överensstämmer inte alltid.²⁷⁰ Ett formellt synsätt innebär att intäkt från avverkningsrätter ska periodiseras på samma sätt som andra nyttjanderätter.²⁷¹ Avverkningsrätterna förekommer i olika former och det är viktiga skillnader i den ekonomiska innebörden av respektive avtalstyp.²⁷² Detta bör spegla intäktsredovisningen och från vilken tidpunkt fordran anses ha uppstått. Därför måste vid intäktsredovisningen företagen som utgångspunkt skilja mellan å ena sidan rot-post och å andra sidan avverkningsuppdrag och leveransrotköp.

Vad som är typiskt för nyttjanderätten är att fastighetsägaren successivt tillhandahåller en prestation, upplåtelse av mark, lokal m.m. I rätts-

269. BFNAR 2000:4. Det allmänna rådet behandlar olika former av hyresavtal, exempelvis hyresavtal inom fastighetsbranschen. Dock undantas avtal som avser exploatering och utnyttjande av naturresurser, exempelvis skog, avsnitt 1 i vägledningen. Någon annan normgivning på området finns inte varför vägledning kan sökas i denna.

270. Punkt 35 Föreställningsramen respektive Artsberg 2003, s. 229.

271. Enligt punkt 4.2 BFNAR 2000:4 ska garanterad ersättning till följd av nyttjanderättsavtal normalt redovisas linjärt under nyttjandeperioden även om betalningarna varierar. Avsikten är att redovisningen ska visa hur intäkten de facto intjänas under nyttjandeperioden. Det torde dock vara möjligt att använda en annan redovisningsmetod som bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelarna på grund av avtalet ändras över tiden. Är ersättningen variabel ska den intäktsföras i takt med att den kan bestämmas. Detta är naturligt eftersom ersättning inte kan beräknas förrän vissa förhållanden inträtt.

272. Se avsnitt 4.4.6.2.

praxis har ersättning som utgår för att ett företag ska avstå från att utföra en insats av något slag ansetts vara en inkomst som omedelbart ska tas upp som intäkt.²⁷³ Detta gäller även om avståendet avser flera år. Enligt min uppfattning skiljer sig avverkningsrätten från detta. Utifrån ett nyttjanderättsperspektiv är det svårt att se avverkningsrätten som ett avstående från en insats.

Rotposten har stora likheter med andra nyttjanderätter där ersättningen betalas redan i samband med kontraktstecknandet.²⁷⁴ I RÅ 2002 ref. 84 var frågan hur engångsersättning för upplåtelse under 25 år av mark för vindkraftverk skulle intäktsredovisas. Två alternativa sätt att periodisera intäkten var aktuella, antingen skulle hela ersättningen tas upp som intäkt vid avtalstecknandet eller så skulle beloppet periodiseras över avtalets löptid. SRN ansåg att sådana intäkter ska periodiseras linjärt över avtalstiden. HFD fastställde nämndens förhandsbesked. Detta synsätt har sedermera kommit till uttryck i flera olika sammanhang.²⁷⁵ Tillämpas synsättet på rotposten, vilket enligt min uppfattning är tveksamt, ska intäkten fördelas på den tid som avverkningsrätten gäller, dvs. fem år om inte kortare tid avtalats.

Sker avverkning tidigare än vad som avtalats bör hela beloppet tas upp när slutavverkning har skett. Detta återspeglar på ett bättre sätt hur de ekonomiska fördelarna uppstår. Ett sådant synsätt påminner också om vad lagstiftaren anförde i förarbetena när fler företag fick möjlighet att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder istället för enligt kontantmetoden. Lagstiftaren uttalade att bokföringsmässig redovisning medför intäktsföring i takt med avverkningen, dock senast för det år avverkningsrätten förfaller.²⁷⁶

Syftet med en avverkningsrätt är att nyttjanderättshavaren ska förvärva virke och andra skogsprodukter. Den avgörande skillnaden mellan försäljning av sådana produkter och en upplåtelse av avverkningsrätt är, förutom den formella innebörden av avtalen, att i det senare fallet ombesörjer köparen avverkning m.m. Trots dessa skillnader finns ur ekonomisk synvinkel likheter mellan de båda förvärvsformerna. Därför är en analog tillämpning av principerna för intäktsredovisning vid varuförsäljning lämplig.²⁷⁷ Det kan hävdas att samtliga ekonomiska risker och fördelar som kan hänföras till den utmärkta och uppmätta posten vid kontraktstecknandet gått över på nyttjanderättshavaren.²⁷⁸ Avtalets totala utfall är bestämt redan

273. Se bl.a. RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2005 ref. 49.

274. Rotposten innebär att skogsägaren tecknar ett nyttjanderättsavtal och därefter är dennes insatser små. Ersättning bestäms på förhand och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Dessutom kan den betalas helt eller delvis i samband med kontraktstecknandet.

275. Se bl.a. BFN:s yttrande den 1 december 2004 till HFD och SKV:s skrivelse Inkomst från naturvårdsavtal.

276. SOU 1946:29, s. 205 f. och prop. 1951:191 s. 167.

277. Sådana inkomster ska redovisas som intäkt när företaget överlåtit de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen och inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, punkt 20 BFNAR 2003:3.

278. En rotpost innebär att nyttjanderättshavaren står hela risken för hur mycket virke som slutligen förväras samtidigt som denne kan tillgodogöra sig avkastningen under upplåtelse-tiden.

vid kontraktstecknandet. Med köprättsliga termer är tiden inne för godsets avlämnande. Varorna kan sägas vara avlämnade när säljaren, i detta fall skogsägaren, slutat ta befattning med varorna och köparen, i detta fall nyttjanderättshavaren, kommit i verklig besittning av varorna.²⁷⁹ Nyttjanderättshavaren har om inget annat är avtalat möjlighet att avverka direkt efter avtalstidpunkten. Detta synsätt innebär att prestationen anses ha skett och intäkten ska omedelbart tas upp. SKV, som inte gör någon skillnad mellan rotposten respektive avverkningsuppdrag och leveransrotköp, anser att intäkten enligt kontraktet ska redovisas för det beskattningsår som avtalet har daterats. Har full betalning då inte skett ska en fordran redovisas för resterande belopp enligt kontraktet.²⁸⁰

Obligationsrättsligt är fastighetsägaren bunden av avtal om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp redan vid undertecknandet av kontraktet eller den tid som särskilt bestäms. Ett formellt synsätt utifrån transaktionens civilrättsliga innebörd innebär att intäkt även från upplåtelse i form av avverkningsuppdrag eller leveransrotköp ska periodiseras på samma sätt som andra nyttjanderätter. Vad som är specifikt i dessa fall är att skogsägaren står hela eller en stor del av risken. Ersättningen bestäms först när virket avverkats och inmätts. Sker ingen avverkning eller inmätning uteblir intäkten.²⁸¹ Nettoersättningen kan sägas vara variabel. Sådana ersättningar intäktsförs löpande.²⁸² För skogsägaren innebär detta i takt med inmätningen.

På motsvarande sätt som gäller för rotposten kan vid intäktsredovisning av avverkningsuppdrag eller leveransrotköp en jämförelse göras med principerna för intäktsredovisning vid varuförsäljning. Det är först vid inmätningen som väsentliga risker och förmåner kan anses ha övergått och det är först vid denna tidpunkt som avtalets totala utfall kan bestämmas. Oberoende av vilket synsätt som tillämpas ska ersättningen intäktsföras löpande i takt med avverkning och inmätning. Varken den omständigheten att fastighetsägaren är bunden av avtalet eller att dennes rådighet över fastigheten är inskränkt ändrar detta förhållande.²⁸³

En inte ovanlig och i detta sammanhang intressant situation är den då nyttjanderättshavaren gör en delbetalning. Denna kan ske innan nyttjanderättshavaren avverkat. Frågan är om inkomsten ska hanteras som ett förskott eller tas upp som intäkt. I RÅ 1970 Fi 1373 fick skogsägaren ett förskott i förhållande till avverkad mängd. HFD ansåg att ifrågakvarande

279. Hellner m.fl. 2006, s. 52 ff.

280. Handledning i skogsbruksbeskattning, s. 61 f. Norberg anser att i vissa fall kan avtal om nyttjanderätt där engångsersättning ska betalas när avtalet ingås jämföras med en avyttring, Norberg 2003, s. 513 f.

281. Samtidigt kan avverkningskostnaden bestämmas schablonmässigt till ett fast pris per enhet. Över- eller understiger den verkliga avverkningskostnaden den schablonmässigt bestämda kommer nyttjanderättshavaren att göra en vinst eller förlust i det avseendet.

282. Punkt 4.2 BFAR 2000:4.

283. SKV har uttalat att vid leveransrotköp ska en intäkt redovisas först när fordringens belopp är känt vilket verket anser vara fallet vid inmätningen, Handledning i skogsbruksbeskattning, s. 16 f.

belopp var en dellikvid som skulle betraktas som en nettointäkt av den under räkenskapsåret gjorda avverkningen. Med mitt resonemang är inte detta ett förskott eftersom avverkning har skett. Beloppet ska därför tas upp som intäkt. I RÅ 1979 1:90 betalade nyttjanderättshavaren ut ett förskott innan avverkning skett. Samtidigt yrkade ägaren av skogen avdrag för värdeminskning av skog. Sådant kunde medges bl.a. om skog avyttrats utan samband med avyttring av marken. HFD anförde att det

»ifrågavarande köpe- och avverkningskontraktet får anses utgöra ett avtal om leveransrotköp, som blivit bindande för parterna i och med kontraktets under-tecknande. Ett sådant avtal är i beskattningshänseende att jämställa med upplåtelse av avverkningsrätt (SkU 1974:60 s 23).»

HFD synsätt kan inte innebära annat än att skogen ansågs ha avyttrats. Det utbetalda beloppet redovisades som intäkt enligt kontantprincipen.²⁸⁴ Om beloppet hade redovisats enligt bokföringsmässiga grunder kunde utgången ha blivit en annan. Vidare måste beaktas att båda nu nämnda avgöranden är av äldre datum och redovisningsnormgivningen har i flera avseenden ändrats sedan dess. Med mitt resonemang är det utbetalda beloppet ett förskott eftersom varken inmätning eller avverkning har skett. Enligt min uppfattning ska idag varken intäkt eller fordran tas upp utan beloppet kommer att redovisas som skuld.

I *K1-reglerna* finns inga särregler för avverkningsrätter utan vägledning får sökas i de regler och principer som det allmänna rådet ger uttryck för.²⁸⁵ Vid värdering av tillgångar ska kundfordringar tas upp till ett belopp som motsvarar vad den enskilde näringsidkaren fakturerat eller utifrån affärs-mässiga skäl borde ha fakturerat och vid räkenskapsårets utgång inte fått betalt för. Kundfordringar ska tas upp till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling och får inte tas upp till högre belopp än som kan förväntas inflyta. En inkomst ska redovisas som intäkt om antingen betalning mottagits eller faktura sänts innan räkenskapsårets utgång. Ett förskott ska dock inte tas upp som intäkt.²⁸⁶ Ett mottaget eller fakturerat belopp är ett förskott om leveransen eller arbetet inte har påbörjats, eller en delleverans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.

Även i detta fall måste man skilja mellan rotposten å enda sidan och avverkningsuppdrag respektive leveransrotköp å andra sidan. Ett avtal om rotpost är bindande när det ingås. Någon faktura eller annan handling utfärdas inte utöver avtalet. Enligt *K1-reglerna* föreligger en intäkt redan när avtalet ingåtts.

En sådan fordran ska dock inte tas upp som intäkt om det är ett förskott. Som exempel på förskott kan nämnas sådana tjänster som uppenbarligen utförs i lika delar under en längre period, bl.a. hyresavtal där hyra betalas

284. Skatterättsligt kan enligt 21 kap. 2 § IL ersättning för avverkningsrätt få tas upp i takt med betalningen.

285. Se vidare punkt 1.5 BFNAR 2006:1.

286. Understiger beloppet 5 000 kr anses det inte som förskott utan ska redovisas som intäkt. Denna prövning ska ske post för post, punkterna 6.56–6.57, 6.72 och 7.1 BFNAR 2006:1.

för tre månader men där endast två månader har presterats vid räkenskapsårets utgång. Avgörande för rotposten är om den ska ses som en sammanhållen transaktion eller delas upp i delleranser. Något entydigt svar går inte att ge. Rotposten är av särskild karaktär. Nyttjanderättshavaren har rätt att avverka en utmärkt och uppmätta post. Även om avverkning kan ske under två eller flera år talar övervägande skäl för att rotposten ska ses som en sammanhållen tjänst.

Utifrån detta resonemang måste tjänsten anses ha påbörjats vid tidpunkten för avtalets undertecknande eller den senare tidpunkt som särskilt bestäms i avtalet, dvs. från när nyttjanderätten börjar löpa. Sammanfaller tidpunkten för avtalsskrivandet och tidpunkten då nyttjanderätten börjar löpa ska intäkten tas upp då. Det saknar betydelse när ersättningen betalas. Med mitt resonemang blir det dock ett förskott om avtalet undertecknats innan årsskiftet och betalning helt eller delvis sker samtidigt men nyttjanderätten börjar löpa efter årsskiftet.

Som framgår ovan finns både likheter och skillnader mellan rotposten å ena sidan och avverkningsuppdrag och leveransrotköp å andra sidan. Alla formerna är att hänföra till nyttjanderätt och avtalen binder parterna i och med kontraktets undertecknande. En i detta sammanhang viktig skillnad mellan rotposten och de båda andra formerna av nyttjanderätt är hur ersättningen beräknas och regleras. Om det exempelvis inte sker någon avverkning eller om virket är skadat kommer ingen ersättning att utgå om det är avverkningsuppdrag eller leveransrotköp. Ersättningen bestäms först när virket är avverkat och har inmätts hos nyttjanderättshavaren. När virket är inmätt utfärdas en avräkningsnota²⁸⁷ på virkesvärdet. När skogsägaren mottar avräkningsnotan har denne erhållit en intäkt som ska tas upp. I det fall inmätning har skett före räkenskapsårets utgång men skogsägaren mottar en avräkningsnota efter räkenskapsårets utgång föreligger ingen intäkt. Två villkor måste vara uppfyllda, dels ska tjänsten eller delprestationen i vart fall vara påbörjad, dels ska det finnas en faktura eller liknande handling vid räkenskapsårets utgång.

4.4.6.5 Slutsats avverkningsrätter

Civilrättsligt är avverkningsrätten en nyttjanderätt och kan delas upp i två kategorier, rotpost respektive avverkningsuppdrag och leveransrotköp. En viktig skillnad mellan de olika formerna är att vad gäller den förstnämnda formen är det nyttjanderättshavaren som står risken för nyttjanderätten medan för den sistnämnda formen är det ägaren av skogen som står risken.

En frivillig särregel finns som innebär att skogsägaren om vissa villkor är uppfyllda får som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året. Detta är en särskild skatterättslig bestämmelse. Är inte förutsättningarna för bestämmelsens tillämplighet uppfyllda eller om den skattskyldige väljer att inte tillämpa bestämmelsen ska inkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed. Bokföringen är således i

287. Inom skogsbruket används normalt s.k. avräkningsnota istället för en sedvanlig faktura.

detta fall av central betydelse vid bedömningen av fordrans uppkomst.

Den civilrättsliga riskövergången speglar sig även i bokföringen. Tillämpar skogsägaren allmänna regler anses om det är en rotpost fordringen uppstå redan när avtalet ingås eller den senare tidpunkt då nyttjanderätten börjar löpa. Är det fråga om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp övergår risker och förmåner först vid inmätning. Motsvarande resultat uppstår när skogsägaren tillämpar K1-reglerna.

4.4.7 Fordringar på grund av avverkningsrätter

4.4.7.1 Inledning

När det konstaterats att en fordran på grund av upplåten avverkningsrätt uppstått är nästa fråga hur den ska klassificeras. Detta är viktigt för att bestämma om det är fråga om en kundfordran eller annan fordran. En ytterligare fråga som framför allt gäller i det fall skogsägaren väljer att tillämpa den särskilda betalningsprincipen i 21 kap. 2 § IL är hur fordringen ska behandlas i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

4.4.7.2 Skatterättslig avgränsning

Upplåtelse av avverkningsrätt är ett tillhandahållande av tjänster inom ramen för den egentliga näringsverksamheten. Fordringen på grund av upplåtelsen måste därför betecknas som en kundfordran.²⁸⁸ Därmed ska enligt 13 kap. 7 § IL fordran räknas som tillgång i näringsverksamheten.

En tillämpning av den särskilda betalningsprincipen enligt 21 kap. 2 § IL innebär att endast den del som betalas under året ska tas upp som intäkt. Det är intressant ur flera aspekter hur den obetalda delen av kundfordringen ska behandlas skatterättsligt. Frågan kan gälla hur eventuell förlust på fordringen ska behandlas respektive hur fordringen ska påverka kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

När förutsättningarna är uppfyllda för att redovisa inkomsten som intäkt är det civilrättsligt klart att en kundfordran föreligger som ska redovisas i företagets resultat- och balansräkning. Skatterättsligt finns två alternativa angreppssätt. För det första kan hävdas att det inte uppkommit någon fordran eftersom intäkten uppkommer först vid betalningen. Synsättet innebär att det skatterättsligt aldrig uppkommer någon fordran utan det är den betalda ersättningen som redovisas som tillgång. Det andra synsättet som jag förespråkar innebär att det även skatterättsligt har uppkommit en kundfordran, tjänsten är tillhandahållen och ett ersättningsanspråk föreligger. Inkomsten har dock inte tagits upp som intäkt.²⁸⁹ Denna omständighet innebär inte att det inte anses existera en kundfordran.

Kundfordran måste åsättas ett värde. Fordrans ekonomiska värde som

288. Klassificeringsfrågan diskuteras utförligt i avsnitt 4.3.2.2.

289. Frågeställningen har stor likhet med hur insatsemitterade andelar ska behandlas skatterättsligt. Den frågan behandlas i avsnitt 6.3.5.4.

den tagits upp till i balansräkningen är dess nominella beloppet. Detta värde gäller som utgångspunkt även skatterättsligt. Fordran som uppstår vid avyttring av tillgångar kan inte ha annan anskaffningsutgift än avtalad ersättning. En jämförelse kan göras med avyttring av näringsbetingade andelar. Vinst vid avyttring av sådana andelar är skattefri. Om den fordran som uppstår i samband med en sådan avyttring blir värdelös eller avyttras med förlust är förlusten avdragsgill inom ramen för vad som gäller för kapitaltillgångar.²⁹⁰ Detta gäller trots att vinsten är obeskattad. Det föreligger emellertid en avgörande skillnad mellan effekterna vid avyttring av näringsbetingade andelar och en obeskattad fordran på grund av upplåtelse av avverkningsrätt. När näringsbetingade andelar avyttras har samtliga beskattningseffekter avseende avyttringen av andelarna inträtt.

Även i fallet med avverkningsrätt har en vinst ur ekonomisk synvinkel realiserats, men skillnaden är att i detta fall har inte de slutliga beskattningseffekterna inträtt. Detta sker först i samband med betalningen. Om fordringens nominella värde ska beaktas kan det leda till materiellt inte korrekta resultat. Antag att det uppstår en förlust på kundfordringen, vilket samtidigt innebär att någon betalning inte blir aktuell. Detta leder i sin tur till att någon intäkt inte ska redovisas. Samtidigt skrivs fordrans värde ned i bokföringen. Om värdeförändringen skulle tillåtas få skatterättslig effekt innebär det att nedskrivning skett av ett ännu inte beskattat belopp. Ett materiellt felaktigt resultat uppstår. Motsvarande gäller vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Enligt 33 kap. 8 § IL är utgångspunkten att tillgångens skattemässiga värde ska ligga till grund för beräkning av kapitalunderlagen. Med skattemässigt värde på kundfordringar och liknande tillgångar avses enligt 2 kap. 35 § IL det värde som tillgången tas upp till vid beräkning av resultatet av en näringsverksamhet. I detta fall har kundfordringen ännu inte tagits upp. Skattemässigt värde är således noll kronor.²⁹¹ Detta värde beaktas vid beräkning av kapitalunderlagen. Vidare kommer inte en eventuell kundförlust att påverka det skattemässiga resultatet.

Om skogsägaren väljer att tillämpa den särskilda bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL medges nyttjanderättshavaren en kredit, betalning sker kortare eller längre tid efter att en fordran uppstått. Det är inte ovanligt att säljaren tar ut ränta för denna kredit. Den särskilda regeln i IL om att endast den del som betalats ska tas upp som intäkt gäller endast »ersättning för avverkningsrätt». Kreditgivningen måste ses som en särskild tjänst och räntan är ersättning för denna tjänst.²⁹² Inkomstberäkningen sker särskilt för

290. Är det fråga om lageraktier räknas fordringen som kundfordran eller liknande och eventuell värdeförändring omfattas av det rättsliga sambandet. Vissa begränsningar finns i avdragsrätten om förlusten hänför sig till underprisöverlåtelse, 27 kap. 6 a § IL.

291. Enligt förarbetena innebär detta att för tillgångar som anskaffats under det aktuella beskattningsåret utgörs värdet av anskaffningsvärdet och i fråga om tillgångar som anskaffats under tidigare beskattningsår ligger det utgående värdet närmast föregående beskattningsår till grund för beräkningen, prop. 1998/99:15 s. 271 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 49.

292. Antonson och Rydin, s. 196, har uttalat samma uppfattning.

denna del och räntan ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed. Upplåtelse av avverkningsrätt är tjänster som ligger inom ramen för företagets rörelse. Det är också normalt att skogsägaren lämnar krediter till skogsbolag och andra virkesuppköpare. Räntefordran ska enligt min uppfattning räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren, inte som en kundfordran men väl en liknande tillgång.²⁹³

4.4.7.3 Avgränsning i bokföringen

En kundfordran på grund av upplåtelse av en avverkningsrätt hör till näringsverksamheten och ska redovisas i företaget.²⁹⁴ Fordringen tas enligt punkt 14 BFN R 11 upp till sitt nominella belopp och någon uppskjuten skatteskuld behöver inte redovisas i företaget. Detta gäller även om den enskilde näringsidkaren väljer att skatterättsligt tillämpa den särskilda bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL. Varken ÅRL eller den kompletterande normgivningen ger utrymme för annan tolkning.²⁹⁵

Förhållandet är annorlunda i det fall K1-reglerna tillämpas. Avsikten med det regelsystemet är att så långt möjligt skapa en överensstämmelse mellan bokföring och inkomstbeskattning. Tillämpar skogsägaren bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL ska den enskilde näringsidkaren inte heller i bokföringen redovisa kundfordran som tillgång. Stöd för detta går att finna i dels de allmänna principerna som K1-reglerna bygger på, dels det faktum att i det förenklade årsbokslutet ska lämnas särskild upplysning om obetald del av kundfordringen.²⁹⁶ SKV har gett uttryck för motsvarande uppfattning.²⁹⁷

4.4.7.4 Sammanfattande bedömning – avverkningsrätter

I detta avsnitt har jag diskuterat avgränsningsproblematiken vad avser fordringar på grund av avverkningsrätter. Civilrättsligt är avverkningsrätten en nyttjanderätt och kan delas upp i två kategorier, rotposten respektive avverkningsuppdrag och leveransrotköp. En viktig skillnad mellan de olika formerna är att vad gäller den förstnämnda formen är det nyttjanderätts-havaren som står risken för nyttjanderätten medan för den sistnämnda formen är det ägaren av skogen som står risken. Avgränsningsproblematiken kan sägas innehålla två delar, dels vid vilken tidpunkt fordran anses uppstå dels själva avgränsningen. Bokföringens betydelse för dessa två delar kan sammanfattas enligt följande.²⁹⁸

293. Jfr diskussionen ovan om räntefordringar, avsnitt 4.3.2.2.

294. Punkterna 4–6 BFN R11.

295. Exempelvis anges i 4 kap. 4 § punkt 4 ÅRL att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalning.

296. Punkt 8.1 BFNAR 2006:1.

297. SKV:s ställningstagande Förenklat årsbokslut och betalningsplan.

298. © Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna.

<i>Samband Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Fordrans upp- komst – allmän inkomstberäkning	X			
Fordrans upp- komst – 21 kap. 2 § IL		X	⊗	
Avgränsningen – 21 kap. 2 § IL		X	⊗	

I 21 kap. 2 § IL finns en särskild skatterättslig bestämmelse som innebär att skogsägaren får ta upp skogsintäkten i takt med betalningen. För de företag som väljer att tillämpa allmänna regler är inte motsvarande intäktsredovisning möjlig i bokföringen. Här finns således inte ens ett praktiskt samband. Förhållandet torde vara det motsatta om den enskilde näringsidkaren tillämpar K1-reglerna. I detta fall föreligger ett omvänt och praktiskt samband.

Är inte förutsättningarna för bestämmelsens tillämplighet uppfyllda eller om den skattskyldige väljer att inte tillämpa bestämmelsen ska inkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Bokföringen är i detta fall av central betydelse vid bedömningen av fordrans uppkomst. Frågan omfattas av det materiella sambandet. Den civilrättsliga riskövergången speglar sig även i bokföringen. Tillämpar skogsägaren allmänna regler anses, om det är en rotpost, fordringen uppstå redan när avtalet ingås eller den senare tidpunkt då nyttjanderätten börjar löpa. Är det fråga om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp övergår risker och förmåner först vid inmätning. Motsvarande resultat uppstår även när skogsägaren tillämpar K1-reglerna.

När det gäller avgränsningsfrågan är det av avgörande betydelse att ifrågasvarande fordringar klassificeras som kundfordringar. Som utgångspunkt sker avgränsningen därför enligt samma synsätt som andra kundfordringar.²⁹⁹ Skillnad kan uppstå för de företag som väljer att tillämpa den särskilda bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL. Om företaget i sin bokföring tillämpar allmänna regler finns ingen överensstämmelse mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Här finns inte ens ett praktiskt samband. Tillämpar företaget K1-reglerna föreligger ett omvänt och praktiskt samband.

En avgörande fråga är om det överhuvudtaget föreligger en fordran om den enskilde näringsidkaren väljer att tillämpa den särskilda bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL. I min analys kommer jag fram till att det även skatterättsligt finns en kundfordran om än obeskattad. Ur ekonomisk synvinkel har en vinst realiserats men skatterättsligt har inte de slutliga beskattningseffekterna inträtt. Eventuell avkastning, ränta, kommer därför att räknas som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet samtidigt som fordringens skattemässiga värde är noll kronor.

299. Se vidare avsnitt 4.3.2.4.

5 Materiella tillgångar av karaktären lös egendom

5.1 Inledning

Enligt 13 kap. 7 § IL ska lagertillgångar och inventarier räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Någon definition av vilka tillgångar som ska räknas till det ena eller andra tillgångsslaget finns inte i nämnda bestämmelse utan detta regleras i 17 kap. respektive 18 kap. IL. Någon entydig definition av de båda tillgångsslagen finns inte heller i dessa kapital. Särskilt med tanke på utformningen av 13 kap. 7 § IL och relation till de två nämnda kapitlen blir avgränsningsfrågan för den enskilde näringsidkaren extra intressant. Huvudinriktningen i detta kapitel är olika frågor relaterade till inventarier och maskiner. Genom detta blir även avgränsningen mot lager en naturlig del. Även lagerfrågor kommer därför indirekt att behandlas. Den allmänna varulagerdefinitionen behandlas inte särskilt. Skälet är dels att det är omöjligt att genomföra en heltäckande genomgång, dels att denna fråga och närliggande frågeställningar behandlats relativt noga i doktrinen.¹

I nästa avsnitt diskuteras den skatterättsliga avgränsningen av inventarier i näringsverksamheten. I detta ligger även att göra en analys av vilka tillgångar som ska räknas som inventarier, vari inbegrips gränsdragningen mellan tillgång och kostnad. Det senare innefattar en analys av bestämmelserna om inventarier av mindre värde och korttidsinventarier. Frågeställningen får betydelse inte bara för den löpande inkomstberäkningen utan även för beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

Ett tillgångsslag som regleras särskilt både skatte- och redovisningsrättsligt är levande inventarier. Sådana tillgångar behandlas skatterättsligt alltid som lagertillgångar om det är fråga om djur i jordbruk. I annat fall klassificeras djuren som antingen lager eller inventarier. Kapitlet avslutas med en diskussion om denna tillgångstyp. Inom lantbruket förekommer olika typer av djur. För att få en adekvat diskussion och då det framför allt är tillämpningssvårigheter med hästar har jag valt att tillämpa den principiella diskussionen på sådana djur.

Utifrån min undersökningsmodell kommer jag att behandla steg 2, om tillgången ska räknas som tillgång i näringsverksamheten, och steg 3, om tillgången ska klassificeras som inventarium eller lager. Jag kommer även

1. En fråga som diskuterats mycket är om lagertillgångar ska anses tillhöra överlåtare eller förvärvare, se bl.a. Bergström och Thorell, s. 381 ff. Thorell diskuterar i sin avhandling även lagervärderingen i bokföringen och skatterättsligt, Thorell 1984, s. 205 ff.

att uppehålla mig kring samspelet mellan de båda stegen som är extra tydligt för inventarier. Genom att jag även tar upp gränstragningen mellan tillgång och kostnad berörs även steg 5 i min undersökningsmodell.

När maskiner och andra inventarier avyttras ska ersättningen tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Kostnadsredovisningen kan men behöver inte ligga inom ramen för det rättsliga sambandet mellan bokföringen och den skatterättsliga inkomstberäkningen.² Dessa omständigheter talar för att avgränsningsfrågan omfattas av det rättsliga sambandet.

Med inventarier avses även byggnadsinventarier och markinventarier. Här uppkommer en avgränsningsproblematik mot byggnader och markanläggningar. Av utrymmeskäl kommer jag inte att behandla fastigheter³ och därmed inte heller byggnads- och markinventarier.

5.2 Inventarier

5.2.1 Inledning

Särskilda bestämmelserna om anskaffning av maskiner och andra inventarier har funnits sedan KL:s tillkomst. Under årens lopp har funnits olika avskrivningsmetoder.⁴ Vad gäller avgränsningsproblematiken är denna sparsamt behandlad i såväl rättspraxis som litteraturen. Ett av de fåtal områden som behandlats och där avgränsningen särskilt aktualiseras är konstföremål. Något principiellt hinder att räkna dessa som inventarier finns inte. I min analys kommer jag därför att särskilt behandla sådana tillgångar. De principer som utvecklats för sådana tillgångar torde enligt min uppfattning kunna tillämpas även beträffande andra tillgångar. Detta är särskilt intressant vid avgränsning av enskild näringsverksamhet eftersom det finns inslag av blandad användning, dvs. privat och i näringsverksamheten. Intimt förknippade med detta är frågorna om från vilken tidpunkt tillgången blir ett inventarium och från vilken tidpunkt avskrivningen påbörjas. Detta är förhållanden som har betydelse för avgränsningen. Först diskuteras avgränsningen allmänt sett därefter de andra frågorna.

5.2.2 Inventarier i näringsverksamheten

Enligt 13 kap. 7 § IL ska inventarier och lagertillgångar räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Någon definition av vilka tillgångar som ska räknas till det ena eller andra slaget finns inte i bestämmelsen. Som

2. Här tänker jag närmast på att värdeminskningsavdrag kan beräknas enligt antingen räkningsenlig avskrivning eller restvärdeметоден. Samtidigt är bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärde m.m. desamma för både metoderna, se 18 kap. IL.

3. Härmed avses även byggnad som är lös egendom, 2 kap. 6 § IL.

4. Jfr redogörelserna i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 228 och SOU 1977:86 s. 231–238.

jag tolkar avgränsningsregeln innebär den att om en tillgång klassificeras som exempelvis inventarium enligt 18 kap. IL kommer den automatiskt att räknas som tillgång i näringsverksamheten. 13 kap. 7 § IL har således ingen självständig betydelse för avgränsningen utan när tillgången enligt 18 kap. IL uppfyller rekvisiten i inventarieregeln kommer den med automatik att räknas till näringsverksamheten.

Inventariebegreppet definieras emellertid inte särskilt i IL. Det anges i 18 kap. 1 § IL endast att det ska vara fråga om *maskiner och andra inventarier* (klassifikationsrekvisitet) som är *avsedda för stadigvarande bruk* (användningsrekvisitet). Det sistnämnda rekvisitet innehåller, som jag ser det, två delar, dels en objektiv del som tar sikte på själva brukandet som ska vara stadigvarande och en subjektiv tidsdel som tar sikte på avsikten. Det är tillräckligt att tillgången framgent ska stadigvarande brukas.

Klassifikationsrekvisitet förutsätter att det är tillgångar av visst slag. Definitionen är emellertid mycket bred.⁵ Som utgångspunkt innefattas i begreppet egentligen lös egendom.⁶ En materiell tillgång som används för att producera andra tillgångar och tjänster anses uppfylla detta krav. Det stannar inte härvid utan även tillgångar som indirekt bidrar till verksamhetens resultat kan räknas till kategorin inventarier. Genom klassifikationsrekvisitet görs en avgränsning mot byggnad, immateriella tillgångar⁷ m.m. Bedömningen görs objektivt. Vidare får förutsättas, även om det inte uttryckligen anges i bestämmelsen, att det är i näringsverksamheten som tillgången ska stadigvarande brukas. Genom att tillgången ska brukas *stadigvarande* sker en avgränsning mot sådana tillgångar som innehas för att omsättas eller förbrukas, lagertillgångar. Det sker även en avgränsning mot privata tillgångar som tillfälligtvis används i näringsverksamheten.

I såväl inventarie- som lagerdefinitionen finns ett subjektivt avsikts- eller tidsrekvisit. Härigenom skapas möjlighet för företagaren att redan vid förvärvet klassificera tillgången på visst sätt. Beträffande inventarier innebär detta att även om tillgången vid beskattningsårets utgång inte brukas på visst sätt kan den anses som ett inventarium om avsikten är att så ska bli fallet.

Det framgår inte heller av förarbetena till nu ifrågakavande bestämmelse vilka inventarier m.m. som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten.⁸ Frågan är också sparsamt behandlad i rättspraxis. Ett avgörande som bör framhållas i sammanhanget är RÅ 1970 ref. 21 som gällde avdrag för värdeminskning på en havskryssare som ägdes av ett större företag. HFD yttrade,

5. När KL infördes fanns tre inkomstslag vari denna typ av tillgång användes. De definierades emellertid inte helt på samma sätt. Det talades i inkomst av jordbruksfastighet om levande eller döda inventarier, i rörelse om maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och annan fastighet om maskiner och andra inventarier. Avsikten torde dock inte ha varit att det skulle vara någon egentlig skillnad mellan definitionerna, Sandström 1951, s. 334 ff.

6. Genom särskilda regler ska även fast egendom helt eller delvis räknas som inventarier, byggnadsinventarier, 19 kap. 19–21 §§ IL och markinventarier 20 kap. 15–16 §§.

7. Enligt 18 kap. 1 § IL andra stycket behandlas immateriella tillgångar som förvärvats från annan som inventarier.

8. Prop. 1927:102 s. 374 ff.

(O)avsett att hållandet av havskryssaren kan på lika sätt ha varit till nytta för bolaget, har båtens användning icke sådant samband med bolagets verksamhet, att kostnaderna för båten skulle kunna få avdragas såsom omkostnad i rörelsen.

HFD knyter tillgångsredovisningen till, inte företagets utan, verksamhetens nytta av tillgången. Motsvarande nyttoresonemang förs i den proposition som låg till grund för de s.k. stoppreglerna för fåmansföretag. Enligt dessa medgavs inte bolaget avdrag för kostnader som inte hade någon direkt anknytning till förvärvsverksamheten.⁹ Man kan säga att syftena med 13 kap. 7 § IL och stoppreglerna är delvis desamma, nämligen att identifiera de kostnader som kan anses hänförliga till näringsverksamheten eller den egentliga rörelsen. Grunden är att exempelvis en maskin ska vara avsedd att stadigvarande brukas. Detta tyder på att det krävs någon form av användning och inte enbart ett passivt innehav. Det kan nämnas att konst kan innehas för bruk om det fyller någon särskild funktion i verksamheten, exempelvis för att öka trivseln för kunder och medarbetare. Även nytta i form av värdeutveckling torde i vissa fall kunna beaktas när företagets nytta bedöms.¹⁰

Nyttodiskussionen måste också knytas till det stadigvarande brukandet, som ska vara till nytta för verksamheten. Tillämpningen av stoppreglerna innebar att tillgångar som var anskaffade enbart för ägarens privata bruk aldrig kunde vara till nytta för företaget.¹¹ Motsvarande gäller naturligtvis för de enskilda näringsidkarna. I normalfallet är det relativt enkelt att avgöra om en tillgång är till nytta för verksamheten. Tillverkningsmaskiner, lastbilar och skördetröskor som är nödvändiga för en viss verksamhet är alltid till nytta för densamma. Är det dessutom för stadigvarande bruk ska tillgången klassificeras som ett inventarium och därmed räknas som tillgång i näringsverksamheten. Mer problematiskt är det med tillgångar som kan användas såväl privat som i näringsverksamheten och som de facto även används blandat.

Bedömningen torde som grund ske utifrån objektiva grunder.¹² Utgångspunkten är om inventarierna är sådana tillgångar som typiskt sett kan vara till nytta för verksamheten om de brukas stadigvarande i densamma. Bedömningen ska göras utifrån den faktiska verksamheten. Antag att en enskild näringsidkare köper en motorbåt till sin verksamhet. Bedriver näringsidkaren mäklari i skärgården är det en tillgång som typiskt sett är till nytta för verksamheten. Det omvända gäller om näringsidkaren bedriver ett åkeri.

Det är emellertid inte tillräckligt att se vad som ur objektiv synvinkel är

9. Prop. 1975/76:79 s. 86.

10. Detta synes i vart fall ha varit förhållandet vid tillämpningen av stoppreglerna, Tjernberg 1999, s. 136.

11. Numera när stoppreglerna inte längre finns kan förhållandet vara annorlunda. En tillgång kan anskaffas för att stadigvarande tillhandahållas de anställda som en löneförmån. I detta fall torde den vara till nytta för verksamheten.

12. Som framgår ovan finns även en subjektiv eller tidsmässig del genom avsiktsrekvisitet. Detta bortser jag från i detta fall.

typisk för en verksamhet av aktuellt slag utan det måste också göras en bedömning i det enskilda fallet. Detta kan leda till att i det enskilda fallet kan en tillgång hänföras till näringsverksamheten även om detta inte är typiskt för den verksamhet det gäller. Det omvända förhållandet kan också gälla. Om mäklaren i exemplet ovan köper en utpräglad racerbåt som det inte är möjligt att gå iland med på de öar där denne är verksam kan inte tillgången anses vara till nytta för företaget.

Mer svårbedömd är den situationen att det i och för sig är möjligt att använda racerbåten i verksamheten. Detta leder till frågan om det krävs viss miniminytta för företaget av nyttjandet eller om det räcker att konstatera att tillgången används återkommande i näringsverksamheten. Det finns inget hinder att tillgången används endast en eller ett fåtal gånger per år. För vissa tillgångar är detta naturligt, snöplogen i Skåne eller skörde-tröskan i jordbruket. Andra tillgångar, som kan användas även privat är de mest svårbedömda. Sett till lagtextens utformning finns ingen begränsning att räkna en tillgång till näringsverksamheten om användningen är blandad.¹³ Det finns inom ramen för uttagsbeskattningsreglerna ett särskilt system för att korrigera för det privata nyttjandet.¹⁴ Vad som talar mot detta är rättspraxis som rör avdrag för värdeminskningssavdrag för konstföremål.

Beträffande konstföremålen löstes problemställningen i flera steg varvid det förutsätts att tillgången är av sådan karaktär att den kan klassificeras som ett inventarium. Först måste företaget ta ställning till om det är en tillgång som ingår i den egentliga näringsverksamheten eller om innehavet är av mer kapitalplaceringskaraktär. I RÅ 1973 Fi 755 ansåg HFD att konstföremålen förvärvats i kapitalplaceringssyfte och att de därmed inte kunde tillhöra näringsverksamheten. Domstolen beaktade i sin bedömning inte enbart syftet med förvärvet utan även omständigheterna kring innehavet, som ska vara till nytta för företagets verksamhet. I RÅ 1991 not. 113 hade ett större bolag anskaffat ett inte obetydligt antal litografier m.m., som skulle pryda arbetsrum och gemensamma utrymmen. HFD ansåg att tavlorna med hänsyn till *ändamålet* med förvärvet och omständigheterna i övrigt utgjorde inventarier i bolagets rörelse. Avdrag medgavs emellertid inte på grund av att tillgångarna ansågs värdebeständiga. Detta är emellertid en helt annan fråga.

Ur principiell synvinkel är det ingen skillnad om det är fråga om en en-

13. I detta sammanhang kan hänvisas till den relativt rikhaltiga kammarrättspraxis som finns avseende snöskoter, fyrhjuling m.m. Ett exempel från senare tid är en dom i KR i Sundsvall den 11 oktober 2010, mål nr 1592-10. I ett annat avgörande från samma kammarrätt, mål nr 1271-02, uttalades att den skattskyldige med hänsyn till den omfattning tillgången använts i näringsverksamheten inte visat att tillgången huvudsakligen anskaffats för näringsverksamheten. Tillgången hänfördes till privatsfären men den skattskyldige medgavs ett skäligen avdrag för den faktiska användningen av tillgången i näringsverksamheten. Således var tillgången till nytta för verksamheten men enligt domstolen inte tillräckligt stor nytta. I detta fall kräver således domstolen att tillgången används i viss minimiomfattning. Som framgår ovan delar jag inte detta synsätt.

14. Se vidare 22 kap. 2–3 §§ IL.

skild näringsidkare eller ett aktiebolag. I båda fallen måste användningsrekvisitet vara uppfyllt, dvs. tillgången brukas, eller vara avsedd att brukas, stadigvarande och vara till nytta för verksamheten. Detta markeras särskilt av HFD i 1991 års mål genom att det är *ändamålet* med förvärvet som avgör, dvs. om det är till nytta för den skattskyldiges verksamhet.

Rättspraxis synes således vara restriktiv beträffande möjligheten att låta i vart fall dyrare konstföremål räknas till den egentliga näringsverksamheten.¹⁵ I detta sammanhang kan åter göras en jämförelse med stoppreglerna. Även i det fallet var lagstiftaren medveten om de gränsdragningsproblem som kunde uppstå när nyttan för företagens verksamhet skulle bedömas och uttalade att i de fall det kunde antas att tillgången inte var till nytta för företagets verksamhet skulle myndigheten inta en restriktiv hållning.¹⁶ Synsättet låg inom ramen för stoppreglerna. I denna del finns därför en avgörande skillnad mot den enskilde näringsidkarens avgränsningsproblematik. Det finns ingen särlagstiftning där lagstiftaren vill stoppa ett visst beteende. Här är det allmänna avgränsningsregler som styr och jag kan inte se att man i just detta fall kan ställa högre beviskrav än vad som allmänt gäller inom taxeringsförfarandet.

Sammanfattningsvis finns ingen entydig inventariedefinition utan avgränsningen sker utifrån ett nyttorekvisit. Först måste konstateras att vilka tillgångar som kan klassificeras som inventarier är allomfattande och i princip utan gränser. Nyttan för verksamheten ska föreligga såväl vid förvärvet som fortsatt under innehavet. Inte bara tillgångar som används för att exempelvis producera lagertillgångar utan även tillgångar som på något sätt indirekt bidrar till att generera intäkter i verksamheten kan klassificeras som inventarier.

Vidare ska en tillgång av det slag det är fråga om objektivt sett vara till nytta för en verksamhet av aktuellt slag. Det måste även göras en individuell bedömning av nyttan i den faktiskt bedrivna verksamheten. Nyttan kan vara svår att kvantifiera vilket naturligtvis försvårar bedömningen. Något övervägandekrav, som emellanåt framkommer i underrättspraxis, synes inte uppställas av HFD. Det torde vara tillräckligt om nyttan är mer än ringa för den faktiskt bedrivna verksamheten.¹⁷ Är detta uppfyllt och brukandet stadigvarande är det fråga om ett inventarium som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten.¹⁸

Avslutningsvis kan konstateras att den allmänna avgränsningsregeln, 13 kap. 1 § IL, inte synes ha någon praktisk betydelse för avgränsningen

15. Härutöver kan nämnas RÅ 1951 not. 674 och not. 738. Se också prop. 1980/81:68 s. 112 ff. och SOU 1977:86 s. 227 ff.

16. Prop. 1975/76:79 s. 86 f. och Tjernberg 1999, s. 135 ff.

17. När reglerna var föremål för översyn år 1980 uttalade departementschefen att tillgångar ska anses som inventarier i en viss näringsverksamhet endast om de har samband med själva verksamheten. Anknypningen borde vara mer än ringa. Lagstiftningen ändrades inte i samband med detta varför synpunkterna från departementschefen får bedömas utifrån den omständigheten, prop. 1980/81:68 del A s. 112 ff.

18. Eventuell korrigerings sker inom ramen för uttagsbeskattningen.

i detta fall. Är rekvisiten i 18 kap. IL uppfyllda kommer tillgången enligt 13 kap. 7 § IL per automatik att räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.

5.2.3 Inventariebegreppet och klassifikationstidpunkten

En frågeställning som hänger ihop med avgränsningen är när klassificeringen av tillgången som ett inventarium eller maskin ska ske. Enligt 18 kap. 13 § andra stycket IL ska avskrivningsunderlaget ökas med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten. Enligt den allmänna uppfattningen innebär detta att vid förvärv av färdiga tillgångar får avskrivning påbörjas när leverans skett.¹⁹ Detta har stöd i bl.a. RÅ 1978 Aa 149.²⁰ Ett företag skulle uppföra en produktionsanläggning. Företaget hade avtalat om inköp av maskinutrustning för ca 15 miljoner kronor, som skulle vara levererad före utgången av år 1977. Leverantörerna beräknade i huvudsak också ha monterat in maskinerna vid utgången av samma år, även om viss montering kom att göras senare. Frågan var om företaget kunde medges avdrag för värdeminskning på de maskiner och inventarier som var levererade vid utgången av år 1977 även om de inte tagits i bruk. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg inte den omständigheten att monteringen av maskinen inte var fullgjord vid utgången av år 1977 hindrade företaget från att få göra värdeminskningsavdrag.²¹ Taxeringsintendenten överklagade förhandsbeskedet och ansåg att den omständigheten att säljaren enligt leveransavtal åtagit sig att montera maskinutrustningen ledde till att det var först sedan detta utförts som värdeminskningsavdrag kunde medges. HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

Enligt min uppfattning klargörs i förhandsbeskedet att det är leveranstidpunkten för maskiner eller inventarier som styr från vilken tidpunkt avskrivning skattemässigt kan påbörjas.²² Detta synsätt stärks också av bestämmelsen om kontraktsnedskrivning. Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats.²³ Norberg och Thorell är tveksamma till målets prejudikatvärde eftersom det ger upphov till olika frågeställningar, exempelvis hur efterföljande utgifter för montering ska hanteras. Samtidigt anser de att när det gäller lagervärderingsfrågor fäster man i rättspraxis stor vikt vid om fysisk leverans skett.²⁴

Synsättet som framkom i 1978 års förhandsbesked bekräftades indirekt

19. Se bl.a. Brockert och Nilsson 2009, s. 308 respektive Norberg och Thorell 2010, s. 173.

20. Ytterligare stöd för detta går att finna i RÅ 1982 1:42 angående rätt till investeringsavdrag.

21. Kostnad för montering kunde dock inräknas i anskaffningsvärdet endast i den mån den avsåg arbete som utförts senast vid räkenskapsårets utgång.

22. Se även SOU 2008:80 del 2 s. 290.

23. 18 kap. 23 § IL.

24. Norberg och Thorell 2010, s. 174.

i ett senare förhandsbesked, RÅ 1994 ref. 78, som i och för sig behandlade frågan om från vilken tidpunkt treårsperioden för s.k. treårsinventarier ska börja löpa. Den skattskyldige hade för avsikt att förvärva maskiner som skulle användas vid serieproduktion under tre år. Maskinerna skulle tas i bruk för serietillverkning i augusti 1993 för att tas ur serieproduktion 2 år och 11 månader senare. Viktigt i sammanhanget är att maskinerna skulle levereras från slutet av år 1992 till maj 1993 och företaget skulle därefter provköra dem innan de kunde användas i serieproduktion.

BFN, som yttrade sig i målet, angav att maskinerna ska bokföras i samband med leveransen eller när faktura erhålls medan avskrivningar ska påbörjas först när maskinerna tas i bruk, i detta fall augusti, för sitt avsedda ändamål. SRN ansåg att skattemässigt skulle, oberoende av den bokföringsmässiga hanteringen, avdragsrätt ha uppkommit senast i maj 1993, dvs. den ekonomiska livslängden skulle räknas från denna tidpunkt. Nämnden förutsatte härvid att de externt förvärvade och egentillverkade maskindelarna i maj 1993 satts samman på sådant sätt att intrimningen då hade påbörjats. Synsättet är logiskt utifrån grunderna för systemet med värdeminskningss-avdrag. Det kan antas att tillgången slits och förlorar i värde från och med leverans och intrimning. Någon värdeminskning torde emellertid inte ske innan tillgången satts samman till en fungerande maskin.

HFD, som fastställde förhandsbeskedet, uttalade att »när ett anskaffat inventarium utsätts för försöksverksamhet av den art som är i fråga i förevarande mål, sådan verksamhet måste inräknas i inventariets ekonomiska livslängd.» Gemensamt för detta avgörande och det från 1978 är att avdragstidpunkten knyts till leveransen och inte till tidpunkten för ibruktagandet. Det bör dock poängteras att målen avsåg tillämpning av olika bestämmelser med delvis olika formulering. Som Norberg och Thorell framhåller föreligger därefter viss osäkerhet om målens räckvidd.²⁵

Det senare målet är intressant även när det gäller klassificeringsrekvisitet. Framför allt SRN betonar att det är först när de olika delarna är monterade på sådant sätt att maskinen kan börja intrimmas som tiden ska räknas från. Jag tolkar detta som att det är först vid denna tidpunkt det finns en maskin eller ett inventarium som kan utnyttjas. Antag att en person behöver ett särskilt fordon. Motor och kaross köps från olika leverantörer. Delarna är avsedda för stadigvarande bruk, men ingen av delarna kan anses utgöra ett självständigt inventarium. Frågan är om avskrivning kan ske skattemässigt redan från leverans eller först sedan delarna är ihopmonterade till ett fordon. Denna tidpunkt behöver inte sammanfalla med den då tillgången faktiskt tas i bruk utan kan ligga kortare eller längre tid före ibruktagandet. Utifrån hur SRN och HFD formulerar sig i sistnämnda mål synes avskrivning inte kunna ske innan ihopmontering skett, dvs. när tillgången objektivt sett är möjlig att nyttja.²⁶ Det är först vid denna tidpunkt som tillgången kan användas och

25. Norberg och Thorell 2010, s. 174.

26. I detta fall kan även nämnas RÅ 2004 ref. 141, som jag behandlar senare i detta avsnitt.

värdeminskning kan ske. Under tiden mellan leverans och montering ska tillgångarna redovisas som pågående nyanläggningar eller motsvarande.²⁷ Utgifterna aktiveras i en särskild balanspost. De kommer därför inte heller att påverka avskrivningsunderlaget för inventarierna. Först när fordonet är monterat kan anskaffningsvärdet ingå i avskrivningsunderlaget.²⁸ Synsättet stärks av utgången i RÅ 1980 1:45, som gällde byte av ett fiskefartygs motor. HFD ansåg inte i det fallet att inköpet av ny motor utgjorde anskaffning av ett självständigt inventarium. Detta gällde oavsett om inköpskostnaden vid beskattningen dras av omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag. HFD såg således till tillgångens utformning och funktion.

I sammanhanget torde det inte vara någon skillnad om det är köparen eller leverantören av tillgången som ansvarar för att de olika delarna monteras och blir funktionsdugliga. Tillgång som köps i delar och som inte är funktionsduglig innan montering räknas som maskin eller inventarium enligt 18 kap. IL först när dess funktion är sådan att den kan stadigvarande brukas.²⁹

Avslutningsvis ska lyftas fram RÅ 2004 ref. 141. Ett bolag hade förvärvat en rättighet i form av en transponder till en satellit. HFD angav, som jag ser det, tre avgörande omständigheter mot att värdeminskningsavdrag kunde medges. För det första var det ostridigt att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan den satellit på vilken transpondern var anbringad skjutits upp i sin omlopps bana runt jorden, vilket skedde året efter aktuellt beskattningsår. För det andra var bolaget fram till uppskjutandet av satelliten beroende av utomståendes åtgärder för att få det till satelliten hörande kommunikationssystemet att fungera och därmed kunna utöva nyttjanderätten på avsett sätt. För det tredje var det osäkert om nyttjanderätten över huvud skulle kunna utövas. HFD:s slutsats var att härigenom förelåg det inte en sådan tillgång som avses i skattelagstiftningen. Resonemanget ligger i linje med tidigare behandlade mål.³⁰ 2004 års avgörande är dock svårtolkat och måste närmast betecknas som ett avgörande in casu.

27. De enskilda tillgångarnas värde kan gå ned i värde innan de är ihopmonterade. En sådan värdeminskning ska inte dras av enligt bestämmelserna i 18 kap. IL.

28. SKV har i ett ställningstagande angående K1-reglerna uttalat att det synsätt som framkom i 1978 års avgörande ska tillämpas även i fråga om egentillverkade maskiner och inventarier. Detta innebär, enligt SKV:s mening, att avdrag för värdeminskning kan påbörjas först sedan tillgångarna har färdigställts. Ställningstagandet, Förenklat årsbokslut och utgifter för ej färdigställda egentillverkade maskiner, är numera upphävt eftersom motsvarande framgår direkt av K1-reglerna.

29. När det gäller byggnadsinventarier kan göras en intressant jämförelse. Sådana tillgångar ska infogas i en byggnad. Avskrivning på byggnader får göras från den tidpunkt då byggnaden är färdigställd, 19 kap. 6 § IL, medan avskrivning på inventarier ska ske redan från leverans av tillgången. Tillämpas detta synsätt strikt kan det innebära att tillgångarna kan börja skrivas av vid olika tidpunkter. Utifrån vad jag angett ovan måste det vara fråga om en tillgång som till funktionen är ett byggnadsinventarium vilket det torde bli i vart fall först när det är monterat i byggnaden. Man kan också säga att tillgången inte går att ta i bruk förrän byggnaden är färdigställd. Med detta resonemang sammanfaller tidpunkterna för när avskrivning kan ske.

30. Norberg och Thorell 2010, s. 174 f.

Sammanfattningsvis styr leveranstidpunkten om en tillgång ska räknas som en maskin eller ett inventarium i näringsverksamheten. För att det ska vara fråga om en sådan tillgång krävs dessutom att den fungerar. Tillgångens utformning och funktion får betydelse i sammanhanget. Utgifter för tillgångar som helt eller delvis ska monteras ska under monteringsstiden aktiveras som en inte avskrivningsbar balanspost. Först när tillgången är färdigmonterad kan den räknas som en maskin eller inventarium. Då finns en fungerande tillgång, dvs. en tillgång som går att utnyttja, och avdrag för värdeminskning kan medges.

5.3 Tillgång eller kostnad

5.3.1 Inledning

Inventarier är tillgångar som normalt redovisas som tillgångar i såväl den skattemässiga som bokföringsmässiga redovisningen. Under vissa förutsättningar kan företaget dock omedelbart dra av utgiften för anskaffning. Detta kan närmast ses som en periodiseringsfråga som samtidigt har betydelse för vilka tillgångar som skatterättsligt ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Även om utgiften dras av direkt kan jag inte se annat än att det är fråga om en tillgång som ska räknas till näringsverksamheten. Ersättning som erhålls vid en avyttring ska tas upp i näringsverksamheten. Det skattemässiga värdet uppgår till noll kronor varför hela ersättningen påverkar företagets resultat. En viktig fråga är i vilken mån bokföringen i nu aktuellt fall har betydelse för den skatterättsliga tillgångsredovisningen respektive kostnadsföringen. Frågan är intressant eftersom bestämmelser i IL som gäller inventarier av mindre värde relativt nyligen har ändrats.³¹ Dessutom finns avgöranden från HFD som berör frågeställningen. Jag har valt att i avsnittet dela upp framställningen i inventarier av mindre värde å ena sidan och korttidsinventarier å andra sidan. Hur utgifterna ska bedömas i bokföringen behandlas särskilt. Jag kommer inte att behandla tillkommande utgifter utan endast sådana som hänförs till anskaffning av ett självständigt inventarium.

När bestämmelserna om förenklat årsbokslut infördes i BFL gjordes samtidigt vissa ändringar i IL. Den viktigaste och mest övergripande förändringen innebär att företag som väljer att tillämpa K1-reglerna ska tillämpa god redovisningssed även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder.³² Härutöver har införts särskilda bestämmelser i förenklingssyfte inom ramen för bl.a. värdeminskningssavdrag för inventarieavskrivning.³³ Detta kan ur ett tillämparperspektiv skapa osäkerhet. Ett exempel på detta är hur anskaffningsvärdet ska bestämmas. Jag diskuterar problemet särskilt ur ett sambandsperspektiv.

31. Prop. 2008/09:129.

32. Detta och metoden bokföringsmässiga grunder diskuteras i avsnitt 3.4.3

33. Se bl.a. 18 kap. 13 § IL men även 17 kap. 2 och 4 a §§ IL.

5.3.2 Inventarier av mindre värde

I 18 kap. 4 § IL finns särskilda regler om omedelbart avdrag för inventarier som är av mindre värde. Reglerna gäller inte för förvärvade immateriella tillgångar.³⁴ Tidigare har i skattelagstiftningen inte uttryckligen angivits vad som avses med mindre värde.³⁵ Det har ankommit på SKV att i allmänna råd ange vägledning för bedömningen.³⁶ Redan innan bestämmelsen infördes år 1982 medgavs i rättspraxis omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde. Någon enhetlig rättspraxis synes emellertid inte ha funnits. Genom bestämmelsen torde avsikten ha varit att skapa en mer enhetlig tillämpning som även innebär en förenkling för företagen.³⁷

År 2009 ändrades bestämmelsen och numera anges uttryckligen att med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp.³⁸ Vissa begränsningar anges i bestämmelsen. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger gränobeloppet. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. Enligt förarbetena innebär lagregleringen ingen ändring i sak.³⁹ Principerna gällde redan tidigare eftersom båda villkoren framgick av SKV:s allmänna råd. Det bör framhållas att de principer som framgick av nämnda allmänna råd mig veterligen inte prövats av HFD. Genom lagregleringen har frågan blivit klarare.⁴⁰ Om två personer bedriver gemensam verksamhet eller i ett enkelt bolag anser SKV att gränsvärdet gäller för inventarieanskaffningen och inte för varje enskild delägare.⁴¹ Jag delar denna bedömning.⁴²

Vid tillämpning av bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning ska enligt 18 kap. 14 § IL det skattemässiga avdraget motsvara avskrivningen i bokslutet. Någon motsvarande koppling till räkenskaperna finns inte om företaget tillämpar restvärdemetoden. Rätten till omedelbart avdrag gäller oberoende av om företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdemetoden.

En intressant fråga är om detta medför skild tillämpning beroende på vilken metod företaget valt och om det finns något krav i IL på en koppling

34. Egenupparbetade immateriella tillgångar ryms inte inom ramen för reglerna i 18 kap. IL, jfr kapitlets 1 § andra stycke.

35. I de ursprungliga förarbetena angavs att med mindre värde avses 500–600 kr, prop. 1980/81:68 del A s. 114.

36. Beroende på företagsform och företagsstorlek varierar gränobeloppets storlek.

37. Prop. 1980/81:68 del A s. 114. Vad man kan framhålla är att enligt dagens normgivning är det med stöd av väsentlighetsprincipen möjligt att även i bokföringen omedelbart dra av ifrågavarande utgifter för att skapa en överensstämmelse med IL. Det är närmast fråga om ett omvänt samband där skattereglerna styr bokföringen.

38. Inkomståret 2011 motsvarar detta 21 400 kr.

39. Prop. 2008/09:129 s. 10 ff.

40. Ytterligare beskrivning av reglerna finns i Brockert och Nilsson 2009, s. 328 ff. Se också SKV:s ställningstagande Inventarier av mindre värde.

41. SKV:s ställningstagande Inventarier av mindre värde.

42. Se också Brockert och Nilsson 2009, s. 328.

mellan bokföringen och skatterättsliga periodiseringen för att ett företag omedelbart ska få dra av anskaffningsutgiften.

Skatteverket har givet uttryck för att vid bedömningen av vad som anses vara inventarier av mindre värde bör gälla att det omedelbara avdraget är förenligt med god redovisningssed. Uttalandet gjordes innan gränsbeloppet infördes i IL.⁴³ Skatteverket motiverar inte sitt ställningstagande men har i tidigare uttalanden motiverat sin inställning utifrån utgången i RÅ 2000 ref. 26. Först måste identifieras om SKV:s uttalande innebär att avdragsrätten omfattas av det rättsliga sambandet. Närmast är vad som betecknas som det formella sambandet, dvs. om det finns ett skatterättsligt krav för avdrag att motsvarande avdrag görs i bokföringen.⁴⁴ Detta görs lämpligen utifrån nämnda referat. Den skattskyldige hade sådana utgifter för reparations- och underhållsarbeten på en byggnad som enligt det s.k. utvidgade reparationsavdraget är direkt avdragsgilla.⁴⁵ Bolaget avsåg att i bokföringen inräkna utgifterna i fastighetens anskaffningsvärde men önskade att skattemässigt omedelbart dra av hela utgiften. Det kan tilläggas att det var frivilligt att tillämpa bestämmelsen om direktavdrag. Huvudfrågan var om bestämmelsen utgjorde en särskild skatterättslig periodiseringsregel eller om det fanns ett krav för direktavdrag på överensstämmelse med hur utgiften ur periodiseringssynvinkel behandlades i bokföringen.

SRN ansåg att bestämmelsen, som gav den skattskyldige en viss rätt, var en särskild skatterättslig bestämmelse. I sin motivering betonade HFD att bestämmelsens syfte var att möjliggöra att den skattemässiga redovisningen kan anpassas till bokföringen oavsett om denna innebär att utgifterna kostnadsförs löpande eller läggs till anskaffningsutgiften för byggnaderna.⁴⁶ Utifrån syftet med bestämmelsen, att skapa en överensstämmelse med bokföringen, förklarade HFD att utgifter för sådana ändringsarbeten på byggnader som avses i bestämmelsen inte är direkt avdragsgilla i det fall utgifterna i bokföringen läggs till anskaffningsvärdet för byggnaden. Fråga var således inte om en särskild skatterättslig periodiseringsregel utan indirekt uppställdes ett krav på överensstämmelse mellan bokföringen och den skatterättsliga periodiseringen.⁴⁷

I detta sammanhang kan framhållas att i övrigt omfattas varken avgränsnings- eller periodiseringsfrågor relaterade till fastigheter som skatterättsligt inte utgör lagertillgångar av det rättsliga sambandet.⁴⁸ Exempelvis är frågor rörande avdrag för värdeminskning på byggnader ett fall där det inte finns någon koppling till bokföringen. Värdeminskningsavdraget för

43. SKV A 2007:2 om inventarier av mindre värde.

44. Se vidare avsnitt 3.3.3 om bokföringens betydelse för den skattemässiga avdragsrätten.

45. Punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL.

46. SOU 1968:26 s. 65, prop. 1969:100 s. 132 jämförd med s. 53.

47. Bestämmelsen har nu ändrats och den skattskyldige kan skatterättsligt medges direktavdrag oberoende av hur utgiften behandlas i bokföringen.

48. Uttalandet är kategoriskt. Det finns flera gränsdragningsproblem. Exempelvis när ränteutgifter relaterade till nybyggnation av en byggnad kan eller ska läggas till anskaffningsutgiften.

byggnad är således en renodlad deklarationspost.⁴⁹ HFD:s slutsats innebar att en kopplad ö uppstod i ett annat helt frikopplat område. Enligt min uppfattning talade systematiska skäl för att frågan var frikopplad. Även lagtextens utformning som en tillåtande (får)-regel talade för detta. Norberg har ur ett sambandsperspektiv diskuterat betydelsen av att en regel är tillåtande.⁵⁰ Han anser att rättsläget är osäkert men att det inte kan uteslutas att det finns ett krav på motsvarande avdrag i bokföringen för att avdrag ska medges skattemässigt. Detta bygger han på lagtextens utformning som en tillåtelseregel och att HFD i ifrågavarande mål kräver att den skattskyldige gör motsvarande avdrag i bokföringen. Samtidigt anser han att i andra fall, exempelvis när det gäller korttidsinventarier, följer det av systematiken att något sådant krav inte finns trots att det är fråga om en tillåtande regel.⁵¹ Som jag ser det var det snarast syftet som det kom till uttryck i förarbetena som var av avgörande betydelse i ifrågavarande mål och inte enbart lagtextens utformning som en tillåtande regel. Det senare var endast en förutsättning för att kravet kunde uppställas. Om syfte inte framkommit i förarbetena hade HFD sannolikt kommit fram till ett annat slut.⁵² Enligt min uppfattning är förarbetsuttalandet inte helt entydigt utan det kan även tolkas som att lagstiftaren ville ge den skattskyldige en möjlighet att alltid få en faktisk överensstämmelse med bokföringen, dvs. en praktisk sambandsbestämmelse.

Sammantaget talar enligt min uppfattning övervägande skäl för att bestämmelsen om det utvidgade reparationsavdraget redan vid den tidpunkt som målet gällde var en särskild skatterättslig bestämmelse.⁵³ Den är numera ändrad enligt detta och skattemässigt kan omedelbart avdrag medges samtidigt som posten hanteras annorlunda i bokföringen.

Vad åter gäller den särskilda bestämmelsen om inventarier av mindre värde innebar ändringen år 2009 endast att det i lagtexten definieras vad som avses med mindre värde och hur detta värde ska beräknas i olika situationer. Själva grundregeln, som är fakultativ, ändrades däremot inte. Ordalydelsen har i grunden varit densamma sedan bestämmelsens tillkomst.⁵⁴ I de ursprungliga förarbetena till denna del av bestämmelsen anges inget om att motsvarande avdrag krävs i bokföringen för att omedelbart avdrag ska medges även inkomstskatterättsligt.⁵⁵

När gränselopet infördes år 2009 diskuterades i förarbetena om det

49. Prop. 2003/04:16 s. 7.

50. Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 337.

51. Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 337.

52. Valutaregeln i 14 kap. 8 § IL, som är en särskild skatterättslig bestämmelse, har också tillkommit för att skapa en överensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, se vidare avsnitt 7.3.6 angående denna bestämmelse.

53. Bjuvberg har framfört samma uppfattning, Bjuvberg 2006, s. 240. Norberg diskuterar också målet som ett exempel på att det finns en stark koppling, Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 334

54. Ursprungligen angavs att »omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde», prop. 1980/81:68, del A s. 43.

55. Prop. 1980/81:68, del A s. 114.

finns något krav på motsvarande avdrag i bokföringen. Efter att ha kort refererat till RÅ 2004 ref. 81⁵⁶ om korttidsinventarier angav regeringen i propositionen att frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning inte är prövad men att »det förefaller rimligt att samma princip gäller för inventarier av mindre värde». ⁵⁷ Denna slutsats är adekvat. Regleringen är i samma bestämmelse som korttidsinventarier och det är samma typ av fråga, närmare bestämt om utgiften ska redovisas som tillgång eller kostnad.

Vad som vidare talar för min slutsats är att bestämmelsen är fakultativ och inte uppställer något krav på att motsvarande avdrag ska göras i bokföringen. Som nämndes ovan är Norberg tveksam till detta.⁵⁸ Som jag kommit fram till tidigare i avhandlingen synes det inte finns något allmänt krav för skattemässigt avdrag att motsvarande avdrag görs i bokföringen.⁵⁹ För detta krävs uttrycklig reglering motsvarande den som gäller för räkenskapsenlig avskrivning. Även för ersättningsfond⁶⁰ respektive periodiseringsfond⁶¹ gäller att avdrag medges bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Något uttryckligt krav finns inte för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde. Vidare kan nämnas regeringens uttalande, i samband med att gränsvärdet infördes år 2009, om att man inte ansåg det föreligga något krav i IL att inventarierna faktiskt ska behandlas på ett visst sätt i bokföringen för att omedelbart avdrag ska få göras. Uttalandet gjordes utan att lagtexten ändrades i nu aktuellt avseende varför det mer är fråga om tolkning av gällande rätt. Det måste framhållas att det föreligger en väsentlig skillnad mot hur det tidigare förhöll sig med det utvidgade reparationsavdraget vid ombyggnation av byggnader. I RÅ 2000 ref. 26 hängde HFD upp sin motivering på att av förarbetena framgick att lagstiftarens avsikt var att skapa överensstämmelse med redovisningen. Även i RÅ 2004 ref. 113 motiverar HFD sitt beslut med att det av förarbetena inte framgår att avsikten varit att skapa en särskild skatterättslig periodiseringsregel.⁶² Avslutningsvis bör framhållas att bestämmelsen om inventarier av mindre värde gäller oberoende av om företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdemetoden. Den senare tillhör det frikopplade området. Sammantaget är min slutsats att frågan om avdrag för utgifter av mindre värde inte omfattas av det rättsliga sambandet.

56. Korttidsinventarier som avskrivits bokföringsmässigt under en treårsperiod har inte ansetts kunna avskrivas skattemässigt under samma tidsperiod. Den skattskyldige måste välja mellan att dra av anskaffningsutgiften som värdeminskningsavdrag eller enligt den särskilda bestämmelsen om direktavdrag för korttidsinventarier. Se vidare avsnitt 5.3.3.

57. Prop. 2008/09:129 s. 11.

58. Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 337. Jfr även Bjuvberg 2006, s. 248 och 252.

59. Se framför allt avsnitt 3.3.3.

60. Kravet gäller enligt 31 kap. 3 § IL den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt BFL.

61. Kravet gäller enligt 30 kap. 3 § IL endast juridiska personer.

62. Målet gällde en tillämpning av KL, men vad som är synnerligen intressant i det målet är att HFD särskilt beaktar senare uttalanden i förarbetena till IL.

5.3.3 Korttidsinventarier

För inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får hela utgiften dras av omedelbart. Bestämmelsen är inte ny utan infördes samtidigt som KL.⁶³ Gränsdragningen mellan om en utgift ska tillgångsredovisas och därmed ingå i avskrivningsunderlaget eller om utgiften ska dras av omedelbart har prövats i åtskilliga fall. Klart är att något mellanting inte finns. Detta fastslogs i ett förhandsbesked, RÅ 2004 ref. 81. Den skattskyldige frågade om utgifter för anläggningstillgångar som i bokföringen skrivits av på tre år kunde skattemässigt dras av i samma takt och omfattning. Frågans innebörd var om det i praktiken fanns möjlighet att inom ramen för det rättsliga sambandet kostnadsföra anskaffningsutgiften för inventarier. SRN svarade, enligt min uppfattning logiskt, att detta inte var möjligt. Utgångspunkten är att avskrivning ska ske enligt räkenskapsenlig avskrivning. Från detta finns särskilt reglerade undantag, bland annat nu behandlad regel.

Nästa frågeställning är om det finns något krav för omedelbart avdrag att motsvarande avdrag görs i bokföringen. Något sådant krav uppställs inte i lagtexten, snarare tvärt om genom att bestämmelsen är fakultativ. Indirekt bekräftas detta genom nämnda förhandsbesked. SRN synes emellertid åberopa reglernas schablonmässiga inslag inom ramen för räkenskapsenlig avskrivning som grund för att avdragsrätten inte är beroende av hur posten hanteras i bokföringen.⁶⁴ Räkenskapsenlig avskrivning infördes år 1955. Det måste anmärkas att ifrågavarande bestämmelse om direktavdrag infördes år 1928 och blev ett komplement till de år 1910 införda bestämmelserna om årlig avskrivning. Därför blir nämndens motivering märklig.

Till skillnad mot vad som gällde det utvidgade reparationsavdraget, jfr föregående avsnitt angående RÅ 2000 ref. 26, går det inte i nu aktuellt fall av förarbetena utläsa att det finns ett krav på motsvarande avdrag i bokföringen. Lagtext och förarbeten ger således relativt klart besked i frågan, något krav på att motsvarande avdrag görs i bokföringen uppställs inte. Med beaktande av nuvarande struktur på systemet med avdrag för värdeminskning på inventarier skulle dessutom ett sådant krav bli underligt. Restvärdemetoden är en renodlad skatterättslig metod för värdeminskning på inventarier utan någon koppling till bokföringen. Att då kräva att avdrag för korttidsinventarier görs i bokföringen skulle bli märkligt.⁶⁵ Detta gör utgången i RÅ 2000 ref. 26 än märkligare. Det bör dessutom anmärkas att inte sällan är det inte möjligt att i bokföringen göra omedelbart avdrag för anskaffningsvärdet. Är det fråga om en större investering är det sanno-

63. När bestämmelsen infördes talades om tillgångar som var föremål för hastig förbrukning eller förslitning, jfr prop. 1927:102.

64. Bjuvberg framför en liknande uppfattning, Bjuvberg 2006, s. 251.

65. Enligt Norberg talar övervägande skäl starkt för att frågan är frikopplad. Detta bygger han framför allt på att det inte är fråga om en formell kopplingsbestämmelse, Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 342.

likt inte möjlig att stödja sig på väsentlighetsprincipen samtidigt som en periodanknuten matchning kräver avskrivning.⁶⁶

Eftersom bestämmelsen om korttidsinventarier är en särskild skatterättslig bestämmelse är nästa fråga om det finns några särskilda principer att följa när frågan om direktavdrag besvaras. Direktavdrag kan medges om tillgången *antas* ha en ekonomisk livslängd på högst tre år. Prövningen görs redan vid förvärvet, dvs. i förtid. Detta leder enligt min uppfattning till att beviskravet sätts relativt lågt. Stöd för detta går att finna i RÅ 1995 ref. 96 där HFD uttalar »(K)ravet på bevisning kan dock inte sättas särskilt högt, eftersom den aktuella bestämmelsen om direktavdrag för korttidsinventarier förutsätter att det redan under anskaffningsåret skall göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd». Samtidigt är det den skattskyldige som ska visa att tillgångens livslängd är högst tre år. Den skattskyldige står således risken för att beviskravet inte uppfylls.⁶⁷

Det är tillgångens *ekonomiska* livslängd som ska prövas. Detta torde innebära att bedömningen ska göras utifrån företagsekonomiska förtecken. Länsrättens uttalande i RÅ 1995 ref. 96 är intressant. Domstolen uttalade att bedömningen görs utifrån den tid under vilken tillgången är ekonomiskt tjänlig och försvarar sin plats från resultatsynpunkt. HFD anslöt sig i princip till detta men gjorde tillägget att även alternativa användningssätt och eventuellt värde efter treårsperioden ska beaktas.

I två domar från 1990-talet, RÅ 1995 ref. 96 och RÅ 1994 not. 132, har HFD utvecklat en princip för hur bestämmelsen ska tillämpas. Som jag uppfattar domstolen ska bedömningen ske i två steg. Utgångspunkten för bedömningen är om inventariernas typiska livslängd i en verksamhet som det är fråga om kan anses vara högst tre år. Det räcker således inte att se om en viss sorts inventarier i allmänhet har en viss livslängd utan den måste sättas i relation till den faktiska verksamheten. Det är emellertid inte tillräckligt att se vilken livslängd inventarierna typiskt sett har utan det måste också göras en bedömning i det enskilda fallet. Denna kan leda till att livslängden anses kortare eller längre än vad tillgången typiskt anses ha.

5.3.4 Ett konkret tillämpningsproblem

Inventarieområdet innehåller flera tillämpningsproblem som påverkar bl.a. hur kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond ska beräknas. Problematiken kommer att åskådliggöras med hjälp av ett konkret problem. Detta har sin grund i bl.a. bestämmelserna som infördes i IL med anledning av K1-reglerna. Syftet är att utifrån systematiken i IL visa hur de nya bestämmelserna kan förorsaka bedömnings- och tillämpningsproblem.

66. Effekten är att tillgångarnas skattemässiga värde inte behöver överensstämma med deras bokförda värde. I vissa situationer kan detta innebära att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Normalt hanteras skillnaden inom ramen för posten överavskrivningar.

67. Beviskrav och bevisbördans placering framgår tydligt av RÅ 1995 ref. 96 och RÅ 1994 not. 132.

Frågan är intressant eftersom det kan leda till skilda bedömningar beroende på hur den enskilde näringsidkaren avslutar sina räkenskaper. Detta påverkar också hur olika bestämmelser relaterade till inventarier ska tolkas.

Det förenklade årsbokslutet ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Bokslutet ska enligt 6 kap. 6 § BFL upprättas enligt god redovisningssed. Någon ytterligare vägledning om hur periodiseringen ska ske ges inte i BFL. Viss vägledning ges dock i förarbetena. Regeringen anger att

»(D)et kan förväntas att normgivande organ kommer att ge ytterligare vägledning för hur bokslutet skall upprättas t.ex. vad gäller redovisnings- och värderingsprinciper. Kraven på årsbokslutet bör kunna sättas olika högt beroende på företagets förhållanden och omfattning. När det gäller företag som är skyldiga att deklarerat till Skatteverket är det naturligt att årsbokslutet innehåller den information som Skatteverket behöver.»

Vidare anges mer konkret att

»mera detaljerade riktlinjer för bokslutets innehåll och utformning bör utvecklas inom ramen för god redovisningssed och då främst med stöd av de allmänna råd som utarbetas av Bokföringsnämnden.»⁶⁸

Lagstiftningstekniken kan starkt ifrågasättas. Här lämnas i princip helt över till annan normgivare och företagen att själva utveckla innehållet i god redovisningssed. Detta ställer höga krav på, som i detta fall, BFN. Samtidigt signaleras inom ramen för beskattningsprincipen att bokföringsreglerna ska influeras av de skatterättsliga bestämmelserna.⁶⁹ Här talar vi om ett omvänt samband. Ur ett förenklingsperspektiv är det emellertid positivt om reglerna är likvärdiga och tillämpningen inom respektive system blir densamma. Så är dock inte alltid fallet vilket istället kan leda till tillämpningsproblem. Ett exempel med beräkning av anskaffningsutgiften för inventarier får illustrera problematiken. Dessa regler tillämpas av de flesta företag och tillämpningen uppfattas ofta som självklar. Det finns dock många inneboende problem i systemet som egentligen ökat genom införandet av K1-reglerna.

I K1-reglerna regleras särskilt hur anskaffningsvärdet ska beräknas vid köp.⁷⁰ I 18 kap. 7 § IL anges att med anskaffningsvärde för inventarier avses i det fall en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut det värde som följer av god redovisningssed. Härigenom markerar lagstiftaren att det råder ett strikt rättsligt samband mellan bokföringen och inkomstbeskattningen beträffande beräkning av anskaffningsutgiften.⁷¹ I denna del är skattelagstiftningen klar och ur ett sambandsperspektiv bör tillämpningen vara problemfri. Det är en annan sak att det kan uppkomma värderingsproblem inom K1-reglerna, vilket på kopplade områden speglar sig i inkomstberäkningen.

Noterbart är att för övriga företag är enligt 18 kap. 7 § IL anskaffnings-

68. Prop. 2005/06:116 s. 75 f. och 162.

69. Se avsnitt 3.5.9.

70. Punkt 6.33 BFNAR 2006:1.

71. Det bör i sammanhanget lyftas fram att någon motsvarande kopplingsregel inte finns för byggnader och markanläggningar, 19 kap. och 20 kap. IL.

utgiften för tillgångarna utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. En tolkning e-contrario av bestämmelsen innebär, enligt min uppfattning, för de företag som inte upprättar ett förenklat årsbokslut enligt BFL att beräkningen sker med stöd av en särskild skatterättslig reglering. Samtidigt kan nämnas periodisering av ränteutgifter som ett företag har för att anskaffa exempelvis maskiner. Under en kort period fanns en särskild skatterättslig regel med innebörden att om den skattskyldige i sina räkenskaper inräknat räntor för anskaffning av inventarier och näringsfastigheter i anskaffningsvärdet så skulle dessa utgifter aktiveras även vid beräkning av det skattemässiga anskaffningsvärdet. Bestämmelsen fanns med i SLK:s förlag men utmönstrades när IL infördes.⁷² Den mycket knapphändiga motiveringen till att bestämmelsen utmönstrades är att den inte behövdes på grund av formuleringen av kopplingsregeln i 14 kap. 2 § IL.⁷³ Detta kan tolkas som att frågan numera tillhör det rättsliga sambandet.⁷⁴ Systematiken blir framför allt genom ändringen för K1-företag mycket märklig och förvirrande. Om beräkning av anskaffningsutgiften omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och beskattning är bestämmelsen för K1-företag obehövlig. Som den är utformad idag är den däremot klar för K1-företagen men mycket oklar för övriga företag.

Om tillgången förvärvas genom byte följer av rättspraxis att anskaffningsvärdet ska beräknas utifrån värdet på den bortbytta tillgången.⁷⁵ Enligt K1-reglerna ska i redovisningen det skattemässiga bytesvärdet användas även i bokföringen. Här föreligger således ett omvänt samband. Detta värde utgör anskaffningsvärde även enligt K1-reglerna. Viss osäkerhet föreligger emellertid för kringkostnader med anledning av bytet. Är det fråga om ett köp regleras detta i K1-reglerna medan så inte är fallet för byte. Med tanke på systematiken i regelsystemet torde dock de principer som i detta avseende gäller vid köp även kunna tillämpas på byte.

I 18 kap. 7 § IL regleras även beräkning av anskaffningsvärdet vid benefika förvärv. I denna del finns också flera oklarheter. Om inventarierna förvärvas på annat sätt än genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde. Ingår inventarierna i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvat genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente, anses enligt 18 kap. 8 § IL det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren som anskaffningsvärde, om inte särskilda skäl talar emot det. Kontinuitetsprincipen ska således tillämpas vid beskattningen. Motsvarande värde utgör anskaffningsvärde även enligt K1-reglerna, punkt 6.35 BFNAR 2006:1. Ett undantag finns. Sker förvärvet genom testamente finns ingen reglering i K1-reglerna, jfr punkt 6.35 BFNAR 2006:1, utan då måste frågan lösas med stöd av de principer som dessa ger uttryck för.⁷⁶

72. SOU 1997:2 del 1 s. 79.

73. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 176.

74. Norberg och Thorell 2010, s 167.

75. RÅ 1979 1:8 och SOU 2008:80 del 2 s. 272.

76. Punkt 1.5 BFNAR 2006:1. Se vidare angående tolkningsfrågan avsnitt 3.3.8.

En annan intressant situation är om en tillgång överläts genom gåva utan att uttagsbeskattning aktualiseras. Detta inträffar om villkoren i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser är uppfyllda. Lämnas inte ersättning med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet och anses förvärvat för samma belopp, 23 kap. 10 § IL. Motsvarande gäller enligt K1-reglerna, jfr punkt 6.35 BFNAR 2006:1.

Motsvarar eller överstiger ersättningen det skattemässiga värdet för överlåtaren och det är fråga om gåva ska marknadsvärdet anses vara förvärvarens anskaffningsvärde.⁷⁷ Detta gäller även om överlåtaren inte uttagsbeskattas, p.g.a. att villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda, för skillnaden mellan marknadsvärdet och betald ersättning. Enligt min uppfattning är lagtexten klar i detta avseende. Ur principiell synvinkel är inte detta korrekt, varför viss osäkerhet finns.⁷⁸ Kärnfrågan är nu vad som gäller för de företag som ska tillämpa K1-reglerna. Härvid kan konstateras att enligt 18 kap. 7 § andra stycket IL gäller inte bestämmelsens första stycke för de företag som ska tillämpa K1-reglerna. För dessa utgör anskaffningsvärdet det värde som följer av god redovisningsred. Samtidigt anges i K1-reglerna att vid gåva är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen. Ett olösligt cirkelresonemang uppstår.

Som kan konstateras innehåller regelsystemet luckor.⁷⁹ Dessutom är, som framgår ovan, bestämmelserna i vissa fall både komplicerade och svårtillämpade. Det vanligaste fallet, köp, omfattas av regleringen på avsett vis. De överlåtelser som medför komplikationer är överlåtelser till underpris. Detta kan tyckas vara undantagssituationer. I sammanhanget kan då erinras om mängden enskilda näringsidkare som finns och den åldersstruktur som finns inom denna grupp. Detta gör att antalet generationsskiften inom gruppen årligen uppgår till ett inte försumbart antal tusen företag. Det är otillfredsställande med denna typ av lagstiftning. Bristen ligger i såväl IL som K1-reglerna och det är lagstiftaren som måste belastas för detta. När reglerna infördes i IL borde frågan ha utretts mer noggrant.

5.3.5 Tillgångsredovisning i bokföringen

Några särskilda bestämmelser i BFL eller ÅRL om korttidsinventarier finns inte. Enligt 4 kap. 3–4 §§ ÅRL ska en anläggningstillgång tas upp till anskaffningsvärdet och skrivas av systematiskt över tillgångens nyttjande-

77. 18 kap. 7 § första stycket andra meningen IL.

78. IRÅ 2007 ref. 50 beskattades överlåtaren för hela ersättningen som understeg tillgångarnas värde men översteg dess skattemässiga värde. Den skattskyldige gjorde gällande att det var fråga om gåva av hel näringsverksamhet och någon beskattning därför inte ska uppkomma. Frågan diskuterades inte i domen, se även RÅ 1976 ref. 6, RÅ 1988 not. 710 och RÅ 2004 ref. 42. Härefter har avgjorts RÅ 2008 ref. 84 som innebär att förvärvaren får tillgodoräkna sig uttagsbeskattat belopp som anskaffningsvärde. Se också Nilsson Skattenytt 2006, s. 626 ff. Enligt min uppfattning innebär inte den principen som slås fast i detta mål att det är möjligt att frågå ordalydelsen i 18 kap. 7 § första stycket andra meningen IL. Frågan är intressant och förtjänar en bredare redogörelse. Denna ryms emellertid inte i denna avhandling.

79. I avsnitt 3.3.8 uppmärksammas problematiken ytterligare.

period.⁸⁰ BFN har uttalat att även i bokföringen får anskaffningsvärdet för inventarier av mindre värde av förenklingskäl omedelbart dras av som kostnad eftersom det inte rör sig om väsentliga belopp.⁸¹ BFN stödjer sig i denna del på väsentlighetsprincipen och följer företaget detta uttalande uppnås överensstämmelse mellan den skattemässiga och bokföringsmässiga redovisningen. Det är snarast fråga om ett omvänt samband där redovisningsrätten har anpassat sig till inkomstskatterätten.

I sammanhanget kan nämnas att K2-reglerna på många punkter har anpassats till IL och som ett led i detta har införts särskilda bestämmelser för materiella anläggningstillgångar av mindre värde⁸² eller som har en nyttjandeperiod på högst tre år. Noterbart är att i K2-reglerna talas om materiella anläggningstillgångar som är ett betydligt bredare begrepp än det skatterättsliga inventariebegreppet. Vidare gäller beträffande korttidsinventarier att K2-reglerna vilar på annan grund än i IL. Istället för att det är den ekonomiska livslängden som är avgörande utgår K2-reglerna från tillgångens nyttjandeperiod. Den senare kan ofta vara betydligt kortare än den förra. Den överensstämmelse som eftersträvas har således inte uppnåtts, vilket snarare utgör en komplikation.⁸³ Det är positivt framför allt för mindre företag om det så långt möjligt skapas förutsättningar för företagen att uppnå ett praktiskt samband. I detta sammanhang är det viktigt att lagstiftare och normgivare, i detta fall BFN, är flexibla och anpassar terminologi m.m. så långt möjligt.

K1-reglerna har, vad gäller både korttidsinventarier och inventarier av mindre värde, anpassats till IL. En strikt koppling är möjlig, punkterna 6.30–6.31 BFNAR 2006:1.

5.3.6 Sammanfattande bedömning

Definitionen av inventarier är mycket bred och omfattar all lös egendom som är avsedd för stadigvarande bruk. Det är endast en tillgång som levererats till förvärvaren som kan räknas som tillgång i näringsverksamheten. För att det ska vara fråga om en sådan tillgång krävs dessutom att den är monterad och fungerar. Tillgångens utformning och funktion får betydelse i sammanhanget. Utgifter för en tillgång som helt eller delvis ska monteras ska under monterings tiden aktiveras som en balanspost. Först när tillgången är färdigmonterad kan den räknas som en maskin eller inventarium.

Avgränsningen av inventarier sker utifrån ett nyttorekvisit. Nyttan för verksamheten ska föreligga såväl vid förvärvet som fortsatt under innehavstiden. Inte bara tillgångar som används för exempelvis att producera lagertillgångar utgör inventarier utan även tillgångar som på något sätt indirekt bidrar till att generera intäkter i verksamheten kan klassificeras som inventarier.

80. 4 kap. 3–4 §§ ÅRL.

81. Punkt 6.4 BFNAR 2001:3.

82. Beträffande K2 och väsentlighetsprincipen hänvisas till avsnitten 3.5.4.2 och 3.5.4.3.

83. Se vidare Brockert och Nilsson 2008.

Vidare ska en tillgång av det slag det är fråga om objektivt sett vara till nytta för en verksamhet av aktuellt slag. Det måste även göras en individuell bedömning av nyttan i den faktiskt bedrivna verksamheten. Nyttan kan vara svår att kvantifiera vilket naturligtvis försvårar bedömningen. Denna ska göras objektivt utifrån frågan om inventarierna är sådana tillgångar som typiskt sett kan vara till nytta för företaget om de brukas stadigvarande i näringsverksamheten. Den objektiva bedömningen kompletteras därefter med en tillämpning i det enskilda fallet som kan ändra den objektiva bedömningen. Något övervägandekrav, som emellanåt framkommer i underrättspraxis, synes inte uppställas av HFD. Det torde vara tillräckligt om nyttan är mer än ringa för den faktiskt bedrivna verksamheten. Är detta uppfyllt och brukandet stadigvarande, eller i vart fall avsett att vara stadigvarande, är det fråga om ett inventarium som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Avslutningsvis kan konstateras att 13 kap. 1 § IL inte synes ha någon praktisk betydelse för avgränsningen i detta fall. Är rekvisiten i 18 kap. IL uppfyllda kommer tillgången enligt 13 kap. 7 § IL per automatik att räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.

Vid tillämpningen av IL kan ett företag i vissa fall omedelbart dra av anskaffningsutgiften. Bokföringens betydelse för denna fråga kan sammanfattas enligt följande.

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Inventarier/ kostnader		X	X	

Reglerna om såväl korttidsinventarier som inventarier av mindre värde är särskilda skatterättsliga regler. Något krav att utgiften behandlas på motsvarande sätt i bokföringen finns inte. Det är således fullt möjligt att i bokföringen aktivera utgiften och skriva av den planenligt samtidigt som utgiften skatterättsligt dras av omedelbart. När det ska avgöras om utgiften ska omedelbart kostnadsföras med stöd av bestämmelsen om korttidsinventarie, ska enligt rättspraxis bedömningen ske i två steg. Inventariernas typiska livslängd ska vara högst tre år i just den verksamhetstyp det är fråga om. Lägg här till en bedömning i det enskilda fallet. Denna kan leda till att livslängden anses kortare eller längre än vad tillgången typiskt anses ha.

Beträffande korttidsinventarier råder snarast ett omvänt samband. Redovisningsnormgivningen har med stöd av väsentlighetsprincipen anpassats efter den skattemässiga kostnadsredovisningen. Väsentlighetsprincipen har begränsningar, framför allt beträffande korttidsinventarier. Företag som tillämpar K2-reglerna behöver aldrig redovisa sådana inventarier som tillgång, även om anskaffningsvärdet är mycket högt. Eftersom det kan vara fråga om väsentliga belopp kan ett sådant redovisningssätt strida mot väsentlighetsprincipen.

Motsvarande problem uppkommer inte för de företag som tillämpar

K1-reglerna. Normgivningen är, som framgår av avsnitt 3.5.7, annorlunda uppbyggd och anpassad efter den skatterättsliga inkomstberäkningen. Det råder ett omvänt samband men inte i sådan omfattning att bestämmelserna i IL respektive K1-reglerna är helt synkroniserade. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för inventarier som förvärvas till underpris sker korsvisa hänvisningar vilket kan leda till ett olösligt cirkelresonemang. Effekten blir att anskaffningsvärdet inte går att bestämma.

Den skatterättsliga definitionen av inventarier av mindre värde är numera beloppsbestämd i IL. I denna del finns således inga tveksamheter. Tillämpningsproblemen kan uppstå i de fall företaget köper in flera inventarier av samma slag och det är fråga om tillgångar som endast fungerar tillsammans. Det är tveksamt om bokföringen, även om den är förenlig med god redovisningssed, kan anses utgöra ett bevis för den skatterättsliga bedömningen. I så fall kan bokföringen anses ha endast ett mycket begränsat bevisvärde. Skälet är att det föreligger ett omvänt samband, bokföringen anpassas till den skatterättsliga bedömningen. Ett annat synsätt leder till ett cirkelresonemang.

5.4 Redovisningens betydelse för avgränsningen och klassificeringen

5.4.1 Inledning

I avhandlingens syfte ingår är att avgöra vilken betydelse bokföringen har för avgränsningen av näringsverksamheten och för klassificeringen inom näringsverksamheten. Framför allt när det gäller gränsdragningen mellan inventarier och lager synes det naturligt om bedömningen är densamma i bokföringen som skattemässigt eftersom såväl värderingsreglerna för lager som avskrivningsreglerna för inventarier i olika avseenden bygger på bokföringen. Finns inget rättsligt samband kan i enskilda fall bedömningen bli olika i bokföringen och skatterättsligt.⁸⁴ Ur administrativ synvinkel är det emellertid många gånger tillräckligt med ett praktiskt samband.

De skatterättsliga värderingsreglerna för lager bygger till stor del på bokföringen, jfr exempelvis 17 kap. 2 § IL. Detta talar för att även avgränsnings- och klassificeringsfrågorna ska omfattas av det materiella sambandet. Finns ingen identitet kan effekten bli att lagrets omfattning skiljer sig åt i bokföringen och skattemässigt. Till detta ska läggas regleringen av hur det skattemässiga lagervärdet bestäms, utifrån de värden som anges i ÅRL.⁸⁵ Situationen blir särskilt märklig om tillgångarna enligt IL ska klassificeras

84. Kellgren har behandlat sambandet för materiella lagertillgångar och påtalar vikten av en samsyn när det gäller lagerbegreppet mellan bokföring och beskattning bl.a. ur rättssäkerhets- och skatteplaneringsperspektiv, Kellgren 2006, s. 426 ff.

85. Se 17 kap. 2 § IL och dess hänvisning till ÅRL m.m.

som lager medan de enligt ÅRL ska klassificeras som anläggningstillgångar. Om tillgången skattemässigt är lagertillgång medan den klassificeras som anläggningstillgång i bokföringen kan inte alltid det bokförda värdet ligga till grund för den skattemässiga värderingen. IL hänvisar till värderingsreglerna för omsättningstillgångar. När det gäller inventarier finns ett rättsligt samband i det fall företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning genom att det skattemässiga värdeminskingsavdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet. Även i detta fall finns således skäl för att avgränsning och klassificering ska vara densamma skatterettsligt och i bokföringen. Mot detta talar dock att företaget kan välja restvärdemetoden som inte uppställer något krav på överensstämmelse. Till detta kan läggas det faktum att bestämmelserna om direktavdrag inte är kopplade till bokföringen, snarare tvärt om. Det finns således två skilda system som ställer olika krav på sambandet. Detta gör problemställningen mer både svårbedömbart och intressant.

Den centrala delen i detta avsnitt är en genomgång av ett antal avgöranden av HFD där bokföringens betydelse för avgränsningen direkt eller indirekt behandlas. Innan den sammanfattande bedömningen kommer jag särskilt behandla omklassificering av tillgångar, dvs. från inventarier till lagertillgångar och tvärt om. Denna diskussion är särskilt intressant mot bakgrund av min motsvarande analys vad gäller fordringsrätter.⁸⁶

5.4.2 Rättspraxis

5.4.2.1 RÅ 1981 I:26

I målet var fråga om tillämpning av bestämmelsen om lagervärdering, närmare bestämt hur ett industriföretag skatterettsligt skulle behandla s.k. förnödenheter (förbrukningsmateriel och förrådsartiklar). Enligt då gällande bestämmelse⁸⁷ skulle den i räkenskaperna gjorda värderingen av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) godtas vid inkomstberäkningen om värdesättningen inte stod i strid med reglerna i KL. Begreppen som användes i anvisningspunkten – anskaffningsvärde och verkligt värde – hade således den innebörd som angavs i GBFL.⁸⁸

Vid bolagets värdering av förrådsartiklar och reservdelar hade tillgångarna upptagits till ett värde som understeg ett enligt gjorda värderingslistor beräknat värde. Som skäl till den lägre värderingen angav bolaget i underinstanserna att vissa av tillgångarna skulle hänföras till s.k. treårsinventarier⁸⁹ och därför omedelbart kostnadsförts. Detta trots att tillgångarna synes ha behandlats som varulager vid inventering och värdering. En delfråga i underinstanserna var således hur tillgångarna skulle klassificeras. I HFD

86. Se vidare avsnitt 4.3.4.

87. Punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

88. Numera anges i 17 kap. 2 § IL att med anskaffningsvärde och verkligt värde avses i detta kapital detsamma som i 1 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL.

89. Se vidare avsnitt 5.3.3. angående sådana inventarier.

ändrade bolaget inställning och medgav att ifrågavarande förrådsartiklar och reservdelar tillhörde lagret. Det innebar att målet i HFD kom att handla endast om värderingsfrågan.

HFD diskuterade begreppet god redovisningssed som det kom till uttryck i GBFL och 1929 års bokföringslag. Denna del av motiveringen synes ske mot bakgrund av att domstolen knyter sin argumentation till en vid den tiden av BFN utfärdad anvisning beträffande redovisning av förnödenheter.⁹⁰ Enligt BFN skulle förnödenheter som är omsättningstillgångar i princip inventeras, värderas samt redovisas som varulager i balansräkningen. Detta medförde att tillgångar av i målet aktuellt slag enligt god redovisningssed skulle klassificeras som lagertillgångar. Att klassificera dem som anläggningstillgångar skulle sannolikt inte vara förenligt med god redovisningssed. Domstolen uttalade följande.

»Av vikt för bedömningen av frågan om hur varulagret i förevarande fall bort redovisas finner regeringsrätten vara, att inventering och värdering av förnödenheterna faktiskt har skett. Vid sådant förhållande har det utifrån bokföringsmässiga grunder saknats stöd för att på sätt som skett i varulagret ta upp förnödenhetsartiklarna till ett uppskattat värde.»⁹¹

Slutligen kom målet att handla om en ren värderingsfråga. Parterna synes nämligen ha blivit överens om att det var fråga om förnödenheter och inte inventarier. Förnödenheter skulle i såväl bokföringen som skatterättsligt klassificeras som lagertillgångar. Även om den skattskyldige i HFD vitsordade att fråga var om lagertillgångar betonar HFD att det är av vikt för bedömningen att inventering av förnödenhetsartiklarna faktiskt har skett. Genom att bolaget har inventerat och hänfört tillgångarna till lagret kan hävdas att bolaget egentligen klassificerat tillgångarna som förnödenheter men att man värderat dem utifrån en särskild metod. Effekten blir att bolaget skatterättsligt varit bunden av klassificeringen även skattemässigt. När tillgångarna väl klassificerats har man i sin tur varit bunden av den värdering man åsatt lagertillgångarna. Thorell, som i sin avhandling kommenterade målet, har angivit att

»(U)tifrån det ursprungligen mycket begränsade syftet med lagervärderingsregeln i KL.... framstår det säkert för de flesta som naturligt, att den skattemässiga redovisningen följer den bokföringsmässiga i frågan om vad som är lager.»⁹²

Vad som talar för Thorells tes är att HFD i sin motivering knyter an till bokföringsmässiga grunder. Detta förfaringsätt används när frågor som omfattas av det rättsliga sambandet behandlas. De skatterättsliga värderingsreglerna byggde på värderingen i bokföringen.

Enligt min uppfattning är det tveksamt om man kan dra så långtgående

90. KFS 1980:17, BFN:14.

91. Intressant i målet är att HFD först uppger, egentligen isolerat från den övriga motiveringen, att inkomstberäkningen ska ske enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med övriga bestämmelser i IL. Detta sätt att bygga upp domskälen är inte unikt för detta mål utan, som jag utvecklat i avsnitt 3.4, är det närmast en standardformulering.

92. Thorell 1984, s. 223.

de slutsats av målet som Thorell gör. Om bokföringen är styrande för den skatterättsliga klassificeringen borde HFD uttryckt sig annorlunda. Målet kom slutligen att handla om värdering av varulagret och enligt en uttrycklig reglering i KL skulle den, på motsvarande sätt som gäller idag enligt 17 kap. 2 § IL, ske utifrån de värden som framkommer enligt god redovisningssed. Klassificeringsfrågan behandlas således inte. Däremot visar domen att bokföringen har ett starkt bevisvärde för den skatterättsliga klassificeringen. HFD fäster nämligen särskilt avseende vid vad som faktiskt skett i bolaget.

5.4.2.2 RÅ 1983 I:7

Ett bolag bedrev tillverkning och försäljning av varor. Som skydd för produkterna vid transport användes ett emballage märkt med bl.a. bolagets och produkternas namn. Emballaget var således användbart endast för företaget och hade inte något värde i annat sammanhang. Fråga var om företaget kunde omedelbart kostnadsföra ännu inte använt emballage eller om det skulle redovisas som tillgång.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden angav att vid »inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till bl.a. in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m.»⁹³ Nämnden ansåg vidare att bolagets oanvända emballage fick anses hänförligt till sådana med lagrummet avsedda tillgångar som ska ingå i bolagets varulager och som vid inkomstberäkningen ska värderas och tas upp i enlighet med bestämmelserna om lagervärdering.⁹⁴ HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

Som jag diskuterat i avsnitt 3.4 är bokföringsmässiga grunder en särskild skatterättslig inkomstberäkningsmetod. Vidare konstaterade jag att begreppet används mer som en inledningsfras i domsmotiveringar i mål som rör det rättsliga sambandet. I förhandsbeskedet hänger inte nämnden upp sin motivering på kopplingsbestämmelserna, nuvarande 14 kap. 2 § respektive 14 kap. 4 § IL, utan endast på bokföringsmässiga grunder. Inte heller i övrigt gjorde nämnden någon hänvisning till de bokföringsmässiga förhållandena. Utifrån hur förhandsbeskedet motiveras kan jag inte se att tillgångsklassificeringen faller inom ramen för det rättsliga sambandet. Snarare tvärt om, genom att nämnden hänger upp sin motivering på att tillgången kan hänföras till en viss skatterättslig bestämmelse.

5.4.2.3 RÅ 1983 I:21

Målet handlar om en enskild näringsidkares beskattning av vinst vid uttag från jordbruket av en denne tillhörig personbil som delvis använts i jordbruksdriften och delvis för privat ändamål. Avgörandet är troligen inte längre aktuellt vad avser enskild näringsidkares skattemässiga redovisning av personbil. Sådana ska nämligen enligt 16 kap. 27 § IL antingen helt hän-

93. Punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

94. Punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

föras till näringsverksamheten eller inte alls.⁹⁵ Däremot bör avgörandet fortfarande ha aktualitet när det gäller redovisning av andra tillgångar än bilar. I målet hade den enskilde näringsidkaren bokfört en personbil som ett inventarium i verksamheten. Bilen användes i verksamheten i en omfattning motsvarande 20 procent av bilens totala användning. I bokföringen hade bilen redovisats skild från övriga maskin- och inventariebestånd på ett särskilt inventarietkonto med beteckningen »personbil». Vid de årliga taxeringarna kunde därför avskrivningarna på bilen särbehandlas utan samordning med den räkningsmässiga avskrivningen på övriga maskiner och inventarier. Samtliga löpande kostnader för bilen belastade näringsverksamheten. Värdet av den privata användningen återfördes årligen till beskattning som bilförmån. I målet fastslog HFD att

»hinder ej möter att vid taxering av inkomst av jordbruksfastighet särbehandla en vinst eller förlust, som uppkommer enligt räkenskaperna vid försäljning, utrangering eller uttag av en personbil, som delvis använts i jordbrukets drift och delvis för privat bruk, under förutsättning att bilen i räkenskaperna redovisas på separat inventarietkonto.»

Vid tillämpning av räkningsmässig avskrivning beräknas den årliga avskrivningen samlat för samtliga inventarier i näringsverksamheten. Gör företaget värdeminskingsavdrag enligt denna metod är kravet att de skattemässiga avskrivningarna motsvarar avskrivningarna i företagets bokslut. Det rättsliga sambandet är således direkt reglerat i IL. En viktig omständighet för målets utgång var därför att bilen i räkenskaperna inte redovisats bland övriga maskiner och inventarier. Hade inte personbilen särredovisats skulle det sannolikt inte varit möjligt att fördela vinst vid avyttringen på sätt som kunde ske.

Det är genom villkoren inom ramen för den räkningsmässiga avskrivningen som frågan omfattas av det rättsliga sambandet. I det fall företaget tillämpar restvärdeметоден finns inget samband när det gäller värdering av tillgångarna. Man kan därför ha skilda värderingsmetoder i bokföringen och vid den skattemässiga värderingen. Avgränsningsproblematiken har ingen knytning till vilken avskrivningsmetod företaget väljer. Detta talar för att bokföringen inte styr den skatterättsliga avgränsningen.

Det finns även skäl för att hävda att avgränsningen i bokföringen får skattemässig effekt. Stöd för detta går att finna i HFD:s fördelning av vinsten, den följer helt den uppdelning som gjorts i »deklarationer och räkenskapshandlingar». Ett krav för att kunna göra ifrågasvarande fördelning av beräknad vinst är att fördelningen är samma i den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. Uttalandet måste dock läsas utifrån att företaget tillämpar räkningsmässig avskrivning. Enligt min uppfattning är det villkoren för räkningsmässig avskrivning som behandlas i målet och inte bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Domen ger enligt min uppfattning därför inte stöd för att själva avgränsningen omfattas av det rättsliga sambandet. HFD borde i så fall ha uttryckt sig annorlunda.

95. Bestämmelsen i dess nuvarande form infördes i samband med 1990 års skattereform.

5.4.2.4 RÅ 2003 ref. 70

Den skattskyldige ingick i ett s.k. pallöverföringssystem (pool) tillsammans med andra företag. Pallarna omsattes normalt inom poolen genom ett avräkningssystem som beaktar mottagna och avlämnade pallar. Vid varuleverans debiterade bolaget kunden för pallan. Frågan, som är synnerligen intressant när det gäller avgränsningsproblematiken och det rättsliga sambandet, var om pallarna skulle klassificeras som inventarier eller lagertillgångar. Konkret var det frågan om pallarna var avsedda för stadigvarande bruk eller omsättning. Omständigheterna i målet var inte helt klara men HFD utgick från att varje i poolen ingående företag äger ett antal pallar som relateras till det antal pallar som företaget köpt in. Äganderätten skulle alltså inte avse identifierade pallar. Inom poolen omsätts lastpallarna och registrering av pallbytena skedde genom ett avräkningssystem som beaktar hur många pallar ett företag mottagit och avlämnat.

BFN, som på HFD:s begäran angav yttrande i målet, refererade först till aktuellt lagrum i GBFL och dess förarbeten varvid nämnden konstaterade att avgörande för om en tillgång ska redovisas som en anläggning- eller omsättningstillgång är vilken avsikt ett företag har när det anskaffar tillgången.⁹⁶ BFN ansåg att bolaget fick anses använda det antal lastpallor som det äger på ett stadigvarande sätt i verksamheten varför de skulle klassificeras som anläggningstillgångar i bokföringen. Särskilt noterbart är att nämnden först framhåller att det är företagets avsikt som ska avgöra klassificeringen men när bedömningen görs är det den faktiska användningen som ska avgöra. Detta är enligt min uppfattning helt naturligt mot bakgrund av systematiken i redovisningslagstiftningen.

Avsiktsrekvisitet tar sikte på en tidpunkt före det faktiska nyttjandet. Framför allt när det gäller lagertillgångar sker själva nyttjandet (omsättningen) normalt vid ett och samma tillfälle och avsiktsrekvisitet styr ända fram till tillgången avyttrats. Här finns en väsentlig skillnad när det gäller materiella anläggningstillgångar. Fram till att tillgången börjar stadigvarande brukas har avsiktsrekvisitet relevans. Från denna tidpunkt styr det faktiska nyttjandet klassificeringen. HFD yttrade därefter följande.

»BFN:s slutsats är att lastpallarna inte skall redovisas som omsättningstillgångar utan som materiella anläggningstillgångar. BFN har fäst avgörande vikt vid vad avsikten med förvärven av pallar varit. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att anlägga ett annat synsätt vid beskattningen. Lastpallarna bör skattemässigt behandlas som inventarier och inte som lagertillgångar eftersom avsikten med förvärven får anses ha varit att pallarna skall komma till stadigvarande användning i poolen. Bolaget använder i sin tur stadigvarande pallarna i poolen i sin verksamhet.»

Norberg och Thorell anser att utgången ger ett starkt stöd för att avgränsningen mellan inventarier och lager vid beskattningen görs med utgångspunkt i vad som är god redovisningssed.⁹⁷ Detta innebär enligt dem

96. 13 § första stycket GBFL och prop. 1975:104 s. 219.

97. Norberg och Thorell 2010, s. 161.

att området tillhör det rättsliga sambandet. Målet är enligt min uppfattning svårtolkat och jag anser inte man kan dra så långtgående slutsatser av domen. Norbergs och Thorells uppfattning innebär i förlängningen att avgränsningen av både lagertillgångar och inventarier tillhör det rättsliga sambandet. Det är mycket tveksamt om så är fallet. Stöd för detta går bl.a. att finna i förarbetena till 1991 års skattereform. Departementschefen poängterar att med lager förstås »i skattesammanhang» tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning.⁹⁸

Vidare anger inte HFD i domskälen att bokföringen ska ligga till grund för den skatterättsliga avgränsningen. Domstolen uttalar endast att det »saknas anledning att anlägga ett annat synsätt vid beskattningen». Låt vara att bedömningen görs utifrån samma utgångspunkter som i bokföringen, dvs. *avsikten* med hur tillgången ska *användas* i näringsverksamheten. Rekvisiten är desamma i båda lagstiftningarna och det är en och samma verklighet som ska bedömas. Resultaten av bedömningarna bör därför i praktiken bli desamma i både bokföring och skatterättsligt. Detta är emellertid en annan sak. Motsvarande skrivning finns i ett nyligen avgjort mål om negativ goodwill och beräkning av anskaffningsvärde för byggnader på ofri grund.⁹⁹ HFD angav att innebörden av uttrycket »utgiften för förvärvet» i 19 kap. 19 § IL har samma innebörd som uttrycket »utgifterna för tillgångens förvärv» i 4 kap. 3 § ÅRL. Domstolens formulering visar att området inte omfattas av det rättsliga sambandet men väl det praktiska.

Min diskussion har ett inventarieperspektiv. Jag kan inte se att bedömningen blir annorlunda om man istället anlägger ett lagerperspektiv. Vid den skattemässiga beräkningen av lagervärdet avses med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL. Genom bestämmelsen markeras räckvidden av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Om värderingsfrågan varit kopplad kan hävdas att ifrågavarande bestämmelse är obehövlig. Samtidigt måste konstateras att i det fall det är fråga om fastigheter som skattemässigt är lager men i bokföringen klassificerats som anläggningstillgångar det bokförda värdet inte med automatik kan läggas till grund för beskattningen. Hänvisningen i IL är till värderingsreglerna för omsättningstillgångar. Härutöver finns ett antal särskilda bestämmelser i IL, som är tillämpliga framför allt efter omstruktureringar, om beräkning av lagrets anskaffningsvärde.¹⁰⁰

5.4.2.5 Sammanfattning av rättspraxis

Flera av de refererade domarna är svårtolkade och det går därför inte att ange ett entydigt svar på frågan om avgränsningen av inventarier omfattas av det rättsliga sambandet. Detta gäller framför allt klassificeringen inom näringsverksamheten mellan lager och inventarier. Utifrån behandlade

98. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 529.

99. Dom den 26 januari 2011, mål nr. 4033-4034-09, se vidare avsnitt 3.3.3.2.

100. Se 17 kap. 33 § IL.

avgöranden finns enligt min uppfattning klart stöd för att avgränsningen inom ramen för 13 kap. 7 § IL är en renodlad skatterättslig bedömning. Mot bakgrund av systematiken i IL följer av detta i sin tur att det är svårt att se att klassificeringen av inventarier respektive lager ska omfattas av det rättsliga sambandet. Närmast kommer man i lastpallsmålet, men inte heller i detta anges tydligt vad som gäller. Omfattas lagerdefinitionen av det rättsliga sambandet kommer även gränsdragningen mot inventarier att omfattas. Detta torde i sin tur innebära att även inventarieavgränsningen omfattas av sambandet. Detta leder i sin tur till att gränsdragningen mellan inventarier och byggnad måste omfattas av sambandet. En sådan tillämpning faller på sin egen orimlighet.

Min slutsats är således att klassificering av lager och inventarier inte omfattas av det rättsliga sambandet men väl av det praktiska sambandet. En sådan tillämpning är ändamålsenlig, framför allt när det gäller lager där värderingen har en stark koppling till bokföringen. Som Kellgren anger skulle det ofta leda till ett märkligt resultat, framför allt när det gäller lagertillgångar, om klassificeringen sker efter separata synsätt medan värderingen görs utifrån samma utgångspunkter.¹⁰¹ Mot detta kan hävdas att det finns flera exempel på tillgångar som skatterättsligt och i bokföringen klassificeras på olika sätt. Ett typexempel är tillgångar inom ramen för bestämmelserna om byggnadsrörelse och tomtrörelse.¹⁰² Skatterättsligt ska dessa tillgångar klassificeras som lagertillgångar och värderas enligt den särskilda lagbestämmelsen samtidigt som de i bokföringen klassificeras som anläggningstillgångar. Detta aktualiserar frågan vilka skattemässiga effekter som uppstår om företaget ändrar avsikten med och användningen av tillgången. Detta diskuteras särskilt i nästa avsnitt.

5.4.3 Omklassificering

Inte sällan förekommer att under innehavstiden ändras avsikten med innehavet. I avsnitt 4.3.4 diskuterar jag de skattemässiga effekterna av omklassificering av vissa finansiella tillgångar från kapitaltillgång till rörelsetillgång och det omvända. Motsvarande problematik gäller för lös egendom och frågan är dels om omklassificering är möjlig, dels vilka skattemässiga konsekvenser en sådan får. En väsentlig skillnad föreligger i detta fall. Till skillnad mot fordringar är inventarier aldrig kapitaltillgångar.

HFD har i ett äldre förhandsbesked, RSV Dt 1974:40, haft att ta ställning till bl.a. hur ett bilhandelsföretag ska klassificera de bilar som används i en parallellt bedriven uthyrningsverksamhet. Nämnden ansåg att bilar som används i uthyrningsverksamheten i beskattningshänseende är att hänföra till inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten. Nämnden anförde vidare »att den omständigheten, att bolaget driver handel med bilar, icke kan föranleda att bilar, som tas ut ur bolagets lager av bilar för att

101. Kellgren 2006, s. 426 ff.

102. Vad gäller klassificering framför allt inom tomtrörelse se vidare Nilsson 1999.

användas för uthyrning på sätt i ansökningen angivits, ska anses bibehålla sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse.» HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

Enligt lagtexten är det avsikten med innehavet som ska styra klassificeringen. I detta fall är det den faktiska användningen av bilarna som får styra klassificeringen. Det går dock inte att dra någon längre slutsats av detta. Det får dock betydelse från när en eventuell omklassificering ska ske. Avsikten att använda bilen på visst sätt kan, men behöver inte, infalla tidigare än när den faktiskt ändrade användningen aktualiseras.

Här kan göras en jämförelse med ett företag som upphör att bedriva värdepappersrörelse. Enligt diskussionen i avsnitt 4.3.4 är HFD:s uppfattning att värdepapper som klassificeras som lagertillgångar inte kan skatterättsligt ändra karaktär. Skälet är att det i IL saknas bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet som anger om, under vilka förutsättningar och med vilka konsekvenser en lagertillgång i samma ägares hand kan ändra karaktär till kapitaltillgång. Vad gäller materiella tillgångar av karaktären lös egendom finns bestämmelser om hur sådana tillgångar ska klassificeras. Sätillvida finns en avgörande skillnad mot värdepapper. Detta talar för att en omklassificering alltså är möjlig.

Några omedelbara skatteeffekter uppstår inte till följd av omklassificering från lager till inventarier. Effekten är att anskaffningsvärdet ska dras av enligt någon av metoderna räkningskapsenlig avskrivning eller restvärdemetoden.¹⁰³ En lagertillgång får enligt huvudregeln inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Har en värdenedgång skett kommer således företaget att kostnadsföra viss del av anskaffningsutgiften inom ramen för lagervärderingen. Sker en omklassificering ska därefter värderingen ske enligt reglerna för inventarier. Härvid ska anskaffningsvärdet ligga till grund för beräkning av värdeminskningsskatt.¹⁰⁴ Enligt 18 kap. 7 § IL utgörs anskaffningsvärdet för inventarier av utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Bestämmelsen är tydlig. Någon annan bestämmelse som tar sikte på ifrågakarande omklassificering finns inte.¹⁰⁵ Inte heller finns någon särskild bestämmelse om värdekontinuitet vid en omklassificering. I ifrågakarande situation har jag därför svårt att se annat än att efter omklassificeringen kommer det faktiska anskaffningsvärdet att ligga till grund för beräkning av värdeminskningsskatt. Effekten är att dubbelavdrag kan uppstå.

En befogad följdfråga är om förhandsbeskedet från 1974 alltså är vägledande. I detta hade företaget i enlighet med god redovisningssed gjort

103. Någon möjlighet att omedelbart dra av det skattemässiga värdet som tillgången hade vid omklassificeringen torde inte finnas. När det gäller korttidsinventarier talas om en ekonomisk livslängd om tre år. Bestämmelsen torde vara tillämplig endast vid förvärvstidpunkten och inte vid tidpunkten för en eventuell omklassificering.

104. Problematiken kring beräkning av anskaffningsvärde för inventarier berörs även i avsnitt 5.3.4.

105. Bl.a. finns i 20 a kap. IL särskilda bestämmelser om beskattningssinträde. Den systematik som anvisas i det systemet är inte tillämpligt i nu aktuellt fall.

motsvarande omklassificering i bokföringen. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden knöt inte omklassificeringen till hur bolaget hanterat problematiken i bokföringen utan markerade hur tillgångarna i *beskattningshänseende* skulle klassificeras. Ser man isolerat på ifrågasvarande förhandsbesked kan jag inte se att en eventuell omklassificering behöver följa bokföringen. Diskussionen i förra avsnittet, framför allt beträffande RÅ 2003 ref. 70, snarare stödjer än motsäger detta.¹⁰⁶

Den slutliga frågan är vilken räckvidd har 2009 års avgörande om värdepapper. Ur materiell synvinkel kan samma felaktiga beskattning uppstå när lagertillgångar omklassificeras till inventarier som när värdepapper omklassificeras från lagertillgångar till kapitaltillgångar. Inte i något av fallen finns regler om värdekontinuitet, utan faktiskt anskaffningsvärde eller anskaffningsutgift ligger till grund för inkomstberäkningen. Denna bristande värdekontinuitet är enligt min uppfattning så stark att jag ställer mig frågande till om synsättet i 1974 års förhandsbesked alltså är gällande. Diskussionen hittills har gällt omklassificering från lagertillgång till kapitaltillgång. HFD har i ett annat äldre förhandsbesked, RSV/FB Dt 1981:3, prövat frågan om den motsatta vägen. Nämnden har i princip samma resonemang som i 1974 års förhandsbesked. Inte heller i detta fall knyts klassificeringen till bokföringen utan det markeras att bedömningen gäller i *beskattningshänseende*. Detta talar för att även i denna del är området frikopplat.

Som diskuterats i avsnitt 4.3.4 har HFD även prövat frågan om omklassificering av värdepapper från kapitaltillgångar till lagertillgångar. Domstolen kom fram till att omklassificering kan ske. En viktig skillnad föreligger i det fallet i jämförelse med nu aktuell situation. För det första måste identifieras tillgångens skattemässiga värde vid omklassificeringstillfället. Eftersom avskrivning av inventarier sker enligt en nettometod för hela inventariebeståndet måste det skattemässiga värdet på de enskilda tillgångarna bestämmas schablonmässigt. Detta kan väsentligt understiga både tillgångens anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde beräknat enligt IL.¹⁰⁷ Effekten är, beroende på värderelationen, att dubbelavdrag kan aktualiseras. Noterbart är att avskrivningsunderlaget inte torde påverkas av en omklassificering. Detta ska enligt de särskilda reglerna i 18 kap. 13 och 15 §§ IL justeras endast för eventuell ersättning som den skattskyldige särskilt gör avdrag för på grund av avyttring.

Sammantaget kan utformningen av bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning och restvärdemetoden medföra att en skattemässig omklassificering inte är möjlig. Rättsläget måste betecknas som osäkert.

106. Kellgren har, före 2009 års avgörande, angett att tillgångars eventuella status som i vart fall lagertillgång bör normalt styras av redovisningsrätten varför en kontinuerlig omprövning ska ske, Kellgren 2006, s. 427.

107. Med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses vid lagervärderingen enligt IL detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL, 17 kap. 2 § IL.

5.4.4 Sammanfattande bedömning – avgränsningsfrågan

Vid överlåtelse av både inventarier och lagertillgångar ska ersättningen tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Värdeminskningsavdrag ska emellertid ske enligt särskilda skatterättsliga regler. Låt vara att inom ramen för den räkenskapsenliga avskrivningen finns ett formellt samband.

Beträffande lagervärderingen är sambandsfrågan svårare att bedöma. I IL finns en uttrycklig hänvisning till ÅRL när det gäller att bestämma anskaffningsvärde m.m. Viktigt i sammanhanget är att det är en särskild bestämmelse som styr lagervärderingen och inte de allmänna kopplingsbestämmelserna i 14 kap. 2 och 4 §§ IL. Det är en helt annan sak att i praktiken är sambandet i det närmaste totalt genom den särskilda hänvisningen i 17 kap. 2 § IL till ÅRL.

När det gäller avgränsningen mellan lager och inventarier finns ett fåtal avgöranden av HFD som direkt eller indirekt behandlar frågeställningen. Domstolen är allt annat än tydlig i sina formuleringar när det gäller nu aktuell fråga varför domarna enligt min uppfattning är svårtolkade. Inte heller i litteraturen framförs en övertygande uppfattning om bokföringens betydelse för avgränsningen. Jag uppfattar bokföringens betydelse för avgränsningen enligt följande.

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Inventarier/lager		X	X	X

Systematiken i IL gör enligt min uppfattning det svårt att se att avgränsningen mellan inventarier och lager ska omfattas av det rättsliga sambandet. Om exempelvis lagerdefinitionen omfattas av sambandet kommer även gränsdragningen mot inventarier att omfattas. Detta torde i sin tur innebära att även inventarieavgränsningen omfattas av sambandet, vilket i sin tur leder till att gränsdragningen mellan inventarier och byggnad måste omfattas av sambandet. En sådan tillämpning faller på sin egen orimlighet.

Ytterligare stöd för att avgränsningsfrågan görs utifrån är en särskild skatterättslig bedömning följer av de redovisade förhandsbeskeden om omklassificering av och till lagertillgångar. HFD är i båda fallen tydlig med att det är en bedömning i *beskattningshänseende* och någon hänvisning till redovisningen görs inte. Ser man till dagens reglering i IL är det dessutom tveksamt om det är möjligt att skatterättsligt omklassificera tillgångar. Det kan leda till dubbelavdrag eller att företaget inte medges avdrag för viss del av anskaffningsutgiften.

Slutligen vad gäller den administrativa bördan är det naturligtvis en fördel om det föreligger ett praktiskt samband. Inventarier och lager är poster

som förekommer i princip i samtliga företag. Därför är det synnerligen viktigt att reglerna är klara. Det kan konstateras att när det gäller avgränsningsfrågan är inte denna klar. Låt vara att det finns ett praktiskt samband men i enskilda fall kan bedömnings- och gränsdragningsproblem uppstå. Detta gäller framför allt när redovisningsnormgivningen utvecklas och kategoriseras. I den praktiska hanteringen torde klassificeringen i bokföringen och vid inkomstbeskattningen i allmänhet överensstämma. Detta styrks av bl.a. RÅ 2003 ref. 70. Bokföringen kan ha ett visst begränsat bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen.

5.5 Avgränsning i bokföringen

5.5.1 Inledning

På liknande sätt som gäller skatterättsligt räknas endast vissa tillgångar till företaget. I nästa avsnitt redogörs för denna fråga utifrån dels allmänna regler, dels K1-reglerna. När det väl konstaterats att en tillgång ska räknas till företaget ska den klassificeras som antingen anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Mot bakgrund av den avgränsning jag gjort i avhandlingen kommer jag inte att bryta ned de olika delarna ytterligare. Klassificeringen inom verksamheten, inklusive omklassificering, diskuteras särskilt. Även i denna del sker en uppdelning utifrån allmänna regler och K1-reglerna. Jag kommer kort att även beröra K2-reglerna.¹⁰⁸

5.5.2 Tillgångar i näringsverksamheten

I BFL finns inga särskilda bestämmelser om vilka tillgångar som ska räknas som tillgång i företaget. Avgränsningsproblematiken får avgöras utifrån allmänna avgränsningsregler, dvs. bokföringsskyldighetens omfattning för den enskilde näringsidkaren.¹⁰⁹ Härutöver har den kompletterande normgivningen, BFN R 11, och eventuell branschpraxis betydelse. BFN R11 är, till skillnad mot K1-reglerna, utformade utifrån mer företagsekonomiska hänseenden än skattemässiga överväganden.

Enligt BFN R11 ska alla tillgångar som hör till företaget tas med i bokföringen, punkt 4 BFN R 11. I punkt 5 BFN R 11 ska tillgångar anses höra till företaget om de *används* i detta. Enligt rekommendationens ordalydelse är det således inte tillräckligt för att tillgången ska få bokföras att den avses användas utan den ska faktiskt användas i företaget. En mer ändamålsenlig och nyanserad tolkning måste göras. Om näringsidkaren köper in en tillgång som inom överskådlig tid ska användas i företaget kan jag inte se annat än att den redan från förvärvet ska anses höra till företaget. Detta förut-

108. Se vidare avsnitt 1.4 om skälet till att även K2-reglerna behandlas.

109. Enligt 2 kap. 6 § BFL är en fysisk person som bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldig för denna, se vidare avsnitt 2.3.3.

sätter naturligtvis att det inte är fråga om en tillgång som mellan förvärvet och den börjar användas nyttjas för privat bruk.

Vidare uttalas i punkt 5 BFN R 11 att i det fall en tillgång används både i verksamheten och av näringsidkaren privat ska tillgången i sin helhet antingen bokföras i verksamheten eller inte alls. Det finns alltså inte möjlighet att bokföra en tillgång endast delvis i företaget. Det anges ingen övervägande princip utan användningen torde kunna vara relativt begränsad för att tillgången ska räknas till företaget.

Väljer näringsidkaren istället att tillämpa K1-reglerna är normgivningen delvis annorlunda utformad. En tillgång som ägs av den enskilde näringsidkaren ska enligt punkt 3.2 BFNAR 2006:1 bokföras i företaget om den uteslutande eller så gott som uteslutande *används* i företaget eller är *nödvändig* för att näringsidkaren i sin huvudsakliga verksamhet ska kunna generera inkomster. Det betonas även i detta fall att det är den faktiska användningen som styr och inte syftet med innehavet.

Tillgångar med blandad användning får enligt K1-reglerna, till skillnad mot formuleringen i BFN R11, bokföras i företaget om de förväntas tillföra detsamma ekonomisk nytta. Någon reell skillnad torde dock inte föreligga. Om tillgången används i företaget tillför den i allmänhet också näringsverksamheten ekonomisk nytta. En tillgång ska bokföras antingen i sin helhet eller inte alls i företaget, punkt 3.3 BFNAR 2006:1.

I punkt 3.7 BFNAR 2006:1 anges härutöver att vissa tillgångar ska bokföras om de enligt 13 kap. 7 § IL ska räknas till företaget. Avgränsningsregeln i IL tar sikte på både finansiella och materiella tillgångar, dvs. även lager och inventarier. Frågan är vad bestämmelsen i K1-reglerna har för betydelse för avgränsningen av tillgångar. Formuleringen i det allmänna rådet kan tyda på att BFN vill ha en anpassning till skattereglerna generellt sett och att den yttersta ramen för företaget sätts av IL. En sådan tolkning av det allmänna rådet, som har starkt skatterättsligt fokus, ligger klart inom ramen för en ändamålsenligt tolkning. Av kommentaren till bestämmelsen följer emellertid att den tar endast sikte på finansiella tillgångar. Även en sådan tolkning rymms inom ramen för ordalydelsen i det allmänna rådet.

Vad man kan konstatera är att detta är ytterligare ett exempel på att BFN:s normgivning med korta allmänna råd och utfyllande kommentarer är olycklig. Genom att i det allmänna rådet infoga delar av kommentartexten skulle tillämpningen underlättas väsentligt. I förtydligande syfte är det bättre om BFN i det allmänna rådet räknar upp de tillgångar som man utifrån vad som anges i 13 kap. 7 § IL anser ska tillhöra företaget, dvs. en specificering av vilka tillgångar som ska räknas som *vissa tillgångar*.

Noterbart är att varken reglerna i BFN R 11 eller K1-reglerna skiljer på om det är anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar när det ska avgöras vilka tillgångar som ska räknas till företaget.

5.5.3 Tillgångsklassificering i näringsverksamheten – allmänna regler

I bokföringen är avgränsningen annorlunda i förhållande till den skatterättsliga avgränsningen och tillgångarna klassificeras som antingen anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten och med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Noterbart är att det inte är tillgångens beskaffenhet som avgör hur den ska klassificeras utan avsikten med innehavet.¹¹⁰ Allmänt kan sägas att avsikten med innehavet av omsättningstillgångar är att de ska omsättas till andra tillgångar medan anläggningstillgångar ska behållas som de är.¹¹¹ Således är det inte tillgångens natur som styr klassificeringen. Vidare är det inte nödvändigt att tillgången brukas utan ett innehav är tillräckligt.

Härutöver finns i ÅRL:s uppställningsform för balansräkningen en specifikation av de materiella anläggningstillgångarna.¹¹² Någon förklaring till de olika posterna finns inte utan detta får lösas inom ramen för god redovisningssed. Bokföringsnämnden har meddelat flera olika allmänna råd om redovisning av tillgångar. Dessa innehåller främst värderingsregler. Indirekt behandlas även klassificeringsfrågan eftersom det i respektive allmänt råd finns en avgränsning av vilka slags tillgångar som omfattas av normgivningen.¹¹³ Enligt BFNAR 2001:3 avses med materiella anläggningstillgångar »fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning».¹¹⁴ Noterbart är att det inte är nödvändigt att tillgången de facto utnyttjas vid ett visst tillfälle utan det är tillräckligt att den ska framgent stadigvarande nyttjas. Härigenom kan klassificeringen ske redan vid förvärvet.

Vidare anges att maskiner och andra tekniska anläggningar utgörs av tillgångar som är avsedda att betjäna själva driften.¹¹⁵ Även om det inte föreligger identitet finns stora likheter med det skatterättsliga inventariebegreppet. Detta torde även inrymma inventarier, verktyg och installationer respektive pågående nyanläggningar.¹¹⁶

BFN gör en inskränkning i sin definition i förhållande till ÅRL. Förutom att det ska vara fråga om materiella tillgångar ska de även *utnyttjas*, eller avses nyttjas, i verksamheten. Det är således inte tillräckligt att tillgången *innehas*. En förklaring till detta kan vara att ÅRL:s definition avser inte enbart materiella anläggningstillgångar utan även immateriella och finansiella

110. Definitionen i 4 kap. 1 § ÅRL stämmer i huvudsak överens med såväl definitionen i direktivet som GBFL (jfr 13 § GBFL).

111. Artsberg 2003, s. 187.

112. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 269 ff.

113. BFN:s allmänna råd om materiella anläggningstillgångar bygger på RR:s motsvarande rekommendation och någon skillnad vad gäller avgränsningsproblematiken föreligger inte.

114. Se avsnitt 2 i vägledningen till det allmänna rådet.

115. BFNAR 2001:3.

116. En ytterligare post i balansräkningen är Pågående nyanläggningar. Detta torde vare en sådan post som faller under bestämmelsen i 14 kap. 3 § IL om balansposter.

anläggningstillgångar. Framför allt de senare innehas snarare än utnyttjas. Det allmänna rådet är inte heller heltäckande och avser värdering av endast vissa tillgångar. Detta gör att det inte finns något hinder inom ramen för i vart fall detta allmänna råd mot att bokföra tillgångar som enbart innehas. Det kan röra sig om exempelvis konstföremål. Ett sådant innehav omfattas av ÅRL men faller således inte under nämnda allmänna råd.

Det framgår inte av ÅRL när tillgången ska klassificeras. Av förarbetena framgår emellertid att det är förhållandena vid varje given bedömningstidpunkt som är avgörande för klassificeringen. Med detta avses balansdagen och inte anskaffningstidpunkten.¹¹⁷ Någon omklassificering torde normalt inte vara nödvändig om företaget beslutar sig för att avyttra en materiell anläggningstillgång. Synsättet framgår inte direkt av BFN:s normgivningen men enligt min uppfattning indirekt genom uttalandet om att vid avyttring av anläggningstillgångar ska redovisas vinst eller förlust, punkt 9 BFNAR 2001:3. Vidare anges att det kan vara lämpligt att särredovisa tillgångar, dock alltjämt som anläggningstillgång, som inte är nödvändiga för rörelsen och som därför kan avyttras, punkt 10 BFNAR 2001:3. Förhållandet kan bli annorlunda om företaget exempelvis bedriver både handel och uthyrning med ett visst slags tillgångar, exempelvis bilar. När avsikten med innehavet eller det faktiska nyttjande ändras kan en omklassificering aktualiseras under innehavstiden.¹¹⁸

5.5.4 Tillgångsklassificering i näringsverksamheten – K1- och K2-reglerna

I K2-reglerna tydliggörs att det är avsikten med förvärvet som styr klassificeringen. Regleringen skiljer sig i vart fall semantiskt mot vad som anges i ÅRL genom att i K2-regler uttalas att en tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång. Detta strider inte mot ÅRL men enligt min uppfattning är det olämpligt med denna typ av regleringsteknik. Även om tillgången inte ska omsättas i den ordinarie verksamheten är det inte säkert att den ska klassificeras som anläggningstillgång. Om ett företag har fått betalt för ett uppdrag med materiella tillgångar som omedelbart ska säljas vidare torde dessa vid förvärvet, betalningen, klassificeras som omsättningstillgångar. Detta gör att K2-normeringen snarare förvillar än förtydligar på denna punkt.¹¹⁹

Omklassificering är möjlig även inom ramen för K2-reglerna om företaget beslutar att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång.¹²⁰ Därremot ska företaget aldrig omklassificera en anläggningstillgång på grund av

117. Prop. 1995/96:10 del 2, s.196

118. Knutsson, s. 147.

119. Formuleringen i K2 kan spåras från ett äldre uttalande av FAR, R3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar.

120. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen, punkt 9.6 BFNAR 2008:1.

ett beslut att avyttra eller utrangera densamma. I praktiken föreligger ingen skillnad mot allmänna regler men i K2-reglerna är det tydligt vad som gäller.

K1-regelverket är helt annorlunda uppbyggt. För det första finns inga särskilda lagregler i BFL att ta hänsyn till när det gäller klassificering. Detta avspeglar sig i det allmänna rådet genom att det inte finns någon definition av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar motsvarande den som finns i ÅRL. Begreppet anläggningstillgångar används som rubrik medan begreppet omsättningstillgångar inte förekommer alls. Istället för det senare talas om varulager. I denna del är det således en spegling av begrepps-användningen i IL. Även de tillgångar som räknas upp under rubriken anläggningstillgångar överensstämmer med den skatterättsliga indelningen av tillgångar.¹²¹ Jag kan inte tolka det allmänna rådets tillgångsindelning på annat sätt än att det är en strikt följsamhet till den skatterättsliga klassificeringen. Detta torde gälla även eventuell omklassificering av tillgångar under innehavstiden. Förhållandet stärks ytterligare av systematiken för hur avskrivningar av inventarier sker enligt K1-reglerna. Här är en absolut koppling till IL. De ska enligt punkt 6.38 BFNAR 2006:1 värderas till det värde de har vid beskattningen.

5.5.5 Sammanfattning om avgränsning i bokföringen

När det gäller avgränsningsproblematiken är regleringen i princip lika oberoende av om företaget tillämpar K1-reglerna eller allmänna regler. I båda systemen ska tillgången bokföras antingen i sin helhet eller inte alls.¹²² Del av tillgång kan inte bokföras.

Utifrån formuleringen i de båda regelverken är det inte tillräckligt att näringsidkaren avser att använda tillgången på visst sätt utan det är tillgångens faktiska användning som är avgörande för avgränsningen. Viss skillnad föreligger i regleringen enligt de båda systemen. I BFN:s rekommendation R11 är regleringen mer allmänt hållen medan i K1-reglerna har frågan fått en mer tydlig lösning. Om tillgången uteslutande används eller om den är nödvändig för verksamheten ska den bokföras. I andra fall får tillgången bokföras. BFN R11 bygger på att den enskilde näringsidkaren ska göra mer allmänna företagsekonomiska överväganden. Skillnaden är typisk för regleringstekniken i respektive system. K1-reglerna ska vara mer klara och entydiga med få valmöjligheter.

När det gäller möjligheten att inom ramen för näringsverksamheten omklassificera tillgångar följer av ÅRL att detta är möjligt i vissa fall. Någon kompletterande normgivning som behandlar frågan finns inte utan den får besvaras genom en tolkning av lagen och relevant normgivning. Inte heller K1-reglerna tar upp frågan. Genom den starka kopplingen till IL och dess systematik kan jag inte se någon skillnad mellan den skatterättsliga och bokfö-

121. Som jag konstaterade i avsnitt 3.5.5.3 finns dock inte markinventarier med i uppräkningsdelen i det allmänna rådet men anges i kommentaren.

122. Om det är blandad användning ska det privata nyttjandet redovisas som ett uttag.

ringsmässiga klassificeringen. Begreppsapparaten i K1-reglerna är i överensstämmelse med IL snarare än den enligt ÅRL. Även detta stärker min slutsats.

5.6 Särskilt om levande tillgångar

5.6.1 Inledning

Med levande tillgångar avses olika slags djur. I såväl IL som i redovisningslagstiftningen finns särregler för djur i jordbruk. För framför allt husdjur av traditionellt slag¹²³ inom jordbruket är avgränsningsfrågan normalt oproblematiske. I takt med att antalet hästar väsentligen ökat i Sverige har emellertid avgränsningsfrågorna också ökat i antal.¹²⁴ Detta gör det intressant att närmare studera avgränsnings- och klassificeringsproblematiken utifrån ett hästperspektiv.

Enligt 13 kap. 7 § IL ska lagertillgångar och inventarier räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Det innebär att samtidigt som ramen för näringsverksamheten ska bestämmas måste tillgången klassificeras. Hästar kan klassificeras som antingen lagertillgångar eller inventarier. I bedömningen är en parameter att ta hänsyn till om innehavaren bedriver jordbruk. Om så är fallet ska avgöras om hästen skatterättsligt ska klassificeras som djur i jordbruk. Sådana djur räknas enligt 17 kap. 5 § IL alltid som lagertillgångar. Är det inte fråga om djur i jordbruk ska hästen klassificeras som lagertillgångar eller inventarium enligt bestämmelserna i 17 kap. och 18 kap. IL. Den omständigheten att det finns olika teknik och lösning på klassificeringsproblematiken av samma slags djur gör det intressant att diskutera djur i jordbruk.

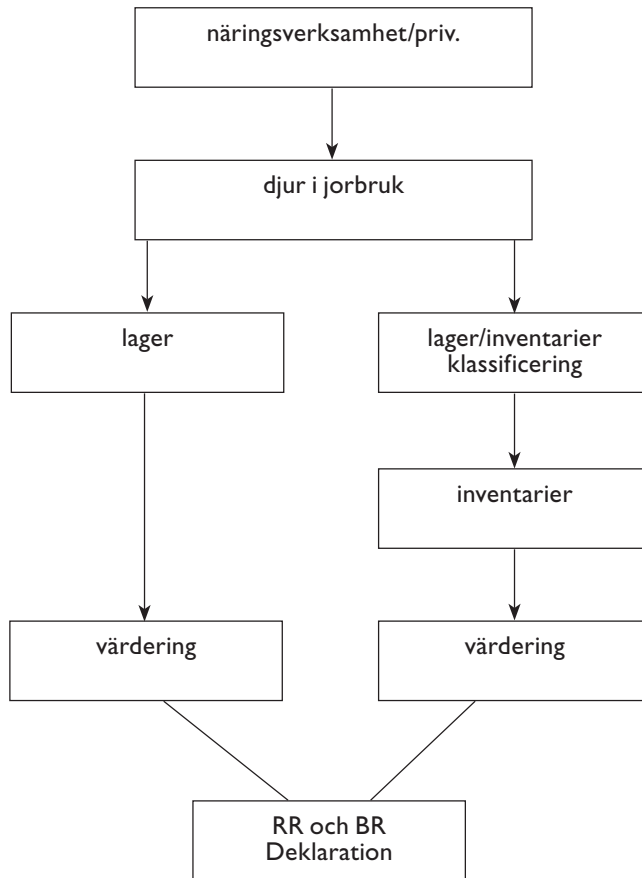
Situationen kan skilja sig väsentligt åt mellan olika hästägare. Vissa har hästarna som sin huvudsakliga inkomstkälla medan andra har hästen mer inom ramen för en hobbyverksamhet. Andra driver dessutom parallellt annan näringsverksamhet, exempelvis ett jordbruk. Beroende på vem som är hästägare uppkommer ett antal avgränsningsproblem. Utgångspunkten i detta avsnitt är att personen bedriver enskild näringsverksamhet och att hästen kan räknas som tillgång i näringsverksamheten.¹²⁵

123. Härmed avses framför allt nötkreatur, grisar, fjäderfän, får och getter.

124. I Sverige finns idag ca 360 000 hästar. Hästsektorn totalt omsätter direkt ca 20 miljarder kronor och indirekt ytterligare ca 20 miljarder kronor. Hästnäringen beräknas sysselsätta fler än 10 000 helårstjänster. Som exempel på verksamheter inom sektorn kan nämnas inackordering av hästar, ridskolor, trav- och galoppträning, uppfödning, utbildning och förmedling av hästar, hästar inom jord- och skogsbruk (brukshästar), foderföretag, företag som specialiserat sig på att bygga häststallar eller tillverka hästtillbehör, ridterapi, ridsport, samt turistföretag med t.ex. erbjudande om uthyrning och s.k. bed and box, SKV:s skrivelse Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet.

125. Frågan om personen ifråga bedriver näringsverksamhet eller inte ligger utanför denna avhandlings ram och behandlas därför inte. I denna del kan jag hänvisa till SKV:s skrivelse Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet, Rydin och Antonsson 2008, s. 254 ff. respektive Pelin och Augutsson, s. 366 ff.

Problemställningen kan schematiskt åskådliggöras enligt följande.



I nästa avsnitt redogör jag för den skatterättsliga klassificeringsproblematiken och därefter berör jag problematiken utifrån ett redovisningsperspektiv.

5.6.2 Den skatterättsliga klassificeringen

5.6.2.1 Inledning

Avgränsnings- och klassificeringsproblematiken för djur i allmänhet är inte ny utan redan år 1953,¹²⁶ genom att jordbrukare fick rätt att redovisa inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder, uppkom problematiken. Vid den obligatoriska övergången från redovisning enligt kontantprincipen till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skulle inte längre djur i jordbruk delas upp på stamdjur och omsättningsdjur.¹²⁷ En avgörande gränsdragning i det sammanhanget var till vilket inkomstslag innehavet

126. Prop. 1951:191

127. SFS 1970:233.

av djuren skulle räknas, intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Bedrev näringsidkaren jordbruk och djuren räknades dit var det fråga om djur i jordbruk. I rörelsen skulle hästen klassificeras enligt allmänna regler som lager eller levande inventarier.

Frågan om djur ska klassificeras som djur i jordbruk har vid ett flertal tillfällen prövats av HFD. Gränsdragningen har inte sällan varit mot inkomstslaget rörelse och den allmänna klassificeringen av djuren som lagertillgång eller inventarium. Frågan, som alltjämt är aktuell inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet, är utgångspunkten för min diskussion i nästa avsnitt. Därefter behandlar jag särskilt klassificeringsfrågan utifrån den allmänna lagerdefinitionen i IL.

5.6.2.2 Djur som lager eller inventarier

Enligt den allmänna definitionen i 17 kap. 3 § IL ska en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning räknas som lagertillgång. Enligt samma bestämmelse finns särskild reglering om djur i jordbruk och renskötsel. Samtliga *djur i jordbruk* ska enligt 17 kap. 5 § IL klassificeras som lagertillgångar. Det uttrycks tydligt att det är fråga om en särskild skatterättslig bedömning. Hur djuren klassificeras i bokföringen saknar betydelse. Det kan redan här nämnas att i bokföringen är utgångspunkten att djuren ska klassificeras som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar men att enskilda näringsidkare alltid får klassificera djuren som lagertillgångar.¹²⁸ En klar bestämmelse i IL tillsammans med systematiken i redovisningslagstiftningen visar tydligt att klassificeringen av djur inte omfattas av det rättsliga sambandet. Istället råder ett omvänt samband.

Den avgörande faktorn vid klassificeringen är vilka verksamheter som innefattas i begreppet *jordbruk*. När inkomstslaget jordbruksfastighet slopades genom 1990 års skattereform uttalades i förarbetena att den klassificering av djur som gällde före skattereformen ska gälla även i framtiden.¹²⁹ Före reformen talades om *lager av djur på jordbruksfastighet*¹³⁰ medan i IL anges istället *djur i jordbruk*.¹³¹ Den avsikt som uttrycks i förarbetena, att det inte fanns avsikt att ändra definitionen, ryms enligt min uppfattning inom ramen för de olika bestämmelsernas ordalydelser. Detta är utgångspunkten för min fortsatta diskussion.

Klassificeringen måste därför ta sin utgångspunkt i inkomstslaget jordbruksfastighet. Till intäkt av jordbruksfastighet hänfördes allt vad av fastighet här i riket, som taxeras som jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo. Till jordbruk hänförs växtodling på åker och äng och i samband därmed bedriven djurskötsel. Även utnyttjande av bete på såväl skogsmark som annan mark hänförs till jordbruk.¹³² Binärningar till jordbru-

128. Se vidare avsnitt 5.6.3.

129. Tidigare föreskrevs att »lager av djur på jordbruksfastighet» ska värderas på visst sätt.

130. Punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

131. Punkt 2 femte stycket andra meningen av anvisningarna till 24 § KL som numera överförts till 17 kap. 5 § IL.

132. Punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

ket ansågs också hänförligt till inkomstslaget jordbruksfastighet. Det finns ingen anledning, mot bakgrund av ovannämnda uttalande i förarbetena, anta att bedömningen är annorlunda idag. Djur i en binäring till jordbruket ska därför klassificeras som djur i jordbruk.

Med binäring avsågs sådan bedriven näringsverksamhet som var en följd av ett utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av vid jordbruket anställd personal eller av därför avsedda anläggningar eller inventarier. Allt för att skapa sidoinkomster till jordbruket. Som exempel på binäring till jordbruk brukar nämnas jakt, fiske, biskötsel, hemslöjd, utförande av körslor, uthyrning av byggnader eller inventarier.¹³³

En avgörande gränsdragningsfråga är vad som ska räknas som binäring till jordbruk, dvs. i vilka fall kan hästverksamhet, som i och för sig är näringsverksamhet, anses som binäring till jordbruket. Man kan så här långt sammanfattningsvis konstatera att nuvarande lagtext inte ger någon vägledning för vilka hästar som kan klassificeras som djur i jordbruk utan ledning får sökas i äldre lagstiftning, närmare bestämt i KL i dess lydelse före 1990 års skattereform. Innan jag kommer in på hur hästar ska klassificeras i detta sammanhang är det lämpligt att först kort redogöra för problemställningen i allmänhet.

En absolut förutsättning för att verksamheten skulle anses vara binäring var att jordbrukets produktionsresurser nyttjades i verksamheten. En binäring som särskilt nämndes i lagtexten var jakt. För att sådan verksamhet skulle räknas som binäring krävdes att den hade samband med jordbruket som sådant. I RÅ 1978:1:75 räknades inte jakt som binäring till jordbruk när den enligt särskild jakträttsupplåtelse bedrivits av jordbruksarrendator tillsammans med andra personer såväl på den arrenderade jordbruksegenheten som på annan avsevärt mycket större mark.

Synsättet att nyttjandet av jordbrukets produktionsresurser för annat ändamål än sedvanligt jordbruk konstituerar en binäring framkommer tydligt i rättspraxis.¹³⁴ Trots att det är helt artfrämmande verksamhet kan den räknas som binäring till jordbruk. I RÅ 1975 Aa 511 var det fråga om familjevård i lantbruksfastighetens byggnader. På grund av verksamhetens stora omfattning räknades den dock som en egen förvärvskälla hänförlig till inkomstslaget rörelse.

Frågan är nu hur detta förhåller sig till olika hästverksamheter. I rättspraxis har frågeställningen framför allt gällt hästhållning av olika slag. I RÅ 1974 A 1134 bedrev A, förutom jordbruk, såväl tävlingsverksamhet som travhästuppfödning. Verksamheterna bedrevs i mindre omfattning,¹³⁵ men skulle utökas samtidigt som ytterligare mark skulle arrenderas. A anhöll om förhandsbesked om *hästuppfödningens verksamheten* var hänförlig till inkomstslaget jordbruksfastighet även om den vidgades till att omfatta ett

133. Punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

134. Se de tre notismålen RÅ 1970 Fi 478 (hönseri respektive traktorkörning), RÅ 1974 A 364 (körslor) respektive RÅ 1974 A 628 (uthyrning av inventarier).

135. Företaget innehade endast 1 tävlingshäst, 2 ston och 5 ungdjur.

10-tal avelsston jämte en avelshingst. Viktigt i sammanhanget är att hästägaren särskilt poängterade att djurens försörjning i stort sett kunde klaras med självproducerat foder.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden förklarade att, oavsett om A utökar den bedrivna hästuppfödningens verksamheten på sätt i ansöknings angivits, nämnda verksamhet är att anse som binäring till jordbruk och att till verksamheten hänförliga hästar ska inräknas i jordbruksfastighetens lager av djur. Nämnden förklarade dock särskilt att om A tar ut hästar för att användas i tävlingsverksamhet hästarna blir att anse som inventarier i rörelse. Förhandsbeskedet överklagades av det allmänna men HFD avslog överklagandet.

Viktigt för utgången var sannolikt att det i princip uteslutande var jordbrukets produktionsresurser, byggnader, bete m.m., som nyttjades för hästuppfödningen.¹³⁶ Är det endast byggnaderna som används medan allt foder köps in kan bedömningen bli annorlunda. Detta har bekräftats i rättspraxis då verksamheten inte har räknats till jordbruket. I sådana fall har det istället kunnat bli fråga om rörelse. Härvid har beaktats relationen mellan den traditionella jordbruksverksamheten och hästverksamheten. Det är också viktigt vilken typ av hästverksamhet som bedrivs. Rör det sig om tävlingsverksamhet blir bedömningen oftare att det inte är fråga om djur i jordbruk.¹³⁷

Sammanfattningsvis kan man enligt min uppfattning av tidigare gällande lagtext och rättspraxis utläsa att en binäring förelåg om det var fråga om en verksamhet som var av mindre omfattning och som låg utanför det som traditionellt räknas som jordbruk. För hästarnas vidkommande innebär detta att hästar som ingår i hästuppfödning normalt är att betrakta som djur i jordbruk. Endast i undantagsfall torde hästuppfödning vara annan verksamhet än jordbruk. Detta kan bli aktuellt om djurens försörjning inte klaras helt eller delvis med eget foder.

Beträffande travhästverksamhet torde förhållandena vara de motsatta. Om en lantbrukare äger en häst som lämnas till och är uppställd hos travtränaren en stor del av året torde inte hästen klassificeras som djur i jordbruk. Det är endast i undantagsfall det är fråga om djur i jordbruk. Omständigheter som talar för att det är djur i jordbruk är att man har eget foder, hästarna oftast är uppställda på jordbruksfastigheten, att man har

136. Petrén, som utvecklade sin inställning, anförde att enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 21 § KL är till jordbruk hänförligt djurskötsel, som bedrivs i samband med växtodling på åker och äng. Uppfödning av hästar i den omfattning, som anges i sökandens ansökan om förhandsbesked, på hennes fastighet med den genom arrendering av ytterligare 20 hektar åker utökade arealen blir i den mån arealen brukas för produktion av foder till hästarna att hänföra till jordbruk. Enligt Petrén var det fråga om sedvanligt jordbruk och inte enbart binäring.

137. Se RÅ 1961 Fi 1680 (uppfödning och hållande av travhästar) respektive RÅ 1968 Fi 2182 (uppfödning och hållande av travhästar). Det måste anmärkas att i dessa två mål var det också fråga om tävlingshästar. Detta torde ha varit en viktig omständighet. I det förstnämnda målet poängterade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att om hästarna skulle användas i tävlingsverksamhet skedde ett uttag från jordbruksverksamheten till rörelse.

egen träningsbana och att även i övrigt jordbrukets produktionsresurser används i denna verksamhet. Det torde dock endast kunna vara fråga om enstaka hästar. Bedrivs verksamheten med flera travhästar torde den vara mer av karaktären fristående verksamhet. Under sådana förhållanden kan inte hästarna klassificeras som djur i jordbruk.¹³⁸

Bedömningen torde bli densamma oavsett om hästen används som ridhäst eller som travhäst. Under de senaste åren har jordbruket varit föremål för strukturrationaliseringar och många jordbrukare nyttjar sin jordbruksfastighet för andra ändamål än traditionellt jordbruk. Som exempel kan nämnas turridning. Allmänt sett torde sådan näringsverksamhet vara att anse som binäring till jordbruk. Hästägaren använder mark, byggnader och andra produktionsresurser i denna verksamhet. Normalt torde hästarnas försörjning klaras med självproducerat foder. I de fall denna verksamhet kombineras med annan verksamhet, exempelvis rumsuthyrning eller restaurangverksamhet, kan verksamheten ha sådan omfattning att det inte längre är fråga om binäring till jordbruk utan om en självständig verksamhet. Då ska hästarna klassificeras enligt den allmänna lagerdefinitionen i IL. En annan faktor som har tillkommit under de senaste åren är EU-stöden till jordbruket. För att lantbrukaren ska kunna erhålla vissa av stöden krävs att ett antal villkor är uppfyllda. Exempelvis kan krävas att betesmark m.m. betas av djur. Om hästar har anskaffats särskilt för detta ändamål, måste enligt min uppfattning, fråga vara om djur i jordbruk.

Även om det inte är fråga om djur i jordbruk ska djuren också klassificeras. Några allmänna klassificeringsbestämmelser för hästar eller andra djur finns inte i IL utan klassificeringen måste ske enligt bestämmelserna i 17 och 18 kap IL. På motsvarande sätt som gäller andra materiella tillgångar är det avsikten med innehavet som styr klassificeringen.¹³⁹

I det fall avsikten med innehavet av hästen är att den ska stadigvarande användas i näringsverksamheten, för tävling, avel eller annat ändamål, ska den klassificeras som inventarium. Avskrivning sker enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeметoden. I detta sammanhang väcks en annan fråga. Som framgår nedan kan ett företag i bokföringen välja att klassificera hästarna enligt allmänna regler. Det innebär att de hästar som innehas för stadigvarande bruk ska i bokföringen klassificeras som anläggningstillgångar samtidigt som de skatterättsligt kan räknas som djur i jordbruk. Skattemässigt värde på inventarier kommer herefter inte att vara i överensstämmelse med tillgångarnas bokförda värde. En viktig fråga är om detta äventyrar rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Detta behandlar jag särskilt i nästa avsnitt.

5.6.2.3 Djur och räkenskapsenlig avskrivning

Ett krav för att en skattskyldig ska få tillämpa räkenskapsenligt avskrivning är att denne haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut och

138. Se RÅ 1974 A 1134 och RÅ 1961 Fi 1680.

139. Se framför allt avsnitt 5.4.

att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Vidare kommer avskrivningsunderlaget att bestå av tillgångarnas värde enligt balansräkningen. Har den skattskyldige såväl vanliga maskiner och inventarier som djur och de senare i bokslutet klassificerats som anläggningstillgång samtidigt som de skattemässigt klassificerats som djur i jordbruk föreligger ingen överensstämmelse mellan det skattemässiga värdet och värdet i bokföringen. Frågan är då om den skattskyldige mister rätten till räkningsenlig avskrivning. Frågan som sådan är inte prövad men på närliggande områden finns viss aktuell rättspraxis.

Inledningsvis kan nämnas RÅ 1979 1:68.¹⁴⁰ Företaget, som hade skrivit upp vissa anläggningstillgångar, tillämpade räkningsenlig avskrivningsmetod. Av räkningsutdraget, som fogats till deklarationen, kunde det uppskrivna värdet lätt identifieras.¹⁴¹ Efter uppskrivningen kom det sammanlagda bokförda värdet på tillgångarna vid beskattningsårets utgång att redovisas till ett högre värde än deras skattemässiga värde. Det innebar enligt HFD:s mening att tillgångarna inte varit redovisade på sådant sätt att det funnits trygghet vid en framtida avyttring av tillgångarna med följd att eventuella vinster kunde bli obeskattade. Även om företaget i räkenskaperna delat upp tillgångarnas bokförda värde i två skilda poster och att avskrivningarna gjorts endast på det konto som benämndes M/F ansåg HFD att efter uppskrivningen var inte längre förutsättningarna för räkningsenlig avskrivning uppfyllda. Hade företaget kunnat visa att beskattningen vid en framtida avyttring av tillgången säkrats på något sätt skulle enligt min uppfattning utgången kunnat bli annorlunda med följd att rätten till räkningsenlig avskrivning inte gått förlorad. Samtidigt var detta möjligt genom det sätt uppskrivningen bokförts vilket talar mot ett sådant ställningstagande.

Avgörandet talar för att företag som i bokföringen väljer att klassificera djur som anläggningstillgångar kan mista rätten till räkningsenlig avskrivning. Det föreligger emellertid en avgörande skillnad för djur i jordbruk. Den skattemässiga redovisningen görs enligt en särskild skatterättslig regel för ett visst slags tillgångar. Villkoren som uppställs för att företaget ska få tillämpa räkningsenlig avskrivning torde ta sikte endast på tillgångar som ur skatterättslig synvinkel hänförs till maskiner och andra inventarier. De skattemässiga värdeminskningssvdragen för dessa inventarier ska motsvara avskrivningen i bokföringen för samma tillgångar. I det fall

140. Kraven för att få tillämpa räkningsenlig avskrivning var innan IL betydligt mer omfattande, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 238 f. Som exempel kan nämnas det numera utmönstrade villkoret som HFD lyfter fram i målet om att företaget måste säkerställa att vinst vid avyttring av tillgången inte undgår beskattning.

141. Vid ingången av räkenskapsåret den 1 oktober 1971 – den 30 september 1972 fanns som ingående värde bl.a. två poster M/F 1 390 605 kr och »förhöjt värde» 483 000 kr. Som utgående värde redovisades M/F till 1 024 000 kr medan posten »förhöjt värde» redovisades med oförändrat belopp. Av vinst och förlustkontot framgick att M/F skrivits av med 366 605 kr under räkenskapsåret. I samband med bokslutet den 30 september 1971 hade M/F skrivits upp med 483 000 kr samtidigt som aktiekapitalet ökats med samma belopp. Uppskrivningen hade inte påverkat de bokföringsmässiga och skattemässiga resultaten.

djuren särredovisas i bokföringen torde inte rätten till räkenskapsenlig avskrivning gå förlorad.¹⁴²

Ytterligare stöd för detta går att finna i det tidigare behandlade RÅ 1983 1:21, vilket handlar om beskattning av vinst vid uttag från jordbruket av en enskild näringsidkares personbil.¹⁴³ I målet ledde särbehandlingen av bilen i bokföringen till att det var möjligt att göra en särskild vinst- och förlustberäkning vid avyttring av bilen.

Förhållandet torde kunna bli annorlunda om företaget redovisar djuren tillsammans med andra inventarier. I det fallet kan det i vissa fall vara svårt att redovisa vinst och förlust på ett tillfredsställande sätt. Mot detta kan anföras att det särskilda kravet att beskattning av vinster ska kunna säkerställas numera inte finns i lagtexten som villkor för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Det är därför inte säkert att företaget idag mister rätten till räkenskapsenlig avskrivning i samband med exempelvis uppskrivning. Eftersom det uppskrivna beloppet är särredovisat kan också hävdas att det finns en överensstämmelse mellan skattemässigt värde och värdet i bokföringen. Härvid måste avskrivningen på det uppskrivna beloppet särredovisas.

5.6.3 Klassificering i bokföringen

Utgångspunkten enligt ÅRL är att djuren på motsvarande sätt som andra tillgångar ska klassificeras som antingen anläggnings- eller omsättningstillgångar. De allmänna klassificeringsbestämmelserna i ÅRL omfattar således även levande tillgångar.¹⁴⁴ Enligt en förenklingsregel brukar talas om en ettårig innehavstid som avgörande för klassificeringen.¹⁴⁵ Är innehavstiden kortare än ett år klassificeras tillgången som omsättningstillgång och är den längre klassificeras tillgången som anläggningstillgång. Detta är inte en absolut gräns för alla typer av tillgångar. Även om lagtexten, som är klar, anger att det vid varje bedömningstidpunkt är avsikten som styr förändras inte det faktum att ettårsgränsen kan användas som utgångspunkt i bedömningen.¹⁴⁶ Detta gäller i allra högsta grad när det handlar om levande tillgångar.

Producerande och reproducerande djur klassificeras normalt som an-

142. SKV har gett uttryck för samma uppfattning i sin skrivelse Redovisning av djur i jordbruk och renkötsel. I rättspraxis finns exempel där företag felaktigt redovisat andra tillgångar än inventarier, exempelvis byggnad, på inventarietkontot. Trots detta har inte företaget mist rätten till räkenskapsenlig avskrivning, se exempelvis RÅ 1962 Fi 1066 och RÅ 1971 Fi 1859. Målen får betecknas som incasavgöranden, men faktum kvarstår att i dessa fall miste inte företagen rätten till räkenskapsenlig avskrivning trots att det inte fanns en total överensstämmelse mellan värdet i bokföringen och skattemässigt värde.

143. Se avsnitt 5.4.2.3.

144. Se vidare avsnitten 5.5.3 och 5.5.4.

145. Knutsson, s. 148. FAR uttalade tidigare att det inte går att ange en bestämd tidsgräns för vad som avses med »stadigvarande» utan vissa tillgångar ska klassificeras som omsättningstillgångar även om den beräknade innehavstiden kommer att överstiga ett år. Uttalande Nr 3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar som numera är upphävd.

146. Artsberg 2003, s. 187.

läggningstillgångar eftersom dessa är avsedda att stadigvarande brukas och innehas i verksamheten, dvs. de ska behållas som de är. Avelssto räknas som reproducerande djur. Även handjur för avel klassificeras som anläggningstillgång. Det saknar betydelse om det är fråga om travhästar, ridhästar eller andra hästar. Avsikten med innehavet styr.

Om den beräknade innehavstiden uppgår till ett år eller något därutöver kan djuren hänföras till omsättningstillgångar då de i allmänhet inte kan anses innehavda för stadigvarande bruk. Som framgick ovan är inte denna tidsgräns absolut och detta torde gälla särskilt för levande tillgångar. Exempelvis kan uppfödning av hästar för försäljning kräva betydligt längre tid innan det går att avgöra om hästen kommer att innehas för stadigvarande bruk. Trots att den totala beräknade innehavstiden avsevärt överstiger ett år kan dessa hästar normalt klassificeras som omsättningstillgångar. Under uppväxten är det fråga om varor under tillverkning. Det är först när hästen är »färdigväxt» som det är fråga om en färdig vara. Avsikten med den färdiga varan är att den ska omsättas. Till detta kan läggas det faktum att som färdig vara torde innehavstiden normalt understiga ett år.

Som framgått tidigare i kapitlet ska klassificeringen göras vid varje given bedömningstidpunkt.¹⁴⁷ Djur som företaget avser att sätta i produktion – avel eller tävling – ska klassificeras som anläggningstillgång. Andra djur klassificeras motsatsvis som omsättningstillgång. Om dessa sistnämnda djur senare sätts i produktion kan omklassificering aktualiseras. Detta får effekt i det påföljande bokslutet.¹⁴⁸

För egenproducerade tillgångar kan det många gånger vara svårt att klassificera djuret redan vid födseln. Med hänsyn till att fråga är om levande inventarier och med beaktande av de särskilda bedömningssvårigheter som härvid föreligger torde avsiktsrekvisitet normalt anses uppfyllt först när hästen sätts in i produktion vilket normalt torde vara tävling eller avel. Detta innebär att egenproducerade djur omklassificeras först när djuret sätts in i produktion. Hinder föreligger emellertid inte att omklassificera djuren vid en tidigare tidpunkt om avsikten med innehavet kan bestämmas dessförinnan.¹⁴⁹

Även om det ur företagsekonomisk synvinkel är mest korrekt att klassificera djur på motsvarande sätt som andra tillgångar anges i 4 kap. 1 § ÅRL att företaget oavsett avsikten med innehavet får klassificera *djur i jordbruk* som omsättningstillgångar.¹⁵⁰ Skälet bakom regeln, som är frivillig att tillämpa, är att det i praktiken anses svårt att göra ifrågasvarande gräns-

147. Se vidare avsnitten 5.5.3 och 5.5.4.

148. I detta sammanhang är värderingen ett särskilt problem. Värdet på djuren ska bestämmas utifrån i vilken mån nedlagda kostnader medfört att tillgången ökat i värde, dvs. är att hänföra till sådan kapitalinvestering som medför en ökad förväntad framtida nytta av tillgången. Utgifter för »driften» av hästen behöver således inte beaktas vid lagervärderingen. Dessa utgifter motsvaras inte av en värdeökning på hästen utan är därför direkt avdragsgilla. En annan utgift som måste beaktas vid uppfödning av hästar är avgiften för träning av hästen. Viss del av denna bidrar till en värdehöjning av hästen och ska därmed öka värdet på hästen, dvs. utgiften ska aktiveras genom att läggas till hästens anskaffningsvärde.

149. I sammanhanget kan jämföras med BFN:s resonemang i BFN U 87:4.

150. Klassificeringsregeln gäller endast för fysiska personer, 4 kap. 1 § ÅRL.

dragning.¹⁵¹ Varken i lagtext eller förarbeten definieras vilka djur som ska klassificeras som djur i jordbruk. I förarbetena anges endast att en liknande klassificeringsregel som fanns i JBFL bör införas i ÅRL.¹⁵²

JBFL gällde för fysiska personer som ägde eller brukade jordbruksfastighet. Vidare gällde lagen endast för redovisning av inkomster från jordbruksfastighet. Inkomst från annan av jordbrukaren bedriven verksamhet omfattades av GBFL. JBFL hade som syfte att ge ett underlag för beskattningen. Det finns därför anledning att förutsätta att begreppet »djur i jordbruk» har samma innebörd i ÅRL som det har skatterättsligt.

Motsvarande gäller för företag som tillämpar K1-reglerna. Djur i jordbruk får värderas enligt de skattemässiga reglerna, punkt 6.53 BFNAR 2006:1. Noterbart är att detta är frivilligt. Inget hindrar att företaget klassificerar tillgångarna som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Det finns i detta fall inga särskilda klassificeringsregler. Enligt K1-reglerna sker klassificeringen som inventarier eller lager. Mot bakgrund av hur avskrivningsreglerna är uppbyggda kan rätten till räknenskapsenlig avskrivning gå förlorad om djuren inte klassificeras som lager.

5.6.4 Sammanfattande bedömning – levande tillgångar

Bokföringens betydelse för den skatterättsliga klassificeringen av levande tillgångar kan sammanfattas enligt följande.

<i>Samband Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Levande tillgångar		X	X	

I IL finns en särskild skatterättslig bestämmelse om djur i jordbruk som styr klassificeringen av huvudparten av levande tillgångar. Om hästen klassificeras som djur i jordbruk ska den oberoende av dels syftet med innehavet, dels hur den klassificeras i bokföringen alltid klassificeras som lagertillgång.

Vidare kan företaget, med stöd av en särskild bestämmelse, oberoende av syftet med innehavet, välja att även i bokföringen klassificera hästen som lagertillgång. Det är således möjligt att uppnå ett praktiskt samband. Vill företaget i bokföringen klassificera hästarna på motsvarande sätt som andra tillgångar finns inget hinder mot detta. Effekten kan bli att tillgångarna klassificeras på olika sätt skatterättsligt och i bokföringen.

Den skatterättsliga klassificeringen som djur i jordbruk styrs av i vilken omfattning jordbrukets produktionsresurser används för hästverksamheten. Ju mer resurser som används desto större sannolikhet för att det är fråga om djur i jordbruk. Avgörande är hur stark knytningen är mellan jordbruksfastigheten och hästverksamheten.

151. Prop. 1998/99:130 s. 209.

152. Prop. 1998/99:130 s. 209.

Om djuren klassificeras på olika sätt skatterättsligt och i bokföringen kan skattemässigt värde på maskiner och inventarier bli olika i den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. Genom att det är en särskild reglering torde inte rätten till räkningsmässig avskrivning gå förlorad om djuren särredovisas i bokföringen.

6 Andelar i kooperativa föreningar

6.1 Inledning

En ekonomisk förening utgör ett särskilt skattesubjekt och beskattas på i princip samma sätt som ett aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och vinsten i föreningen träffas av den ekonomiska dubbelbeskattningen. Vissa särregler finns, exempelvis kan utdelning under vissa förutsättningar vara avdragsgill för utdelande förening. En förutsättning för att utdelning ska vara avdragsgill är att föreningen är kooperativ. Enligt 39 kap. 21 § IL avses med kooperativ förening en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och som tillämpar lika rösträtt.¹

Vidare är det enligt 13 kap. 7 § IL endast andelar i kooperativa föreningar som kan räknas till näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Detta gör att jag inte kommer att behandla andra slags ekonomiska föreningar än den kooperativa föreningen. Terminologiskt skapar detta problem bl.a. på grund av att begreppet inte används på detta sätt i exempelvis FL. Jag har dock valt att genomgående, dvs. även när jag behandlar de civilrättsliga aspekterna, använda mig av begreppet *kooperativ förening* som det definieras i IL. I något fall används det bredare begreppet ekonomisk förening.

Det finns ett antal särdrag hos den kooperativa föreningen som återspeglar sig i såväl den civilrättsliga som skatterättsliga regleringen. Dessa särdrag kommer att återkomma i min fortsatta framställning. För att ha möjlighet att lösa den skatterättsliga avgränsningen måste först vissa föreningsrättsliga aspekter belysas. Det är framför allt innebörden av vissa föreningsrättsliga begrepp som jag kommer att beskriva. Tyngdpunkten ligger på medlemskap, medlemsinsats och andel. Jag kommer särskilt att belysa systemet med insatsemission. Även om detta har funnits i ett drygt decennium är det först under senare år som föreningarna i större omfattning börjat använda sig av institutet och som medlemmarna börjat handla med sådana insatser. I samband med detta har det uppkommit ett antal olika avgränsningsproblem som inte behandlats i varken rättspraxis eller doktrin. Mot bakgrund av detta och då frågan även ur principiell synvinkel är intressant ägnas en stor del åt denna.

Efter att ha redogjort för de civilrättsliga aspekterna går jag över på av-

1. Som exempel på andra slags ekonomiska föreningar kan nämnas medlemsbefrämjande föreningar, 39 kap. 21 a § IL och privatbostadsföretag, 2 kap. 17 § IL.

snittets kärna, den skatterättsliga avgränsningen. I detta knyter jag även an till den civilrättsliga begreppsapparaten. Innan den sammanfattande bedömningen behandlar jag avgränsningen i bokföringen. Någon klassificeringsproblematik inom ramen för näringsverksamheten uppkommer inte för detta tillgångsslag varför jag i detta kapital kommer att koncentrera analysen på steg 2 i min analysmodell. Framför allt när det gäller avgränsningen av emitterade insatser finns en nära beröring med periodiseringsfrågan varför denna kommer att beröras i viss omfattning.

6.2 Föreningsrättsliga aspekter

6.2.1 Inledning

Den ekonomiska föreningen är en särskild inom civilrätten lagreglerad associationsform som kännetecknas av att den ska främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet. Föreningen är en öppen personsammanslutning med ett i princip varierande antal medlemmar. Ett krav för den ekonomiska verksamheten är att medlemmen själv deltar i denna på något sätt, exempelvis som leverantör. FL bygger av tradition på den kooperativa självfinansieringsprincipen. Denna princip innebär att föreningen bygger upp sitt kapital genom i första hand inbetalda medlemsinsatser. Även egen konsolidering sker, bl.a. inom ramen för det särskilda institutet insatsemission. I detta avsnitt redogör jag för några centrala begrepp i FL som sedan har en avgörande betydelse när den skatterättsliga avgränsningsfrågan diskuteras.

6.2.2 Öppenhetskravet

Med *kooperativ förening* enligt IL avses en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § FL och som tillämpar lika rösträtt.² För att en verksamhet i en ekonomisk förening enligt FL ska vara kooperativ krävs att föreningens verksamhet är relaterad till medlemmarna på så sätt att det förekommer samhandel m.m. mellan medlem och förening. Härutöver räknas verksamhet relaterad till denna samhandel till den kooperativa verksamheten. Förenklat kan sägas att sidoordnad verksamhet som stödjer den kooperativa verksamheten normalt räknas in i den kooperativa verksamheten.³

Det kooperativa begreppet är inte statiskt utan följer samhällsutveck-

2. Om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven för inträde i föreningen ska föreningen för att anses som öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får, 39 kap. 21 § IL.

3. Prop. 1996/97:163 s. 22 ff. Det bör tilläggas att det kooperativa begreppet som det kommer till uttryck i FL innehåller flera osäkerhetsmoment och frågan som sådan är omfattande. Det finns därför inte utrymme inom ramen för denna avhandling att ytterligare behandla denna i grunden civilrättsliga frågeställning.

lingen. I RÅ 1999 ref. 29 uttalar HFD »att det skatterättsliga begreppet i likhet med det civilrättsliga numera ges en vidare innebörd som är anpassad till den moderna kooperativa företagsformens krav». Skatterättslig rättspraxis är inte statisk utan förändras och utvecklas i takt med den övriga samhällsutvecklingen. Det är givetvis viktigt att rättsutvecklingen inte lever ett isolerat liv utan utvecklas i takt med övriga områden i samhället. Det finns dock en naturlig begränsning för hur långt rättspraxis kan utvecklas, nämligen lagtexten. Vid detaljreglering blir svängrummet betydligt mer snävt än i det fall bestämmelsen mer är av ramkaraktär.⁴

I SIL fanns, utöver kravet på lika rösträtt, ett särskilt öppenhetskrav som skulle vara uppfyllt för att föreningen i beskattningshänseende skulle anses kooperativ. Kravet hade funnits sedan KL infördes år 1928 och endast genomgått vissa språkliga ändringar.⁵ Öppenhetskravet infördes i den civilrättsliga lagstiftningen genom GFL. Även i FL finns en definition av öppenhetskravet. Det innebär att tidigare definierades öppenhetskravet i såväl FL som SIL. I 1999 års avgörande diskuterades det skatterättsliga öppenhetskravet i förhållande till det civilrättsliga. HFD kom fram till att »begreppet kooperativ verksamhet vid inkomsttaxeringen bör ges ett innehåll som i allt väsentligt motsvarar den civilrättsliga avgränsningen.» HFD:s formulering tyder på att man inte ansåg att den föreningsrättsliga och skatterättsliga öppenhetskravet var helt likvärdiga. Genom IL har överensstämmelsen blivit total eftersom det i IL hänvisas till FL. Någon närmare analys av om definitionerna var identiska gjordes inte utan lagstiftaren konstaterade endast att det i såväl FL som SIL fanns en definition av öppenhetskravet.⁶ Den lydelse bestämmelsen fått i IL innebär att tolkningen av densamma sker utifrån relevant rättspraxis inom det föreningsrättsliga området. Tillämpningen av äldre skatterättslig rättspraxis för öppenhetskravet måste därför tillämpas med försiktighet.⁷

6.2.3 Medlemskap, medlemsinsats och andel

6.2.3.1 Inledning

En aktieägare kan inneha en eller flera aktier. Dessa är förknippade med ett antal olika rättigheter och skyldigheter, exempelvis rösträtt och rätt till utdelning. Rättigheter och skyldigheter är knutna till en och samma företeelse, aktien. Föreningsrättsligt är förhållandet annorlunda. Tre centrala begrepp förekommer, *medlemskap*, *insats* och *andel*. Begreppen förekommer även i IL. Det är viktigt för förståelsen av den fortsatta diskussionen

4. Se vidare min diskussion om näringsverksamhetsbegreppet i Skattenytt, Nilsson 1999, s. 423 ff.

5. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 455.

6. Prop. 1999/2000 del 2 s. 455 och SOU 1997:2 del 2 s. 362 f.

7. Ytterligare diskussion om öppenhetskravet ligger utanför denna avhandling eftersom det numera i mångt och mycket är en föreningsrättslig fråga. Jag utgår i den fortsatta analysen från att villkoren i 3 kap. 1 § FL är uppfyllda.

om den skatterättsliga avgränsningen med en redogörelse för begreppens innebörd enligt FL. Någon uttrycklig definition finns inte varken i den nu gällande FL eller IL. Det är snarare på det sättet att det finns en viss osäkerhet om framför allt andelsbegreppets innebörd.⁸

6.2.3.2 Medlemskap

Enligt 2 kap. 1 § FL ska en förening ha minst tre *medlemmar*. Medlemskapet är av personlig natur och kan beviljas både fysisk och juridisk person. Eftersom medlemskapet är personligt kan det aldrig överlätas på någon annan. Mycket talar också för att ett medlemskap inte kan delas mellan två eller flera personer.⁹ Skulle detta vara möjligt krävs att personerna mellan sig delar upp de förvaltningsbefogenheter¹⁰ som är förenade med medlemskapet. Två makar som bedriver gemensam verksamhet och levererar varor m.m. till en och samma kooperativ förening beviljas därför var och en, under förutsättning att respektive make uppfyller villkoren i föreningens stadgar, ett fullvärdigt medlemskap.

6.2.3.3 Medlemsinsats

En medlem har inte enbart förvaltningsbefogenheter utan även ekonomiska skyldigheter och rättigheter. En kooperativ förening ska ha stadgar som reglerar villkor m.m. för medlemsinsatserna. Dessa insatser utgör bundet eget kapital.¹¹ Medlemsinsatser kan förekomma i tre former,

- obligatoriska insatser,
- överinsatser och
- emissionsinsatser.

Obligatoriska insatser är den sammanlagda insats som medlemmen är skyldig att delta med och insatsskyldighetens storlek framgår av stadgarna. Den kan beräknas på olika sätt, exempelvis i förhållande till medlemmens omsättning med föreningen. Insatsskyldigheten kan uppfyllas genom att medlemmen vid inträdet tillskjuter ett visst belopp eller att det betalas in successivt. Betalning sker ofta genom att föreningen håller inne viss del av den ersättning som medlemmen är berättigad till genom leveranser m.m. till föreningen, s.k. insatsamortering. Innehållet belopp tillgodoförs medlemmens insatskapital.

En medlem kan utöver det insatskapital denne enligt stadgarna är skyldig att delta med tillskjuta s.k. överinsatser.¹² Det kan också uttryckas så att överinsats utgörs av skillnaden mellan inbetalda insatser och vad personen enligt stadgarna är skyldig att delta med. Överinsatser kan uppstå

8. Föreningslagsutredningen föreslår att begreppen definieras, SOU 2010:90 del 2 s. 698 f.

9. Mallmén s. 93.

10. Till förvaltningsbefogenheterna hör rätten att delta i föreningens förvaltning och utöva kontroll över denna, bl.a. genom att utöva sin rösträtt på föreningsstämman, Mallmén, s. 95. Detta ska skiljas från medlemmens ekonomiska rättigheter.

11. 5 kap. 15 § ÅRL.

12. Av stadgarna ska framgå i vad mån medlem får delta med sådana insatser, 2 kap. 2 § FL.

genom att medlemmen utöver den obligatoriska insatsen betalar in ytterligare insatser till föreningen eller om den obligatoriska insatsskyldigheten minskat exempelvis på grund av att skogsarealen eller omsättningen med föreningen minskat. Genom överinsatserna kan den enskilde medlemmen utifrån dennes behov och förmåga bidra till föreningens kapitalanskaffning. Överinsatser kan enligt 4 kap. 3 § FL återbetalas utan samband med att medlemmen avgår om inte stadgarna begränsar detta.

När insatsskyldigheten diskuteras måste även nämnas dess systematik i den enskilda föreningen. Exempelvis kan i en skogsägarförenings stadgar föreskrivas att för varje hektar skogsmark ska erläggas en medlemsinsats om 100 kr. Om en enskild medlem innehar 200 hektar skog är den sammanlagda insatsskyldigheten 20 000 kr och medlemmen kommer att inneha 200 obligatoriska medlemsinsatser. Motsvarande synsätt gäller för överinsatserna. I denna del torde stadgarna vara styrande.¹³ Inte sällan uttrycks detta i föreningens stadgar på så sätt att medlemmar som har tillskjutit flera insatser anses ha flera andelar. Detta ska skiljas från den situationen då det i stadgarna föreskrivs att medlemmen kan ha endast en insats, som även den torde kunna storleksbestämmas utifrån den enskilde medlemmens förhållanden. Detta senare torde ha särskild betydelse när andelen ska överlåtas eller om medlemmen i förtid vill ha sina överinsatser utbetalda. Det finns inget hinder enligt FL för en medlem att överlåta överinsatser till andra medlemmar. Däremot finns ingen möjlighet att överlåta sådana insatser till någon som inte redan är medlem. Det är möjligt att till personer som inte är medlemmar överlåter hela andelsrätten, dvs. samtliga medlemsinsatser.¹⁴

Den tredje typen av medlemsinsatser är emissionsinsatser, som behandlas särskilt i nästa avsnitt. Medlemsinsatserna ska skiljas från förlagsinsatser som är en särskild typ av insatser.¹⁵

6.2.3.4 Emissionsinsats

Ett annat sätt att skapa bundet eget kapital i föreningen är att omvandla fritt eget kapital i föreningen till individuellt insatskapital genom s.k. insatsemission.¹⁶ Sett ur föreningens synvinkel är insatsemissionen närmast att jämföras med en fondemission i ett aktiebolag.¹⁷ Det tillförs inte något ytterligare kapital till varken förening eller aktiebolag.

13. Mallmén, s. 67 ff.

14. Se vidare avsnitt 6.2.3.5.

15. Se vidare avsnitt 6.2.4.

16. Bestämmelserna om insatsemission infördes år 1998, prop. 1996/97:163. Tidigare hade en medlem vid avgång ur en förening i princip endast rätt att få ut inbetalda insatser. Därmed fanns incitament att årligen dela ut föreningens hela överskott. Möjligheten till självfinansiering försvårades. Med insatsemissionen har sådan möjlighet skapats.

17. Aktieägarens situation skiljer sig från medlemmens i den ekonomiska föreningen. För aktieägaren innebär en fondemission ekonomiskt sett ingen förmögenhetsökning utan det är endast bundet eget kapital i aktiebolaget som ökar. En likvidation av bolaget eller en försäljning av aktierna efter fondemissionen kommer inte att medföra att aktieägaren erhåller en större summa än om åtgärden företagits före emissionen. Sammantaget innebär detta att för aktieägaren är ur ekonomisk synvinkel fondemissionen neutral.

Genom insatsemissionen kommer det kollektiva kapitalet den enskilde medlemmen tillgodo. Vid ett framtida utträde är nämligen den enskilde medlemmen berättigad till större utbetalning än denne var före insatsemissionen. Vid en likvidation före eller efter emissionsbeslutet kan medlemmarna som kollektiv tillgodogöra sig samma belopp. Insatsemissionen som sådan ökar inte föreningens förmögenhet utan det är endast en omklassificering av eget kapital. Beroende på villkoren för insatsemissionen kan det emellertid ske en omfördelning mellan medlemmarna.

I den kooperativa föreningens balansräkning görs ingen skillnad mellan inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser.¹⁸ En genom insatsemission tillgodoförd insats ska behandlas som de obligatoriska insatserna.¹⁹ Utbetalning till medlemmen kan enligt 4 kap. 1 § FL ske tidigast när denne lämnar föreningen. Det bör noteras att medlemmen vid avgång aldrig får del av fritt eget kapital utan får endast tillbaka insatsen.

En medlem kan ha tillgodoförts flera emissionsinsatser. Dessa torde kunna gälla med olika villkor, dvs. olika avkastningskrav. Emissionsinsatsernas konstruktion och karaktär är sådan att dessa är särskilda insatser och de lämpar sig särskilt för handel. Sådana insatser kan, på motsvarande sätt som överinsatser, överlåtas utan samband med att andelen överlåts. Större föreningar inom exempelvis lantbrukskooperationen har numera reglerad handel med sådana insatser.²⁰

6.2.3.5 Andelsrätt

Medlemmarna har andelsrätter, i FL benämnt *andel*. Viktigt är att andel och medlemskap är skilda från varandra. Någon definition av andel finns inte i lagen. Andelsbegreppet är dock inte identiskt med medlemsinsats. Av förarbetena och doktrin framgår att med uttrycket andel avses den på samtliga innehavda medlemsinsatser grundade rätten av ekonomisk natur som medlemmen har mot föreningen.²¹ Som exempel på sådana ekonomiska rättigheter kan nämnas rätt till vinstutdelning (grundad på insatserna) rätt till andel i föreningens behållna förmögenhet vid föreningens upplösning och rätt till utbetalning av erlagda medlemsinsatser i samband med utträdet ur föreningen. Omfattningen av andelsrätten styrs av medlemsinsatserna. Desto fler och större insatser ju högre utdelning respektive utbetalning vid en avgång.

Det är möjligt för en medlem att överlåta sin andel till annan. Andelen kan emellertid endast för en kortare tid vara skild från medlemskapet. Om

18. Se 5 kap. 15 § ÅRL. Däremot registreras individualiseringen av kapitalet i den av föreningen förda medlemsförteckningen. Förteckningen ska innehålla uppgift om det sammanlagda beloppet av inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser. Det är inte heller något hinder för den kooperativa föreningen att i affärsredovisningen särredovisa de båda insatsformerna. I Baskontoplanen finns exempelvis olika konton, 2083 Inbetalda insatser respektive 2087 Insatsemission.

19. Prop. 1996/97:163 s. 26 ff.

20. Exempelvis har Lantmännen sådan handel, Lantmännens websida.

21. Mallmén, s. 98.

överlåtelsen är till en person som inte redan är medlem måste denne därför ansöka om och beviljas medlemskap i föreningen, 3 kap. 2–3 §§ FL. Överlåts andelen övergår samtidigt samtliga medlemsinsatser till förvärvaren och denne övertar de ekonomiska rättigheterna som är förknippade med andelsinnehavet. Som framgår ovan kan en person alltid överlåta medlemsinsatser i form av överinsats och emissionsinsats till annan medlem. Andelens karaktär hos överlåtaren ändras i detta fall. Exempelvis minskar rätten till framtida återbetalning av medlemsinsatser i samma mån som de överlåtna medlemsinsatserna gav rätt till.

I litteraturen anges att en medlem kan inneha flera andelar.²² Detta bygger bl.a. på den vanliga företeelsen att det av stadgarna framgår att medlemmar som betalar en eller flera medlemsinsatser därigenom har lika många andelar. Begreppet andel används således för att ange såväl hela andelsrätten som dess delar. Denna uppdelning, som styrs av stadgarna, kan enligt min uppfattning vara av avgörande betydelse även för inkomstbeskattningen, både ur avgränsningssynvinkel och vinstbeskattningen.²³

Som grund finns inte någon särskild handling som är bärare av andelsrätten eller insatsen motsvarande som gäller för ett aktiebrev. Överlåtelse av insatser torde ske enligt allmänna förmögenhetsrättsliga principer och regler. I större föreningar kan finnas särskilt inrättade handelssystem.²⁴ Föreningen kan också utfärda andels- eller insatsbevis. Handlingen kan överlåtas och användas som bevis för att så skett. Handlingen är främst en bevishandling och inte självständigt bärare av andelens eller insatsens rättighet på det sätt som gäller för aktiebrev. Det torde krävas att föreningen denuieras om överlåtelsen för att förening ska kunna utbetala insatser m.m. till förvärvaren och för att denne ska få ett sakrättsligt skydd.

6.2.4 Förlagsandel

En kooperativ förening kan i sina stadgar föreskriva att kapital får tillskjutas, förutom i form av medlemsinsats, genom s.k. förlagsinsatser.²⁵ Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig, 5 kap. 15 § FL. De rättigheter som är förenade med förlagsinsatserna kallas för förlagsandelar, 5 kap. 2 § FL. För varje förlagsinsats ska föreningen utfärda ett förlagsandelsbevis, vilket ska innehålla uppgift om bl.a. insatsens storlek och den rätt till utdelning som insatsen medför.²⁶

Förlagsinsatser får tillskjutas från andra än medlemmarna, 5 kap. 1 § FL. Förlagsandelen är således skild från medlemskapet och någon rösträtt är därför inte förknippad med andelsinnehavet. Dessa insatser utgör

22. Mallmén, s. 98 och ett antal av honom angivna hänvisningar.

23. Se vidare avsnitt 6.3.3.

24. Se exempelvis Lantmännens webbplats.

25. Denna möjlighet infördes år 1984 och är en avvikelse från den traditionella självfinansieringsprincipen, prop. 1983/84:84 s. 44 ff. och Mallmén, s. 137.

26. I fråga om förlagsandelsbevisen gäller, om inget annat följer av FL, i tillämpliga delar vad som föreskrivs i lagen (1936:81) om skuldebrev, 5 kap. 5 § FL.

särskilda kapitalinsatser och ingår i föreningens bundna egna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital. Vid förenings upplösning ger dessa rätt till betalning före medlemsinsatserna men efter alla borgenärs fordringar. Innehavaren av en förlagsandel har rätt att få förlagsinsatsen inlöst tidigast fem år efter tillskottet. Innehavare av förlagsandelar ges således en relativt svagare ställning än borgenären vilket speglar sig i rätten till avkastning. Det bör påpekas att en innehavare inte är borgenär i förhållande till föreningen.²⁷ Av detta följer naturligen att avkastningen på förlagsandelar är utdelning och inte ränta. För att utdelning ska bli möjlig krävs att fritt eget kapital finns tillgängligt i föreningen.

Nästa frågeställning är om en person kan ha flera förlagsandelar i en och samma förening. Tillskott genom förlagsinsatser kan ske vid olika tillfällen och den rätt till utdelning som insatsen medför kan variera, dvs. samma systematik som gäller för aktier. Vidare kan förlagsandelar utgivna vid olika tillfällen ha olika löptid. Avslutningsvis ska som angavs ovan föreningen för varje förlagsinsats utfärda ett förlagsandelsbevis som ska ställas ut till viss man. Svaret på ovannämnda fråga torde med bestämdhet vara ja. Förlagsandelar kan överlåtas separat och är särskilda andelar separerade från inbetalda och insatsemitterade andelar.

6.3 Den skatterättsliga avgränsningen

6.3.1 Inledning

Enligt 13 kap. 7 § IL ska andelar i kooperativa föreningar räknas som tillgångar i näringsverksamheten förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten. Det är enbart andelar i kooperativa föreningar som kan räknas till näringsverksamheten. Jag utgår från att den generella definitionen av kooperativ förening som den kommer till uttryck i 39 kap. 21 § IL tillämpas även när begreppet används i avgränsningsregeln och på andra ställen i lagen.

Avgränsningen får effekt på många olika sätt, beskattningen av utdelning, beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning respektive kapitalvinst- och kapitalförlustberäkning.²⁸ Huvudrekvisitet är att innehavet av andelarna ska betingas av näringsverksamheten. Betingandevillkoret diskuteras allmänt i nästa avsnitt.

Som framgår ovan skiljer FL på begreppen medlemskap, andelsrätt och medlemsinsats. Begreppen förekommer även IL och kan ha olika betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Detta diskuteras samtidigt som jag

27. Det är viktigt att skilja förlagsandelen mot det s.k. förlagslånet vilket helt och hållet betraktas som ett ordinärt lån.

28. Delar föreningen ut vinstmedel som inte härrör från den kooperativa verksamheten kan det medföra att föreningen inte får göra avdrag för denna. Härvid kan uppstå en trippelbeskattning, beskattning i föreningen respektive egenavgifter och inkomstskatt hos medlemmen.

analyserar vilka andelar och insatser som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Innan den sammanfattande bedömningen redogör jag för avgränsningen i bokföringen.

6.3.2 Betingandevillkoret

Historiskt har utdelning på andelar i kooperativa föreningar räknats till näringsverksamheten om den inlutit från kapital som ansetts tillhöra näringsverksamheten. När KL infördes fanns ingen särskild definition av vilket kapital som ska anses tillhöra verksamheten. För aktiebolag och andra juridiska personer fanns en presumtion för att utdelning skulle hänföras till inkomstslaget kapital. Det var endast om andelsinnehavet var ett led i rörelsen som utdelning kunde hänföras till inkomstslaget rörelse. För enskilda näringsidkare torde utdelning endast i undantagsfall ha räknats till inkomstslaget rörelse. Som exempel kan nämnas lagerandelar.²⁹ Viktigt är att det inte fanns något principiellt hinder för den enskilde näringsidkaren mot att hänföra utdelning från en kooperativ förening till inkomstslaget rörelse.³⁰

År 1984 utvidgades bestämmelsen om utdelningsbeskattning till att även gälla i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Samtidigt ändrades ordalydelsen som avgränsar vilken utdelning som kan hänföras till näringsverksamheten genom att bl.a. ovannämnda presumptionsregel togs bort. Lagrådet påtalade att om avsikten inte är att ändra dåvarande avgränsningsregel bör förslaget omformuleras. Detta gjordes inte och kommenteras inte ytterligare i förarbetena.³¹ Semantiskt innebar ändringen definitivt en utvidgning och att fler företag kunde hänföra utdelning från kooperativa föreningar till inkomstslaget rörelse.³² I lagstiftningsärendet påtalade Lagrådet vidare att det saknades närmare uttalanden i kommentarerna till bestämmelsen i vilka fall kapitalet anses tillhöra något av inkomstslagen jordbruksfastighet eller annan fastighet. Departementschefen ansåg att den bedömningen skulle

29. GRS s. 238.

30. En förening kan lämna utdelning som istället grundas på gjorda försäljningar och inköp. Sådan skulle räknas till näringsverksamheten. Motsvarande reglering finns idag i 13 kap. 9 § IL och den tar sikte på det fallet att en andel i ett aktiebolag eller en kooperativ förening inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten. Utdelning från aktiebolaget eller den kooperativa föreningen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp eller försäljningar som gjorts i näringsverksamheten. Noterbart är att i detta fall behöver inte föreningen vara kooperativ enligt 39 kap. 21 § IL.

31. Prop. 1983/84:84 s. 168 ff., 180 ff. och 212.

32. I 1984 års lagstiftningsärende infördes särskilda regler om avdragsrätt för föreningen avseende utdelning som beräknas på kapitalet. Syftet var att begränsa dubbelbeskattningen på föreningsnivå för att möjliggöra för kooperativa föreningar att dels lämna större utdelning, dels dra till sig eget kapital. För enskilda näringsidkare innebar detta att utdelning som hänfördes till näringsverksamheten blev beskattad på motsvarande sätt som annan förvärvsinkomst. Den låg till grund för uttag av sociala avgifter respektive inkomstskatt. Genom avdragsrätten rättades till den skevhet som annars skulle finnas genom att utdelade vinstmedel först beskattades i föreningen och därefter även hos den enskilde näringsidkaren. Genom att den senare betalar både egenavgifter och inkomstskatt på resultatet blir effekten utan en avdragsrätt trippelbeskattning, prop. 1983/84:84 s. 168 ff. och 180 ff.

grunda sig på de principer som gällde för inkomstslaget rörelse.³³ Trots att frågan väcktes gav inte lagstiftaren någon närmare vägledning om när kapitalet kan anses tillhöra näringsverksamheten.

I samband med 1990 års skattereform omformulerades åter igen avgränsningsregeln. Utdelning som baseras på kapitalet skulle tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.³⁴ Någon vägledning om avgränsningen gavs inte i lagstiftningsärendet. Den lydelse som bestämmelsen fick genom 1990 års skattereform har överförs i princip oförändrad till IL. Andelar i kooperativa föreningar räknas enligt 13 kap. 7 § IL som tillgångar i näringsverksamheten förutsatt att *innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten*. Andelar som inte ingår i näringsverksamheten hänförs till privatsfären och utdelning respektive kapitalvinst och kapitalförlust tas upp eller dras av i inkomstslaget kapital.

Viktigt i sammanhanget är att det är *innehavet* och inte förvärvet som styr. En årlig bedömning blir nödvändig. Enbart det faktum att innehavet betingades av näringsverksamheten vid förvärvet innebär inte att detta förhållande kvarstår. Om andelsinnehavaren exempelvis ändrar verksamhet kan detta medföra att andelen inte längre kan räknas som tillgång i näringsverksamheten på grund av att innehavet inte längre *betingas* av näringsverksamheten (betingandevillkoret).

Betingandevillkoret får betecknas som bestämmelsens kärna. Någon närmare förklaring till vad detta innebär har inte gjorts i förarbetena varken i samband med 1990 års skattereform eller när IL infördes. Inom systemet med näringsbetingade andelar finns en bestämmelse som har väsentliga likheter med nämnda betingandevillkor, närmare bestämt den s.k. utredningsregeln. Likheten gör det befogat att först analysera innebörden av denna bestämmelse. Genom denna skapas förutsättningar för att det ska gå att göra en skatterättsligt materiellt riktig bedömning av ett andelsinnehav.³⁵ Syftet är att skilja näringsbetingade andelar från s.k. kapitalplaceringsandelar. Utdelning och kapitalvinster på de förra är skattefria och på de senare skattepliktiga.³⁶

Enligt utredningsregeln kan en andel vara näringsbetingad om »innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget».³⁷ Utredningsregeln är inte ny utan har funnits sedan början av 1960-talet.³⁸ Syftet med reglerna ifråga är att dra gränsen mot andelar som innehas enbart i kapitalplaceringsssyfte. Utredningsregelns tillämpningsområde tar numera

33. Prop. 1983/84:84 s. 182 och 212.

34. Härigenom kom andelarna även att ingå i underlaget för avsättning till s.k. K-surv, se vidare prop. 1989/90:110 del 1 s. 661.

35. Prop. 2002/03:96 s. 78.

36. Skälen till varför vinsten på kapitalplaceringsandelar ska vara skattepliktiga inom företagssektorn redogörs för i bl.a. förarbetena till nuvarande bestämmelser, prop. 2002/03:96 s. 85 ff.

37. 24 kap. 14 § första stycket punkt 3 IL.

38. Utredningsregeln infördes år 1960 och var då utformad så att förvärvet av andelarna skulle vara betingat av företagets eller närstående företags verksamhet. Detta ändrades år 1967, prop. 1967:17, genom att det på motsvarande sätt som idag är innehavet som ska betingas av verksamheten.

sikte enbart på andelar som är marknadsnoterade eftersom onoterade andelar alltid klassificeras som näringsbetingade.³⁹

Vårt att notera är att tidigare fanns även en bevisregel som innebar att ägarföretaget skulle göra sannolikt att innehavet betingades av verksamheten.⁴⁰ Bevisregeln togs bort i samband med att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffades. Skälet var att det även kan vara till nackdel för en skattskyldig att få en andel klassificerad som näringsbetingad, exempelvis på grund av att avdrag inte medges för kapitalförluster på sådana andelar.⁴¹ Denna omständighet är särskilt viktig att ha i åtanke vid analys av äldre avgöranden.

Uttrycket »betingas av rörelse» är inte entydigt varför det vid ett flertal tillfällen varit föremål för prövning i HFD.⁴² I flera av rättsfallen faller HFD i sin bedömning tillbaka på huvudsyftet med regleringen, närmare bestämt om syftet med en viss investering kan antas ha varit att placera likvida medel. Kapitalplaceringsandelar kan vara små tillfälliga placeringar av företagskassan eller omfattande och kontinuerlig placeringsverksamhet av ett större företags positiva kassaflöde.⁴³

Bedömningen av om det är näringsbetingade andelar eller kapitalplaceringsandelar görs i praktiken in casu. Vissa generella slutsatser kan dock dras. När det gäller ägarandel i företaget kan denna vara mycket liten. Det kan räcka med enstaka procent av andelarna.⁴⁴ Däremot har bakgrunden till förvärvet i princip ingen betydelse utan det är syftet med själva innehavet som styr.⁴⁵

I bedömningen är det art och omfattning i relationen mellan företagen som är avgörande.⁴⁶ Ägarföretaget ska i ekonomiskt hänseende på något sätt vara beroende av eller ha särskild nytta av det ägda företaget och dess verksamhet. Det kan vara fråga om vertikal integration, exempelvis ett tillverkande företag äger andelar i ett säljföretag. Det kan även vara fråga om att ägarföretaget för att säkra framtida kund- eller leverantörsrelationer förvärvar andelar i annat företag.

Tillfälliga förändringar i relationen mellan företag ska inte påverka bedömningen.⁴⁷

Det är inte prövat, såvitt jag kunnat finna, om en viss del av ett innehav kan anses näringsbetingat medan en annan del inte är detta. Ägaren kan inneha exempelvis A- och B-aktier. Utgångspunkten torde vara att hela

39. Definitionen ändrades när kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar förändrades år 2003, prop. 2002/03:96.

40. 24 kap. 16 § punkt 2 II i dess lydelse före ikraftträdandet år 2003.

41. Prop. 2002/03:96 s. 78.

42. Bl.a. RÅ 1969 ref. 1, RÅ 1970 ref. 52 och RÅ 2005 ref. 48.

43. Prop. 1960:162 s. 65 ff.

44. RÅ 1968 Fi 2036, RÅ 1969 ref. 1, RÅ 1970 ref. 52, RÅ 1972 Fi 940, RÅ 1979 Aa 122, RÅ 2005 ref. 48 och RÅ 2008 ref. 67.

45. RÅ 2005 ref. 148.

46. Se RÅ 2005 ref. 48.

47. Se RÅ 1991 ref. 88 och RÅ 2005 ref. 48, Wiman, s. 55 ff. och Person Österman 2005, s. 610 ff.

innehavet är antingen betingat av rörelsen eller inte alls. Om företaget innehar både marknadsnoterade och onoterade andelar kan dock inträffa att företaget har andelar av olika slag. Vid en tillämpning av utredningsregeln ska enligt förarbetena till bestämmelsen hänsyn tas till hela innehavet, även om andelarna är av olika slag.⁴⁸ Antag att ett företag innehar onoterade andelar i det ägda företaget motsvarande sex procent av rösterna. I detta fall torde det vara tillräckligt att ett marknadsnoterat innehav av aktier av ett annat slag i samma företag representerar minst fyra procent av rösterna.

Det synsätt som används när andelar i allmänhet ska klassificeras som näringsbetingade andelar eller kapitalplaceringsandelar torde kunna användas även på den enskilde näringsidkarens avgränsning. Gemensamt för de båda bestämmelserna är att innehavet ska betingas av rörelsen respektive näringsverksamheten. Skillnaden ligger i vad innehavet ska relateras till. Allmänt sett är begreppet näringsverksamhet vidare än rörelsebegreppet.⁴⁹ I det senare begreppet undantas förvaltning av värdepapper.⁵⁰ I enlighet med tidigare diskussion torde för den enskilde näringsidkaren det råda överensstämmelse mellan omfattningen av rörelsebegreppet och inkomstslaget näringsverksamhet som det kommer till uttryck i 13 kap. 1 § IL.⁵¹ Detta stärker ytterligare att det ovan diskuterade betingandevillkoret har betydelse vid den enskilde näringsidkarens avgränsning av andelar i kooperativa föreningar.

6.3.3 *Andelar och medlemsinsatser*

Som framgår av tidigare avsnitt finns en viktig skillnad mellan aktier respektive andelar i kooperativa föreningar när det gäller rättigheter m.m. som är knutna till respektive företeelse. Exempelvis är beträffande de senare andelsrätten och medlemskapet skilda från varandra. Vidare kan en innehavare överlåta antingen andelen eller enbart medlemsinsats. Någon uttrycklig definition av dessa företeelser finns inte i IL och begreppens närmare innebörd och användning har endast sparsamt diskuterats i förarbetena. En avgörande fråga för bl.a. avgränsningsproblematiken är hur begreppen allmänt sett används i IL.

Begreppet medlemsinsats användas både med avseende på medlemmens och föreningens beskattning. I IL anges dels att vad som utöver inbetald insats skiftas ut till en medlem i samband med att föreningen upplöses ska behandlas som utdelning, 42 kap. 19 § IL, dels att belopp som vid insatsmission överförs till medlemsinsatserna ska inte behandlas som utdelning, 42 kap. 21a § IL. Båda exemplen tar sikte på medlemmen. I 39 kap. 24 a § IL, som tar sikte på föreningens beskattningssituation, anges exempelvis att

48. Prop. 2002/03:96 s. 77.

49. Se 2 kap. 24 § IL och avsnitt 4.2.5.

50. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 44 f.

51. Se avsnitt 4.2.5.

en kooperativ förening ska dra av medlemsinsatser som tillgodoförs genom insatsemission.

I IL använder lagstiftaren begreppet *andel* uteslutande när regleringen tar sikte på medlemmen. Som exempel kan nämnas avgränsningsregeln för tillgångar, 13 kap. 7 § IL, definitionen av andelsrätt, 48 kap. 2 § IL, beskattning vid medlemmens utträde, 44 kap. 5 § IL och uppskovsgrundande andelsbyten, 49 kap. 1 § IL.

Begreppet andel har ur ett skatterättsligt perspektiv framför allt diskuterats i samband med att bestämmelserna om andelsbyten m.m. ändrades. I lagstiftningsärendet var utgångspunkten att en medlem kan inneha flera andelar. Synsättet bygger på den civilrättsliga föresatsen att medlemmar som betalar en eller flera medlemsinsatser därigenom har lika många andelar.⁵² Kravet är att detta är förenligt med föreningens stadgar. En annan tolkning är inte förenligt med andelsbytesreglerna. Antag att en person är delägare i både den avyttrade föreningen och den förvärvade föreningen. Problem uppkommer särskilt beträffande den förvärvande föreningen om det inte skatterättsligt är möjligt att inneha flera andelar. Ekonomiskt sett gör medlemmen ett tillskott (en medlemsinsats) i den förvärvande föreningen. Om personen ifråga redan är medlem och innehar en medlemsandel kan det innebära att reglerna inte är tillämpliga om inte förfarandet ska ses som att medlemmen får ytterligare andelar. I sammanhanget bör lyftas fram att den handel med medlemsinsatser som numera förekommer och som accentuerat framför allt genom införandet av emissionsinsatser stärker en sådan tolkning.

Sammantaget är min uppfattning att det skatterättsliga begreppet andel har den innebörd som nu framkommit vilket innebär att medlemmen skatterättsligt kan inneha flera andelar, andelar baserade på inbetalda insatser, andelar baserade på insatsemission och förlagsandelar. Detta torde enligt min uppfattning gälla både när 13 kap. 7 § IL tillämpas och vid beräkning av vinst och förlust vid avyttring. Det är således tveksamt om det i alla situationer råder identitet mellan andelsbegreppet som det kommer till uttryck i FL respektive IL. Det skatterättsliga andelsbegreppet knyts samman med insatsen medan det civilrättsliga begreppet mer är inriktat på rättigheterna knutna till innehavet, andelsrätten.

6.3.4 Avgränsningen och det materiella sambandet

Den omständigheten att en andel i en kooperativ förening räknas till näringsverksamheten medför ingen omedelbar beskattningseffekt. Ytterligare omständigheter måste vara för handen, exempelvis att det lämnas utdelning. Sådan ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed. Däremot ska beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av delägarätter ske enligt särskilda

52. Prop. 2006/07:2 s. 96 ff. och SOU 2005:19 s. 122 ff. Se också Mallmén, s. 98 och ett antal av honom angivna hänvisningar.

skatterättsliga regler.⁵³ Utifrån min undersökningsmodell finns således skäl som talar såväl för som mot att avgränsningen omfattas av det materiella sambandet.

Ovan har jag kommit fram till att det synsätt som används när andelar i allmänhet ska klassificeras som näringsbetingade andelar eller kapitalplaceringsandelar torde vara tillämpligt även vid bedömningen av om andelar i kooperativa föreningar ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Rättspraxis om utredningsregeln visar att tillämpningen är en skatterättslig bedömning. Frågan om utdelningen ska vara skattefri eller skattepliktig är en omfångsfråga där redovisningen saknar betydelse. Detta stärks av att syftet med utredningsregeln är att skilja näringsbetingade andelar från kapitalplaceringsandelar.⁵⁴

Som nämdes i föregående avsnitt har 13 kap. 7 § IL i nu aktuellt hänseende stora likheter med utredningsregeln. Likheten talar för att bokföringen inte heller styr den enskilde näringsidkarens avgränsning av andelar i kooperativa föreningar. SKV synes ha denna uppfattning och har uppgett att bokföringen saknar betydelse för den skattemässiga värderingen av i vart fall emissionsinsatser.⁵⁵

Som framgår av förarbetena till RFL ska emellertid kapitalunderlaget för räntefördelning beräknas på grundval av bokföringen. Samtidigt angavs att införandet av reglerna om räntefördelning inte skulle innebära någon ändring i det vid den tidpunkten befintliga sambandet mellan redovisning och beskattning.⁵⁶ Ser man till hur utdelning från en kooperativ förening historiskt har beskattats blir det klart att bokföringen saknar betydelse.⁵⁷ Till detta ska läggas det faktum att utdelning från en kooperativ förening kan baseras på såväl kapital, dvs. medlemsinsatserna, som handeln med föreningen, s.k. kooperativ utdelning. Den senare ska enligt 13 kap. 9 § IL tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet även om andelen enligt 13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. En ytterligare aspekt att beakta är att det finns en särskild skatterättslig definition av begreppet kooperativ förening. En kooperativ förening uppfyller således inte med automatik villkoren för att anses som kooperativ enligt IL.

Systematiska skäl talar således för att avgränsningen inte omfattas av det rättsliga sambandet utan avgörs utifrån renodlade skatterättsliga överväganden. På motsvarande sätt som gäller för näringsbetingade andelar utmynnar betingandevillkoret oftast i en bevisfråga. Till skillnad från näringsbetingade andelar kan i detta avseende den bokföringsmässiga avgränsningen ha ett bevisvärde. Eftersom bokföringen annat än som bevis-

53. Se vidare 25 kap. 2–3 §§ och 44 kap. IL.

54. Prop. 2002/03:96 s. 85 ff.

55. SKV:s ställningstagande Insatsemission och underlag för räntefördelning respektive expansionsfond.

56. Prop. 1993/94:50 s. 229.

57. Historiskt har utdelning som beräknas utifrån kapitalet, medlemsinsatserna, hänförs till inkomstslaget kapital. Genom reformen 1984 synes en ändring skett och utdelning hänförs härefter i större omfattning till näringsverksamheten.

värde saknar betydelse för den skatterättsliga avgränsningen är frågan efter vilka principer denna ska göras. Detta diskuteras i nästa avsnitt.

6.3.5 Avgränsningen enligt IL

6.3.5.1 Inledning

Enligt 13 kap. 7 § IL ska andelar i kooperativa föreningar räknas som tillgångar i näringsverksamheten förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten. I kooperativa föreningar kan förekomma både medlemsandelar och förlagsandelar. I avgränsningsregeln talas endast om *andelar* i kooperativa föreningar. När de såväl skatterättsliga som associationsrättsliga reglerna om förlagsandelar infördes diskuterades begreppet. Departementschefen uttalade sammanfattningsvis att med begreppet andel i kooperativ förening avses såväl medlems andelsrätt som förlagsandel om det inte av bestämmelsen eller sammanhanget i övrigt framgår att bara medlemsandel avses.⁵⁸ Härfter har motsvarande fråga diskuterats när reglerna om andelsbyten utvidgades till att även omfatta en kooperativ förening som köpande företag. I reglerna om andelsbyten talas endast om andel och enligt förarbetena innefattas i begreppet andel även i detta fall såväl medlems andelsrätt som förlagsandel.⁵⁹ Detta är utgångspunkten i den fortsatta framställningen.

När en andelsinnehavare har avyttrat exempelvis förlagsandelar ska en kapitalvinstberäkning göras. Beräkning av omkostnadsbeloppet styrs bl.a. av om det är andelar av samma slag och sort. Sistnämnda krav är intressant även ur avgränsningssynvinkel eftersom det kan påverka betingandevillkorets uppfyllnad. Företeelsen diskuteras i nästa avsnitt. Därefter kommer kärnfrågan, vilket andelsinnehav som kan anses betingat av näringsverksamheten. I redogörelsen skiljer jag på inbetalda och emitterade insatser.

6.3.5.2 Samma slag och sort

Andelar i kooperativa föreningar klassificeras enligt 25 kap. 3 § IL normalt som kapitaltillgångar. Vid avyttring ska därför beräknas kapitalvinst eller kapitalförlust.⁶⁰ Endast i det fall andelarna klassificeras som lagertillgångar sker vinstberäkningen enligt vad som följer av god redovisningssed.⁶¹ Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses enligt 44 kap. 14 § IL anskaffningsutgifterna ökade med förbättringsutgifter. Intressant i sammanhanget

58. Se prop. 1983/84:84, bl.a. lagrådets yttrande s. 211 och uttalanden i allmänmotivering, s. 183. I 39 kap. 23 § IL finns ett exempel på när lagstiftaren vill göra skillnad på de båda andelsslagen.

59. SOU 2005:19 s. 134 ff. och prop. 2006/07:02 s. 95 ff.

60. Se vidare 25 kap. 2–3 §§, 44 kap. och 48 kap. IL.

61. Av utrymmesskäl har jag valt att exkludera lagerandelar.

är vad som avses med anskaffningsutgift respektive förbättringsutgift. En jämförelse kan först göras med aktiebolaget. Om det sker kapitaltillskott utan att antalet aktier ökar torde detta utgöra en förbättringsutgift medan om antalet aktier ökar i samband med att kapitaltillskott sker (nyemission) detta är en anskaffningsutgift. Medlemmen i den kooperativa föreningen har i vissa situationer endast en andel. Denna förvärvas i samband med medlemskapet, men insatsbetalningen sker successivt. I de fall andelsvärdet är förutbestämt redan vid inträdet i föreningen torde de successiva inbetalningarna betecknas som anskaffningsutgift. Är det möjligt att skjuta till belopp utöver den obligatoriska insatsen, överinsats, torde sådant tillskott utgöra en förbättringsutgift. Utgör överinsatserna särskilda andelar utgör tillskotten anskaffningsutgift för respektive andel.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska enligt 48 kap. 7 § IL användas det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter, bl.a. andelar i en kooperativ förening, av samma slag och sort som den avyttrade.⁶² Genomsnittsmetoden infördes genom 1990 års skattereform, men motsvarar i stort sett vad som före skattereformen tillämpades vid beräkning av anskaffningsutgiften för s.k. äldre aktier.⁶³ Lagstiftaren önskade att gränsen för vilka tillgångar som ska omfattas av en och samma genomsnittsberäkning skulle dras snävare än före reformen. Detta markerades genom att det ska vara fråga om inte bara samma *slag* utan även samma *sort*.⁶⁴

Vid bedömningen av om andelarna är av samma *slag* avses i första hand andelar av olika serier. Förenklat är det andelar med olika rätt vad gäller förvaltningsbefogenheter och avkastning. Med förvaltningsbefogenheter avses andelarnas röstvärde eller röststyrka.⁶⁵ Även om rösträtten i en kooperativ förening inte är knuten till andelen utan till medlemskapet kan detta få betydelse för gränsdragningen mellan exempelvis förlagsandelar och andra andelar.⁶⁶ Vidare kan andelarna enligt föreningens stadgar ge rätt till olika avkastning (utdelning).⁶⁷ Exempelvis om en förening vill stimulera andelsinnehavarna att göra överinsatser kan dessa ge rätt till högre avkastning. Motsvarande kan gälla insatsemitterade belopp. Har andelarna i en kooperativ förening olika rätt till avkastning är det fråga om olika slags andelar.

Med *sort* avses skillnaden mellan exempelvis fria och bundna aktier. När bestämmelsen skulle överföras till IL föreslog SLK att villkoret om samma sort skulle utmönstras eftersom skillnaden numera är borttagen. Villkoret behölls eftersom fria och bundna aktier kan förekomma i utlandet.⁶⁸

62. Enligt min uppfattning innebär systematiken i IL att en medlem kan inneha flera andelar i en förening. Detta är beroende av hur insatsskyldigheten enligt stadgarna är utformad, se vidare avsnitt 6.3.3.

63. Se prop. 1989/90:110 del 1 s. 427 och 722

64. Se prop. 1989/90:110 del 1 s. 427.

65. I aktiebolag är det inte ovanligt med s.k. A- och B-aktier, dvs. röststarka och röstsvaga aktier.

66. Se vidare avsnitt 6.3.6.

67. I aktiebolag brukar det talas om bl.a. stamaktier och preferensaktier, där de senare ger företräde till vinstutdelning upp till en viss nivå, Tivéus, s. 65 f. och 98 f.

68. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 576.

En kooperativ förening kan föreskriva att vissa andelar får innehas enbart av medlemmar medan andra andelar, förlagsandelar, kan innehas av även andra personer. I detta fall torde det vara fråga om andelar av olika sort.

Ett näraliggande fall är att vissa andelar i ett företag är föremål för handel medan andra andelar inte är möjliga att handla med. Enligt min uppfattning torde denna skillnad medföra att andelarna är av olika slag och sort.⁶⁹ I det fall andelarna som är föremål för handel är marknadsnoterade är det än mer tydligt att dessa är av särskilt slag och sort. En annan effekt av att andelarna är marknadsnoterade⁷⁰ är att omkostnadsbeloppet får bestämmas enligt schablonmetoden till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av, 48 kap. 15 § IL.

6.3.5.3 Medlemsandelar – inbetalda insatser

En medlem i en kooperativ förening är enligt stadgarna normalt skyldig att inbetala kapital till föreningen, s.k. *obligatorisk insats*. En förutsättning för medlemskap och därmed även insatsskyldighet är att det finns någon form av affärsförbindelse mellan medlem och förening. Relationen mellan företagen gör att ägarföretaget i ekonomiskt hänseende på något sätt är beroende av eller har särskild nytta av den ägda föreningen. I det fall affärsrelationen är inom ramen för näringsverksamheten kan jag inte se annat än att andelsinnehavet betingas av den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet.

En medlem kan fullgöra sin insatsskyldighet på olika sätt. Normalt ska medlemsinsatserna betalas kontant, men de kan även fullgöras med egendom eller med arbetsprestationer. En vanlig metod är att föreningen kvarhåller viss del av ersättningen som tillkommer medlemmen till följd av den omsättning som varit mellan förening och medlem under året. I föreningens bokföring är detta endast en överföring till eget kapital och posten medlemsinsatser. Den ekonomiska innebörden av transaktionen är emellertid att ersättningen i sin helhet anses utbetald med följd att medlemmen omedelbart betalar in medlemsinsatsen. Insatsen torde anses inbetald när föreningen bokför beloppet på kontot för medlemsinsatser.⁷¹ Medlemmen ska ta upp den kvarhållna delen som intäkt i sin näringsverksamhet även om någon faktiskt utbetalning inte gjorts. Även detta talar för att ökningen av insatsen är en sådan tillgång som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.

Insatsskyldigheten kan också fullgöras genom en omdisponering av föreningens eget kapital. Som jag redogör för i nästa avsnitt anses i detta fall det ha ägt rum dels en utdelning till delägaren, dels motsvarande inbetalning från delägaren, som ökat medlemmens insats. Detta bygger på att i

69. Se prop. 2002/03:96 s. 77.

70. I 48 kap. 5 § IL definieras särskilt när en andel är marknadsnoterad. Detta är ett viktigt avgränsningsbegrepp som får effekt i flera sammanhang. Förutom att schablonmetoden är tillämplig kan det få betydelse för frågan om andelen är näringsbetingad, 24 kap. 14 § IL. Ytterligare diskussion om begreppet ligger inte inom ramen för denna avhandling.

71. Nilsson BAS-bulletinen nr 1 2010.

posten medlemsinsatser kan endast ingå inbetalda insatser.⁷² Även i detta fall motsvarar insatsens skattemässiga värde dess nominella belopp.

Om stadgarna så medger kan en medlem tillskjuta medel utöver vad denne är skyldig att delta med, s.k. *överinsatser*. Medlemmen kan ha olika skäl till att göra sådana tillskott. Det kan vara en följd av den kooperativa föreningens reella kapitalbehov eller att medlemmen ser det som en god investering. Oberoende av syftet med förvärvet är medlemskap och den ekonomiska relationen med föreningen en förutsättning för andelsinnehavet. Samtidigt är det ett sätt för föreningen att öka eget kapital. Detta leder i sin tur till att andelsinnehavaren kan säkra de framtida affärsmässiga relationerna med föreningen. Det torde därför finnas en presumtion för att även innehavet av överinsatser betingas av den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet.

I det fall de ekonomiska och övriga villkor⁷³ är desamma för obligatoriska insatser respektive överinsatser kan jag inte se annat än att dessa är av samma slag och sort. Sådana innehav bör bedömas på samma sätt, de betingas antingen i sin helhet eller inte alls av näringsverksamheten.⁷⁴

6.3.5.4 Medlemsandelar – emitterade insatser

Emitterade insatser kan erhållas genom antingen att föreningen omvandlar fritt eget kapital till individuellt insatskapital eller genom förvärv från annan medlem. Noterbart är att emitterade insatser kan innehas enbart av medlemmar. Sådana medlemsinsatser kan medlemmen de facto tillgodogöra sig först när denne avgår ur föreningen eller om andelen dessförinnan överläts. Enligt 42 kap. 21 a § IL ska det belopp som överförs till medlemsinsatserna genom insatsemission inte behandlas som utdelning hos medlemmen. Denne beskattas för det emitterade beloppet först när beloppet betalas ut. Regleringen är relativt ny.⁷⁵ Frågan är dock om bestämmelsen endast är ett förtydligande av vad som gällde tidigare eller införandet lett till en ändring i sak. Detta kan få bäring på andra situationer, exempelvis hur insatsemitterade andelar ska hanteras i räntefördelningen och hur beskattning sker av utländska förfaranden som kan motsvara emission i utländska föreningar. Därför ska jag kort diskutera frågan om beskattningstidpunkt allmänt sett. Även ur avgränsningssynvinkel är det intressant att analysera vid vilken tidpunkt beskattning skulle ske om inte den särskilda regleringen funnits.

När bestämmelserna om insatsemission infördes uttalades i förarbetena att medlemmen ska beskattas enligt generella bestämmelser först när beloppet i fråga betalas ut.⁷⁶ Vad detta innebär anges inte och bör därför diskuteras. I RÅ 2000 not. 75 diskuteras om en förening har avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till emitterade insatser. SRN ifrågasatte

72. Se RÅ 1954 Fi 1162.

73. Andra villkor kan vara rätt till utdelning och även hur utdelning på sådana andelar beräknas.

74. Se vad som ovan sägs om näringsbetingade andelar, avsnitt 6.3.2.

75. Prop. 2003/04:22 s. 10 ff.

76. Prop. 1996/97:163 s. 27.

nämnda förarbetsuttalande.⁷⁷ Nämndens inställning grundades på ett äldre förarbetsuttalande, där följande uttalades.⁷⁸

»För att en medlem skall kunna beskattas för utdelning från en ekonomisk förening fordras inte att en kontant utbetalning ägt rum. Om medlemmen på förhand medgett att utdelningen överförs till t.ex. insatskontot har medlemmen i praxis i och med överföringen ansetts ha uppburit motsvarande belopp.»

Förarbetsuttalandet bygger på ett äldre avgörande av HFD, RÅ 1954 Fi 1162. En bostadsförening hade i sin bokföring överfört ett belopp från reservfonden till delägarinsatskonto, det var således fråga om en om-disponering av föreningens eget kapital. Enligt HFD måste det härigenom anses ha ägt rum dels en utdelning till delägaren, dels motsvarande inbetalning från delägaren, som ökat medlemmens insats.

Detta mål har kritiserats av bl.a. Sandström som anger följande.⁷⁹

»För att framkomma till dessa beskattningsåtgärder har man – liksom i så många andra liknande fall – fått tillgripa en fiktion: Man fingerar en verkställd och uppburen utdelning samt en till beloppet exakt motsvarande inbetalning från delägaren till föreningen. Härmed har man kommit så långt bort från det verkliga sakförhållandet som gärna möjligt är. Medlemmarna hade ju aldrig erhållit beloppen ifråga och hade ingen möjlighet att disponera däröver.»

Som jag ser det måste domen ses i ljuset av systematiken i GFL vid tidpunkten ifråga.⁸⁰ På en delägarinsatskonto kunde nämligen bokföras endast inbetalda medlemsinsatser. Transaktionens ekonomiska innebörd kan därför inte vara annan än den som HFD beskriver.

Således kan konstateras att begreppet *inbetald insats* är centralt i sammanhanget. Därför bör, såvitt gäller denna fråga, redogöras för dagens lagstiftningssystematik. I 5 kap. 15 § ÅRL anges bl.a. att under bundet eget kapital ska tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond och reservfond. I posten inbetalda insatser ingår inte en fordran på insats i en kooperativ förening. En sådan får inte tas upp som tillgång, 3 kap. 6 § ÅRL. Redovisningen av fullgjorda insatser, dvs. de betalda insatserna ska framgå av balansräkningen.⁸¹

Viktigt att konstatera i sammanhanget är att en inbetald insats per definition utgör ett kapitaltillskott från medlemmens sida till föreningen. Denna ska erhålla medel utifrån. Normalt ska medlemsinsatserna betalas kontant, men de kan även fullgöras med egendom eller med arbetsprestationer.⁸²

Utifrån detta resonemang är utgången i ovannämnda avgörande av HFD och uttalandet i propositionen logiskt. För att posten inbetalda insatser i ba-

77. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Uttalandet av nämnden är närmast att räknas som obiter dicta. Det görs utan direkt betydelse för huvudfrågan i målet.

78. Prop. 1983/84:84 s. 168.

79. Sandström 1962, s. 333 ff.

80. Någon skillnad föreligger i aktuellt hänseende inte i förhållande till dagens regler.

81. Punkt 15.1 BFNR 2009:1, vari anges att föreningen endast ska redovisa betalda insatser i balansräkningen, trots det som anges i 3 kap. 6 § ÅRL.

82. Mallmén, s. 69 ff.

lansräkningen ska öka krävs ur civilrättslig synvinkel att medlen tillskjuts utifrån, dvs. det ska ske en förmögenhetsöverföring från medlemsfären till föreningen. En omdisponering av eget kapital till inbetalda medlemsinsatser anses ur ekonomisk synvinkel passera delägaren som utdelning följt av en insatsbetalning.⁸³

Frågan är om detta resonemang är relevant även för insatsemitterade insatser. Gemensamt är att i båda fallen tillgodoförs respektive medlem vinstmedel som genererats i föreningen. Dessa vinstmedel är sådana som är utdelningsbara för föreningen. Vidare innebär ifrågavarande åtgärder att föreningens eget kapital omdisponeras. Därmed kan hävdas att det är medlemmarnas handlande och inte en eventuell redovisning som styr dennes beskattningssituation.

Det föreligger emellertid även skillnader. Viktigast är den skilda lagstiftningstekniken kring de båda insattstyperna. Beträffande insatsemissioner anges särskilt i 10 kap. 2 a § FL att sådant belopp som enligt 2 § samma kapitel kan bli föremål för vinstutdelning får överföras till medlemsinsatserna genom insatsemission.

Här klargörs det tydligt att det inte ska tillföras medel utifrån för att de sammanlagda medlemsinsatserna ska kunna öka.⁸⁴ I det ovan nämnda förhandsbeskedet angående en förenings avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser medgavs inte föreningen avdrag. Skatterättsnämnden motiverade beslutet med att insatsemitterade insatser inte kan anses »inbetalda». HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.⁸⁵

Insatsemitterade insatser ska ur civilrättslig synvinkel skiljas från inbetalda insatser.⁸⁶ Det finns inget i IL och dess förarbeten som gör att bedömningen är annorlunda ur inkomstskatterättslig synvinkel. Även SRN:s uttalande i nyss nämnda förhandsbesked talar för detta.

Detta leder sammantaget till att den särskilda regeln om beskattningstidpunkt för insatsemitterade andelar inte tillför något utifrån en beskattning enligt allmänna principer. Regleringen är därför egentligen obehövlig.⁸⁷

Nästa frågeställning att ta ställning till är vilka andelar som enligt 13 kap. 7 § IL ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. I bestämmel-

83. Om fritt eget kapital omvandlas till bundet kapital i ett aktiebolag, fondemission, sker ingen beskattning. Ägarens rätt till vinstmedlen förändras inte. Förhållandet är dock annorlunda i det fall bolaget i sin balansräkning överför fritt eget kapital till posten Övriga skulder. Då uppstår motsvarande beskattningseffekt för aktieägaren eftersom en ny rätt tillkommer ägaren. Jämförelsen med den kooperativa föreningen haltar något men synsättet är detsamma. Den ekonomiska innebörden bygger på samma resonemang som görs i förarbetena till 1998 års omstruktureringsreform. I den diskuteras bl.a. hur överlåtelser i sidled ska bedömas utifrån den ekonomiska innebörden. Se vidare prop. 1998/99:15 s. 117 ff.

84. Det är en annan sak att det i den kooperativa föreningen måste finnas utdelningsbara vinstmedel för att det ska kunna beslutas om en insatsemission.

85. Numera har bestämmelsen ändrats och förening har rätt till avdrag oberoende av om utdelningen utgår i förhållande till inbetalda eller emitterade insatser, 39 kap. 23 § IL.

86. Se vidare avsnitt 6.2.3.3.

87. Noterbart är att synsätten är olika i den skattemässiga och bokföringsmässiga redovisningen. Detta är, som jag ser det, en följd av att skatterätten är mer formell än bokföringen.

sen talas endast om andelar i kooperativa föreningar. Någon begränsning till andelar som grundas på inbetalda insatser finns inte utan även sådana som grundas på emitterade insatser kan räknas till näringsverksamheten.⁸⁸ Eftersom insatsemitterade andelar är särskilda andelar måste avgränsningsproblematiken göras särskilt för dessa.

Det är endast medlemmar som innehar andelar grundade på inbetalda insatser som kan tilldelas emitterade andelar. Tilldelningen bygger på den vinstutdelning som är möjlig i föreningen. Sådan kan beräknas utifrån såväl medlemmens omsättning med föreningen som kapitalet. Sker tilldelningen utifrån hur stor omsättning medlemmen har med föreningen är det medlemmens verksamhet och beroendet av föreningen som styr tilldelningen. Enligt min uppfattning är det klart att ett sådant innehav betingas av näringsverksamheten.

Om tilldelningen sker utifrån medlemmens nuvarande andelsinnehav, kapitalet, bör enligt min uppfattning avgränsningen lösas på samma sätt för de tilldelade andelarna som de underliggande andelarna, dvs. de andelar som berättigar till emissionen. En jämförelse kan göras med fondemission i aktiebolag där det torde vara främmande sett utifrån betingandevillkoret att hävda att de genom fondemission erhållna andelarna ska hanteras annorlunda än de som berättigar till nya fondemitterade andelar.

Det är numera vanligt att det bedrivs handel med emitterade andelar. Formuleringen av 13 kap. 7 § IL hindrar inte att marknadsnoterade insatsemitterade andelarna kan räknas som tillgång i näringsverksamheten, det talas endast om andelar. En förvärvare av andelar får inte större inflytande i föreningen eftersom varje medlem har en röst. Däremot innebär det att medlemmen får större del av den framtida avkastningen i föreningen. Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till insatser kan beräknas på både inbetalda och emitterade andelar. På motsvarande sätt som gäller för andelar baserade på inbetalda överinsatser kan en medlem ha olika skäl till att göra förvärvet. Det kan göras enbart som en kapitalplacering med privata medel. Därför kan inte uteslutas att sådana andelar inte ska räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Medlemskapet är en förutsättning för att kunna inneha emitterade andelar. I praktiken finns även en affärsmässig relation mellan andelsinnehavare och den kooperativa föreningen. Utgångspunkten bör därför vara att innehavet av förvärvade insatsemitterade andelar anses betingat av näringsverksamheten. Innehavet bottenar i den affärsmässiga relationen mellan medlem och förening. Det är rimligt att tilldelade och förvärvade insatsemitterade andelar behandlas på samma sätt. Även förenklings-skäl talar för ett sådant synsätt. Andelar av samma slag och sort bör därför behandlas på ett likartat sätt. Som jag ser det föreligger det därför en presumtion för att förvärvade insatsemitterade andelar ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten

88. Ytterligare stöd för detta är bestämmelsen om föreningens avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till insatser. Tidigare angavs att avdragsrätten endast gäller för inbetalda insatser, men ändrades till nuvarande lydelse från och med år 2004, prop. 2003/04:22.

för den enskilde näringsidkaren. En bedömning måste dock göras i varje enskilt fall. En situation då andelsinnehavet inte kan anses betingat av näringsverksamheten utan är gjort i kapitalplaceringssyfte är då en enskild näringsidkare förvärvar andelar i god tid före en föreningsstämma, behåller andelarna tills utdelning skett och därefter avyttrar dem. Utdelning och vinst eller förlust torde räknas till inkomstslaget kapital.⁸⁹

Har det väl konstaterats att andelen ingår i näringsverksamheten är den slutliga frågan till vilket värde den ska tas upp i näringsverksamheten. Detta får betydelse för inte bara beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond utan även för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust. Två synsätt kan göras gällande beträffande genom insatsemmission erhållna andelar. För det första kan hävdas att det skatterättsligt varken skett något tillskott eller finns någon tillgång. Den skatterättsliga tillgångsredovisningen följer intäktsredovisningen. När det gäller frågan om redovisning av ineliggande lager kontra intäktsredovisning har i vart fall tidigare dessa varit en spegling av varandra. I RÅ 2002 ref. 88, som gällde frågan om vissa varor skulle anses ingå i den skattskyldiges lager yrkade den skattskyldige att lagervärde respektive kundfordringar skulle bestämmas till visst värde. Ansågs vissa varor inte längre ingå i lagret skulle istället tas upp en kundfordran, intäkt, avseende dessa varor. HFD fann att varorna inte avlämnats och därmed hade ingen kundfordran uppstått.⁹⁰ Anläggs motsvarande synsätt på insatsemmitterade andelar blir effekten att någon tillgång inte ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Intäktsredovisningen hänger ihop med tillgångsredovisningen, det är två sidor av samma mynt.

Flera skäl talar emot ett sådant synsättet. Både enligt FL och i bokföringen anses den insatsemmitterade andelen som tillgång. Tillgångsbegreppet är dessutom långtgående i IL. Exempelvis en hyresrätt är i den mening som avses i 41 och 42 kap. IL att betrakta som en tillgång för hyresgästen även om denne inte förvärvat rätten från någon annan utan det endast är fråga om en upplåtelse, RÅ 2009 ref. 79. Vidare regleras i 42 kap. 21 a § IL endast vid vilken tidpunkt en insatsemmissionen ska tas upp som intäkt. Till detta kan läggas att den insatsemmitterade andelen genererar inkomst i form av utdelning. Sammantaget är min uppfattning att en insatsemmitterad andel utgör en tillgång enligt IL och ska som utgångspunkt redovisas i närings-

89. En intressant fråga är hur genomsnittsmetoden, 48 kap. 7 § IL, ska tillämpas, dvs. om man lägger ihop samtliga andelar av samma slag och sort. Som jag ser det måste göras två beräkningar, en i inkomstslaget kapital och en i inkomstslaget näringsverksamhet. Systemet fungerar inte om man samtidigt ska göra en genomschnittsberäkning för båda inkomstslagen. Anskaffningsutgiften kan då föras över till ett annat inkomstslag. Även systematiken i 25 kap. 2 § IL talar för att det ska göras olika genomschnittsberäkningar.

90. Målet gällde taxeringsåret 1989. Vid den tidpunkten angavs i punkt 1 av anvisningarna till 41 KL att värdet av avyttrade varor ska redovisas som (kund-) fordran om varorna har levererats. Denna bestämmelse togs bort genom 1990 års skattereform. Efter att ha konstaterat att frågan om ineliggande lager inte reglerades i KL gjorde HFD dels en hänvisning till äldre rättspraxis, bl.a. RÅ 1987 ref. 5, dels äldre förarbetsuttalanden, prop. 1945:377 s. 42. SKV har uttalat att frågan om ineliggande lager följer intäktsredovisningen, ställningstagandet Inneliggande lager och redovisning av intäkter.

verksamheten.⁹¹ Vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet.⁹² Med skattemässigt värde på kapitaltillgångar avses enligt 2 kap. 32 § IL det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats. Eftersom andelsinnehavaren inte blivit beskattad vid emissionstillfället är omkostnadsbeloppet noll kronor.⁹³ Har medlemmen köpt emitterade insatser är anskaffningsutgiften tillgångens skattemässiga värde.

Andelar baserade på inbetalda respektive emitterade insatser kan, men behöver inte, vara av samma slag och sort. Om villkoren vad gäller avkastning, rätt att överlåta och eventuell handel är likvärdiga kan jag inte se annat än att fråga är om andelar av samma slag och sort. Skiljer sig villkoren åt, exempelvis insatserna ger andelarna olika rätt till utdelning, talar detta för att det är fråga om andelar av olika slag och sort. Detsamma gäller om det är möjligt att överlåta exempelvis insatsemitterade andelar på ett annat sätt än andelar baserade på inbetalda insatser.⁹⁴

Om medlemmen enligt stadgarna kan ha endast en andel som innefattar såväl inbetalda som emitterade insatser är frågan om hela andelen alltid ska räknas till näringsverksamheten eller om det är möjligt att dela på den. 13 kap. 7 § IL ger ingen ledning utan frågan får besvaras utifrån allmänna principer. Frågan om s.k. överlikviditet kan aktualiseras även om den enskilde näringsidkaren har endast ett bankkonto. Motsvarande synsätt kan appliceras på andelar.

6.3.6 Förlagsandelar

Enligt 13 kap. 7 § IL kan förlagsandelar räknas till näringsverksamheten om innehavet betingas av densamma.

Föreningens avsikt med att ge ut förlagsinsatser är att stärka eget kapital och därmed också säkra framtida affärer mellan medlem och förening. En viktig omständighet i avgränsningsproblematiken är om innehavaren av en eller flera förlagsandelar är en medlem som har en affärsförbindelse med föreningen eller det inte finns sådan förbindelse. I RÅ 2008 ref. 67 blev ett företag, efter 20 års affärsmässiga relationer, ägare i ett annat företag i samband med rekonstruktion av det senare. Av ägarföretagets totala omsättning utgjorde omsättning med det ägda företaget ca 9,5 procent. Vad gäller den produkt som levererades utgjorde omsättningen med det ägda företaget 20 procent av företagets omsättning av denna produkt. SRN ansåg mot bakgrund av de affärsmässiga relationerna att andelarna var näringsbetingade. HFD

91. Motsvarande resonemang är aktuellt för vissa fordringar på grund av upplåtelse av avverkningsrätt, se vidare avsnitt 4.4.7.2.

92. 33 kap. 12 § och 34 kap. 7 § IL.

93. SKV:s ställningstagande Insatsemmission och underlag för räntefördelning respektive expansionsfond.

94. Inom exempelvis lantbrukskooperationen är det vanligt att andelsinnehavarna kan i princip fritt överlåta insatsemitterade andelar mellan medlemmar medan inbetalda andelar kan överlåtas i ett fåtal i FL särskilt reglerade fall, exempelvis generationsskifte.

fastställde förhandsbeskedet. Synsättet är relevant även vid bedömningen av om förlagsandelar ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

Olika skäl kan ligga bakom en förenings kapitalbehov, exempelvis dålig lönsamhet eller att föreningen ska göra investeringar i den kooperativa verksamheten. Om en medlem tillskjuter förlagsinsatser till en kooperativ förening som är i behov av ytterligare kapital är, under förutsättning att det finns en affärsmässig relation mellan parterna, presumtionen enligt min uppfattning att innehavet betingas av näringsverksamheten. Det torde i detta sammanhang sakna betydelse om näringsidkaren använder medel som räknas som tillgång i näringsverksamheten eller sina privata pengar för att göra tillskottet.⁹⁵

Förhållandet kan bli annorlunda om medlemmen förvärvar förlagsandelar från någon annan. Någon presumtion för att dessa ska räknas som tillgång i näringsverksamheten finns inte utan det måste ske en bedömning i varje enskilt fall. Även om bokföringen inte har någon avgörande betydelse för avgränsningen kan den dock ha viss betydelse ur bevissynvinkel. Är det god redovisningssed att bokföra de förvärvade förlagsandelarna i näringsverksamheten är detta en omständighet som också bör vägas in.

Förlagsandelar kan innehas även av ickemedlemmar. Om andelsinnehavaren bedriver samhandel med den kooperativa föreningen och tillskottet görs för att säkra de framtida affärerna kan innehavet anses betingat av näringsverksamheten.⁹⁶ Medlemskapet är således ingen absolut förutsättning för att en förlagsandel ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Antag att en skogsfastighet ägs gemensamt av två makar. Båda makarna levererar virke till föreningen men enbart den ene är medlem. Det torde kunna hävdas att även ickemedlemmens förlagsandel ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Däremot torde det inte i en situation som denna föreligga en presumtion för att innehavet betingas av näringsverksamheten. Ickemedlemmen har bevisbördan i detta fall.⁹⁷

Det går inte att säga att den omständigheten att det inte bedrivs någon samhandel mellan andelsinnehavaren och den kooperativa föreningen utesluter att innehavet betingas av näringsverksamheten. I RÅ 1970 ref. 52 bedrevs ingen handel mellan ägarföretaget och det ägda företaget. Ett rederi bildade tillsammans med ett antal större företag ett bolag som skulle bedriva hotellrörelse. Syftet med investeringen var att täcka bristen på hotellrum i området. Härigenom kunde tillgången till hotellrum för rederiets kunder säkras. HFD ansåg att innehavet av andelarna betingades av bolagets verksamhet. Detta kan appliceras även på en enskild näringsidkares innehav av förlagsandelar.

En medlem kan ha flera förlagsandelar och för varje förlagsandel finns utfärdat ett förlagsandelsbevis.⁹⁸ Förlagsandelar kan ges ut vid olika till-

95. Används privata medel anses den enskilde näringsidkaren först ha gjort ett tillskott till sin enskilda näringsverksamhet. En begränsning finns i detta sammanhang för tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten, 33 kap. 8 § IL.

96. Härvid kan föras motsvarande resonemang som i tidigare nämnda RÅ 2008 ref. 67.

97. Se vidare avsnitt 2.2.4.

98. Se vidare 5 kap. 4 § FL.

fällen och därmed ha olika löptid. Endast förlagsandelar utgivna vid ett visst tillfälle kan vara av samma slag och sort. En förutsättning för detta är att även villkoren i övrigt är samstämmiga. Medlemsandelar och förlagsandelar är enligt min uppfattning alltid av olika slag och sort.

6.3.7 Särskilt om andelar i utländska föreningar

I 13 kap. 7 § IL talas om andelar i kooperativa föreningar. Ingen begränsning finns enligt denna bestämmelse att enbart andelar i svenska föreningar kan räknas till näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Begreppet kooperativ förening är särskilt definierat i 39 kap. 21 § IL som en »ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och som tillämpar lika rösträtt.» Hänvisningen till FL:s terminologi innebär att även utländska företeelser omfattas av regleringen. Om lagstiftaren velat begränsa sig till enbart svenska företeelser hade det angetts att det ska vara en kooperativ förening enligt FL.⁹⁹ I detta torde emellertid ligga att även en utländsk motsvarighet måste tillämpa lika rösträtt. I sammanhanget bör också uppmärksammas att enligt 2 kap. 2 § IL omfattar de termer och uttryck som används i IL också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Således finns inget hinder att låta andelar i utländska föreningar räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Det är emellertid inte möjligt att ange hur nära den utländska företeelsen ska överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna. Svaret är beroende av vilket slags företeelse och vilken regel det är fråga om.

I RÅ 2003 not. 161 prövades om ett system med s.k. medlemskonton i en dansk *amba*¹⁰⁰ kunde jämföras med det svenska systemet med insatsemision.¹⁰¹ Frågan var om beskattning av medlemmen skulle ske när överföringen till medlemskontot gjordes, dvs. på det sätt som gäller i Sverige när fritt eget kapital överförs till inbetalda insatser, eller först när medlen betalades ut, dvs. på motsvarande sätt som gäller för insatsemision. Frågan om en dansk *amba* kan jämföras med den svenska företeelsen ekonomisk förening prövades inte utan förutsättningen var att så var fallet. SRN ansåg att överföring till medlemskontot närmast kunde jämföras med en överföring till inbetalda insatser med effekten omedelbar beskattning. HFD gjorde i denna fråga samma bedömning som SRN.¹⁰²

99. Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 518 ff.

100. En dansk *amba* motsvarar en svensk ekonomisk förening.

101. Systemet innebar att föreningen skulle avsätta en del av sitt överskott till medlemskonton med fördelning efter respektive medlems mjölkleveranser. De avsatta medlen skulle kvarstå som eget kapital i föreningen för att möjliggöra en självfinansiering av verksamheten. Beloppen skulle därefter kunna variera mellan åren för att slutligen betalas ut i rater när medlemskapet upphörde.

102. Den skattskyldige ansåg att han ur ett EU-perspektiv missgynnades. HFD höll inte med eftersom beskattning skedde på samma sätt som om det skulle ha gällt en svensk förening. Jag delar denna uppfattning.

Efter detta ändrade ifrågavarande förening modell för medlemskontona så att villkoren blev i princip identiska med dem som gäller för insatsemision i en svensk kooperativ förening. Tekniskt innebär medlemskontona att föreningen genom en resultatdisponering tillgodoför den enskilde medlemmen fritt eget kapital i form av utdelningsbara medel. De tillgodoförda medlen står kvar och fonderas i föreningen för framtiden. Skillnaden mot förhandsbeskedet från 2003 är framför allt att medlemmen inte kan disponera över medlemskontot och att utbetalning från medlemskonton kan enbart ske efter det att medlemmen lämnat föreningen. Ur ekonomisk synvinkel är systemet med medlemskonto i princip identiskt med insatsemisionen. SRN uttalade i ett nytt förhandsbesked »att beskattningen av medlem för medel som avsätts till medlemskonto skall ske enligt de regler som gäller för överföringar till medlemsinsatser genom insatsemision. Sådana överförda belopp ska enligt en bestämmelse i 42 kap. 21 a § IL, som tillämpas från och med 2004 års taxering, inte behandlas som utdelning.» Förhandsbeskedet överklagades inte.¹⁰³

I den av SRN åberopade bestämmelsen anges att belopp som överförs till medlemsinsatserna vid insatsemision enligt FL ska inte behandlas som utdelning. Frågan är om bestämmelsen om uppskjuten beskattning av insatsemisioner är tillämplig på motsvarande utländska företeelser. Ordalydelsen, överföring vid insatsemision enligt FL, markerar att det är insatsemisioner i svenska föreningar som avses. Om lagstiftaren velat skjuta upp beskattningen även för utländska motsvarigheter borde ordvalet varit ett annat.¹⁰⁴ Min uppfattning är således att särregeln i IL enbart gäller svenska kooperativa föreningar. Jag har inte beaktat att EU-rätten kan ge ett annat utfall.¹⁰⁵

I diskussionen ovan kom jag fram till att även utan ifrågavarande bestämmelse om uppskjuten beskattning ska ingen omedelbar beskattning ske. Om förhållandena är desamma kan emellertid beskattningen skjutas upp med stöd av allmänna regler.¹⁰⁶

6.4 Avgränsning i bokföringen

6.4.1 Inledning

Som konstaterats ovan finns olika andelsslag i en kooperativ förening som grundas på skilda typer av medlemsinsatser. Tekniskt skiljer sig dessa åt och även vilka rättigheter som är förknippade med dem varierar. Enligt IL måste

103. SKV:s rättsfallsprotokoll den 10 februari 2005.

104. I förarbetena till bestämmelsen anges tydliga exempel på formuleringar då lagstiftaren velat låta en bestämmelse omfatta enbart svenska företeelser. För att markera att även utländska företeelser ska omfattas används uttryck som ... av det slag som avses i... eller ... på det sätt som anges i..., prop. 1999/2000:2 del 1 s. 519.

105. Det finns inget utrymme inom ramen för denna avhandling att behandla EU-rättsliga aspekter.

106. Se vidare ovan under avsnitt 6.3.5.4.

den ekonomiska föreningen uppfylla vissa krav för att den ska kvalificera sig som kooperativ. Några sådana krav uppställs inte i redovisningslagstiftningen. Detta innebär exempelvis att oberoende av om föreningen tillämpar lika rösträtt eller inte kan andelen, om övriga villkor är uppfyllda, bokföras i företaget. Redan här finns således en skillnad i avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten.

Den fortsatta redogörelsen är uppdelad på motsvarande sätt som i föregående avsnitt om den skatterättsliga avgränsningen. Först diskuteras avgränsningen för olika medlemsandelar och därefter förlagsandelar. I nästa avsnitt om medlemsandelar behandlas även aktuell normgivning på området.

6.4.2 Medlemsandelar – inbetalda andelar

Varken i BFL eller ÅRL finns några särskilda bestämmelser om hur andelar av olika slag ska klassificeras eller värderas. Inte heller i förarbetena berörs frågan annat än vilka tillgångar som allmänt sett kan anses tillhöra företaget.¹⁰⁷ Frågorna får besvaras med stöd av allmänna avgränsnings- och klassificeringsregler som de kommer till uttryck i lagen respektive den kompletterande normgivningen

Utgångspunkten är att tillgångar som hör till företaget och som ägs av näringsidkaren ska bokföras i företaget, medan tillgångar som näringsidkaren äger men som inte hör till verksamheten inte ska bokföras. Den avgörande frågan är således när en andel anses höra till verksamheten, punkt 4 BFN R11. Enligt punkterna 5–7 BFN R11 är utgångspunkten hur tillgången används. Detta torde i första hand ta sikte på materiella tillgångar som fysiskt nyttjas på något sätt i verksamheten. Härigenom tillskapas direkt eller indirekt en ekonomisk nytta för företaget.¹⁰⁸ Även tillgångar som till sitt värde eller användning bedöms vara väsentliga för verksamheten bör bokföras i företaget, punkt 5 BFN R11. I detta ligger att det skapas en nytta för företaget.

Ytterligare ledning i den kompletterande normgivningen kan man finna i punkt 3 BFNAR 2002:12. Det anges att vid bedömningen av om det föreligger en koncern ska endast beaktas sådant innehav av andelar som hör till företaget. I motiveringen anges att härmed avses andelar som är rörelsetillgångar, dvs. innehavet betingas av den bedrivna rörelsen.¹⁰⁹ Detta indikerar att det krävs ett samband mellan den verksamhet som bedrivs i den enskilda

107. Det anges endast att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokförings-skyldig för denna, 2 kap. 6 § BFL.

108. I SOU 1996:157 s. 325, anges att samtliga tillgångar som används i företaget och från vilka någon form av ekonomisk nytta kan förväntas komma verksamheten tillgodo ska anses tillhöra denna.

109. Detta ska inte förväxlas med det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet. Enligt 2 kap. 24 § IL avses med rörelse annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen, se vidare avsnitt 4.2.5.

näringsverksamheten och i det ägda bolaget. Typexemplet är att den fysiska personen äger den fastighet som verksamheten bedrivs på och som hyrs ut till ett av personen ägt rörelsedrivande bolag.

Detta innebär enligt min uppfattning att bedömningen om innehavet betingas av rörelsen ska vid varje bokslutstillfälle göras beträffande om medlemsandelen till sitt värde eller användning bedöms vara väsentlig för näringsverksamheten. Nyttan med innehavet ska bedömas.

En kooperativ förenings ändamål är att genom medlemmarnas deltagande skapa ekonomiska fördelar i deras egen verksamhet.¹¹⁰ Normalt är den enskilde näringsidkaren medlem i en förening för att det ska gagna dennes verksamhet på olika sätt. Medlemskapet bygger på att personen har ett mellanhavande med föreningen, exempelvis förmedlar lastbilscentralen körningar åt åkeriägaren och mjölkbonden levererar mjölk till mejeriföreningen. I dessa fall är det uppenbart att andelen hör till verksamheten och ska bokföras i företaget. Innehavet betingas av rörelsen. Detta gäller definitivt obligatoriska medlemsinsatser. Det saknar betydelse om insatsen erläggs genom tillskott i form av likvida medel eller om föreningen innehåller viss del av den ersättning som medlemmen är berättigad till genom leveranser m.m. till föreningen.

Utöver den obligatoriska insatsen kan en medlem betala s.k. överinsats. Först måste bestämmas utifrån föreningsstadgarna om medlemmen innehar endast en andel eller om överinsatsen anses utgöra en särskild andel. Innehar medlemmen endast en andel ska denna i sin helhet bokföras i verksamheten om den hör till företaget. I detta fall kommer bedömningen att ske utifrån vad som angavs ovan om den obligatoriska insatsen.

Om andel grundad på överinsatsen är en särskild andel görs en självständig avgränsningsbedömning. Som framgått ovan kan medlemsinsatser erläggas antingen genom att medlemmen till föreningen tillskjuter medel genom inbetalning eller föreningen innehåller viss del av ersättningen som ska utgå till medlemmen till följd av den omsättning som varit mellan dessa två.¹¹¹ I det senare fallet är det fråga om ersättning som medlemmen tar upp som intäkt i företaget. Intäkten kommer att påverka företagets resultat och motsvarande belopp bokförs som tillgång i företaget. I detta fall är min uppfattning att andelen alltid anses tillhöra företaget och ska bokföras som tillgång i detsamma. Motsvarande gäller om medlemmen till föreningen tillskjuter företagets likvida medel. Använder den enskilde näringsidkaren medel som inte räknas till företaget för att skjuta till föreningen måste avgöras om innehavet bedöms väsentligt för företaget.

För företag som väljer att tillämpa K1-reglerna finns särskilda regler som i viss mån löser problematiken. En tillgång som företagaren äger ska enligt punkt 3.1 BFNAR 2006:1 bokföras i företaget antingen i sin helhet eller

110. Se avsnitt 6.2.

111. Iföreningen har en leverantörsskuld omklassificerats och överförs till posten inbetalda insatser, se vidare RÅ 1954 Fi 1162 och avsnitt 6.2.3.4

inte alls. Vissa tillgångar ska bokföras som tillgångar i företaget om de ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. Någon närmare avgränsning av vilka tillgångar som avses finns inte i K1-reglerna. Vägledning går att finna i kommentardelen vari det görs en knytning till huvudsyftet med reglerna, nämligen att skapa överensstämmelse mellan inkomstskattereglerna och redovisningsreglerna.¹¹² Som exempel på ett område där skattereglerna ska styra bokföringen anges andelar i kooperativa föreningar.

6.4.3 Medlemsandel – emitterade insatser

En medlem kan förvärva andelar baserade på insatsemission på två sätt, dels när den kooperativa föreningen beslutar om att genom insatsemission tillgodoföra andelsinnehavarna insatser, dels genom förvärv av sådana andelar från annan medlem. En viktig fråga är om medlemmen anses ha tillgodoförts en intäkt från föreningen som ska tas upp som tillgång i samband med överföringen av medel i föreningen till medlemsinsatserna.

En inkomst är ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar till ett företag som ökar det egna kapitalet utan att utgöra ett tillskott från ägarna.¹¹³ Som angavs i avsnitt 6.2.3.4 innebär beslutet om insatsemission att föreningens kollektiva eget kapital individualiseras och kommer medlemmen tillgodo. Vid ett framtida utträde är nämligen den enskilde medlemmen berättigad till större utbetalning än han var före insatsemissionen. Medlemmen får till följd av föreningens beslut om insatsemission ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar.¹¹⁴ Posten motsvarar också definitionen på en tillgång.¹¹⁵ Som ett ytterligare argument för detta synsätt kan anges att enligt K2-reglerna ska erhållen insatsemission redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen.¹¹⁶

112. Som framgår av avsnitt 5.5.2 är regleringstekniken med korta allmänna råd som fylls ut i kommentardelen inte optimal. Det kan även leda till tolkningsproblem, se vidare i denna del avsnitt 3.5.5.

113. Se bl.a. punkt 8 BFNAR 2003:3.

114. Värt att notera i sammanhanget är att konsekvenserna för aktieägaren vid en fondemission respektive medlemmen i en kooperativ förening vid en insatsemission skiljer sig åt. För aktieägaren innebär en fondemission ekonomiskt sett ingen förmögenhetsökning. Aktiebolagets aktiekapital kommer att öka och nya aktier kan ges ut och överlämnas till den enskilda aktieägaren i proposition till dennes aktieinnehav. För den enskilde aktieägaren ger fondemissionen dock inte någon ekonomisk effekt, det sammanlagda värdet av hans aktieinnehav är oförändrat. Antalet aktier har ökat men den enskilda aktiens värde är lägre. En likvidation av bolaget eller en försäljning av aktierna efter fondemissionen kommer inte att medföra att aktieägaren erhåller en större summa än om åtgärden företagits före emissionen. Sammantaget innebär detta att ur aktieägarens synvinkel är fondemission helt neutral. Se också avsnitt 6.2.3.4.

115. En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytande till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden. Medlemmen bestämmer själv inom de ramar som FL och föreningens stadgar medger hur emitterade medel ska disponeras. Vidare berättigar medlemsinsatsen till avkastning i form av vinstutdelning.

116. Punkt 8.4A BFNAR 2008:1.

Som framgår ovan torde andelar baserade på emitterade insatser vara tillgångar av särskilt slag. Tilldelningen av emitterade insatser bygger normalt på medlemmens övriga innehav i föreningen. Är andelar som grundas på inbetalda insatser bokförda i företaget ska enligt min uppfattning även andelar grundade på emitterade insatser bokföras i företaget.

Om medlemmen förvärvar emitterade andelar från annan måste medlemmen avgöra om innehavet bedöms väsentligt för sitt företag. Bedömningen görs utifrån de övergripande reglerna som redogjorts för ovan.¹¹⁷ Omständigheter som påverkar bedömningen är om förvärvet görs med företagets eller privata medel.

För enskilda näringsidkare som tillämpar K1-reglerna är förhållandena delvis annorlunda. Även i detta fall måste man skilja mellan det fall den kooperativa föreningen beslutar om att genom insatsemission tillgodoföra andelsinnehavarna insatser och sedvanliga förvärv av emitterade insatser från någon annan. Endast vissa tillgångar som ägs av den enskilde näringsidkaren får bokföras som tillgångar i företaget. Som exempel anges andelar i kooperativa föreningar. Sådana tillgångar ska tas upp till det värde som anges i den handling som legat till grund för anskaffningen.¹¹⁸ Har den enskilde näringsidkaren genom köp eller liknande fång förvärvat andelar baserade på emitterade insatser utgör ersättningen anskaffningsvärde.

Utgångspunkten i K1-reglerna är att så långt möjligt skapa överensstämmelse mellan inkomstskattereglerna och redovisningsreglerna. Som exempel på en post där detta är tillämpligt är andelar i kooperativa föreningar.¹¹⁹ Detta påverkar hur emitterade insatser ska hanteras. SKV anser att det följer av K1-reglerna att det belopp som tillgodoförs medlemmens insatskapital genom insatsemission inte får redovisas till ett högre värde än anskaffningsvärdet.¹²⁰ Eftersom någon betalning inte görs får medlemmen inte något anskaffningsvärde på andelen genom insatsemissionen. Effekten är att det belopp som tillgodoförs medlemmens insatskapital inte får öka andelens värde i det förenklade årsbokslutet. Detta innebär att medlemsinsatser som tilldelats genom insatsemission ska inte bokföras som tillgång i balansräkningen. Däremot ska företaget upplysa särskilt om innehavet av insatsemissioner, punkt 8.1 BFNAR 2006:1.

117. Se avsnitt 6.4.2.

118. Se bl.a. punkterna 6.41-6.44 BFNAR 2006:1 och kommentarerna till punkterna.

119. Se bl.a. punkterna 3.7-3.8. BFNAR 2006:1 och kommentarerna till punkterna.

120. Skatteverkets ställningstaganden Förenklad årsbokslut och insatsemission i kooperativ förening respektive Ändrad giltighet för ställningstagandet Förenklad årsbokslut och insatsemission i kooperativ förening.

6.4.4 Förlagsandelar

Förlagsandelar utgör särskilda andelar och avgränsningen görs separat för dessa. Det är inte nödvändigt att innehavare av förlagsandelar bedriver handel m.m. med föreningen. En förlagsandel kan även innehas i kapitalplaceringssyfte. Dessa särdrag kommer att påverka bedömningen av om förlagsandelen ska bokföras i företaget.

Om en enskild näringsidkare till föreningen tillskjuter företagets likvida medel ska förlagsandelen bokföras i företaget. Det är fråga om en omplacering av likvida medel. Detta argument stärks om innehavaren även är medlem i föreningen och innehar andra andelar. Använder näringsidkaren medel som inte räknas till företaget för att skjuta till föreningen måste avgöras om innehavet bedöms väsentligt för företagets verksamhet.

För företag som väljer att tillämpa K1-reglerna blir bedömningen densamma som gäller för andelar baserade på inbetalda medlemsinsatser. Den skattemässiga redovisningen styr avgränsningen och ett omvänt samband föreligger.

6.5 Sammanfattande bedömning – andelar

En kooperativ förening har som ändamål att främja medlemmens ekonomiska intressen. Det bedrivs någon form av samhandel mellan andelsinnehavare och förening. Samtidigt har många framför allt större föreningar fått ett ökat kapitalbehov och detta har gjort att de såväl civilrättsliga som skatterättsliga reglerna efterhand har ändrats för att tillgodose detta ändamål.

Inkomstskatterettsligt följer beskattningen av kooperativa föreningar och andelsinnehavare i princip det som gäller för aktiebolag och dess ägare. Vissa särdrag finns som också speglar sig i den skattemässiga redovisningen. Ett villkor för att särreglerna ska bli tillämpliga är att föreningen är kooperativ. Denna begränsning finns inte i bokföringen som omfattar alla andelar i ekonomiska föreningar. Även om det föreligger skillnader ska inte problemet överdrivas, men i vissa fall kan det leda till tillämpningsproblem.

Det är endast andelar i kooperativa föreningar som kan räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Äger en enskild näringsidkare andelar i en kooperativ förening som inte uppfyller villkoren för att klassificeras som kooperativ kan enligt 13 kap. 7 § IL inte sådana andelar räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

Huvudfrågan är på vilket sätt bokföringen styr eller påverkar den skatterättsliga avgränsningen. Avkastning, utdelning, ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Posten omfattas således av det rättsliga sambandet. Detta talar för att bokföringen har betydelse även för avgränsningen. Samtidigt räknas andelar som kapitaltillgångar och beräkningen av vinst eller förlust görs enligt bestämmelser-

na om kapitalvinster och kapitalförluster. Ordalydelsen och systematiken innebär sammanfattningsvis följande när det gäller bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen.¹²¹

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Ej rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Praktiskt</i> <i>samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Andel (obl. insatser)		X	X	
Andel (överinsatser)		X	X	
Emitterad andel		X	⊗	
Förlagsandelar		X	X	X

Avgränsningen avseende andelar baserade på inbetalda insatser styrs inte av bokföringen. Den skatterättsliga bestämmelsens utformning gör att bokföringen inte heller har något särskilt bevisvärde. Motsvarande gäller för överinsatser och det saknar betydelse om dessa ska ses som särskilda andelar eller om medlemmen enligt stadgarna kan ha endast en andel. Däremot föreligger ett praktiskt samband för både andelstyperna.

Föreningens bokföring kan i vissa fall påverka medlemmens beskattningssituation, närmare bestämt när fritt eget kapital i föreningen omvandlas till medlemsinsatser. Mer korrekt är att det är de bakomliggande förhållandena i form av medlemmarnas beslut att disponera föreningens eget kapital, vilket manifesteras i föreningens balansräkning, som styr den skattemässiga redovisningen.

Beträffande andelar baserade på emitterade insatser och sambandsfrågan finns både likheter och skillnader i förhållande till andelar baserade på inbetalda insatser. När det gäller frågan om vilka andelar som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare görs bedömningen enligt samma synsätt för båda andelstyperna. Skillnaden uppstår genom olika värderingsregler. I bokföringen redovisas andelen som tillgång redan vid emissionstillfället medan skatterättsligt tas den i praktiken aldrig upp som tillgång, eller rättare sagt den värderas till noll kronor. Bokföringen saknar även i detta fall helt betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Om andelar baserade på emitterade insatser köps av annan medlem kan bokföringen ha visst bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen.

Sammantaget är avgränsningen en särskild skatterättslig frågeställning. Detta gäller oberoende av vilka redovisningsregler som den enskilde näringsidkaren tillämpar. Avgränsningen i bokföringen kommer beträffande andelar baserade på såväl obligatoriska insatser som överinsatser normalt vara densamma som den skatterättsliga. Skillnader kan i undantagsfall upp-

121. ⊗ Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna.

komma. Således finns i normalfallet, åtminstone ett svagt, praktiskt samband. Förhållandet är annorlunda för andelar som emitterats. Skillnaden består i olika värderingsregler.

Det finns en viss skillnad för förlagsandelar. I detta fall är det inte nödvändigt varken att innehavaren är medlem eller bedriver någon form av handel med föreningen. Bokföringen kan ha ett visst bevisvärde och därmed föreligger också ett praktiskt samband.

Om näringsidkaren tillämpar K1-reglerna finns ett omvänt samband. I redovisningsnormgivningen finns en koppling till 13 kap. 7 § IL som styr den bokföringsmässiga avgränsningen. Detta gäller samtliga andelsslag. I denna del finns således ett såväl omvänt som pratiskt samband.

13 kap. 7 § IL är av ramkaraktär och rekvisitet, *innehavet betingas av näringsverksamheten*, är inte diskuterat i förarbetena. Detta gör tolkningen av bestämmelsen svår. Innebörden av 13 kap. 7 § IL är enligt min uppfattning att andelar baserade på obligatoriska insatser ska räknas som tillgång i näringsverksamheten antingen i sin helhet eller inte alls. Bedrivs handel mellan medlem och förening är betingandevillkoret alltid uppfyllt. Vad gäller andelar baserade på överinsatser synes det finnas en presumtion för att även sådana andelar alltid ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. En presumtion kan emellertid motbevisas. I detta sammanhang kan ledning sökas i den s.k. utredningsregeln för näringsbetingade andelar. Andelar baserade på emitterade insatser behandlas på motsvarande sätt som den andel som legat till grund för emissionen. Det torde på motsvarande sätt som gäller för näringsbetingade andelar vara svårt att skilja på andelar av olika slag.

Slutligen vad gäller förlagsandelar aktualiseras alltid en individuell bedömning. En avgörande fråga i detta fall är om det är en omplacering av näringsidkarens näringsstillgångar eller om innehavet enbart är en kapitalplacering. Härvid är det samma grund som andra andelar, innehavet ska betingas av näringsverksamheten. Placeringen måste därför ha sin grund i samhandeln mellan medlem och förening. Kapitaltillskottet ska vara ett led i att säkra denna samhandel.

7 Säkrade poster – terminer

7.1 Inledning

I stort sett alla verksamheter utsätts för risker. Det kan vara fråga om valuta- och räntee exponering, produktionsrisker m.m. Sådana kan elimineras på olika sätt, exempelvis genom olika försäkringstekniska lösningar. Ett alternativ för att minimera risken som blivit allt vanligare även för småföretag är att utnyttja optioner¹ och terminer².

Det var egentligen först genom 1990 års skattereform som lagstiftaren försökte skapa ett mer heltäckande regelverk för hur terminsavtal skatterättsligt ska behandlas. Regleringen ska vara neutral i förhållande till både hur affären avslutas och om den skattskyldige äger de underliggande tillgångarna. Det kan dock redan inledningsvis konstateras att reglerna är konstruerade utifrån ett kapitalplaceringssyfte och lagstiftaren synes, såvitt framgår av förarbetena, inte ha haft en tanke på den enskilde näringsidkarens behov av riskeliminering i sin verksamhet.³ Med tanke på att denna form av riskeliminering även börjar bli aktuell bland småföretagen blir avgränsningsfrågan extra intressant. Naturligtvis är det i första hand avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten som är i fokus varför diskussionen i detta kapitel koncentreras på steg 2 i min analysmodell. När jag diskuterar valutaterminer kommer jag att beröra även beskattning av valutakursförändringar.

En termin är knuten till en underliggande tillgång. I den fortsatta framställningen har jag avgränsat problematiken till terminsavtal som ingår för att eliminera riskerna avseende poster och kassaflöden som räknas till näringsverksamheten. Jag kommer därför att behandla terminsavtal avseende lagertillgångar. En näringsidkare har skulder och kundfordringar m.m. i både svensk och utländsk valuta. Ränte- och valutaterminer hänförliga till sådana poster kommer också att innefattas i den fortsatta analysen. Enligt 44 kap. 11 § IL avses med termin ett avtal, lämpat för allmän omsättning. Jag behandlar endast terminsavtal som faller under denna definition.

Som en kort bakgrund kommer jag i nästa avsnitt att allmänt beskriva terminsavtal och hur dessa beskattas i inkomstslaget kapital. Detta är intressant eftersom vinst- och förlustberäkningen i inkomstslaget näringsverksamhet görs utifrån samma bestämmelser. Därefter kommer kapitlets

1. En option ger innehavaren rätt, men inte skyldighet, att vid en viss framtida tidpunkt köpa eller sälja den underliggande tillgången till ett på förhand bestämt pris.

2. Med termin avses ett avtal om köp av egendom vid en framtida tidpunkt till ett bestämt pris.

3. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 448 och prop. 1993/94:50 s. 223 ff.

huvudavsnitt om avgränsningsfrågan. Först diskuteras de ekonomiska konsekvenserna av att en post terminssäkras. Avsikten är att visa effekterna beroende på om terminsavtalet ska hänföras till näringsverksamhets- eller privatsfären. Efter detta diskuteras allmänt hur den enskilde näringsidkaren skatterättsligt ska behandla terminsavtal. En viktig del i detta avsnitt är ett nyligen avgjort förhandsbesked om terminer avseende råvaror, räntor och utländsk valuta i enskild näringsverksamhet.⁴ Jag kommer att analysera respektive typ av terminsavtal utifrån förhandsbeskedet och närmare diskutera regleringen i IL av dem. Genom diskussionen vill jag analysera om HFD:s angreppssätt är det enda möjliga utifrån hur lagstiftningen är uppbyggd. Detta är också ett viktigt underlag för den senare diskussionen de lege ferenda. Avslutningsvis kommer jag, innan den sammanfattande bedömningen, att kort redogöra för avgränsningsproblematiken i bokföringen.

7.2 Allmänt om beskattning av terminer

Vad som är typiskt för terminsaffären är att båda parterna är skyldiga att genomföra affären på avtalets slutdag.⁵ Det innebär att både köpare och säljare har såväl en rättighet – att erhålla en leverans respektive betalt – som en förpliktelse – att leverera respektive betala.⁶ I många fall kan terminsavtalet närmast jämföras med en form av vadslagning om den underliggande egendomsformens värdeutveckling. Terminsavtalet kan avslutas på olika sätt. Avtalet kan fullföljas med faktisk leverans.⁷ Terminsavtalet kan säljas vidare och då sker beskattning enligt avyttringsreglerna. Andra sätt att avsluta terminen är stängning⁸ och nettning⁹.

Någon premie behöver inte betalas vid terminsavtalets ingående. Vid den tidpunkten har avtalet inget värde. Detta beror på att leveranspriset på den underliggande tillgången fastställs mot bakgrund av dess nuvärde och marknadsräntan. Sker det en värdeförskjutning på någon av dessa två variabler ändras värdet på terminsavtalet. Parterna vet inte på förhand varken om vinst eller förlust uppkommer eller vilken av parterna som vinner

4. RÅ 2010 not. 107.

5. Detta är en viktig skillnad mot optioner där det är innehavaren som styr om avtalet ska fullföljas.

6. Tivèus 2004, s. 137 och 154 och Virin 2011, s. 6.

7. Härigenom realiserar vinst eller förlust genom att egendomen levereras och ersättningen betalas. Resultatet av själva terminsavtalet sammanfogas med den underliggande tillgången, 44 kap. 10 § IL. Förvärvaren av egendomen beskattas först när denne i sin tur överlåter tillgången varvid det sammanlagda anskaffningsvärdet avräknas. Säljaren beskattas när leveransen fullföljs enligt bestämmelserna om avyttring av den underliggande egendomen. Se bl.a. Rutberg m.fl., s. 182 f. och SKV:s skrivelse Rätt beskattningsår för en terminsaffär.

8. Säljare och köpare gör en beräkning av vad respektive part skulle vinna respektive förlora vid en tänkt leverans. Istället för leverans av den underliggande tillgången utväxlas pengar utifrån beräkningen. En part gör en vinst medan den andra redovisar en förlust.

9. För att säkra ett visst resultat av affären, vinst eller förlust, ingås ett motsatt terminsavtal. Efter nettning kan respektive avtal avslutas genom leverans eller stängning.

eller förlorar på terminsaffären.¹⁰ Det sammanlagda värdet av affären är noll kronor, vinsten för en part är lika stor som förlusten för den andra parten.¹¹

Det var först genom 1990 års skattereform¹² som lagstiftaren definierade vad som skatterettsligt ska anses utgöra en termin. Definitionen var enligt sin lydelse mycket bred. Med termin avsågs ett *avtal* om köp av viss egendom vid en viss framtida tidpunkt till ett bestämt pris.¹³ Kort efter skattereformen gjorde lagstiftaren, som denne säger, ett förtydligande så att det skulle framgå att endast terminsavtal som utgör finansiella instrument omfattas av den särskilda regleringen. I förarbetena¹⁴ angavs att innebörden av förtydligandet är att särregleringen i fråga om skattskyldighetens inträde endast ska tillämpas på sådana terminsavtal som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden. Semantiskt snävades begreppet in genom den senare ändringen.

I samband med att IL infördes ändrades definitionen åter igen. Definitionen är generell.¹⁵ Numera krävs att det är fråga om ett *avtal lämpat för allmän omsättning*.¹⁶ Avsikten är att skilja mellan å ena sidan sådana terminsavtal som är lämpade för allmän omsättning och å andra sidan sådana köp där överlämnande och betalning sker kortare eller längre tid efter avtalets ingående.¹⁷ Som nämnts tidigare behandlar jag endast det förstnämnda terminslaget.

Det anges inte i förarbetena till IL om det genom den nya definitionen finns en avsikt att skapa en ny materiell innebörd.¹⁸ I diskussionen hänvisas till äldre förarbeten som talar om att terminen ska vara *avsedd* att omsättas. Nu skrivs uttryckligen att den ska vara *lämpad* att omsättas. Hilling hänvisar till förarbetena och skriver endast att den nya definitionen normalt har samma innebörd.¹⁹ Att normalfallet inte ändras håller jag med om. En semantisk analys visar emellertid enligt min uppfattning att man gått mot en renodlad karaktärsklassificering – från avsedd till lämpad – och att fler eller i vart fall andra terminsavtal torde falla under den nya generella definitionen.

10. Axel Hilling Svensk Skattetidning 2008, s. 713.

11. Detta är inte detsamma som att beskattningsresultatet är noll kronor. Flera olika omständigheter påverkar detta, till vilket inkomstslag resultatet ska räknas för respektive part och om förluster ska kvoterar.

12. Se prop. 1990/91:54 s. 312.

13. För optioner krävdes att denna skulle vara ett finansiellt instrument, prop. 1989/90:110 del 1 s. 190.

14. Prop. 1990/91:54 s. 312.

15. Tidigare definition tog sikte på beskattningstidpunkten, se 24 kap. 4 mom. fjärde stycket SIL och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 519.

16. Av förarbetena framgår att uttrycket hämtades från regelverket inom värdepappersmarknaden där begreppet omfattar »fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden». Som rättstillämpningen utvecklade sig var inte nämnda definition identisk med den inom inkomstskattelagstiftningen och byttes ut mot begreppet värdepapper. I vissa fall har andra uttryck använts, prop. 1999/2000:2 del 1 s. 512.

17. Prop. 1990/91:54 s. 312 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 519.

18. Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 508 ff. och del 2 s. 519 ff. och 528.

19. Axel Hilling 2007, s. 77.

Terminer brukar delas in i standardiserade och inte standardiserade terminsavtal. Standardisering innebär i korthet att det är marknadsplatsen som bestämmer vilka villkor som ska gälla för terminen, vilket får anses vara en förutsättning för en fungerande marknad. Detta innebär att terminsavtal som det handlas med på börsen eller är föremål för annan marknadsmässig handel är standardiserade och därmed lämpade för allmän omsättning. För andra terminsavtal kan bedömningen vara svårare. Om det terminsavtal som prövas inte är standardiserat talar detta för att avtalet inte är lämpat för allmän omsättning. Detsamma gäller om motparten i terminsavtalet också är den vartill egendomen ska levereras. Ett terminsavtal där avsikten är att slutreglering ska ske med pengar, varigenom man uppnår samma effekt som terminsavtal med leverans, torde kunna vara lämpat för allmän omsättning. En aspekt att väga in i detta fall är om terminsavtalet tillhandahålls av en aktör knuten till kapitalmarknaden eller annan handelsplats. Om den tillhandahålls via en sådan aktör måste prövas om den utformats individuellt och om den objektivt sett är avsedd för omsättning under löptiden. Båda dessa omständigheter har betydelse för prövningen av om den är lämpad för allmän omsättning.²⁰

Nästa fråga är hur terminsavtal lämpade för allmän omsättning ska beskattas, närmare bestämt hur de ska klassificeras.²¹ Beskattningsreglerna för terminer ska vara desamma som för den underliggande egendomen. Tanken är att skattereglerna ska inte styra om en investering ska göras via en termin eller direkt i den underliggande egendomen.²² Enligt 48 kap. 3 § IL ska bestämmelserna om svenska fordringsrätter tillämpas på (ränte-) termin vars underliggande tillgång kan hänföras till fordran i svenska kronor.²³ Vidare ska enligt 48 kap. 4 § IL bestämmelserna om utländsk fordringsrätt tillämpas på terminer vars underliggande tillgång kan hänföras till utländsk valuta.²⁴

Några särskilda bestämmelser motsvarande de som gäller för nämnda två slag av terminsavtal finns inte för råvaruterminer. I RÅ 2004 not. 97 var frågan om klassificering av standardiserade elterminer m.m. noterade på börsen föremål för bedömning, närmare bestämt om sådana terminer omfattades av begreppet delägar rätt.²⁵ Bestämmelserna om delägar rätter

20. Rydin m.fl. Placera rätt, s. 114 och Rutberg m.fl., s. 182 f.

21. Frågan om terminsavtalet ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären saknar i detta avseende betydelse och behandlas nedan.

22. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 446.

23. Vid avyttring av svenska fordringsrätter ska hela kapitalvinsten tas upp. Kapitalförluster på andra marknadsnoterade svenska fordringsrätter ska dras av i sin helhet, 48 kap. 23 § IL. Är inte fordringsrätten marknadsnoterad ska 70 procent dras av, 48 kap. 24 § IL. Avdragsbegränsningen gäller endast i inkomstslaget kapital, 48 kap. 19 § IL.

24. Enligt IL skiljer sig beskattningen av utländska fordringsrätter mot svenska fordringsrätter såtillvida att kapitalförluster alltid ska dras av till 70 procent, 48 kap. 24 § IL. I detta sammanhang kan uppmärksammas RÅ 2009 ref. 33 där domstolen ansåg att avdragsbegränsningen till 70 procent på kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta stred mot EU-rätten.

25. Huvudsyftet med ifrågasvarande förhandsbesked var att få klarlagt hur inkomstskattereglerna för värdepappersfonder skulle tolkas. Enligt dessa regler ska bl.a. delägar rätter schablonbeskattas, 39 kap. 14 § IL.

ska enligt 48 kap. 2 § IL tillämpas också på »annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningsrätt».²⁶ Syftet är inte att terminer exempelvis med råvaror som underliggande tillgång ska omfattas av bestämmelsen.²⁷ SRN, som ansåg att ordalydelsen var otydlig men att syftet med bestämmelsen var klart, uttalade att elterminer m.m. inte ska klassificeras som delägarrätter. HFD gjorde samma bedömning. Inte heller bestämmelserna om fordringsrätter ska tillämpas på terminsavtal vars underliggande tillgång är råvaror m.m. Bestämmelserna om övrig lös egendom ska tillämpas på råvaruterminer.²⁸ Detta torde gälla alla råvaruterminer som är lämpade för allmän omsättning, både noterade och onoterade.

Beroende på värdeutvecklingen av underliggande tillgång kommer värdet på terminsavtalet att förändras. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras och kapitalförluster ska dras av som kostnad det år då förlusten är definitiv. Till avyttring räknas, förutom försäljning m.m. av terminsavtalet, att ena parten i ett terminsavtal får betalt för att motpartens förpliktelse ska upphöra eller ena parten i ett terminsavtal får betalt utan att de underliggande tillgångarna överläts vid sluttidpunkten, 44 kap. 3–4 §§ och 30 § IL.

7.3 Tillgång i näringsverksamheten

7.3.1 Inledning

Den skatterättsliga avgränsningen av terminsavtal kan förefalla enkel. Värdepapper ska inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Som kommer att framgå nedan i avsnitt 7.3.3. har detta bekräftats av HFD i ett nyligen fastställt förhandsbesked.²⁹ Samtidigt innehåller frågeställningen ett antal olika parametrar som också måste bedömas.

Skattereglerna ska som grund inte försvåra för företagen att bedriva sin verksamhet. Beskattningsresultatet ska så långt möjligt vara neutralt sett utifrån olika handlingsalternativ. Därför inleder jag avsnittet med en redogörelse för de ekonomiska konsekvenserna beroende på om terminsavtalet ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Efter detta diskuterar jag allmänt avgränsningsproblematiken vad gäller den enskilde näringsidkaren och dennes ingångna terminsavtal.

En viktig del i del i avsnittet är en analys av det nämnda förhandsbeskedet. Jag har valt att analysera regleringen i IL och förhandsbeskedet utifrån

26. 48 kap. 2 § andra stycket sista strecksatsen IL.

27. I prop. 1999/2000:2 del 2 s. 573 anges till och med att detta syfte är klart, men att bestämmelsens ordalydelse är oklar och egentligen bör omformuleras. Någon omformulering har ännu inte skett.

28. Se Axel Hilling 2008, s. 707. Vid avyttring ska hela kapitalvinsten tas upp. Kapitalförluster ska dras av i sin helhet om tillgången räknas till inkomstlaget näringsverksamhet och till 70 procent om förlusten räknas till inkomstlaget kapital, 52 kap. 3–6 §§ IL.

29. RÅ 2010 not. 107.

råvaru-, ränte- och valutaterminer var för sig. Intressant är att identifiera skillnader i regleringsteknik m.m. eftersom beskattningen av de underliggande tillgångarna på många sätt skiljer sig åt. Här finns även andra närliggande regler att beakta, exempelvis valutaregeln i 14 kap. 8 § IL som gäller bl.a. terminssäkring. Hur påverkar denna bestämmelse avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten?

7.3.2 Ekonomiska effekter av avgränsningen

Skattesystemet ska vara neutralt mellan olika företagsformer men också mellan olika investerings- och handlingsalternativ. Avkastning på kapital ska beskattas på ett likvärdigt sätt.³⁰ För den enskilde näringsidkaren uppstår en extra problematik genom att denne ska dela upp sin förmögenhetsmassa i två delar vilka beskattas på olika sätt. Olikhet i beskattningen kan såväl förstärka som försvaga effekten av en terminssäkring. Härigenom kan en skatterättslig styrning mot eller från rationella terminssäkringar uppstå. Ett exempel, innehållande dels en prisnedgång, dels en prisuppgång, med prissäkring av råvaror visar problemställningen.

Effekten av en *prisnedgång* på den säkrade posten blir enligt följande. Priset är i februari på börsen 2 250 kr per enhet och på den svenska marknaden 2 150 kr per enhet. Den enskilde näringsidkaren säljer ett terminsavtal om x antal enheter mot en ersättning på 2 150 kr för leverans i augusti. Vid leveranstidpunkten har priset gått ned till 1 800 kr per enhet på börsen och 1 700 kr per enhet på den svenska marknaden. Näringsidkaren köper tillbaka terminsavtalet med vinst på 450 kr men får samtidigt mindre betalt för produkten. Sammanlagd ersättning är 2 150 kr.³¹ Räknas terminsavtalet till näringsverksamheten beskattas summan av de två transaktionerna i inkomstslaget näringsverksamhet med ett sammanlagt avgifts- och skatteuttag på ca 47–67 procent.³² Räknas inte terminsavtalen till näringsverksamheten ska resultatet av terminssäkringen redovisas i inkomstslaget kapital. Resultatet i denna del beskattas då lägre, 30 procent, i förhållande till om resultatet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Genom den skatterättsliga avgränsningen stärks resultatet efter skatt av terminssäkringen.

Effekten av en *prisuppgång* på den säkrade posten blir enligt följande. Priset är i februari på börsen 2 250 kr per enhet och på den svenska marknaden 2 150 kr per enhet. Den enskilde näringsidkaren säljer ett terminsavtal om x antal enheter mot en ersättning på 2 150 kr för leverans i augusti. I augusti har priset gått upp till 2 700 kr per enhet på börsen och 2 600 kr per enhet på den svenska marknaden. Näringsidkaren köper tillbaka

30. Axel Hilling 2008, s. 700.

31. En intäkt på 1 700 kr för varan och en vinst från terminsaffären på 450 kr.

32. I sammanhanget bortses från att viss del av resultatet i näringsverksamheten kan inom ramen för räntefördelning beskattas som inkomst av kapital. Skälet är att värdet på terminsavtalet är noll kronor och påverkar därmed inte kapitalunderlaget för räntefördelning.

terminsavtalet med en förlust på 450 kr men får samtidigt mer betalt för produkten. Sammanlagd ersättning är 2 150 kr.³³ Räknas terminsavtalet till näringsverksamheten beskattas nettot i inkomstlaget näringsverksamhet med ett sammanlagt avgifts- och skatteuttag på ca 47–67 procent³⁴ medan om terminen ska räknas till inkomstlaget kapital kommer förlusten från terminsaffären först att kvoterats till 70 procent för att därefter dras av mot andra kapitalinkomster alternativt att avdraget sker genom en skattereduktion. Skillnaden i skatteuttag multiplicerat med det genom terminsavtalet säkrade beloppet leder till en förlust som är helt skattebetingad.³⁵

Sammanfattningsvis kan konstateras att i det fall resultatet av terminsaffären redovisas i inkomstlaget kapital förstärks effekten av säkringen i såväl vinst- som förlustsituationen. Sett ur ett företags synvinkel som normalt går in i en terminsaffär med syfte att riskminimera en viss affär leder skattereglerna till att förutsebarheten minskar samtidigt som risken i affären ökar. De ekonomiska effekterna av avgränsningen visar att vinst och förlust avseende terminsavtal rätteligen bör hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet.³⁶

7.3.3 Allmänt om avgränsningsproblematiken

7.3.3.1 Inledning

Tyngdpunkten i detta avsnitt är redogörelsen för ett under slutet av år 2010 avgjort förhandsbesked, RÅ 2010 not. 107, angående avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten.³⁷ Innan jag redogör för detta lämnas en kort redogörelse för systematiken i regleringen av problematiken. Slutligen diskuterar jag betydelsen av att ett terminsavtal är en tillgång eller förpliktelse.

7.3.3.2 Systematiken

Systematiken i IL har betydelse för hur beskattningen av resultatet av terminsavtalet ska ske. Som nämnts tidigare är utgångspunkten att den till terminsavtalet underliggande egendomen styr hur resultatet av terminsavtalet ska beskattas. Samtidigt måste beaktas att för parterna innehåller ter-

33. En intäkt på 2 600 kr för varan och en förlust från terminsaffären på 450 kr.

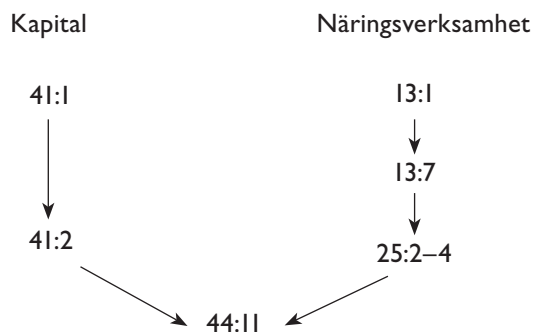
34. Även i detta fall bortses från att viss del av resultatet i näringsverksamheten kan inom ramen för räntefördelning beskattas som inkomst av kapital.

35. En ytterligare kvotering som förstärker den negativa effekten som avgränsningen ger upphov till aktualiseras i det fall det uppkommer ett underskott av kapital. Skatten ska minskas med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 procent av det återstående underskottet., 65 kap. 9 § IL.

36. Problematiken är ingalunda ny. Före 1990 års skattereform fanns flera exempel på skatteeffekter liknande denna. Problematiken kunde uppkomma när tillgångar skulle kapitalvinstbeskattas och vinsten endast beskattades till viss del, samtidigt som en kursförlust hänförlig till ett lån som finansierat investeringen var fullt avdragsgill. Givetvis kunde även då det motsatta inträffa, se bl.a. Thorell 1988, s. 109 f.

37. RÅ 2010 not. 107.

minsavtalet både rättigheter och skyldigheter. Detta är omständigheter som enligt min uppfattning måste beaktas när avgränsningsfrågan besvaras. Bestämmelserna som rör terminsavtal är framför allt placerade bland reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust.³⁸ Detta gäller även den skattemässiga definitionen av termin. Beroende på om terminsavtalet ska räknas till näringsverksamheten eller inkomstslaget kapital kan den lagtekniska gången, för att avgöra om det är en termin enligt definitionen i IL, beskrivas enligt följande.



Samma definition gäller för båda inkomstlagen. Den beskrivna systematiken i IL innebär enligt min uppfattning att den definition m.m. som gäller inom respektive inkomstslag också får genomslag i avgränsningen av näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Terminsavtalet som sådant utgör en form av värdepapper. Uppbyggnaden av bestämmelserna om kapitalvinst och kapitalförlust innebär att beskattningen av terminsavtalet sker enligt de bestämmelser som gäller för den underliggande tillgången. HFD:s tillämpning av dessa regler på avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten diskuteras i nästa avsnitt.

7.3.3.3 Ett förhandsbesked

I RÅ 2010 not. 107 fastställer HFD ett förhandsbesked där SRN ansåg att vinst och förlust på terminsavtal inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet såvida inte terminsavtalet som sådant ska klassificeras som lager eller liknande. En enskild näringsidkare bedrev jordbruk i form av växtodling. För att säkra sig mot olika finansiella risker i sin näringsverksamhet avsåg han att ingå terminsavtal avseende råvaror, räntor och valutor. Som förutsättning gällde dels att samtliga säkrade poster och kassaflöden hänfördes till näringsverksamheten, dels att terminsavtalen var lämpade för allmän omsättning.

SRN anger att regleringen i IL motsvarar den som tillkom genom 1990 års skattereform.³⁹ Vidare framförs att enligt förarbetena till skatterefor-

38. Se dock avsnitt 7.3.4 om råvaruterminer för vilka situationen kan vara annorlunda.

39. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 161 och 167.

men ska enskilda näringsidkares beskattning vid icke yrkesmässig avyttring av bl.a. aktier, andelar, förutom vissa andelar i kooperativa föreningar, och vissa förpliktelser inte ske i näringsverksamheten utan som inkomst av kapital.⁴⁰ Enligt SRN gav detta vid handen att ifrågavarande terminsavtal inte kan hänföras till näringsverksamheten. Vinst och förlust på avtalen ska räknas till inkomstslaget kapital. Detta även om avtalen i och för sig har en stark anknytning till verksamheten.

Nämnden gör ingen skillnad i sin bedömning beroende på vilken slags underliggande tillgång det är fråga om. Som jag ser det innebär detta att nämnden bedömer själva terminsavtalet, värdepappret, fristående från den underliggande tillgången. Vidare ska bedömningen, oberoende av om terminsavtalet vid inlösenstillfället är fordran eller skuld, ske uteslutande utifrån avgränsningsregeln för tillgångar. Även detta tyder på att själva terminsavtalet ska bedömas. Detta torde också innebära att avgränsningsbedömningen görs redan när avtalet ingås. Även om rättsläget klarlagts genom förhandsbeskedet finns frågetecken kring problematiken. Även HFD:s angreppssätt kan ifrågasättas. Terminsavtal används av företagen för att riskminimera sin verksamhet, inte sällan kärnverksamheten. I dessa fall ska ur principiell synvinkel terminsavtalen och resultaten av desamma räknas till näringsverksamheten. Det är inkomster i eller utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i näringsverksamheten.⁴¹ Därför är det intressant att fortsätta diskussionen om ifrågavarande terminsavtal och pröva synsättet i förhandsbeskedet ur ett bredare perspektiv. Detta gör jag nedan i avsnitten 7.3.4–7.3.6 uppdelat utifrån den underliggande tillgången. Innan denna diskussion bör lyftas bl.a. frågan om bokföringens betydelse för avgränsningen.

7.3.3.4 Avgränsningen och sambandet

Den skattskyldige uttalar i förhandsbeskedet att det inte kan anses stå i strid med god redovisningssed att redovisa resultatet av terminsavtalen i företaget. Nämnden knyter inte an till detta utan för en renodlad skatterättslig diskussion kring avgränsningsfrågan. Utifrån nämndens resonemang finns inget utrymme att anse att bokföringen påverkar den skatterättsliga avgränsningen beträffande terminsavtal. Även RÅ 1997 ref. 5 I rörde beskattning av ett terminsavtal. Utgången i det förhandsbeskedet motiverades utan beaktande av bokföringen. Även i det fallet var det således fråga om en strikt skatterättslig bedömning.⁴² Med utgångspunkten att det är själva

40. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 457 och 659.

41. Axel Hilling diskuterar frågeställningen utifrån hur mindre aktiebolag hanterar terminsavtal. Även hans uppfattning är att det ur principiell synvinkel är inkomster och utgifter som kan räknas till den egentliga näringsverksamheten. Terminsavtalet »bidrar till förvärvandet av inkomster i företagets näringsverksamhet», Axel Hilling 2010, s. 131.

42. De skiljaktiga ledamöterna i 2010 års förhandsbesked tangerade sambandsproblematiken och konstaterade att säkringsredovisning får ske om den står i överensstämmelse med god redovisningssed. Tyvärr fullföljdes inte resonemanget om vilken betydelse de ansåg detta ska få, dvs. om redovisningen på något sätt ska styra den skatterättsliga klassificeringen av terminsavtalet eller det endast ska åstadkommas ett praktiskt samband.

terminsavtalet och inte den underliggande tillgången som styr vilken inkomstberäkningsmetod som ska tillämpas delar jag nämndens uppfattning i denna del. Någon annan lösning är svår att se.

7.3.3.5 Tillgång respektive förpliktelse

Terminsavtalet kan ur ekonomisk synvinkel vid en viss given tidpunkt vara antingen en fordran eller skuld (förpliktelse). Eftersom det positiva värdet hos en part motsvaras av ett lika stort negativt värde hos motparten blir det utifrån båda parternas synvinkel ett nollsummespel. Särskilt intressant ur avgränsningssynvinkel är terminsavtal med ett negativt värde.⁴³ Ett terminsavtals negativa värde kan få genomslag vid beskattningen antingen i samband med avyttringen eller genom annan särskild reglering. Som exempel på en bestämmelse av det senare slaget kan nämnas skattereglerna om värdering av lager av finansiella instrument.⁴⁴ Ett instrument som har ett negativt värde ska anses ingå i lagret om det skulle ingått i lagret om värdet varit positivt.⁴⁵ Värt att framhålla i detta sammanhang är uttalandet i förarbetena till nämnda reglering om att har tillgången ett negativt värde, vilket inte är ovanligt beträffande exempelvis terminer, » är det inte längre en tillgång utan en förpliktelse».⁴⁶ Därav den särskilda regleringen.⁴⁷

Ovan beskrivs den lagtekniska hanteringen av kapitalvinster och kapitalförluster beträffande terminsavtal. Även i denna reglering har lagstiftaren ansett det nödvändigt att ha med en särskild reglering för förpliktelser. Sådana ryms inte i den allmänna avyttringsregleringen.⁴⁸ Noterbart är att oberoende av om kapitalvinst respektive kapitalförlust ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget kapital är regleringen i detta avseende densamma.⁴⁹ HFD gör ur avgränsningssynvinkel ingen skillnad på om terminsavtalet har positivt eller negativt värde. Förarbetena till 13 kap. 7–8 §§ IL ger ingen vägledning om vilken effekt positiva och negativa värden ska få för avgränsningen. Inte heller i förarbetena eller rättspraxis finns några direkta uttalanden om terminer utan endast allmänt om värdepapper.

HFD:s synsätt innebär att det är själva terminsavtalet som styr avgränsningen, dvs. det faktum att det är fråga om ett värdepapper. Formuleringen i

43. I förarbetena till bestämmelserna om värdering av lager av finansiella instrument uttalades att i normalfallet kan en lagertillgång inte vara värd mindre än noll kronor, prop. 2003/04:28 s. 29.

44. Ett annat exempel är andelar i handelsbolag, se vidare 50 kap. IL.

45. 17 kap. 20 § andra stycket IL.

46. Prop. 2003/04:28 s. 39.

47. I sammanhanget kan också uppmärksammas den diskussion som fördes i samband med att senaste förmögenhetsskattelagen infördes, prop. 1996/97:117 s. 59. Det var själva terminsavtalets marknadsvärde vid utgången av beskattningsåret som skulle värderas. Ett positivt värde togs upp som tillgång och ett negativt värde drogs av som skuld. Egendom som omfattas eller avses i avtalet, s.k. underliggande egendom, värderades enligt värderingsreglerna för respektive tillgångsslag.

48. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 484.

49. Se 25 kap. 3 § och 41 kap. 2 § IL.

förhandsbeskedet medför därför att oberoende av om det är en tillgång eller skuld det är 13 kap. 7 § IL som styr avgränsningen. Domstolen gör ingen skillnad på vid vilken tidpunkt avgränsningen ska ske, när avtalet ingås eller först när den utlösande faktorn för beskattningen inträder. När avtalet ingås är skattemässigt värde, såvida inte företaget betalar en särskild avgift för terminsavtalet, noll kronor. Härefter kommer värdet på terminsavtalet att ändras i antingen positiv eller negativ riktning. Således kan terminsavtalet motsvara antingen en tillgång eller skuld när avtalet löper ut eller beskattningstidpunkten i annat fall inträder. Borde inte detta ha påverkat i vart fall efter vilka regler som avgränsningen ska ske?

Enligt min uppfattning kan med fog hävdas att i det fall den ekonomiska effekten av terminsavtalet innebär att innehavaren har en skuld till motparten att ur semantisk synvinkel terminsavtalet inte ska bedömas utifrån lydelsen i nämnda bestämmelse. Istället kan aktualiseras en tillämpning av 13 kap. 8 § IL, dvs. avgränsningsregleringen för skulder. Detta synsätt kan emellertid leda till dels att bedömningsgrunden kan bli olika beroende på om terminsavtalet motsvaras av en skuld eller fordran, dels att i det ena fallet kan terminsavtalet räknas till näringsverksamheten medan i det andra fallet tillhör inte avtalet näringsverksamheten. Detta är naturligtvis inte lämpligt. Det finns en skillnad mot ovannämnda exempel om lagervärdering. Genom den regleringen vill lagstiftaren skapa symmetri i lagervärderingen, positiva och negativa värden på terminsavtal ska behandlas på samma sätt. Skillnaden är att lagervärderingen är särskilt reglerad medan avgränsningsfrågan vad gäller terminsavtal inte regleras särskilt utan får bedömas utifrån de principer som framgår av 13 kap. IL. Effekten blir att det är terminsavtalets rättsliga status som styr avgränsningen.⁵⁰ Den i detta avseende bristande och förvirrande lagregleringen är naturligtvis olycklig. Bristerna i lagstiftningen stärks ytterligare när man beaktar de ekonomiska effekterna av förhandsbeskedet.

Den av HFD valda lösningen bygger på ett balansorienterat synsätt. Sett på beskattningen av resultatet av terminsavtalet är det emellertid inte själva terminsavtalet som styr enligt vilka bestämmelser vinst- och förlustberäkningarna ska ske utan detta styrs av vilken typ av underliggande tillgång det är fråga om. Detta ligger inom ramen för den skatterättsliga definitionen av termin. Då är det naturligt att avgränsningsfrågan besvaras på motsvarande sätt som beskattningsfrågan inom ramen för respektive inkomstslag. Denna fråga diskuterar jag vidare i de kommande avsnitten.

50. Axel Hilling ger uttryck för en närliggande uppfattning, nämligen att det inte är syftet med innehavet utan den juridiska formen av produkten som styr hur inkomster och utgifter beskattas, Axel Hilling 2010, s. 136.

7.3.4 Råvarutermener

Producerar ett företag olika former av råvaror eller bedriver handel med olika slags varor klassificeras dessa som lagertillgångar.⁵¹ Sådana tillgångar räknas enligt 13 kap. 7 § IL som tillgångar i näringsverksamheten. Utgångspunkten vid beskattningen av terminsavtal är att den underliggande tillgången styr beskattningen. Stannar man vid detta faktum bör råvarutermener räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Vinst- och förlustberäkningen i inkomstslaget kapital avseende en råvarutermener görs enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. Av 13 kap. 7 § IL framgår uttryckligen att tillgångar som avses i nämnda kapitel inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Ett problem är att den typ av tillgångar som klassificeras som lagertillgångar också omfattas av 52 kap. IL.

Den skatterättsliga regleringen av terminsavtal spretar. Som framgår av föregående avsnitt styrs avgränsningen av terminsavtalen av själva avtalet medan beskattningen av resultatet styrs av den underliggande tillgången. För att få en helhetsbild av avgränsningsproblematiken måste även vägas in hur bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet är konstruerade, dvs. om terminsavtalet är en kapitaltillgång.⁵² I definitionen av kapitaltillgångar nämns inte explicit terminsavtalen. På motsvarande sätt som i inkomstslaget kapital finns en bestämmelse för att täcka in vinster och förluster på grund av förpliktelser enligt bl.a. termer, 41 kap. 2 § IL. Enligt 25 kap. 4 § IL gäller detta dock inte *när det är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar*. Regleringen synes vara en följd av RÅ 1997 ref. 5 I.⁵³ SRN uttalade 1997, på motsvarande sätt som i RÅ 2010 not. 107, att terminsavtal beskattas inom kapitalvinstsystemet såvida inte dessa skattemässigt anses utgöra omsättningstillgångar.⁵⁴

Nämnda bestämmelse är svårtolkad. Även lagstiftaren andas osäkerhet och har i förarbetena uttalat att det är » inte lätt att uttrycka vad som undantas ». ⁵⁵ Först kan konstateras att 25 kap. 4 § IL endast tar sikte på förpliktelser. I det fall terminsavtalet utgör en tillgång styrs inkomstberäkningen av om avtalet enligt 25 kap. 3 § IL ska klassificeras som kapitaltillgång eller inte. Genom regleringen vill lagstiftaren att beskattningen ska ske på samma sätt oberoende av om terminsavtalet är tillgång eller förpliktelse. Detta är naturligt ur symmetrisynvinkel och motsvarande resonemang gör sig gällande beträffande avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. I förarbetena anges att

51. Se vidare kapitel 5 beträffande denna avgränsningsproblematik.

52. Klassificeringen har betydelse för om kapitalvinst eller kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet ska beräknas enligt bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster. Är det inte en kapitaltillgång följer inkomstberäkningen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

53. Målet diskuteras ytterligare i avsnitt 7.3.5.

54. Med omsättningstillgångar avsågs i det sammanhanget tillgångar som ingår i en verksamhet som uppfyller villkoren för att anses utgöra handel med värdepapper. Nedan kommenteras förhandsbeskedet ytterligare, framför allt om avgörandet numera egentligen har något praxisvärde.

55. Prop. 1999/2000 del 2 s. 327.

25 kap. 4 § IL tar sikte på sådana fall där utfärdandet sker *yrkesmässigt*.⁵⁶ Härigenom omfattas i vart fall sådana terminsavtal där avtalet som sådant skulle utgjort en lagertillgång.⁵⁷ Som exempel kan nämnas att den som utfärdar terminsavtalet är ett finansiellt institut eller ett annat företag som bedriver värdepappersrörelse och utfärdandet sker inom ramen för den verksamheten.⁵⁸ Bedriver företaget värdepappersrörelse beskattas terminsavtalet inom ramen för denna oberoende av om avtalet är en tillgång eller förpliktelse.

Kärnfrågan är vad som innefattas i begreppet *yrkesmässigt*. Ska terminsavtalet klassificeras på samma sätt som den underliggande tillgången finns fog att hävda att råvaruterminer där värdet på företagets lagertillgångar säkras utfärdats yrkesmässigt. Andersson m.fl. är inne på samma linje och uttalar att även en förpliktelse som ställts ut av den som säljer lagertillgångar i sin näringsverksamhet omfattas av uttrycket och nämner som exempel jordbrukare som säljer sin potatisskörd genom ett optionsavtal.⁵⁹ Deras bedömning utgår emellertid från att det är den underliggande tillgången som styr enligt vilka inkomstberäkningsregler resultatet av säkringen ska ske.

Systematiken i IL, nämnda förarbetsuttalanden och terminsavtalets ekonomisk innebörd talar starkt för att terminsavtal avseende säkring av priset på företagets råvaror och andra lagervaror inte ska beskattas enligt reglerna för kapitalvinst och kapitalförlust. Det kan hävdas att ett sådant resonemang strider mot utgången i RÅ 1997 ref. 5 I. I remissvar till SLK:s förslag uttalade vissa remissinstanser att det var oacceptabelt att varuvinster beskattades som näringsverksamhet medan kostnaden för säkringen beskattades som kapitalförlust. Regeringen kommenterade detta genom att hänvisa till 1997 års avgörande respektive äldre förarbetsuttalanden.⁶⁰ Det är tveksamt vad regeringen avsåg med sitt uttalande. Vidare finns en avgörande skillnad, nämligen att i RÅ 1997 ref. 5 I var det inte fråga om säkring av företagets lagertillgångar utan av räntor. De underliggande tillgångarna var fordringsrätter.⁶¹

Sammantaget är det klart att såväl avgränsning som klassificering av terminsavtal lämpade för allmän omsättning sker utifrån själva terminsavtalet och inte den underliggande tillgången. Detta innebär att utifrån min undersökningsmodell styrs såväl steg 2, avgränsningen, som steg 3, klassificeringen, av själva terminsavtalet genom dess status som värdepapper. Ur principiell synvinkel är det inte korrekt varken att ifrågasvara terminsavtal inte ska räknas till näringsverksamheten eller att de ska klassificeras som kapitaltillgångar.⁶² Ett synsätt där avgränsnings- och klassificerings-

56. Termen yrkesmässig har utmönstrats ur lagtexten i IL. Det anges i förarbetena att frågan om avyttringen är yrkesmässig ska besvaras med stöd av den allmänna avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 483.

57. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 327.

58. Se exempelvis RÅ 2004 not. 58.

59. Andersson m.fl., s.798 ff.

60. Prop. 1999/2000 del 2 s. 327.

61. I avsnitt 7.3.5 diskuteras vilket praxisvärde ifrågasvarande dom egentligen har.

62. Såväl Axel Hilling 2010, s. 145 f. som Virin, s. 12 är av samma uppfattning.

frågorna istället knyts till den underliggande tillgången innebär enligt min uppfattning att råvaruterminer där företaget säkrar sin produktion skulle räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren.⁶³ Vidare måste konstateras att lagregleringen för råvaruterminer inte är stringent. Detta väcker även frågan om avgränsningsfrågan avseende terminsavtal som är en förpliktelse ska ske på motsvarande sätt som gäller för skulder. Denna fråga diskuterar jag i samband med att jag i nästa avsnitt behandlar ränteterminer.

7.3.5 Räntetermin

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i näringsverksamheten ska dras av som kostnad. Ränteutgifter ska dras av även om de inte är sådana utgifter. Ränteterminer används normalt för att säkra företagets framtida kassaflöde i form av räntebetalningar. En förutsättning för att den enskilde näringsidkaren ska få avdrag för ränteutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet är att skulden räknas till näringsverksamheten.⁶⁴

Som utgångspunkt för diskussionen bör lyftas fram RÅ 1997 ref. 5 I. I detta förhandsbesked avsåg sökanden, som var ett aktiebolag i en fastighetsförvaltande koncern, att minska riskexponeringen och samtidigt öka förutsebarheten när det gällde räntebelastningen. Detta skulle åstadkommas genom terminsavtal.⁶⁵ Eftersom syftet uteslutande var att skydda sig mot ränteförändringar på företagets lån fanns en direkt koppling mellan terminsavtalen och företagets årliga räntekostnad. SRN uttalade att eftersom terminsavtalen förvärvats som ett led i fastighetsförvaltningen skulle de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument. Viktigt och som nämnts tidigare gjorde SRN sin bedömning utifrån själva terminsavtalet och bortsåg från att det var fråga om säkring av en löpande utgift i näringsverksamheten. Ingår inte terminsavtalet i en av bolaget bedrivna handel med värdepapper ska, enligt nämnden, beskattningen ske enligt bestämmelserna om kapitalvinst och kapitalförlust.⁶⁶ HFD gjorde samma bedömning och fastställde förhandsbeskedet.⁶⁷

En relevant fråga är vilken räckvidd målet numera egentligen har. Den

63. Se vidare avsnitt 9.6.

64. Se vidare kapitel 8 om avgränsningsproblematiken för skuld och ränteutgift.

65. Säkringen skulle ske genom att bolaget ingick olika former av terminsavtal, FRA-kontrakt (Forward Rate Agreement) och ränteterminer. FRA-kontrakten var inte någon verklig placering eller upplåning utan istället avräknades den i kontraktet överenskomna räntan mot marknadsräntan vid tidpunkten då avtalet löpte ut. Ränteterminen skulle avslutas antingen genom att det underliggande instrumentet levererades på förfallodagen/likviddagen eller med enbart en avräkning motsvarande den som gjordes på FRA-kontrakten.

66. Tre ledamöter var skiljaktiga. Dessa ansåg att säkring av ifrågavarande slag kan liknas vid en försäkringslösning. De ansåg att en sådan säkring absolut kunde anses företagen inom ramen för en icke yrkesmässig verksamhet.

67. Synsättet har bekräftats i RÅ 2004 not. 58 där terminsavtalen ansågs utgöra lagertillgångar. SRN hänvisade till RÅ 1997 ref. 5 I och II när det gäller frågan om lagertillgångar. HFD gjorde emellertid ingen sådan koppling utan endast instämde i att det var fråga om lagertillgångar.

skatterättsliga miljön och regelstrukturen har ändrats genom införandet av IL. Den viktigaste förändringen i detta sammanhang är, som jag ser det, att det införts en definition av kapitaltillgångar. Till detta kommer bestämmelsen rörande sådana terminsavtal som utgör förpliktelser. Det framgår tydligt av IL att 1997 års förhandsbesked haft en avgörande betydelse för utformningen av nu gällande bestämmelser. Jag kan inte se att avgörandet numera är tillämpligt när det gäller att bestämma beskattningstidpunkten inom ramen för näringsverksamheten. Detta framgår direkt av IL.⁶⁸ En situation då avgörandet emellertid skulle kunna få betydelse är när det ska avgöras om tillgången innehas som ett led i den bedrivna rörelsen.⁶⁹ Detta är emellertid tveksamt eftersom den särskilda definitionen av rörelsebegreppet i 2 kap. 24 § IL, i vart fall för andra än enskilda näringsidkare, inte är identiskt med varken den egentliga näringsverksamheten som den bestäms i 13 kap. 1 § IL eller en egentlig värdepappersrörelse.⁷⁰

Utgångspunkten vid beskattningen av ränteterminer är, på motsvarande sätt som gäller andra slags terminsavtal, att det är den underliggande tillgången som styr klassificeringen. I det fall vinst eller förlust avseende räntetermin ska beskattas i inkomstslaget kapital ska enligt 48 kap. 2 § IL bestämmelserna om svenska fordringsrätter *tillämpas också på* terminsavtalet. Motsvarande gäller enligt 25 kap. 2 § IL i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan är vad effekten blir om den underliggande tillgången får styra avgränsningen. I avgränsningsregeln för tillgångar anges uttryckligen att fordringsrätter inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Innan frågan besvaras måste lyftas fram RÅ 2006 ref. 70 som gällde beräkning av underlag för avkastningsskatt. Den närmare frågan var enligt vilka regler terminsavtalen skulle värderas, de särskilda reglerna om fordringar eller till bokfört värde. HFD uttalade att sådana avtal inte utgör fordringsrätter, även om inkomstbeskattningen sker enligt reglerna för sådana tillgångar.⁷¹ För detta synsättet effekt på tolkningen av 13 kap. 7 § IL torde någon begränsning inte finnas i denna bestämmelse för möjligheten att räkna ränteterminer som tillgångar i näringsverksamheten. Avgränsningen måste då göras med stöd av 13 kap. 1 § IL. En tillämpning av denna bestämmelse hindrar, enligt min uppfattning, inte att ränteterminen räknas som tillgång i näringsverksamheten. Resultatet, inkomsten eller utgiften, av terminsavtalet är på grund av näringsverksamheten.

Systematiken i IL är emellertid annan än i AvPL. Som framgått ovan angående definitionen av terminsbegreppet gäller den i inkomstlagen näringsverksamhet och kapital och därmed även vid tolkning av 13 kap. 7

68. Avgörandet diskuteras i anslutning till 25 kap. 4 § IL om terminer, prop. 1999/2000 del 2 s. 327.

69. 2 kap. 24 § IL.

70. Angående rörelsebegreppet se vidare avsnitt 4.2.5 där jag bl.a. kommer fram till att för enskilda näringsidkare är detta begrepp i princip identiskt med avgränsningen enligt 13 kap. 1 § IL.

71. Av 12 § AvPL följer att termer och uttryck i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL.

§ IL. Skäl att ha ett annat synsätt beträffande omfattningen av begreppet fordringsrätt finns inte. Är den underliggande tillgången en fordringsrätt ska enligt uttrycklig reglering bestämmelserna om fordringsrätter tillämpas på terminsavtalet. Effekten blir att ränteterminer inte kan räknas som tillgång i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Härvid finns således en överensstämmelse med den slutsats som framkommer i RÅ 2010 not. 107. Vad som är anmärkningsvärt är att varken SRN eller HFD har något mer utförligt resonemang hur lagregleringen i IL är utformad och att avgränsningen kan bli annan än vad man slutligen kom fram till.

Ett alternativt synsätt, som inte heller diskuteras i förhandsbeskedet, är att resultatet av terminsaffären ska styra avgränsningen. Ett positivt resultat ger ingen skild bedömning. Det är fråga om en tillgång, fordringsrätt. Däremot om det är en förpliktelse, skuld, kan bedömningen bli annorlunda. Enligt avgränsningsregeln för skulder ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Är inte bestämmelsen tillämplig följer av rättspraxis att avgränsningen i bokföringen kan styra den skatterättsliga avgränsningen.⁷² Detta skulle kunna leda till asymmetri i avgränsningsfrågan med tillämpningsproblem som följd.

7.3.6 Valutaterminer

Mindre företag har i allt större utsträckning handel med utlandet. Även upplåning i utlandet förekommer. Inom lantbruket sker utbetalning av EU-stöd i euro. I takt med att valutaexponeringen ökar finns ett allt större behov av att skydda sig mot ändrade valutakurser, exempelvis genom terminsavtal.⁷³ För att få en bild över beskattningen av valutakursförändringar redogör jag inledningsvis kort för beskattningen av sådana. Denna beskattning påverkas också av om posten är valutasäkrad vilket i sin tur kan ha betydelse för avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten.

I inkomstslaget näringsverksamhet är kursvinster skattepliktiga och kursförluster avdragsgilla enligt 15 kap. 1 § och 16 kap. 1 § IL. Beräkning av det skattemässiga resultatet ska ske i svenska kronor. Får företaget betalt i utländsk valuta måste ske en omräkning till svenska kronor.⁷⁴ Om den utländska valutan växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttringen, ska enligt 44 kap. 16 § IL kursen på växlingsdagen användas för beräkning av värdet på ersättningen.⁷⁵ Växlas endast en del av ersättningen

72. Se vidare kapitel 8 angående denna bedömning.

73. Samtidigt kan noteras att när bestämmelsen om valutakursreserv avskaffades år 1999 motsvarade de enskilda näringsidkarnas reserv ca 2,5 procent av den totala valutakursreserven och andra småföretag ca. 5 procent, prop. 1998/99:28 s. 16. Enligt personlig erfarenhet är förhållandet annorlunda idag och fler företag, framför allt lantbruk, nyttjar säkring av olika slag. Detta har sin grund i dels att fler finansiella produkter finns, dels att transaktionskostnaderna gått ned.

74. Se bl.a. SOU 2008:80 del 2 s. 391.

75. 44 kap. 16 § IL gäller enbart avyttring. Vid beräkning av erlagd ersättning ska kursen på förvärvsdagen användas.

till inhemsk valuta inom 30 dagar ska den faktiska växlingskursen tillämpas för denna del medan kursen på avyttringsdagen tillämpas på resterande del.⁷⁶ Vid vilken tidpunkt valutakursförändringen ska tas upp som intäkt respektive dras av som kostnad beror på vilken typ av tillgång kursförändringen är hänförlig till. I denna problemställning ligger även frågan om kursförändringen ska beskattas löpande eller i samband med avyttring av tillgången.

Vid förvärv och avyttring av kapitaltillgångar mot betalning i utländsk valuta följer av reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust att beräkningen görs med utgångspunkt i valutakursen vid tidpunkten för förvärvet respektive avyttringen.⁷⁷ Effekten är att värdeförändringarna som beror på valutakursförändringar och andra förhållanden beskattas som en sammansatt händelse.⁷⁸ Beskattningsregler för utländska fordringsrätter som är kapitaltillgångar följer därmed reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust.⁷⁹ Amortering av en fordran anses som avyttring och vinst eller förlustberäkningen ska ske.⁸⁰ Detta gäller även amortering av del av fordran. För andra fordringar i utländsk valuta än sådana som klassificeras som kapitaltillgångar finns inga särskilda inkomstberäkningsregler. Då ska vinst eller förlust beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Kursförändringar på exempelvis kundfordringar följer detta synsätt. Detta gäller även amortering av del av sådana fordringar.

Kursförändringar på skulder i utländsk valuta behandlas på samma sätt som kursförändringar på fordringar.⁸¹ De är skattepliktiga och vid amortering helt eller delvis av en skuld i utländsk valuta ska beräknas vinst eller förlust.⁸² Några särskilda inkomstberäkningsregler finns inte i IL. Beskattningsstidpunkten följer bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. När det gäller frågan om vinstens eller förlustens storlek torde denna helt bestämmas av IL.⁸³

Det kan vara svårt att avgöra enligt vilka regler och principer kursförändringar ska beräknas och beskattas. I RÅ 1991 ref. 106 hade ett svenskt aktiebolag genomfört en nyemission av aktier i USA. Bolaget hade före hemtagningen av likviden successivt sålt valutan på termin. Den terminssäkrade kursen var högre än kursen den dag då likviden togs hem. Effekten

76. Brockert och Nilsson 2009, s 665.

77. RÅ 2007 not. 28, SOU 2008:80 del 2 s. 392 och Brockert och Nilsson 2009, s. 674.

78. Detta är ett förhållande som ur principiell synvinkel kan ifrågasättas, framför allt om en del är skattepliktig. Samtidigt skulle det i praktiken oftast vara omöjligt att särskilja de olika delarna, Axel Hilling 2010, s. 144 f.

79. Exempel på sådana fordringar kan vara fordringar på grund av avyttring av inventarier och andelar i kooperativa föreningar respektive fordringar på kooperativa föreningar.

80. RÅ 1977 ref. 39 och RÅ 2010 ref. 34, Tivéus, s. 63. Se även Brockert och Nilsson 2010 s. 34 ff.

81. Prop. 1990/91:51 s. 237 och prop. 1999/20002 del 2 s.182. Se också äldre rättspraxis vad gäller bl.a. inkomst av rörelse, RÅ 1976 ref. 104 och inkomst av jordbruksfastighet, RÅ 1987 ref. 79. Noterbart är att reglerna i 54 kap. IL om betalning av skulder i utländsk valuta gäller endast inkomstslaget kapital.

82. Se bl.a. RÅ 1988 ref. 135.

83. Se vidare avsnitt 3.3.3.

av säkringen var således att företaget erhållit fler svenska kronor än vad fallet skulle varit utan säkring. Företaget hade emellertid inte bokfört någon kursvinst som påverkat företagens bokföringsmässiga resultat. Frågan i målet var om kursvinsten skulle ses som en separat transaktion eller som en del i nyemissionen.

HFD inhämtade yttrande från BFN, som ansåg att det vid den tidpunkten var förenligt med god redovisningssed att anskaffningsvärdet för en tillgång i utländsk valuta som säkrats genom en terminsaffär beräknades med utgångspunkt i terminskursen.⁸⁴ BFN:s motivering byggde på vid vilken tidpunkt emissionslikviden skulle bokföras. HFD knöt emellertid inte an till nämndens yttrande utan uttalade att det »föreligger inte någon rättslig grund för att i beskattningshänseende betrakta valutaväxlingen som en separat transaktion innebärande att en skattepliktig kursvinst uppkommit». En intressant fråga är varför HFD inhämtar ett yttrande från BFN, refererar till detta men knyter inte an till det i sin motivering. Härom går endast att spekulera. Naturligtvis kan domstolen ha ansett att frågan är kopplad, i vart fall i ett inledningsskede. Norberg och Thorell anser att målet ger uttryck för att god redovisningssed användes för bestämningen av emissionslikvidens storlek, bl.a. på grund av att HFD inhämtade yttrande från BFN och också följde detta.⁸⁵

Enligt min uppfattning är målet svårtolkat och kan ta sikte på såväl klassificeringen av en viss post som periodiseringen av densamma. I BFN:s yttrande antyds att det är av stor betydelse vid vilken tidpunkt som likviden bokförs om företaget ska göra en särskild vinst- och förlustberäkning. Detta talar för att målet gäller en periodiseringsfråga. Om så varit fallet borde HFD, på det sätt den brukar argumentera i mål som rör det rättsliga sambandet, knutit an till 14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. HFD betonar istället hur *valutaväxlingen* ska hanteras i *beskattningshänseende*.⁸⁶ Ordvalet tyder på att domstolen gör en särskild skatterättslig bedömning skild från den bokföringsmässiga. Sedan är det en annan sak att de bokföringsmässiga och skatterättsliga bedömningarna i praktiken inte skiljer sig åt. Ett praktiskt samband föreligger.

I detta sammanhang kan också nämnas RÅ 2007 not. 28.⁸⁷ Sökanden ansåg att det sätt på vilket en försäljning av aktierna och en till aktierna knuten valutasäkring upplöses redovisats i årsredovisningen ska ligga till grund för beskattningen. SRN uttalade att i *inkomstskattehänseende* ska

84. När det gäller säkringsredovisning är normgivningen nu delvis annorlunda varför BFN:s uttalande i vissa delar kan vara inaktuellt.

85. Norberg och Thorell 2010, s. 256 f.

86. En snarlik skrivning finns i RÅ 2003 ref. 70. HFD skriver att det ... »saknas anledning att anlägga ett annat synsätt vid beskattningen», se vidare avsnitt 5.4.2.4.

87. I målet såldes aktier som vid förvärvet hade valutasäkrats genom ett lån i utländsk valuta på samma belopp. Aktierna såldes till samma pris i den utländska valutan som de förvärvats för. Vid försäljningen upplöstes säkringen genom att lånet återbetalades. Valutakursen var lägre vid avyttringen än förvärvet av aktierna vilket ledde till en förlust på aktierna. Amorteringen av lånet ledde till en motsvarande vinst. I bokföringen behandlades aktieförsäljning och upplösning av valutasäkring som en enda transaktion, dvs. vint och förlust kvittades.

vid avyttring av kapitaltillgångar beräkning av vinst eller förlust ske enligt de regler i IL som gäller för kapitalvinst och kapitalförlust med bortseende från vad som gäller i bokföringen. Nämnden anser att det saknar betydelse att lånet är en säkringspost. När det slutliga resultatet bestäms ska vinst respektive förlust beräknas för respektive post. I detta fall sker beskattningen som om det är fråga om två transaktioner. HFD gjorde samma bedömning som nämnden och fastställde förhandsbeskedet.⁸⁸ Även i detta mål gjordes en självständig skatterättslig bedömning av en viss transaktion. Noterbart är att hur beräkningen av valutaväxlingen gjordes i 1991 års mål och hur vinstberäkningen av aktieförsäljningen gjordes i 2007 års mål bygger på samma synsätt.

Utgångarna i de båda målen är således inte motstridiga. Genom att det är en skatterättslig bedömning kommer resultatet i 2007 års notismål att skilja sig mot resultatet i bokföringen. Det föreligger inte ens ett praktiskt samband. Sammantaget är den skatterättsliga vinst- och förlustberäkningen av valutakursförändringar en särskild skatterättslig frågeställning som kan inte behövas omfattas av det praktiska sambandet.

Vidare gäller inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet att inte enbart konstaterade vinster och definitiva förluster utan även kursförändringar påverkar resultatet. Av valutaregeln i 14 kap. 8 § IL⁸⁹ framgår att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.⁹⁰ Denna värderingsregel gäller balansposter som finns vid årets utgång och såväl kapitaltillgångar som andra tillgångar omfattas av regleringen. Även bankmedel som hör till näringsverksamheten faller in under bestämmelsen.⁹¹ Tillämpningen medför att valutakursförändringar påverkar det skatterättsliga resultatet.

En intressant fråga är om själva valutaderivatet, såsom terminsavtal, också ska omfattas av valutaregeln.⁹² Detta är betydelsefullt eftersom värderingsregeln medför att orealiserade värdeförändringar påverkar det skattemässiga resultatet.⁹³ SKV, som inte anser frågan självklar, uttalar att valutaderivat inte torde utgöra sådana fordringar eller skulder i utländsk valuta som omfattas av bestämmelsen.⁹⁴ SamRoB delar denna bedömning.⁹⁵ Någon motivering lämnas inte av någondera.

88. Reglerna har nu ändrats och vinst från aktieförsäljning är inte skattepliktig och förlusten inte avdragsgill medan det motsatta alltjämt gäller för resultatet av valutasäkringsåtgärden.

89. Regeln infördes i anslutning till 1990 års skattereform och har ändrats vid olika tillfällen. En större ändring gjordes år 1999, prop. 1998/99:28, i samband med att redovisningsnormgivningen förändrades. Vidare ändrades bestämmelsen i samband med att de särskilda bestämmelserna om värdering av lager av finansiella instrument infördes, prop. 2003/04:28.

90. Detta gäller inte sådana lager av finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § IL ska tas upp till det verkliga värdet.

91. Prop. 1990/91:54 s. 303 och SOU 2008:80 del 2 s. 393.

92. Som framgår nedan kan derivat ingå i bestämmelsens tillämpningsområde om de är säkringsinstrument.

93. Som framgått tidigare beskattas vinst och förlust avseende terminer normalt enligt reglerna för kapitalvinst och kapitalförlust.

94. Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, s. 633 ff.

95. SOU 2008:80 del 2 s. 393.

Ett terminsavtals värde varierar över tiden och vid varje värderingstidpunkt kan detta vara positivt eller negativt, dvs. klassificeras som fordran eller skuld. Detta talar för att vid årets utgång ska själva terminsavtalet hänförligt till valuta värderas med stöd av valutaregeln. Samtidigt måste beaktas att begreppen fordran, skuld och avsättning inte definieras i IL. Utländsk fordringsrätt är enligt 14 kap. 8 § IL definierad som en fordran i utländsk valuta. Bestämmelserna om utländska fordringsrätter *ska tillämpas på* terminer vars underliggande tillgång kan hänföras till utländsk valuta eller fordran i utländsk valuta. Sett till de olika bestämmelsernas ordalydelse kan med fog hävdas att terminsavtalet inte är en fordringsrätt ur ILs synvinkel, utan att det endast är bestämmelserna om utländska fordringsrätter som ska tillämpas.⁹⁶ Med detta resonemang anses inte terminsavtalet som sådant utgöra en sådan fordran som avses i valutaregeln. Systematiken i IL talar å andra sidan för att terminsavtal som hänförs till utländsk valuta m.m. alltid ska betraktas som en utländsk fordringsrätt. Detta får till följd att ifrågavarande terminsavtal alltid omfattas av säkringsbestämmelsen. Rättsfrågan måste betecknas som osäkert.

Så långt kan jag sammantaget konstatera att när det gäller frågan om själva terminsavtalet omfattas av valutaregeln måste rättsläget betecknas som svårbedömt och i denna del ges inte någon vägledning för att besvara avgränsningsfrågan. De inkonsekvenser som gäller ur ekonomisk synvinkel för enskilda näringsidkares avgränsning kan på det sätt som framkommer i RÅ 2007 not. 28 uppkomma även för juridiska personer⁹⁷. Utgångspunkten i inkomstslaget näringsverksamhet är att den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen av kursförändringar ska överensstämma. Valutaregeln är dock en särskild skatteregel som ska tillämpas oavsett hur posten i utländsk valuta har bokförts. Regeln har dock utformats för att det i praktiken inte ska uppstå någon skillnad mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. För att värderingen ska bli densamma måste bl.a. begreppet säkring ha samma innebörd inom de båda områdena.⁹⁸

14 kap. 8 § IL innehåller även en säkringsregel.⁹⁹ Finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en fordran, skuld eller avsättning som ingår i näringsverksamheten, ska den säkrade posten tas

96. I RÅ 2006 ref. 70 uttalade HFD att valutaterminer inte ska jämföras med fordringar och skulder vid beräkning av underlag för avkastningsskatt, se avsnitt 7.3.5. Noterbart är att termer och uttryck enligt AvPL har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL.

97. Se vidare avsnitt 7.3.2.

98. Intressant i detta sammanhang är hur HFD resonerade i målet om det utvidgade reparationsavdraget, RÅ 2000 ref. 26. Domstolen ansåg att på grund av uttalanden i förarbetena omfattas frågan av det rättsliga sambandet. Valutaregeln har tillkommit för att det ska uppstå överensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. Syftet med bestämmelsen och systematiken är således densamma, se vidare avsnitt 5.3.2 angående nämnda avgörande.

99. Bestämmelsen rymmer ett antal tolkningsproblem. Exempelvis är det inte klarlagt vilken typ av tillgångar som kan utgöra säkringsinstrument. Inte heller hur de nya bestämmelserna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde är klarlagda. Detta är dock frågor som inte primärt omfattas av denna avhandling utan får diskuteras i annat sammanhang.

upp till det värde som motiveras av valutasäkringen. Som villkor gäller att samma värde används i bokföringen och att värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed. Villkoren ger uttryck för en formell koppling, motsvarande vad som i vissa fall gäller för exempelvis avsättning till periodiseringsfond.¹⁰⁰ Säkringsregeln tar endast sikte på värdering av poster som är utestående över bokslutet. Däremot reglerar bestämmelsen inte beskattningen i övrigt av de två posterna, dvs. framför allt hur och när beskattning av vinst och förlust vid avyttring ska ske. Detta följer av andra regler.¹⁰¹ Har en utländsk fordringsrätt på grund av valutaregeln värderats till ett annat värde än anskaffningsutgiften ska enligt 48 kap. 17 § IL omkostnadsbeloppet ökas respektive minskas i motsvarande mån för att förhindra att samma belopp beskattas eller dras av två gånger. Bestämmelsen gäller enbart avyttring av fordringar som klassificeras som kapitaltillgångar. Någon motsvarande reglering finns inte för övriga tillgångar, skulder eller avsättningar.

När en fordran som inte är kapitaltillgång, exempelvis kundfordringar, omvärderas ska enligt 14 kap. 3 § IL tillgångens skattemässiga värde ändras i motsvarande mån. Efter omvärdering har tillgångens skattemässiga värde¹⁰² förändrats och påverkat det skattemässiga resultatet i motsvarande mån.¹⁰³ Regleringen har i första hand tillkommit för att klargöra att oriktiga balansposter kan korrigeras vid den löpande taxeringen utan hinder av att felet är hänförligt till ett tidigare beskattningsår.¹⁰⁴ I detta fall har inget fel uppstått utan är en följd av en tillämpning av särskilda skatteregler. Ordalydelsen ger dock klart utrymme för att hantera den nu beskrivna situationen, dvs. att ett års utgående skattemässiga värde blir ingående värde kommande år.

För skulder och avsättningar finns inga särskilda bestämmelser för att beräkna det skattemässiga värdet. I många fall följer den skattemässiga värderingen den i bokföringen.¹⁰⁵ Då kommer resultatet av den totala valutakursförändringen att påverka det skattemässiga resultatet inom ramen för det rättsliga sambandet. En värdering enligt valutaregeln behöver inte följa värderingen i bokföringen. Frågan är vilka skattemässiga effekter som slutligen uppstår om valutakursförändringarna hanteras på olika sätt i bokföringen och skatterättsligt. Först kan konstateras att när skulden slutligen amorteras blir den sammanlagda vinsten eller förlusten densamma inom

100. Se 30 kap. 3 § IL.

101. Se särskilt redogörelsen ovan för RÅ 2007 not. 28.

102. Se vidare 2 kap. 31 § IL.

103. Det skattemässiga värdet vid ett års utgång förs över till nästföljande beskattningsår som ingående balans. I 14 kap. 3 § IL anges att värdet av ingående balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

104. Se prop. 1973:119 s. 16–18, prop. 1980/81:68 del A s. 180–185 och SKV:s skrivelse Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL.

105. Framtida utgifter är sådan poster som allmänt sett omfattas av det materiella sambandet, Brockert och Nilsson 2009, s. 224 ff. Det senaste målet som behandlar detta är HFD:s domar den 26 januari 2011, mål nr 4044-09 och 4034-09, angående upplösning av negativ goodwill. Upplösningen i bokföringen ansågs utgöra en skattepliktig intäkt och beskattningstidpunkten bestämdes med stöd av 14 kap. 2 § IL, se vidare avsnitt 3.3.3.2.

ramen för de bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningarna. Resultatet för respektive år kan dock skilja sig åt.¹⁰⁶ Även om det är en post som vid amorteringstillfället omfattas av det rättsliga sambandet kommer som angavs tidigare inte beräkningen av vinstens eller förlustens storlek att omfattas av sambandet.

För den enskilde näringsidkaren är valutaregeln tillämplig på alla fordringar, skulder m.m. som räknas till dennes näringsverksamhet.¹⁰⁷ Tillämpningen bygger på att posten i utländska valuta enligt den specifika avgränsningsregeln anses tillhöra näringsverksamheten.¹⁰⁸ Detta väcker frågan hur långt valutaregeln sträcker sig. I de ursprungliga förarbetena till bestämmelsen anges att den tar sikte på all inkomst av näringsverksamhet och ska därför tillämpas även för skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga, exempelvis vid uthyrning av privatbostad. Uttalandet tar sikte på både valuta- och säkringsreglerna.¹⁰⁹ Det är svårt att avgöra vad som egentligen avses med förarbetsuttalandet. Varken när regeln ursprungligen infördes eller idag ingår en privatbostadsfastighet i näringsverksamheten.¹¹⁰ Fordringar och skulder hänförliga till en sådan fastighet ingår normalt inte i näringsverksamheten. Förhållandet kan vara annorlunda om privatbostadsfastigheten används i näringsverksamheten. Valutaregeln är placerad i ett kapitel som enbart handlar om inkomstslaget näringsverksamhet. Därför är det enligt min uppfattning närmast en självklarhet att regeln endast tar sikte på värdering av sådana poster som räknas till näringsverksamheten. Sedan är det en annan sak att den omfattar även kapitaltillgångar.

Finns exempelvis ett terminskontrakt för en post ska denna, enligt valutaregeln, tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen. En intressant fråga är om även säkringsposten måste räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren för att denna del av bestämmelsen ska bli tillämplig. Enligt RÅ 2010 not. 107 är det klarlagt att ett terminsavtal inte får räknas som tillgång i näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Detta gäller oberoende av om den underliggande tillgången ur principiell synvinkel kan räknas till näringsverksamheten. Det saknar också betydelse för avgränsningen att den säkrade posten räknas som tillgång eller skuld i näringsverksamheten. Systematiken i IL och RÅ 2010 not. 107 innebär enligt min uppfattning att säkringsdelen i 14 kap. 8 § IL inte är tillämplig för enskilda näringsidkare. För enskilda näringsidkare kan en omvärdering av posten i näringsverksamheten aktualiseras med stöd av valutaregeln

106. Antag att det är 1 uppstår en skuld om 100 000 euro mot en kurs på 10 kr, dvs. 1 000 000 kr. Vid årets utgång har kursen stärkts till 9 kr. Skulden omvärderas inte i bokföringen men väl i deklarationen enligt valutaregeln. År 2 amorteras hela skulden mot en kurs på 11 kr. Således återbetalas 1 100 000 kr. I bokföringen dras av förlusten på 100 000 kr. Skattemässigt uppstår vid amorteringen en förlust på 200 000 kr. Sammanlagt skattemässigt resultat blir en förlust på (100 000–200 000=) 100 000 kr.

107. I RÅ 2000 not. 160 fastslogs att för enskilda näringsidkare är valutaregeln tillämplig vid värdering av fordringar och skulder som räknas till näringsverksamheten.

108. Se vidare nedan beträffande säkringsregeln och avgränsningsproblematiken.

109. Prop. 1990/91:54 s. 303.

110. 13 kap. 1 § jämförd med 2 kap. 14 § IL.

trots att posten är säkrad. Således kan det uppstå ett dubbelfel, dels ska valutakursförändringen och resultatet av terminsavtalet beskattas i olika inkomstslag, dels kan beskattningen av de båda posterna ske olika år.

Beskattningen av valutaterminer sker enligt samma principer som andra terminer. Den underliggande egendomen, i detta fall utländsk valuta eller fordran i utländsk valuta, styr enligt vilka beskattningsregler vinst- eller förlustberäkning ska göras. I avgränsningsregeln talas endast om fordringsrätter. Här torde inbegripas både svenska och utländska fordringsrätter. Detta leder till att övervägande skäl talar för att ränteterminer och valuta-terminer ur avgränsningssynvinkel ska behandlas på motsvarande sätt.

Sammanfattningsvis kan konstateras att om den skatterättsliga avgränsningen av valutaterminer istället görs utifrån perspektivet att den underliggande tillgången ska styra beskattningen blir bedömning och diskussion i huvudsak densamma som gäller för ränteterminer.¹¹¹

7.4 Avgränsning i bokföringen

Inte sällan är det problematiskt att avgöra hur finansiella instrument av skilda slag ska bokföras och framför allt hur de olika instrumenten ska klassificeras. Detta beror i stora delar på frågans komplexitet. Någon särskild definition av begreppet finansiellt instrument finns inte i varken BFL eller ÅRL utan det har överlämnats åt den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet att fylla begreppet med innehåll.¹¹² BFN har inte själv gjort några uttalanden om finansiella instrument. I RR 27 behandlas hur finansiella instrument ska klassificeras och värderas. Denna normgivning bygger i allt väsentligt på internationell normgivning.¹¹³

I punkt 6 RR 27 definieras finansiella instrument utifrån om ett avtal, vilket inte behöver vara skriftligt, ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och skuld eller egetkapitalinstrument i ett annat företag.¹¹⁴ Avtal avseende rå- och stapelvaror ska undantas i vissa fall, exempelvis terminsavtal som enbart regleras genom leverans av icke-finansiella tillgångar.¹¹⁵ Någon närmare definition av derivat finns inte i rekommendationen.¹¹⁶ I bokföringen är utgångspunkten avtalets ekonomiska innebörd snarare än dess

111. Se vidare avsnitt 7.3.5.

112. Prop. 2002/03:121 s. 44.

113. RR:s rekommendation överensstämmer i allt väsentligt med IAS 32 med samma namn. Avvikelse har gjorts endast på de punkter där ÅRL utgör en begränsning. Vidare har IASB utfärdat redovisningsstandarden IAS 39.

114. Med finansiell tillgång avses bl.a. kontanter, rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från annat företag och med finansiell skuld avses en avtalsenlig skyldighet att bl.a. erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till annat företag, punkt 5 RR 27.

115. Det är främst sådana avtal som förväntas bli reglerade genom leverans av varor, punkterna 5 och 14 RR 27.

116. Enligt IAS 39 föreligger ett derivatinstrument om dels värdet på instrumentet är beroende av värdet på en underliggande tillgång, dels att det vid avtalets ingång krävs ingen eller endast begränsad nettoinvestering och dels regleringen av avtalet sker vid en framtida tidpunkt.

juridiska.¹¹⁷ Härigenom kan avvikelser förekomma mellan klassificeringen i den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen.¹¹⁸

Särskilt för mindre företag och i synnerhet för den enskilde näringsidkaren är den kompletterande normgivningen i princip obefintlig när det gäller redovisning av terminer och andra derivat.¹¹⁹ Avgränsningsfrågan får avgöras med ledning av sedvanlig tolkning av lagarna och den kompletterande normgivningen. Utgångspunkten är i detta fall BFN R11.

Vid ingåendet av terminsavtal utgår ofta inte någon premie vilket innebär att terminsavtalets anskaffningsutgift är noll kronor. Utifrån de redovisningsprinciper om anskaffningsvärdemetoden som tillämpas i mindre företag kommer det inte att finnas någon post att registrera vid tecknandet av terminsavtalet, så kallade off-balance-poster.¹²⁰ Detta gäller även när terminsavtalet är ett säkringsinstrument. Enligt de grundläggande principerna i ÅRL ska balansräkningens poster och i förekommande fall delposter redovisas var för sig. Någon nettoredovisning är inte möjlig. I praktiken kommer vid säkringsredovisning den säkrade posten att tas upp till säkrat värde. Om exempelvis en skuld i utländsk valuta är säkrad till kursen 10 kommer skulden att tas upp till detta värde oberoende av om valutans värde gått upp eller ned. Kvittningen innebär att realiserade värdeförändringar, var för sig, får resultateffekt men sammantaget är det ett nollsummespel.

Det är först när avtalet fullföljs som transaktionen påverkar resultat- och balansräkning. Enligt BFN R11 ska alla tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten tas med i bokföringen. Någon närmare vägledning om enligt vilka grunder avgränsningen ska göras finns inte i rekommendationen. I det fall en enskild näringsidkare genom terminsavtal har prissäkrat en viss framtida transaktion eller annan post som räknas till näringsverksamheten kan bedömningen inte bli annan än att även terminsavtalet ska hänföras till näringsverksamheten. Det finns ett omedelbart samband mellan säkringsinstrument och säkrad post.

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut är normgivningen delvis annorlunda. Något direkt stöd för ett ställningstagande ges inte i K1-reglerna utan vägledning får sökas i de principer som dessa regler uttryck för. Härvid är skattereglernas utformning av stor vikt. Detta torde särskilt gälla redovisning av värdepapper eftersom sådana ska bokföras som tillgångar i företaget om de ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. Här knyter avgränsningen i bokföringen direkt an till den skatterättsliga avgränsningen, ett omvänt samband råder.¹²¹

Ett värdepapper motsvarar en tillgång för ett företag och en skuld för ett annat företag. Inte heller i det senare fallet ger K1-reglerna någon ledning

117. Enligt RR27 är det önskvärt i de fall klassificering av finansiella instrument avviker från dess legala form att företaget beskriver karaktären på instrumentet i en tilläggsupplysning.

118. Se Axel Hilling 2007, s. 176. ff.

119. I K2-reglerna finns särskilda regler beträffande valutasäkring, se diskussion av Axel Hilling 2010 s. 140 ff.

120. Artsberg, s. 293.

121. Se punkterna 3.7–3.8 BFNAR 2006:1.

utan vägledning får sökas i de principer som dessa regler ger uttryck för. Någon uttalad knytning till skattelagstiftningen finns inte. Allmänt gäller att har skulden uppstått i företaget och har det lånade beloppet använts för löpande utgifter eller för investering i tillgångar ska skulden bokföras i företaget.¹²² Används ett värdepapper för att säkra en post som är bokförd eller ska bokföras i företaget kan med fog hävdas att skulden har uppstått i företaget och ska därmed bokföras.

Således för de enskilda näringsidkare som tillämpar K1-reglerna är normgivningstekniken olika beroende på om värdepappret är en fordran eller skuld. Detta är naturligtvis olyckligt. En bidragande orsak till denna lösning kan vara utformningen av skatterättslig rättspraxis. I RÅ 2004 not. 186 uttalade HFD att den skatterättsliga skuldredovisningen styrs av bokföringen.¹²³ Därför krävs särskilda normer inom bokföringen. Som framgår av detta kapitel gäller det motsatta för värdepapper som är av tillgångs-karaktär.

7.5 Sammanfattande bedömning – terminer

Man kan konstatera att de skatterättsliga problemen med terminsavtal växt även för småföretag. Samtidigt är reglerna i många avseenden skrivna utifrån att terminsavtal innehåller i spekulations syfte. Ett företag som säkrar olika poster i sin näringsverksamhet gör det i motsatt syfte, framför allt för att minimera risker. Ur både ekonomisk och principiell synvinkel ska terminsavtal som ingår för att säkra poster i verksamheten räknas till näringsverksamheten.

När det gäller den inkomstskatterättsliga hanteringen av terminer kan konstateras att reglerna kring detta är i sig komplicerade och svårtillgängliga. Även lagstiftaren har i förarbetena gett uttryck för detta. Härigenom blir analysen extra svår. Vad först gäller vilken betydelse bokföringen har för avgränsningen kan den sammanfattas i följande tabell.¹²⁴

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Råvarutermi		X	⊗	
Räntetermin		X	⊗	
Valutatermi		X	⊗	

122. Se punkterna 3.13–3.15 BFNAR 2006:1.

123. Se vidare kapitel 8 om avgränsningen av skulder.

124. ⊗ Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna.

Genom RÅ 2010 not. 107 tydliggörs att avgränsningsfrågan görs utifrån en renodlad skatterättslig bedömning. Den skatte- och redovisningsrättsliga synen på terminsavtal synes skilja sig åt, både när det gäller definitionsfrågor och avgränsningsfrågor. Ett annat problem är att det i princip saknas svensk kompletterande normgivning om hur säkringsposter ska redovisas. De enskilda näringsidkarna är i dagsläget hänvisade i princip uteslutande till IAS, vilket för mindre företag är ett stort problem eftersom regelverket är både omfattande och komplicerat.

Detta gör det svårt att låta bokföringen styra eller påverka den skatterättsliga avgränsningen. Som skatterättslig rättspraxis utvecklats finns inte ens ett praktiskt samband för enskilda näringsidkare som tillämpar allmänna regler. En tillämpning av K1-reglerna ger dock ett praktiskt samband genom att bokföringen följer den skatterättsliga avgränsningen. Det bör framhållas att detta är bräckligt i de fall terminsavtalet är en föpliktelse.

När det gäller avgränsningsfrågan har rättsläget som nämnts klarnat genom RÅ 2010 not. 107. Inga terminsavtal som är lämpade för allmän omsättning ska räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Viktigt i detta sammanhang är att bedömningen görs utifrån själva terminsavtalet och dess status som värdepapper. Beskattningen av resultatet av terminen sker emellertid utifrån vilket slag den underliggande tillgången är. Som jag visat skulle avgränsningsfrågan fått ett delvis annat svar om den underliggande tillgången istället fått styra avgränsningen. Terminsavtalet kan vid olika tidpunkter vara antingen en tillgång eller förpliktelse. Inte heller detta synes ha någon betydelse för avgränsningen. Genom ett perspektivskifte skulle vissa terminsavtal räknas som tillgång i näringsverksamheten med andra inte skulle detta. Även en sådan systematik skulle bli komplicerad.

Sammanfattningsvis kan konstateras att rättsläget numera är klart men ur både ekonomisk och principiell synvinkel har avgränsningsfrågan fått ett inte önskvärt svar. Materiellt bör således avgränsningsregeln ändras så att den enskilde näringsidkaren kan räkna terminsavtal till näringsverksamheten. Härvid är det inte tillräckligt med ett perspektivskifte eftersom avgränsningen inte blir konsekvent. Ränte- och valutaterminer skulle även om den underliggande tillgången får styra i vissa fall räknas till privatsfären. En diskussion de lege ferenda förs i avsnitt 9.6.

8 Skuldredovisning

8.1 Inledning

Det hävdas emellanåt att värderingen i bokföringen av skulder är oproblematiske.¹ Däremot finns det flera intressanta avgränsningsproblem vad gäller skulder, i synnerhet för enskilda näringsidkare. Det gäller i första hand vilka skulder som ska räknas till näringsverksamheten.

Problemet är inte nytt utan har funnits åtminstone sedan KL infördes. Redan då infördes en särskild skuldallokeringsregel. För att öka förståelsen för problematiken redogörs i nästa avsnitt för regelsystemets historiska bakgrund. Ett viktigt skäl bakom avgränsningsproblemet för skulder är att skatteuttaget är olika i inkomstlagen näringsverksamhet respektive kapital och att reglerna har utformats utifrån detta. I det följande avsnittet redogör jag för de ekonomiska effekterna såväl historiskt som enligt nuvarande regler av skuldredovisningen. Härigenom ökar förståelsen för såväl strukturen i lagstiftningen som företagarnas agerande. Lagstiftarens utgångspunkt är härvidlag att det för den enskilde näringsidkaren är mest fördelaktigt att räkna skuld och ränteutgifter till näringsverksamheten.

Tyngdpunkten ligger på de därpå följande avsnitten om själva avgränsningsproblematiken. Jag diskuterar först hur skulden ska hanteras vid dess uppkomst och därefter möjligheten att ändra redovisning av skulden mellan näringsverksamhets- och privatsfären.

8.2 Historisk bakgrund

Reglerna om avdrag för ränteutgifter har i princip varit oförändrade sedan KL infördes. Före 1990 års skattereform medgavs från inkomst av rörelse avdrag för bl.a. »ränta på lånat kapital som nedlagts i rörelsen».² Samtidigt medgavs vid beräkning av inkomst av kapital avdrag för all gäldränta, som inte kunde dras av från intäkterna av andra förvärvskällor. Detta medförde att avdrag för räntekostnader alltid medgavs i något inkomstslag oberoende av om fråga var om kostnad för intäkternas förvärvande eller inte.

Utgångspunkten var att skulden skulle hänföras dit den nedlagts.³ I många fall var det svårt att göra denna bedömning och avgränsning. Förhållandena kan dessutom i det enskilda fallet ha ändrats efter skuldens

1. Thorell 1984, s. 164 ff.

2. Motsvarande gäldde för inkomst av jordbruksfastighet respektive inkomst av annan fastighet.

3. Se bl.a. Sandström 1951, s. 247 ff.

uppkomst. Den enskilde näringsidkaren kan ha lånat och investerat medlen privat och en tid därefter realiserat tillgången och skjutit till pengarna för investering i näringsverksamheten. Efterhand som företaget går med vinst gör näringsidkaren stora uttag. Om likvida tillgångar saknas är ett alternativ att denne nyttjar exempelvis checkräkningskrediten. Den utnyttjade krediten kan ses både som ett nytt lån för privatsfären och som en återbetalning av det tidigare gjorda kapitaltillskottet. På grund av bl.a. denna problematik skapades en särskild fördelningsregel vars syfte var att fördela skulderna mellan olika förvärvskällor. Fördelningsregeln tillkom på förslag av 1924 års skatteberedning och hade stor betydelse för den kommunala beskattningen.⁴ I sitt betänkande framhöll skatteberedningen att regeln behövdes för de fall där det visar sig omöjligt att avgöra huruvida en ränta rent objektivt är att hänföra till den ena eller andra förvärvskällan.⁵ Regelen tillämpades först om det faktiskt inte gick att utreda till vilken förvärvskälla en skuld var hänförlig.⁶

Utredningen skulle visa om det lånade kapitalet kunde anses ha använts i eller disponerats för en viss förvärvskälla. I detta sammanhang var det av underordnad betydelse att tillgångar tillhörande den ena eller andra förvärvskällan hade lämnats som säkerhet för lånet.⁷ Intressant är att i det fall den skatteskyldige var bokföringsskyldig var utgångspunkten att skulden skulle fördelas i förhållande till det bokförda värdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna.⁸ Var den skattskyldige inte bokföringsskyldig utgick man från tillgångens marknadsvärde, med undantag för fastigheter där taxeringsvärdet utgjorde fördelningsgrund.⁹ Bestämmelsen var i praktiken mycket svår att tillämpa. Det ansågs nämligen, för såväl den skattskyldige själv som SKV, svårt att avgöra om skulderna skulle hänföras till näringsverksamhets- eller privatsfären. I många fall blev resultatet godtyckligt.¹⁰

Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelserna om avdrag för kostnader i inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse samman.¹¹ Efter reformen föreskrevs särskilt att till kostnad i näringsverksamhet skulle hänföras räntor på lån för anskaffande av inventarier m.m., näringsfastighet och andel i kooperativ förening under förutsättning att innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. I förarbetena ges inte uttryck för att någon ändring i sak var avsedd.¹² Man kan dock konstatera att semantiskt kom för den enskilde näringsidkaren rätten att inskränkas.

4. Prop. 1927:102 s. 423 f.

5. SOU 1926:18, s. 57 ff.

6. Se bl.a. RÅ 1981 1:66.

7. Prop. 1927:102 s. 423 och Sandström 1951, s. 250.

8. För aktiebolagens vidkommande ingick hela verksamheten i den bokföringspliktiga delen. För enskilda näringsidkare har förhållandena ändrats över tiden. Enligt GBL skulle enskilda näringsidkare till årsbokslutet foga en sammanställning över sina privata tillgångar. Denna skyldighet är numera borttagen.

9. Punkt 1–4 av anvisningarna till 44 § KL.

10. Prop. 1993/94:50 s. 229 och prop. 1989/90:110 del 1 s. 583 ff.

11. Punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL.

12. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 665.

Samtidigt infördes dels den s.k. K-surven, dels särskilda bestämmelser om negativ räntefördelning. Ett av skälen till införandet av K-surven var att utjämna skillnaden i skatteuttag på kapitalinkomster och utgifter mellan inkomstslaget näringsverksamhet och kapital. Utan K-surven skulle enskilda näringsidkare sträva efter att redovisa ränteutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. En överflyttning av ränteutgifter och därmed sammanhängande skulder från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet var till nackdel för den skattskyldige genom en lägre surv. För flertalet enskilda näringsidkare balanserades denna negativa effekt av fördelen att ränteutgifterna gav en större sammanlagd skattelättnad i inkomstslaget näringsverksamhet. En sådan balanserande effekt uppstod emellertid inte i det fall survunderlaget var negativt.

Flera remissinstanser ansåg att skuldredovisningen i första hand var ett kontrollproblem som kunde stävjas i taxeringsarbetet. Departementschefen ansåg dock att det både praktiskt och teoretiskt var mycket svårt att bestämma och upprätthålla en viss fördelning av lånen mellan näringsverksamhets- och privatsfären. Pengar är svåra att öronmärka och en koppling mellan skuld och tillgång försvinner och ändras. Vidare gör näringsidkaren uttag och insättningar av olika slag. Mot bakgrund av detta och då ett negativt survunderlag inte balanserade, som man angav, felaktig redovisning av skulder infördes reglerna om negativ räntefördelning.¹³ Systemet bidrog till att skapa neutralitet mellan olika finansieringsalternativ. Oberoende av om den enskilde näringsidkaren hänförde skulden till näringsverksamhets- eller privatsfären blev skatteuttaget i princip detsamma. Trots att systemet med negativ räntefördelning infördes behölls 44 § KL under en övergångsperiod. Den försvann först i samband med att reglerna om positiv räntefördelning infördes.¹⁴ 1994 års företagsskattereform innebar ingen ändring i KL och SIL av reglerna om ränteavdrag. Reglerna om räntefördelning innebar för många näringsidkare att de skattemässiga förutsättningarna ändrades väsentligt.¹⁵

Genom att regleringen ändrats under årens lopp är det intressant, framför allt beroende på om en enskild näringsidkare har möjlighet att räntefördela eller inte, att även se hur detta påverkar näringsidkaren ekonomiskt sett. Ändrad lagstiftning kan medföra nya beteenden hos de skattskyldiga. Därför bör en kort redogörelse lämnas av de ekonomiska effekterna av skuldredovisningen.

13. Punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL och prop. 1989/90:110 del 1 s. 583 ff.

14. Skälet till att bestämmelsen togs bort var att den ansågs behäftad med sådana svagheter att en långsiktig lösning inte kunde baseras på bestämmelsen, prop. 1993/94:50 s. 229.

15. Se vidare avsnitt 2.2.2 om hur systematiken i regleringen har ändrats genom införandet av IL från ett resultaträknings- till balansräkningsperspektiv.

8.3 Ekonomiska effekter av skuldredovisning

Historiskt har inkomst av näringsverksamhet nominellt sett beskattats hårdare än inkomst av kapital och därmed har det funnits incitament för den enskilde näringsidkaren att hänföra ränteavdragen dit avdragseffekten varit mest fördelaktigt.¹⁶ Som framgår i förra avsnittet har lagstiftaren genom årens lopp skapat regelverk för att förhindra den enskilde näringsidkaren från att göra avdrag för privata ränteutgifter i näringsverksamheten. Reglerna om negativ räntefördelning finns alltså kvar samtidigt som 13 kap. 8 § IL har införts. Innan jag diskuterar dagens reglering åskådliggör jag i ett exempel de ekonomiska effekterna av näringsidkarens skuldredovisning.¹⁷

Den enskilde näringsidkaren har ett kapitalunderlag för räntefördelning på 500 000 kr, exklusive en skuld på 100 000 kr som löper med en ränta på 6 procent. Resultatet i näringsverksamheten, exklusive ränteutgiften, antas vara 200 000 kr. Följande resultat och skatteuttag blir fallet beroende på om skuld och ränta redovisas i näringsverksamhets- eller privatsfärer.¹⁸

	Resultat i näringsverksamheten	Resultat i inkomstslaget kapital	Avgifts- och skatteuttag
T.o.m. -91 Skuld i nv	194 000	0	90 800
T.o.m. -91 Skuld privat	200 000	- 6 000	91 800
Fr.o.m. -95 Skuld i nv	154 000	40 000	84 100
Fr.o.m. -95 Skuld privat	150 000	44 000	83 401

Man kan konstatera att innan reglerna om räntefördelning infördes var skatteuttaget lägre om ränteutgifterna räknades till näringsverksamheten.¹⁹ Genom införandet av reglerna om räntefördelning gäller normalt det omvända förhållandet, skatteuttaget minskar om skulden och ränteutgiften inte räknas till näringsverksamheten.²⁰ Detta bör leda till att den enskilde näringsidkaren

16. Se vidare avsnitt 2.2.2 om hur den enskilde näringsidkaren beskattats historisk och hur situationen ser ut idag.

17. I exemplet utgår jag från en kommunalskattesats på 31 procent, ett uttag av egenavgifter med 28,97 procent och en statslåneränta på 5 procent.

18. Beräkningarna är förenklade och jag bortser från grundavdrag, jobbskatteavdrag m.m. Härigenom ökar jämförbarheten mellan åren.

19. Resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet ligger till grund för uttag av sociala avgifter vilket inte är fallet i inkomstslaget kapital.

20. Detta förutsätter att schablonräntan inom räntefördelningssystemet överstiger gäldräntan.

numera strävar efter att redovisa sina skulder privat.²¹ Det finns åtminstone två situationer då detta inte stämmer. För det första om utgiftsräntorna är så pass omfattande att de leder till underskott i inkomstslaget kapital som överstiger 100 000 kr. Då medges enligt 67 kap. 10 § IL skattereduktion endast med 21 procent av överskjutande del av underskottet.

Den andra situationen är vid negativ räntefördelning. Om låneräntan är högre än statslåneräntan plus en procentenhet kommer avdraget i näringsverksamheten att bli större än vad den negativa räntefördelningen kan korrigera. Den senare problematiken ligger inom ramen för den schablonmässigt bestämda räntesatsen för negativ räntefördelning.

Det kan konstateras att idag finns beroende på marknadsränta och fördelningsräntan inom ramen för räntefördelningen ur ekonomisk synvinkel i princip ingen anledning att redovisa skulder och gäldränta i näringsverksamheten. Detta faktum bör man ha med sig när avgränsningsproblematiken för skulder diskuteras.

8.4 Långfristiga (låne-)skulder

8.4.1 Inledning

Problematiken kring skattemässig redovisning av skulder innehåller flera intressanta dimensioner framför allt i ljuset av införandet av IL i förhållande till RÅ 2004 not. 186. Slutsatsen i detta mål blev att den skattemässiga skuldredovisningen skulle ske på grundval av den skattskyldiges bokföring om denna står i överensstämmelse med god redovisningssed. Således omfattades avgränsningsfrågan av det rättsliga sambandet och bokföringen ansågs styra i vilket inkomstslag ränteutgifter ska dras av. Målet avsåg ett beskattningsår före införandet av IL och beaktades inte vid utformningen av de nya bestämmelserna. En central frågeställning att diskutera i detta avsnitt är vilken betydelse har numera notismålet. Utgången i målet ligger i linje med min huvudtes att ju fler steg i min undersökningsmodell som omfattas av det rättsliga sambandet desto större är sannolikheten för att även den skatterättsliga avgränsningen, dvs. steg 2 i min undersökningsmodell, styrs av bokföringen. I detta fall ska såväl ränteutgift som värdeförändring på skulden tas upp som intäkt eller dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed.

I nästa avsnitt diskuterar jag hur den nuvarande regleringen i IL är uppbyggd och vilka bestämmelser som påverkar avgränsningen av skulder. Därefter kommer avsnittets kärnfråga, om bokföringen alltså styr den skatterättsliga skuldredovisningen.

21. Naturligtvis kan det finnas fall då detta förhållande stärks ytterligare, exempelvis om näringsidkaren redovisar underskott i näringsverksamheten.

8.4.2 Regleringen i IL

Genom införandet av IL har på motsvarande sätt som gäller för tillgångar införts en särskild avgränsningsregel för skulder, 13 kap. 8 § IL. En skuld måste ingå i näringsverksamheten för att ränteutgiften ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och samtidigt kommer skulden att minska kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

Bestämmelsen är emellertid uppbyggd på annat sätt än motsvarande bestämmelse för tillgångar, 13 kap. 7 § IL. I denna anges vilka tillgångar som ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten medan i 13 kap. 8 § IL anges att för »enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 7 § inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten». Tillgångar som inte räknas till näringsverksamheten enligt 7 § är delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL. Motsatsvis innebär detta att hänför sig skulden till sådan tillgång som räknas till näringsverksamheten ska skulden också räknas dit. Fastigheter ska för fysiska personer delas in i privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. En fastighet kan innehålla olika delar och då ska varje del klassificeras som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Enligt 13 kap. 1 § IL är det enbart näringsfastigheter som kan tillhöra näringsverksamheten. Intressant är att 13 kap. 8 § IL tar sikte endast på lös egendom. Det framgår inte hur skuldavgränsningen ska göras om skulden hänför sig till exempelvis privatbostadsfastigheter.

Inom ramen för inkomstslaget kapital regleras frågan delvis inom ramen för 41 kap. 7 § IL. Om en fastighet omklassificeras från näringsfastighet till privatbostadsfastighet ska ränteutgifter som avser fastigheten dras av i inkomstslaget kapital till den del utgifterna avser tid efter övergången. Har räntor som avser tid efter övergången betalats före övergången, behandlas de som om de betalats omedelbart efter övergången.²² Bestämmelsen tillkom genom 1990 års skattereform.²³ Avsikten är bl.a. att säkerställa att räntor inte dras av två gånger, först i näringsverksamheten och därefter i inkomstslaget kapital.²⁴ Lagrådet ansåg att en tillämpning av bestämmelsen förutsätter att näringsverksamheten upphört eftersom i annat fall kommer fordringar och skulder att återkomma som ingående poster. Regeringen höll inte med eftersom i det fall en fastighet omklassificeras ska »inte längre i skattehänseende hänsyn tas till balansposter som är hänförliga till fastigheten.»²⁵

Antag att beräkning av ränta görs för perioden oktober–april och att den

22. 41 kap. 7 § IL gäller även när en näringsbostadsrätt övergår till privatbostadsrätt. Bestämmelsen omfattar även ränteinkomster och hyresinkomster.

23. En bestämmelse som delvis motsvarar denna infördes år 1978 och tog sikte på övergången från s.k. konventionellt beskattad fastighet till s.k. schablonbeskattad fastighet.

24. Denna effekt kan uppkomma eftersom det är olika inkomstberäkningsmetoder i inkomstslaget näringsverksamhet (bokföringsmässiga grunder) och kapital (kontantmetoden).

25. Prop. 1989/90:110 del 1 s. 701.

ska betalas i efterskott. Vid årets utgång finns en ränteskuld i näringsverksamheten avseende oktober – december. Motsvarande belopp dras normalt av som kostnad i näringsverksamheten.²⁶ När skulden betalas i april sker en kvittning mellan betalningen avseende de tre månaderna och det skuldförda beloppet. Någon ytterligare resultatpåverkan sker inte. Om inte skulden vid betalningstidpunkten räknas till näringsverksamheten kommer inte räntebetalning att kunna kvittas mot den återförda skulden. Effekten i näringsverksamheten är att först uppstår en kostnad som därefter återförs som intäkt. Även om näringsverksamheten upphör på grund av omklassificering av fastigheten torde enligt min uppfattning skuldföring och återföring av densamma ske på samma gång, vid årets utgång. Det innebär i praktiken att skattemässigt medges avdrag för hela ränteutgiften i inkomstslaget kapital. Jag delar därför regeringens uppfattning att bestämmelsen är nödvändig. Även i det fall räntan betalas i förskott är bestämmelsen nödvändig. Den ränta som betalas innan omklassificeringen men avser tiden efter denna, i mitt exempel januari – april, skulle på grund av att kontantprincipen tillämpas i inkomstslaget kapital inte kunna dras av i det inkomstslaget.²⁷ Sannolikt skulle beloppet kunna dras av i inkomstslaget näringsverksamhet när den förskottsbetalda tillgångsposten återförs.

I 41 kap. 7 § IL regleras enbart övergången från näringsfastighet till privatbostadsfastighet och inte den motsatta riktningen. Den problemställningen får lösas med hjälp av allmänna principer för avgränsningen. Om man utgår från exemplet ovan att betalning av räntan för perioden oktober–april görs i efterskott kommer avdrag inte att bli aktuellt i inkomstslaget kapital om skulden vid betalningstillfället räknas till näringsverksamheten. Utifrån ett resonemang att skulden följer tillgången bör skulden redovisas i näringsverksamheten samtidigt som fastigheten omklassificeras. Härvid torde hela räntebeloppet som betalas i efterskott kunna dras av i näringsverksamheten vid betalningstillfället eftersom det inte finns någon skuldpost att kvitta betalningen mot.²⁸ Avdraget hamnar således i annat inkomstslag än vad fastigheten hänför sig till.

Noterbart är att 41 kap. 7 § IL reglerar endast hur räntan ska hanteras, inte hur skulden som sådan ska redovisas i exempelvis kapitalunderlaget för räntefördelning. Utifrån de tankar som framkommit i framför allt RÅ

26. Ränteutgifter är en post som omfattas av det rättsliga sambandet mellan bokföring och den skatterättsliga inkomstberäkningen. Inom ramen för K1-reglerna tillämpas emellertid kontantmetoden, punkt 7.11 BFNAR 2006:1.

27. Prop. 1999/2000 del 2 s. 487.

28. Synsättet tillämpades av HFD i RÅ 1995 ref. 11. Skillnaden är att i det fallet hade den skattskyldige underlåtit att redovisa fordran när den uppkom. Som jag ser det är det tveksamt om den särskilda bestämmelsen om rätt till avdrag för utgifter i näringsverksamheten som uppkommit före näringsverksamheten startat förhindrar avdragsrätten. Utgiften har inte dragits av tidigare och motsvarar inte en inkomst i verksamheten som inte ska tas upp. Förhållandet kan bli annorlunda om fastigheten varit uthyrd och inkomsten tagits upp som intäkt i inkomstslaget kapital.

1997 ref. 5 II och som SRN uttalade i RÅ 2004 not. 186²⁹, ska den löpande beskattningen och skatterättsliga avgränsningen av skulder och fordringar i kapitalunderlagen för räntefördelning följas åt. Även om HFD:s uttalande gjordes innan 13 kap. 7–8 §§ IL infördes talar systematiska skäl för att detta alltjämt är tillämpligt, framför allt med det balansräkningsperspektiv som finns i IL. Motsvaranden synsätt framgår av förarbetena till 13 kap. 8 § IL, där regeringen uttalar att om skulden inte räknas till näringsverksamheten ska utgiftsräntan inte dras av i näringsverksamheten och skulden ska inte minska kapitalunderlagen.³⁰

Innan jag kommer in på en diskussion om innebörden av 13 kap. 8 § IL bör ytterligare en situation nämnas, nämligen beskattning av ränteförmån. Tas en ränteförmån upp i inkomstslaget tjänst ska enligt 42 kap. 11 § IL motsvarande belopp dras av i inkomstslaget kapital. Detta gäller oberoende av om de upplånade medlen använts för att finansiera en utgift i näringsverksamhets- eller privatsfären. Detta kan leda till materiellt felaktigt resultat om de lånade medlen används i näringsverksamheten. Noterbart är vidare att det inte heller i detta fall anges hur skulden ska redovisas. Det regleras inte heller hur eventuellt betald ränta avseende ifrågavarande lån ska redovisas. En avgränsning utifrån 13 kap. 1 och 8 §§ IL kan leda till att skulden och viss del av ränteutgifterna räknas till näringsverksamheten medan ränteförmånen dras av i inkomstslaget kapital. För framför allt den skattskyldig blir detta mycket svårförståligt.

Gemensamt för nämnda två bestämmelser, 41 kap. 7 § och 42 kap. 11 § IL, är att de helt eller delvis reglerar i vilket inkomstslag avdraget ska göras. Bedömningen görs enbart utifrån de skatterättsliga bestämmelserna. Det saknar betydelse hur posten har behandlats i bokföringen.³¹

8.4.3 Avgränsningsregeln

13 kap. 8 § IL är, i vart fall vid en första anblick, tydlig. Skulder som hänför sig till vissa specifikt uppräknade tillgångar får inte räknas till näringsverksamheten. Det saknar betydelse hur skulderna är redovisade i bokföringen. Som exempel på en sådan situation kan nämnas att näringsidkaren förvärvar aktier, vilka ska bokföras som anläggningstillgång i företaget. Eftersom aktier som är kapitaltillgångar skatterättsligt inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten ska inte skulden hänförlig till aktierna räknas till näringsverksamheten.³²

29. I målet gick HFD inte in på frågan utan uttalade endast att vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning ska beräkningen ske på grundval av den skattskyldiges bokföring.

30. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 169.

31. I detta sammanhang kan knytas an till min diskussion i avsnitt 3.3.3 om räkenskapernas betydelse för omfångsfrågan. Min slutsats är att de som grund saknar betydelse. I undantagsfall kan ske viss påverkan, RÅ 2000 ref. 64.

32. Om den enskilde näringsidkaren bedriver byggnadsrörelse kan aktier i fastighetsförvaltande företag vara lagerandelar. Sådana räknas skattemässigt som tillgångar i näringsverksamheten, 13 kap. 7 § IL.

Enligt KL i dess ursprungliga lydelse medgavs avdrag för »ränta på lånat kapital som nedlagts i rörelsen» medan efter 1990 års skattereform angavs att till rörelsen räknas ränta på lån för att anskaffa inventarier m.m., näringsfastigheter och vissa andelar i kooperativ förening.³³ Även om det, i vart fall ur semantisk synvinkel, skedde en inskränkning genom 1990 års skattereform har det genom åren uppställts ett liknande krav. Det ska föreligga ett samband mellan skulden och tillgången i näringsverksamheten, låt vara att tidigare var det en positiv reglering av vilka räntor som skulle räknas till näringsverksamheten medan i IL är det en negativ reglering. Framför allt likheten i regleringsteknik talar för att rättsläget inte är ändrat genom införandet av IL.

13 kap. 8 § IL är emellertid inte heltäckande. Då uppkommer frågan vilka regler som i detta fall styr vilka skulder som ska räknas till näringsverksamheten. Ett alternativ är att avgränsningsregeln tillämpas analogt. Skulder som hänför sig till privata tillgångar räknas inte till näringsverksamheten. Det ger en materiellt tillfredsställande lösning att behandla skulder på samma sätt.

Vidare finns skulder som inte hänför sig till en specifik tillgång utan har använts för att bestrida allmänna utgifter, antingen privata eller i näringsverksamheten. Inte heller i detta fall ger ordalydelsen ett direkt svar på avgränsningsproblematiken. Ska användningen av pengarna styra även i detta fall? Slutligen kan man tänka sig att kopplingen mellan en skuld och en tillgång tunnast ut för att slutligen i praktiken upphöra.

Den närmare innebörden av 13 kap. 8 § IL behandlades inte i förarbetena utan bestämmelsen infördes i princip okommenterad. Vad som diskuterades var om en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde var nödvändig. SKV menade att det av bestämmelsen även borde framgå att inte heller andra skulder ska räknas till näringsverksamheten om det lånade kapitalet har använts för annat ändamål än näringsverksamheten. Regeringen ansåg att en sådan reglering är obehövlig eftersom det följer av definitionen av inkomstslaget näringsverksamhet, nuvarande 13 kap. 1 § IL, respektive reglerna om räntefördelning hur lånat kapital som används för annat ändamål än näringsverksamheten ska redovisas.³⁴

Enligt 13 kap. 1 § IL ska till inkomstslaget näringsverksamhet nämligen räknas utgifter *på grund av* näringsverksamhet. Motsvarande passus fanns inte i definitionsbestämmelsen³⁵ i KL men samma sak torde ha gått att utläsa av portalparagraferna för intäkter respektive kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet.³⁶ Avsikten har såtillvida inte varit att åstadkomma en ändring genom införandet av IL.³⁷ Noterbart är att 13 kap. 1 § IL tar

33. Se ovan avsnitt 8.2.

34. Prop.1999/2000:2 del 2 s. 166 ff.

35. 21 § KL.

36. I 22 § KL angavs att till intäkt av näringsverksamhet hänförs vad som av näringsverksamheten kommit näringsidkaren tillgodo på sätt som framgår av anvisningarna. Av 23 § KL framgick att från intäkt av näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten på sätt framgår av anvisningarna.

37. Se vidare angående 13 kap. 1 § IL i avsnitt 2.2.3.

sikte på ränteutgiften. En ränteutgift ska enligt systematiken i IL räknas till näringsverksamheten om skulden är hänförlig dit. Bestämmelsen ger emellertid inte någon närmare ledning om skuldallokeringen. I denna del torde ledning kunna hämtas från systematiken som framgår av RÅ 1997 ref. 5 II.

I sammanhanget måste även beaktas den generella avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL. I inkomstslaget näringsverksamhet ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad.³⁸ Räntor på lån för anskaffning eller förbättring av inventarier i näringsverksamheten är typexempel på en utgift för att bibehålla inkomster i densamma. Ränteutgifter ska dras av även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, dvs. de har inte uppstått *på grund av* den egentliga näringsverksamheten. Enligt 13 kap. 2 § IL räknas för juridiska personer till inkomstslaget näringsverksamhet även övriga inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster som inte räknas till den egentliga näringsverksamheten.³⁹ Bestämmelsen är inte tillämplig för den enskilde näringsidkaren utan för denne hamnar sådana utgiftsräntor – och skulder – som inte kan hänföras till den egentliga näringsverksamheten i inkomstslaget kapital.

Även om 13 kap. 1 § L bestämmer den yttersta ramen för inkomstslaget näringsverksamhet ger varken den bestämmelsen eller 16 kap. 1 § IL någon närmare ledning för att avgöra vilka skulder som räknas till näringsverksamheten. Avdragsrätten bygger på att skulden som sådan räknas till näringsverksamheten.⁴⁰

När skuldredovisningen diskuterades i förarbetena till IL framhöll regeringen att bestämmelserna om räntefördelning reglerar frågan.⁴¹ Vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning ska värdet på tillgångarna reduceras med värdet på *skulderna i näringsverksamheten*, nuvarande 33 kap. 8 § IL. Någon närmare vägledning ger inte detta i avgränsningsfrågan. Inte heller förarbetena till IL ger något stöd för att kunna besvara frågan. Regeln har varit lika intetsägande sedan den infördes i RFL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att förutom avgränsningsregeln i 13 kap. 1 § och 33 kap. 8 § IL om beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning finns två särskilda skatterättsliga bestämmelser om avdrag för ränteutgifter, 41 kap. 7 § L och 42 kap. 11 § IL. Ingen av dem ger någon närmare vägledning om vilka skulder som ska räknas till näringsverksamheten.

Eftersom det av bestämmelserna inte direkt framgår vilka skulder som kan räknas till näringsverksamheten måste en tolkning göras. Ordalydelsen ger vid handen att alla skulder som inte uttryckligen omfattas av 13 kap. 8 § IL ska räknas till näringsverksamheten. Det finns fler tillgångar än som anges i den bestämmelsen som inte får räknas till näringsverksamhe-

38. Bestämmelsen motsvarar regleringen i KL om avdrag för omkostnader i näringsverksamheten, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 197.

39. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 197.

40. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 161.

41. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 169.

ten, exempelvis privatbostadsrätt och privatbostadsfastighet. Utgiftsräntor hänförliga till sådana tillgångar kan normalt inte vara en utgift *på grund av* näringsverksamheten. 13 kap 8 § IL synes inte fylla någon självständig funktion utan kan närmast ses som en specificering av 13 kap. 1 § IL.

Ett ytterligare problem med avgränsningsregeln är tidsaspekten. Det framgår inte när avgränsningsregeln för skulder är tillämplig och när bedömningen ska göras. Vad man kan säga är att bestämmelsen definitivt är tillämplig när skulden uppstår. Används upplånade medel för att finansiera inköp av privata tillgångar, exempelvis privat lösöre eller värdepapper, får inte skulden räknas till näringsverksamheten. Om skuldens uppkomst och tillgångsförvärvet sammanfaller i tiden är kopplingen enkel att göra.

13 kap. 8 § IL torde dock inte ta sikte enbart på förvärvstidpunkten utan så länge skulden finns och det går att visa att den *hänför sig till* nämnda tillgångar får den inte räknas till näringsverksamheten. Det är svårt och i många fall omöjligt att över tiden se vilka tillgångar en skuld hänför sig till. Om tillgången avyttras, med följd att den skattskyldige innehar kontanter eller bankmedel, är frågan om man anser att skulden hänför sig till dessa. Antag att den enskilde näringsidkaren därefter tar ut bankmedlen för att förvärva privata tillgångar. Kan det då hävdas att skulden hänför sig till de nya tillgångarna. Går det att visa det direkta sambandet mellan skuld och privat tillgång torde skulden inte längre kunna räknas till näringsverksamheten. I ett sådant fall är det tveksamt om räntutgiften anses ha uppstått på grund av näringsverksamheten.

Syftet med 13 kap. 8 § IL är att förhindra att skattskyldiga ska kunna dra av räntor avseende privata skulder i inkomstslaget näringsverksamhet.⁴² När den enskilde näringsidkaren behåller skulden privat men skjuter till de likvida medlen till näringsverksamheten strider inte förfarings-sätt mot syftet med bestämmelsen. Bestämmelsen förhindrar således inte att den skattskyldige väljer att hänföra skulder som egentligen är hänförliga till näringsverksamheten till inkomstslaget kapital. Däremot kan hävdas att sådan räntor är utgifter på grund av näringsverksamhet och därmed ska de hänföras till näringsverksamheten.

Ett annat inte ovanligt exempel är att en enskild näringsidkare tar upp ett nytt lån, exempelvis i samband med byte av bank, för att amortera en privat skuld. Det nya lånet är hänförligt till skulder som hänför sig till sådana tillgångar som inte räknas till näringsverksamheten. En annan situation är att den enskilde näringsidkaren tar upp ett nytt lån som denne avser att använda till en investering i näringsverksamheten. Av något skäl, exempelvis tillfälligt dålig lönsamhet, tvingas näringsidkaren använda de lånade medlen till privat konsumtion. Alternativt genomför näringsidkaren investeringen och utnyttjar checkräkningskrediten som normalt räknas till näringsverksamheten för privat konsumtion. Räknas lånet alternativt ökningen av nyttjandet av checkräkningskrediten till näringsverksamheten? Avgränsningsregeln ger inte något entydigt svar för skuldavgränsningen.

42. Prop. 1999/2000 del 2 s. 169.

Frågan är hur skuldavgränsningen ska lösas i de oreglerade fallen och hur bedömningen ska göras när det inte längre finns samband mellan skuld och tillgång. Det går svårtligen att göra en tolkning *e contrario* och hänföra samtliga skulder som enligt avgränsningsregeln inte ska anses utgöra privata skulder till näringsverksamheten. De oreglerade fallen torde i första hand få lösas utifrån 13 kap. 1 § IL. Den bestämmelsen tar sikte på utgiften och inte skulden. Är det fråga om en ränteutgift *på grund av* näringsverksamhet ska den räknas till näringsverksamheten. Hänförs skulden till en privatbostadsrätt eller en privatbostadsfastighet kan skulden som grund inte anses ha uppstått på grund av näringsverksamheten. Intressant är om viss del av bostaden används i näringsverksamheten. Avgränsningsregeln för skulder sätter inget hinder i vägen för att hänföra sådana skulder till näringsverksamheten och enligt min uppfattning ger även 13 kap. 1 § IL sådant utrymme.

Sammantaget kan konstateras att regleringen inte är heltäckande. Den är dessutom både otydlig och svårtillämpbar. Som angavs ovan är syftet med 13 kap. 8 § IL att förhindra att skattskyldiga ska kunna dra av räntor avseende privata skulder i inkomstslaget näringsverksamhet. Ekonomiskt är förhållandet emellertid det omvända, den enskilde näringsidkaren har utifrån dagens ränteläge oftast ett önskemål att hänföra skulden till privatsfären. Systematiken kan därför starkt ifrågasättas. Den innebär att inom ramen för avgränsningsregeln för skulder finns en knytning mellan skuld och en specifik tillgång och det är den senare posten som styr om skulden ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Detta leder osökt in på frågan om och när det är möjligt för en enskild näringsidkare att underlåta att räkna en skuld till näringsverksamheten även om de upplånade medlen använts för att finansiera en tillgång som är eller har vart bokförd i näringsverksamheten. Detta behandlar jag nu.

8.4.4 Skuldallokering

Ett relevant synsätt är att har en skuld en gång räknats till näringsverksamheten räknas den alltid dit. Detta kan emellertid inte gälla undantagslöst. Om en tillgång inte längre ska räknas till näringsverksamheten kan enligt 13 kap. 8 § IL hävdas att inte heller skulden räknas dit. Effekten av detta blir att skatterättsligt eget kapital ökar och att ränteutgiften inte längre får dras av i näringsverksamheten. Den ändrade skuldredovisningen anses skatterättsligt utgöra ett tillskott.

En enskild näringsidkare kan skatterättsligt skjuta till medel till sin näringsverksamhet på samma sätt som denne kan ta ut tillgångar från näringsverksamheten. Med tillskott förknippas i allmänhet att näringsidkaren skjuter till tillgångar till näringsverksamheten. Det kan vara exempelvis kontanter, bankmedel eller materiella tillgångar. I systemet med räntefördelning finns en särskild begränsningsregel, 33 kap. 8 § IL, vid beräkning av kapitalunderlaget som innebär att sådana tillskott till näringsverksamheten

som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten får inte räknas med. Bestämmelsen är enbart inriktad på den tidsmässiga aspekten, inte frågan om det finns ett behov av kapital. Den senare får besvaras med stöd av allmänna avgränsningsprinciper. Vidare är bestämmelsen generellt tillämplig och gäller tillskott oberoende av form.⁴³ Syftet med bestämmelsen är att förhindra manipulationer av fördelningsunderlaget genom att den enskilde näringsidkaren precis före årsskiftet skjuter till kapital för att omedelbart efter årsskiftet åter ta ut kapitalet från näringsverksamheten. Genom ett sådant förfarande uppnås den fördelen att näringsidkaren kan tillgodoräkna sig ett högt kapitalunderlag samtidigt som större delen av avkastningen från det kapital som tillfälligtvis ingår i kapitalunderlaget räknas till inkomstslaget kapital. Utan ifrågavarande bestämmelse skulle den enskilde näringsidkaren genom räntefördelning kunna omvandla inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital på ett, utifrån lagstiftarens utgångspunkt, principiellt inte korrekt sätt.

Varken av bestämmelsens ordalydelse eller av förarbetena går att utläsa vad som avses med att kapitaltillskottet ska vara *varaktigt*. Syftet är inte att angripa tillskott som exempelvis görs till följd av tillfällig likviditetsbrist i näringsverksamheten med följd att när likviditeten är förbättrad, vilket kan vara redan det nästföljande året, pengarna tas ut från näringsverksamheten. Företagsekonomiskt relevanta kapitaltillskott godtas även om de endast är för kortare period.⁴⁴ Bestämmelsens tillämpning förutsätter inte att en viss avgränsning gjorts i bokföringen. Trots att tillskottet som görs i bokföringen är förenligt med god redovisningssed kan en tillämpning av bestämmelsen medföra en skatterättslig justering. Bestämmelsen tar sikte endast på beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Någon särskild reglering finns inte vad gäller den löpande beskattningen. Förarbetena är intetsägande på denna punkt.⁴⁵ Samtidigt kan tyckas att bestämmelsen är obehövlig. Tillskott som inte är verkliga, eller i vart fall ränteutgiften hänförligt till tillskjutet belopp, bör enligt 13 kap. 1 § IL inte räknas till näringsverksamheten. Med verkligt kapitaltillskott avser jag att det finns ett behov av medel i den enskilda näringsverksamheten. Mot detta kan sägas att det kan vara mycket svårt att visa det verkliga kapitalbehovet, vilket motiverar bestämmelsens existens. Ifrågavarande bestämmelse kan ses som en hjälp- och förenklingsregel snarare än en stoppregel.

Det finns inget hinder att överta en skuld från ett annat subjekt, s.k. gäldenärsbyte. Om en aktieägare tar över skulden från sitt bolag ses detta som ett kapitaltillskott som ökar eget kapital i bolaget. Motsvarande gäller

43. Innan bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse skulle kapitalunderlaget minskas med kapitaltillskott som gjorts under närmast föregående beskattningsår. Medel som tillskjutits under t.ex. år 1995 kom således att ingå i kapitalunderlaget först vid 1998 års taxering. Anledningen till detta är på motsvarande sätt som gäller idag önskemålet att förhindra att fördelningsunderlaget manipuleras genom att kapital tillskjuts näringsverksamheten inför ett årsskifte och tas ut igen efter årsskiftet, prop. 1993/94:50 s. 232 och prop. 1996/97:12 s. 33.

44. Prop. 1996/97:12 s. 34.

45. Prop. 1996/97:12 s. 33 ff.

om ägaren omvandlar sin fordran på bolaget till ett ovillkorat aktieägar-tillskott. Samma synsätt gäller i den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen.⁴⁶ Frågan är om och hur detta synsätt kan appliceras på den enskilde näringsidkaren.

I RÅ 2004 not. 186 prövades frågan. En enskild näringsidkare hade ursprungligen lånefinansierat ett köp av en näringsfastighet. I såväl bokföringen som skatterettsligt hade näringsidkaren vid förvärvet av fastigheten hänfört såväl tillgång som skulden till näringsverksamheten. Senare förde den skattskyldige i bokföringen genom en som tillskott betecknad handling skulden från näringsverksamhets- till privatsfären i syfte att stärka det egna kapitalet i verksamheten. Enligt HFD fick detta till effekt att inte heller inkomstskatterettsligt skulle skulden räknas till näringsverksamheten. Effekterna av detta är att ränteutgifterna därefter drogs av i inkomstslaget kapital och skulden påverkade inte längre kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.⁴⁷

Målet är intressant framför allt ur två aspekter. För det första godtog HFD att den skattskyldige gjorde ett kapitaltillskott till sin enskilda näringsverksamhet genom att inte längre hänföra skulden till näringsverksamheten. Förfarandet manifesterades i en verifikation och påverkade även det bokförda egna kapitalet. För det andra ansåg HFD att den skatterettsliga avgränsningen av skulder ska ske på grundval av bokföringen om denna står i överensstämmelse med god redovisningssed.

I skriftväxlingen argumenterade den enskilde näringsidkaren för att skulden inte skulle räknas till näringsverksamheten medan SKV argumenterade för det motsatta. Detta är intressant särskilt med tanke på de utgångspunkter som lagstiftaren har respektive har haft i regleringstekniken. Som framgår av äldre lagstiftning och förarbetena till reglerna om negativ räntefördelning har lagstiftaren försökt skapa regler för att näringsidkaren inte ska redovisa privata skulder i näringsverksamheten. 13 kap. 8 § IL är ett ytterligare exempel på detta.⁴⁸

Såväl parter som SRN utgick från att bl.a. kapitalunderlag för räntefördelning ska beräknas på grundval av bokföringen. Som stöd för detta åberopades uttalanden i förarbetena.⁴⁹ Motsvarande synsätt framkom i litteraturen.⁵⁰ HFD inhämtade yttrande från BFN. Nämnden, som stödde sitt uttalande på GBFL, angav att det i vart fall fram till det aktuella räkenskapsåret inte var oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i en enskild näringsverksamhet, även om de upplånade

46. Värdet på kapitaltillskottet motsvarar fordringens värde. Om denna är värdelös är det närmast en skuldavskrivning. En sådan torde redovisas som en intäkt i bokföringen som i sin tur ökar vinst och fritt eget kapital i aktiebolaget. Även inkomstskatterettsligt torde detta utgöra en inkomst. Är förfarandet att jämställa med ett akord är inkomsten skattefri, men ska minska underskott från föregående år, 40 kap. 21 § IL. Se vidare i denna fråga Brockert och Nilsson 2010 s. 34 ff. och Brockert 2010, s. 869 ff.

47. Se vidare avsnitt 8.3 angående de ekonomiska effekterna.

48. Se vidare ovan avsnitt 8.3.

49. Prop. 1993/94:50 s. 229.

50. Melz Skattenytt 1995, s. 231 och Tivéus, s. 26.

medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten. HFD ansåg sig sakna anledning att ifrågasätta BFN:s slutsats. Intressant i sammanhanget är att den skattskyldiges verksamhet var jord- och skogsbruk vilket innebar att han inte omfattades av GBFL utan av JBFL. BFN:s uttalande bygger således på en tillämpning av fel lag. Även om HFD noterade detta gjordes ingen anmärkning. Det mest intressanta med målet och som också är dess huvudfråga är inte hur god redovisningssed såg ut vid aktuell tidpunkt utan enligt vilka regler och principer den skatterättsliga avgränsningen ska ske.

Efter att ha uttalat att inkomstberäkningen ska ske på grundval av den skattskyldiges bokföring och med iakttagande av god redovisningssed uttalade HFD att det av förarbetena till RFL framgår att även beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning förutsätts ske på grundval av den skattskyldiges bokföring om redovisningen står i överensstämmelse med god redovisningssed. HFD ansåg sig sakna anledning att ifrågasätta BFN:s slutsats att godta kapitaltillskottet. I motiveringen knyter HFD an till den allmänna inkomstberäkningsregeln i skattelagstiftningen, nuvarande 14 kap. 2 § IL. Det finns inte anledning anta annat än att effekterna av uttaget även omfattar den löpande beskattningen, bl.a. i vilket inkomstslag räntan ska dras av.⁵¹

HFD angav inte om motsvarande synsätt ska anläggas och bedömning göras när skulden uppstår. Naturligtvis är det svårt för att inte säga omöjligt att med bestämdhet uttala sig i frågan. Såväl SRN som BFN uttalar sig allmänt om skuldredovisning. Det är möjligt att i HFD:s beslut intolka en mer generell princip för skuldredovisning. De förarbeten som domstolen hänvisar till begränsar sig inte till enbart kapitaltillskott utan omfattar skuldavgränsning allmänt sett. Samtidigt måste beaktas hur reglerna om ränteavdrag var utformade aktuellt beskattningsår. Hade de upplånade medlen använts till att finansiera anskaffning av en tillgång i näringsverksamheten skulle räntan dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. I målet var det klart att de upplånade medlen hade använts för att anskaffa just en sådan tillgång. Dessutom synes sambandet mellan tillgång och skuld vara kvar när ifrågavarande bokföringsåtgärd vidtogs. Trots detta anger HFD att det är god redovisningssed som ska styra avgränsningen. En rimlig tolkning av domen är att i vart fall omedelbart efter att skulden har hänförs till näringsverksamheten och framgent är det god redovisningssed som styr den skatterättsliga avgränsningen.⁵²

HFD är i 2004 års notismål, på motsvarande sätt som i RÅ 2000 ref. 26⁵³,

51. Om det uppstår en ackordsvinst kan det få betydelse för den skattskyldige om skulden ska räknas till näringsverksamheten eller inte. Frågan om vinsten är skattepliktig eller skattefri torde avgöras utifrån samma synsätt. Om skulden räknas till näringsverksamheten ska ackumulerat underskott reduceras med skuldminskningen, 40 kap. 21 § IL.

52. Angående den bokföringsmässiga avgränsningen se avsnitt 8.7.

53. I målet uttalade HFD att bestämmelsens syfte är enligt förarbetena att möjliggöra att den skattemässiga redovisningen kan anpassas till den bokföringsmässiga redovisningen oavsett om denna innebär att utgifterna kostnadsförs löpande eller läggs till anskaffningsvärdet för byggnaderna, SOU 1968:26 s. 65, prop. 1969:100 s. 132 jämförd med s. 53. Se vidare angående domen avsnitt 5.3.2.

mycket följsam till uttalanden i förarbetena. I båda målen hänvisar domstolen först till den allmänna inkomstberäkningsregeln i 14 kap. 2 § IL för att därefter redogöra för relevanta förarbetsuttalanden. Bedömningen sker strikt utifrån detta. Någon diskussion förs inte om hur detta förhåller sig till inkomstskattesystemet i övrigt. Exempelvis när det gäller ifrågavarande notismål borde HFD även diskuterat och lyft fram att detta medför att redovisningen styr i vilket inkomstslag räntan ska dras av. Denna slutsats är mycket viktig och central. I sammanhanget kan jämföras med RÅ 1999 ref. 3⁵⁴ där HFD gjorde ett motsatt ställningstagande. Domstolen uttalade att bokföringen saknar betydelse för rätten till avdrag för nyemissionskostnader. Utgiften redovisades endast i balansräkningen som en tillgång och belastade inte resultaträkningen. 1999 års mål gällde på motsvarande sätt som reglerna om ränteavdrag en särskild bestämmelse om att avdrag ska medges. Sammantaget är det således endast i 2004 års notismål som bokföringen får betydelse.

En slutsats som kan dras av detta är att det kan vara skilda synsätt beroende på om det är fråga om hur redovisningen av ett aktiebolags eller en enskild näringsidkares eget kapital skatterettsligt påverkas av bokföringen. SamRoB framför en liknande uppfattning och anser att 2004 års notismål är ett undantag när det gäller klassificeringsfrågor. Utredningen tror att det sannolikt haft betydelse att det var fråga om enskild näringsverksamhet. Det saknas en civilrättslig bakgrund till beskattningen och att bokföringen är enda styrmedlet för beskattningen.⁵⁵

Vad HFD borde ha lyft fram är den allmänna avdragsbestämmelsen⁵⁶ varav framgick att ränta hänförlig till viss tillgång i näringsverksamheten ska dras av i inkomstlaget näringsverksamhet. Bestämmelsen är tydlig och det är enligt min uppfattning ytterst tveksamt om den gav utrymme för att låta bokföringen styra den skatterettsliga avgränsningen för skulder.

Detta leder osökt in på frågan hur förhandsbeskedet förhåller sig till regleringen av vilka skulder som enligt bestämmelserna i IL ska räknas till näringsverksamheten. En viktig omständighet är att notismålet gäller ett taxeringsår före IL trädde ikraft men att förhandsbeskedet avgjordes efter den tidpunkten. HFD ger egentligen inte någon vägledning om vad som ska gälla när IL införs. Inte sällan påtalar HFD att förhandsbeskedet är giltigt även framåt i tiden trots att det skett en lagändring.

I KL reglerades särskilt vilka ränteutgifter som ska räknas till näringsverksamheten. Som framgår ovan finns inte en sådan reglering i IL. Den skatterettsliga styrningen har såtillvida minskat. Detta talar för att 2004 års notismål alltjämt är tillämpligt. En omständighet som talar mot att principen som framkom i notismålet alltjämt är tillämplig är det faktum att den allmänna kopplingsregeln i 14 kap. 4 § IL har ändrats.⁵⁷ Räkenskaperna ska ligga till grund för beräkning av resultatet endast *när det gäller beskatt-*

54. Se vidare om domen i avsnitt 3.3.3.3.

55. SOU 2008:80 del 1 s. 129.

56. Se vidare avsnitt 8.4.3. angående bestämmelsen.

57. Angående denna frågeställning se vidare avsnitt 3.3.3.

ningstidpunkten. Det tydliggörs att sambandet endast gäller periodiseringen.⁵⁸ Samtidigt kan, utifrån min undersökningsmodell hävdas, att avgränsningen är en del i periodiseringsproblematiken.

I sammanhanget måste åter lyftas fram regeringens uttalande i förarbetena till IL att skuldredovisningen ska för andra skulder än de som omfattas av 13 kap. 8 § IL avgöras utifrån definitionen av inkomstslaget näringsverksamhet respektive reglerna om räntefördelning.⁵⁹ Definitionen av inkomstslaget näringsverksamhet är en skatterättslig reglering. Någon knytning till bokföringen finns inte som grund.⁶⁰ Detta talar för att synsättet som HFD gav uttryck för i notismålet inte är tillämpligt efter införandet av IL.

Samtidigt gjordes i förarbetena till IL en hänvisning till reglerna om beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning, vilket indirekt är en hänvisning till de förarbetsuttalanden som HFD stödde sig på i notismålet. Detta talar för att notismålet alltså är relevant. Vidare har IL anammat den lagstiftningsteknik som fanns i RFL. Reglerna om beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning är desamma i IL som i RFL.

Således finns två uttalanden i samma fråga som ger olika resultat. Därmed är det svårt att ge ett bestämt besked om eller i vilken omfattning bokföringen idag anses styra till vilket inkomstslag skulder och ränteutgifter ska räknas. Osäkerheten stärks ytterligare av förarbetsuttalandena till 14 kap. 2 och 4 §§ IL där regeringen är mycket tydlig och anger, med stöd av RÅ 1998 ref. 6⁶¹, att klassificeringsfrågor inte omfattas av sambandet mellan redovisning och beskattning.⁶² I IL finns utöver 13 kap. 8 § IL två särskilda bestämmelser, beskattning av ränteförmån, 42 kap. 11 § IL, och fördelning av ränteutgifter vid karaktärsbyte på en fastighet, 41 kap. 7 § IL, som tar sikte enbart på i vilket inkomstslag en ränteutgift ska hänföras. Som anförts ovan talar systematiken i IL, dess förarbeten och uttalanden av HFD för att även skuldredovisningen påverkas av dessa regler. I annat fall blir effekterna både märkliga och principiellt felaktiga. Systematiken är dock inte helt entydig.

Ser man samtliga bestämmelser i ett sammanhang och även till hur frågan har lösts historiskt är min uppfattning att i det fall de upplånade medlen används för att finansiera antingen införskaaffandet av en tillgång som räknas till näringsverksamheten eller betala en utgift som ska dras av i näringsverksamheten ska skulden räknas till näringsverksamheten. Detta är en logisk utgångspunkt. Det saknar betydelse hur skulden hanteras i bokföringen. Det bör dock betonas att 13 kap. 8 § IL är mindre tydlig än regleringen var i KL. Det går inte att dra slutsatsen att skulder som avgräns-

58. Norberg har anförts att kopplingen i rättspraxis under 1990-talet förstärktes på oreglerade områden och att detta kodifierats genom införandet av IL. När det gäller inkomstberäkningsregler i IL utan uttrycklig koppling till bokföringen anser han att osäkerheten är stor, Norberg Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003, s. 342.

59. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 169.

60. Se bl.a. RÅ 1999 ref. 3 och RÅ 2004 ref. 64.

61. Se vidare avsnitt 3.3.3. angående avgörandet.

62. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180.

ningsregeln inte direkt tar sikte på med automatik ska räknas till näringsverksamheten. Detta syfte framgår tydligt av förarbetena till L.⁶³

Även om 13 kap. 8 § IL är en särskild skatterättslig bestämmelse har bokföringen ett bevisvärde. Denna avgränsning styrs av hur de lånade medlen används, vilket i och för sig inte är helt identiskt med den skatterättsliga systematiken.

Den slutliga frågan är om en enskild näringsidkare med skatterättslig verkan alltjämt kan underlåta att bokföra en skuld i näringsverksamheten även om de upplånade medlen har använts för att finansiera förvärvet av en tillgång i näringsverksamheten. Lagstiftaren är minst sagt otydlig i sina uttalanden i förarbetena om frågan. Det hänvisas till två olika bestämmelser där en är en särskild skatteregel och där den andra tillhör det rättsliga sambandet. Ordalydelsen har i och för sig ändrats vad gäller avgränsningsregeln i 13 kap. 8 § IL. Tidigare fanns en positiv reglering av vilka skulder som skulle räknas till näringsverksamhetensfären och nu till vilka skulder som ska räknas till privatsfären. Ser man till syftet med bestämmelsen har inte avsikten varit att förändra rättsläget. Vid en samlad bedömning är min uppfattning att systematiken i IL är sådan att notismålet och den systematik som skapades av HFD i detta mål för avgränsning av näringsverksamhetens skulder alltjämt är tillämplig. Detta stärks också av de lagtekniska likheter som finns mellan IL och skuldfördelningsregeln i KL⁶⁴. Den särskilda allokationsregeln i KL var tillämplig först om det inte kunde utredas om det lånade kapitalet kunde anses ha använts i eller disponerats för en viss förvärvskälla.⁶⁵ Avgränsningsregeln för skulder motsäger inte detta eftersom den endast förhindrar att den enskilde näringsidkaren till näringsverksamheten räknar skulder som hänför sig till privata tillgångar.

Enligt 13 kap. 8 § IL sker den skatterättsliga avgränsningen genom skuldens knytning till tillgången. Avgränsningen vid skuldens uppkomst görs alltid med stöd av den särskilda skatteregeln. I denna del finns en stor likhet med hur omfångsfrågan är löst. Först när skuldens knytning till tillgången inte längre finns får, utifrån rättspraxis, bokföringen en avgörande betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Denna bedömning kan vara mycket svår, ibland i princip omöjlig att göra på objektiva grunder. Införandet av IL och systematiken i den lagen innebär dock att det finns tveksamhet i denna del. Intressant är om motsvarande synsätt gäller för andra skulder än låneskulder. Detta diskuteras i de två kommande avsnitten.

63. Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 169.

64. 44 § KL, se vidare ovan avsnitt 8.2.

65. Prop. 1927:102 s. 423 och Sandström 1951, s. 250 ff.

8.5 Andra långfristiga skulder

En enskild näringsidkare kan ha även andra långfristiga skulder än låneskulder. Typexempel är långfristiga leverantörsskulder, dvs. skulder som uppstått till följd av inköp av varor m.m. till näringsverksamheten. Systematiskt är det en avgörande skillnad mot bedömningen av låneskulder. Leverantörsskulder är en direkt följd av en affärshändelse som hänför sig till näringsverksamheten. Skulden uppstår till följd av inköp av varor eller andra transaktioner i näringsverksamheten. Är den underliggande transaktionen hänförlig till näringsverksamheten ska skulden per automatik också räknas dit. Medel som en låntagare uppbär i en lånetransaktion kommer i ett andra steg att användas för ett visst ändamål. Skuldredovisningen styrs av den efterföljande användningen. Enligt 13 kap. 8 § IL ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten om den hänför sig till sådana tillgångar som inte ska räknas till näringsverksamheten. Bestämmelsens tillämpningsområde är enligt dess ordalydelse inte begränsad till låneskulder och liknande utan omfattar alla typer av skulder, även balansposter av olika slag. Avgränsningsregeln för skulder torde emellertid inte vara tillämplig på balansposter eftersom dessa är en direkt följd av en transaktion i näringsverksamheten.

8.6 Kortfristiga skulder

I 13 kap. 8 § IL görs ingen skillnad på kortfristiga och långfristiga skulder. Kortfristiga skulder ska enligt avgränsningsregeln därför inte räknas till näringsverksamheten om de hänför sig till tillgångar som inte räknas till näringsverksamheten. Är det kortfristiga lån blir bedömningen således densamma som gäller långfristiga lån.

Den vanligaste typen av kortfristiga skulder torde vara leverantörsskulder och liknande. I bokföringen klassificeras skulder som bl.a. leverantörsskulder, övriga skulder eller upplupen intäkt.⁶⁶ Någon motsvarande indelning görs inte i IL. Den skatterättsliga indelningen av balansposter är mer grov, det talas i 14 kap. 3 § IL om skulder och avsättningar. När det gäller frågan i vilket inkomstslag utgiften ska dras av är detta en skatterättslig bedömning skild från hur posten hanteras i bokföringen.⁶⁷ Det saknar betydelse om posten klassificeras som leverantörsskuld eller upplupen kostnad. Som framgår i avsnitt 8.7.2 avses med leverantörsskulder i första hand skulder avseende inköp av varor eller tjänster, dvs. utgifter som typiskt sett har sin grund i den bedrivna näringsverksamheten. Avgränsningsproblematiken får lösas med stöd av 13 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL. 13 kap. 8 § IL blir inte tillämplig eftersom posten är en följd av verksamheten, dvs. den har sin grund i näringsverksamheten.

66. I avsnitt 8.2 diskuteras dessa olika begrepp utifrån ett redovisningsperspektiv.

67. Se vidare avsnitt 3.3.3.3.

I sammanhanget kan också lyftas fram det faktum att den skatterättsliga periodiseringen av dessa poster görs normalt med stöd av god redovisnings-sed. Periodiseringen görs inte förrän posten dels har räknats till närings-verksamheten, dels värderats. Detta synsätt kan dock inte tillämpas konsekvent. Om avdragsrätten ändras kan aktualiseras frågan om enligt vilket års regler som avdragsrätten ska bedömas. Som framgår av RÅ 2000 ref. 64 föreligger viss osäkerhet enligt vilka regler bedömningen ska göras.⁶⁸

En annan situation som i detta sammanhang kan vålla besvär är om reglerna ändras så att en post ett visst år ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och kommande år till inkomstslaget kapital. Antag att leverans sker före årsskiftet men att betalning sker först efter årsskiftet. Enligt god redovisningssed ska beloppet dras av som utgift leveransåret (upplupen kostnad) och utifrån resonemanget i RÅ 2000 ref. 64 ska beloppet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.⁶⁹ Samtidigt gäller kontantprincipen i inkomstslaget kapital och enligt denna ska beloppet tas upp i inkomstslaget kapital det senare året. Det blir således en konflikt mellan 13 kap. 1 § och 41 kap. 1 § IL. Denna intressanta fråga kan diskuteras vidare men ryms inte i denna avhandling.

En förutbetalad intäkt är ett förskott, en skuldpost. Skulden har en omedelbar koppling till en tillgångspost, exempelvis bankmedel. En intressant fråga är hur skulden ska hanteras om näringsidkaren väljer att omedelbart ta ut ifrågakvarande bankmedel. Det kan hävdas att skulden härefter hänför sig till en tillgång som inte längre räknas till näringsverksamheten. Enligt ordalydelsen i 13 kap. 8 § IL ska inte skulden räknas till näringsverksamheten. Bestämmelsen är trubbig och kan rimligtvis inte tolkas på detta sätt.

8.7 Avgränsning i bokföringen

8.7.1 Inledning

Som framgått ovan ska i vissa situationer sannolikt bokföringen helt eller delvis styra den skatterättsliga avgränsningen vad gäller skulder. Detta gör den bokföringsmässiga avgränsningen av skulder både viktig och intressant. Diskussionen nedan är uppdelad i två delar. Först allmänt om vilka skulder som ska eller kan redovisas i näringsverksamheten och därefter möjligheten att göra sådana kapitaltillskott som var aktuella i RÅ 2004 not. 186. Den senare frågan är särskilt intressant utifrån att förhandsbeskedet avser en tid innan det fanns uttalande från BFN men att det nu finns sådana.

68. Se vidare avsnitt 3.3.3.2.

69. Tillämpar företaget K1-reglerna blir effekten sannolikt att beloppet ska hänföras till det senare året.

8.7.2 Allmänt om skulder

En skuld är ett åtagande till följd av en inträffad händelse vilket förväntas föranleda ett utflöde av resurser från företaget.⁷⁰ Skulder uppstår till följd av vitt skilda transaktioner. Det kan vara till följd av att företaget upptar ett lån eller i samband med köp av varor eller tjänster. Till den senare kategorin skulder hänförs normalt även skulder vid förvärv av anläggningstillgångar.⁷¹

Skulder som typiskt sett är kortfristiga är leverantörsskulder och övriga skulder å ena sidan och upplupna kostnader å andra sidan. Någon definition av dessa poster finns inte i varken BFL eller ÅRL. Gränsdragningen mellan dessa kan i vissa fall vara svår att göra. Ett företag kan få leverans av såväl omsättningstillgångar som anläggningstillgångar. Utifrån hur begreppet kundfordringar används kan hävdas att begreppet leverantörsskulder har motsvarande innebörd för skuldsidan. Enbart skulder avseende förvärv av varor och tjänster räknas hit medan skuld avseende förvärv av anläggningstillgångar ska räknas som övrig skuld. Stöd för detta går dock inte att finna i varken förarbeten eller den kompletterande normgivningen.⁷² Det kan i detta sammanhang noteras att i GBFL fanns inte posten övriga skulder utan endast posten leverantörsskulder.⁷³ Oberoende av om skulden var hänförlig till inköp av varor eller maskiner skulle den redovisas som kortfristig skuld.⁷⁴ Enligt litteraturen kan även skulder till anställda hänföras till övrig skuld.⁷⁵

Sammantaget kan jag inte se att posten leverantörsskulder omfattar endast skulder avseende varor och tjänster utan även skulder för inköp av anläggningstillgångar räknas hit.

Nästa frågeställning är gränsdragningen mellan leverantörsskulder och upplupna kostnader. I förarbetena till GBFL anges att den sistnämnda posten hänger samman med att i bokslutet ska även ingå fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.⁷⁶ Detta tyder på att gränsen mellan leverantörsskuld och upplupen kostnad styrs av om posten tillförts den löpande bokföringen.⁷⁷ Föreligger en faktura på balansdagen benämns skulden leve-

70. Punkt 49 i Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

71. Jag förutsätter att skulden ska betalas i vart fall inom tolv månader.

72. I BFN U 96:5 talas i och för sig om leverantörsfakturor avseende varor och tjänster. Det går emellertid inte att dra någon som helst slutsats av detta.

73. Här fanns således en skillnad mot tillgångssidan, där både posten kundfordringar och övriga fordringar fanns, se vidare avsnitt 4.3.2.3.

74. Enligt punkt 4.5 BFNAR 2008:1 är det främst skatter av olika slag som ska redovisas under denna post. Även skulder som inte kan redovisas under någon annan post ska hänföras till övriga skulder.

75. Knutsson, s. 115.

76. Prop. 1975:104 s. 234.

77. Företag som tillämpar K2-reglerna ska redovisa utgifter där faktura inte föreligger på balansdagen som upplupen kostnad medan företag som tillämpar allmänna regler kan använda sig av en brytdag en eller någon vecka in i januari. Fakturor som mottas innan denna tidpunkt klassificeras som leverantörsskulder, Karlsson, s. 48 ff.

rantörsskuld medan om skulden inte manifesterats i en faktura vid denna tidpunkt benämns den upplupen kostnad. Detta innebär att det är fakturans ankomstdag som avgör hur en viss post ska klassificeras.

I båda fallen har leverans skett eller tjänsten utförts. Även om faktura inte föreligger kan beloppet oftast beräknas med säkerhet utifrån annat underlag. Prestationen är utförd och civilrättsligt har en skuld uppkommit. Betalning ska ske inom viss tid, där senaste tidpunkt är bestämd om en faktura föreligger på balansdagen medan viss osäkerhet kan föreligga i det andra fallet. Även om faktura inte finns på balansdagen kan det i avtal eller annan handling vara bestämt när beloppet ska betalas. Motsvarande gäller för sådana poster som inte baseras på handlingar upprättade av utomstående, exempelvis personalkostnader. Normalt har företaget på balansdagen information om både beloppets storlek och när det förfallet till betalning. Sammantaget är det enligt min uppfattning tveksamt om den indelning lagen gör är adekvat utifrån dagens förhållanden. Sören Karlsson anser att posten upplupna kostnader inte har något informationsvärde och att det inte går att göra relevanta jämförelser och analyser. Han ifrågasätter att posten behöver särredovisas.⁷⁸ Jag delar denna uppfattning.

I de fall storleken på skulden inte är beloppsbestämd kan det vara relevant att klassificera affärshändelsen som en upplupen kostnad. En annan aspekt som kan lyftas fram är förenklingsaspekter. För det enskilda företaget torde det underlätta om det sorterar affärshändelserna utifrån om det föreligger en faktura eller inte en viss dag.⁷⁹ Ur bokföringssynvinkel kan en skuld föreligga även om det inte finns en formell överenskommelse. Sådana skulder benämns avsättning eller framtida utgift och behandlas inte vidare i denna framställning.⁸⁰

8.7.3 Avgränsningen

Som framgår ovan⁸¹ är den enskilde näringsidkaren bokföringsskyldig enbart för företaget och denne måste därför upprätthålla en åtskillnad mellan företaget och sin privatsfär. Varken i BFL eller ÅRL finns några uttryckliga regler om vilka skulder som ska bokföras i företaget. Inte heller i förarbetena till lagarna ges något direkt stöd för en problemlösning. Frågan är inte heller av sådan art att den kan besvaras med tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper.⁸² Ledning måste sökas i den kompletterande normgivningen. BFN anger i BFN R11 att alla skulder som hör till företaget ska

78. Karlsson 2009, s. 48 ff.

79. Det kan också nämnas att redovisning av mervärdesskatt är knuten till om det finns en faktura en viss dag, se vidare Nilsson Svensk Skatteridning 2006, s. 708 ff.

80. I bokföringen benämns dessa poster i allmänhet avsättning medan i den skattemässiga redovisningen benämns motsvarande poster framtida utgifter, se Brockert och Nilsson 2009, s. 224.

81. Se avsnitt 2.3.3.

82. Se BFN:s yttrande till HFD i RÅ 2004 not. 186.

tas med i bokföringen. Någon ytterligare vägledning ges inte i rekommendationen.⁸³

Beträffande tillgångar är användningen av desamma styrande för avgränsningen. Används en tillgång i företaget anses den tillhöra eller kunna tillhöra företaget. För detta resonemang över på skuldsidan kommer användningen av de lånade medlen att styra bokföringen. Detta synsätt framförs i RÅ 2004 not. 186 av både SRN och BFN. Således torde en allmänt accepterad utgångspunkt vara att det är användningen av det lånade beloppet som styr avgränsningen. Detta gäller både kortfristiga skulder, exempelvis leverantörsskulder, och långfristiga låneskulder. Lånets säkerhet har inte någon betydelse för skuldredovisningen.

Formuleringen är tydligare i K1-reglerna. Det anges i punkt 3.13 BFNAR 2006:1 att alla skulder som uppstått i företaget ska bokföras i företaget. En skuld anses ha uppstått i företaget om de lånade medlen används för att betala utgifter i företaget. Det kan vara fråga om både löpande utgifter och förvärv av tillgångar. Används de lånade medlen till förvärv både i företaget och privat ska skuldbeloppet fördelas, punkterna 3.13–3.15 BFNAR 2006:1.

Sammanfattningsvis ska en skuld där de lånade medlen används i verksamheten bokföras i företaget när skulden uppkommer. Detta gäller oberoende av vilken normgivning företaget tillämpar.

8.7.4 Kapitaltillskott

Även om en enskild näringsidkare inte kan företa rättshandlingar mellan sig personligen och sitt företag är det vedertaget att näringsverksamhetens ekonomiska ställning kan stärkas genom kapitaltillskott. En enskild näringsidkare kan påverka storleken på det egna kapitalet i företaget genom insättningar och uttag. Frågan är i vilka former insättningar och uttag kan ske. Eftersom en enskild näringsidkare inte kan företa rättshandlingar mellan sig personligen och företaget måste insättningar och uttag dokumenteras på något sätt. I 1 kap. 2 § BFL anges att alla affärshändelser ska bokföras och med affärshändelse avses bl.a. egna tillskott och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Företeelserna kommenteras inte ytterligare i förarbetena.⁸⁴ Någon ledning ges inte heller om på vilket sätt insättning och uttag ska ske. Krävs det exempelvis att pengarna tas ut från den enskilde näringsidkarens privatkonto och förs över till ett företagskonto eller räcker det med en bokföringsåtgärd? Något sådant krav kan inte utläsas av BFL.

I punkt 8 BFN R11 anges dels att en klar gräns ska dras mellan företagets likvida medel och näringsidkarens privata likvida medel, dels att

83. I 21 § GBFL fanns en skyldighet för enskilda näringsidkare att till årsbokslutet foga en sammanställning, exempelvis förmögenhetsbilagan till självdeklarationen, över sina privata tillgångar och skulder. Förmögenhetsskatten byggde i princip på den inkomstskatterättsliga avgränsningen av olika förvärvskällor.

84. Prop. 1989/99:130 s. 274 och prop. 1975:104 s. 156.

likvida medel som är bokförda i verksamheten ska kunna styrkas. Något krav på faktisk överföring mellan konton när likvida medel tillhöriga företaget används privat finns inte. Vidare anges i punkt 17 BFN R 11 att näringsidkaren använt privata medel för betalning i företaget bör detta bokföras som utlägg. Det kan ske en likvidavräkning genom uttag av företagets bankmedel. Affärshändelsen bokförs som ett tillskott. Sker ingen likvidavräkning ska utlägget bokföras direkt mot eget kapital, punkt 17 BFN R11. Det sista innebär att en bokföringsåtgärd ska ske utan att det skett en fysisk överföring till eller från företaget av likvida medel. Ska inte likvida medel längre användas i företaget ska de tas ur detta. Affärshändelsen ska bokföras.⁸⁵ Inte heller i det sistnämnda fallet sker någon överföring. Den enskilde näringsidkaren kan till och med använda samma konto både för företaget och privat.

Frågan är om motsvarande gäller för skuldsidan. Som framgår ovan gjorde den skattskyldige i RÅ 2004 not. 186 ett kapitaltillskott genom att överföra skulden till privatsfären. Den skattskyldige ansåg att detta var en affärshändelse och bokförde den som ett tillskott, dvs. eget kapital ökade. HFD ansåg att det vid den tidpunkten inte stred mot god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld även om de lånade medlen ursprungligen använts för att finansiera anskaffandet av en tillgång som tillhör företaget. BFN yttrade sig till HFD och uttalade bl.a. att det under det aktuella räkenskapsåret saknas såväl lagstiftning som etablerad företagspraxis i den aktuella frågan. BFN R11 gällde inte för företagaren aktuellt räkenskapsår. Eftersom frågan inte heller auktoritativt kunde besvaras med tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper fanns enligt nämnden inte grund för att påstå att det vid tidpunkten ifråga inte var oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet.⁸⁶

Trots att målet gäller tiden före det att BFN R 11 skulle tillämpas uttalade sig BFN om hur en tillämpning av denna normgivning ska ske. BFN uttalade att det inte är i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om det kan klarläggas att de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i företaget. Uttalandet är i sig intressant och innehåller två dimensioner. För det första om BFN:s åsikt som sådan, för det andra vilken dignitet uttalandet har.

Som framgår ovan är en allmänt accepterad utgångspunkt att det är användningen av det lånade beloppet som styr avgränsningen. Används de lånade pengarna för inköp av tillgångar i företaget ska skulden tas med i bokföringen. Kan användningen av de lånade pengarna ändras? Antag att den enskilde näringsidkaren säljer den tillgång som de upplånade medlen ursprungligen användes för att förvärva. Medlen från försäljningen an-

85. Se bl.a. avsnitten 4.2.8 och 4.2.9.

86. En reflektion, som inte framkom i målet, är att detta synsätt tillämpades av flera tusen företag vid tidpunkten ifråga. Det är därför märkligt att BFN uttalar att det inte fanns någon etablerad företagspraxis. Denna slutsats bygger på att jag även vid denna tidpunkt var verksam i LRF Konsult AB och hade god insyn i hur företagen redovisade skulder m.m.

vänds därefter för inköp av privata tillgångar. I ett fall som det förevarande kan det inte strida mot god redovisningssed att inte längre bokföra skulden i företaget. Användningen av de lånade medlen har ändrats. I detta fall föreligger en skillnad mot förhållandena i 2004 års notismål.

En jämförelse kan också göras med ägare av juridiska personer som tar över skulden från företaget, ett s.k. gäldenärsbyte. Någon faktisk betalning sker inte, men väl en förändring i sammansättningen av företagets förmögenhet. Detta är en affärshändelse som enligt 1 kap. 2 § BFL ska bokföras. Ett annat fall är när aktieägaren väljer att omvandla en fordran till aktieägartillskott.⁸⁷ För bolagets del innebär omvandlingen att det egna kapitalet ökar i motsvarande mån som ägaren avstår från skulden.⁸⁸ I RÅ 2004 not.186 ansåg SKV att det inte gick att göra en jämförelse mellan en enskild näringsidkare och ett aktiebolag eftersom i det senare fallet är det fråga om två rättssubjekt. Detta är i och för sig en korrekt iakttagelse. Samtidigt är redovisningslagstiftningen uppbyggd på sådant sätt att en näringsidkare kan inom givna ramar flytta tillgångar och skulder mellan privatsfären och företaget. Det är därför enligt min uppfattning möjligt att i detta sammanhang söka vägledning i hur ett bolag hanterar en omvandling av en fordran till aktieägartillskott.

Sådan vägledning kan även hämtas från kooperativa föreningars omklassificering av fritt eget kapital till inbetald insats. Ur ekonomisk synvinkel anses detta leda till utdelning följt av en insättning. Skälet är att i posten inbetalda insatser ingår endast från medlemmen inbetalda insatser.⁸⁹ I detta fall får omklassificeringen i föreningens balansräkning effekter inte bara för föreningen utan även för medlemmarna. Både för förening och medlem är det fråga om en affärshändelse. För föreningen är det en förändring i sammansättningen av dess förmögenhet och för medlemmen blir det en förändring av storleken på dennes förmögenhet till följd av relationen med omvärlden, närmare bestämt föreningen.

När det gäller klassificering av olika poster i bokföringen finns flera exempel på att en omklassificering ska bokföras även om det inte är fråga om en rättshandling med utomstående. Detta framgår tydligt av RSV Dt 1974:40 där en ändrad användning av företagets bilar ledde till en omklassificering.⁹⁰ Genom att syftet med innehavet ändrades omklassificerade företaget bilarna från anläggningstillgångar till lagertillgångar.⁹¹ I RÅ 2003 ref. 70⁹², det s.k. lastpallmålet, uttalar BFN tydligt att det är syftet med innehavet som styr. Är avsikten att stadigvarande bruka eller inneha tillgången

87. HFD har avgjort flera mål på detta tema. I RÅ 2009 ref. 41 hade den skattskyldige omvandlat en fordran på bolaget till ovillkorat aktieägartillskott. Målet behandlade beskattningen av aktieägaren. Bolagets situation var således inte föremål för prövning.

88. Se NJA 1988 s. 620 och Brockert och Nilsson 2010, s. 34 ff.

89. Se vidare RÅ 1954 Fi 1162 respektive RÅ 2003 not. 62, avsnitten 6.3.5.4 och 6.3.7.

90. Se vidare avsnitt 5.4.3.

91. Företag som tillämpar K2-reglerna ska inte omklassificera tillgången i denna situation, punkt 9.5 BFNAR 2008:1.

92. Se vidare avsnitt 5.4.2.4 angående detta mål.

ska den redovisas som en anläggningstillgång medan i annat fall ska den redovisas som en omsättningstillgång. Det är således inte det direkta förhållandet mot tredje man som styr.

Ett annat exempel när en omklassificering kan ske utan att utomstående är inblandade är när den del av en långfristig skuld som förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen omklassificeras till kortfristig skuld.⁹³ Denna omklassificering är en åtgärd som inte påverkas av förhållandet till tredje man utan föranleds av att bolaget ska åskådliggöra sin betalningsförmåga på kort och lång sikt.

Om avsikten med innehavet av en tillgång ändras ska en omklassificering ske i bokföringen. Detta sker utan att det först genomförts en rättshandling med utomstående. Motsvarande gäller skuldsidan. Sammantaget finns inom ramen för grundläggande redovisningsprinciper möjlighet att vid ändrad avsikt med innehavet omklassificera en post.

Frågan är nu om motsvarande gäller för den enskilde näringsidkarens skuldredovisning. Den avgörande frågan är om den enskilde näringsidkaren kan ändra användningen av de lånade medlen genom att överföra skulden till privatsfären. BFN R 11 kräver att mellanhavanden mellan näringsidkaren privat och dennes företag manifesteras genom en bokföringsåtgärd.⁹⁴ Viktigt är att de verkliga förhållandena ska avspeglas i bokföringen. Denna kan inte styra verkligheten. Kapitalstrukturen i den enskilda näringsverksamheten styrs principiellt av näringsidkarens avsikt med kapitalanvändningen.

Det finns inte något hinder för den enskilde näringsidkaren att göra kapitaltillskott med likvida medel som manifesteras genom en bokföringsåtgärd. Något skäl att ha ett annat förhållningssätt finns inte på skuldsidan. Det är den enskilde näringsidkarens avsikt och syfte med kapitalanvändningen som bör styra balansräkningens sammansättning. Balansräkningens skuldsida ska delas upp i skulder, eget kapital och i förekommande fall obeskattade reserver. Något krav att finansieringen ska ske på ena eller andra sättet finns inte. Således förhindrar inte systematiken i redovisningsnormgivningen en enskild näringsidkare från att stärka det egna kapitalet.

Detta innebär sammantaget att BFN:s uttalande i RÅ 2004 not. 186 starkt kan ifrågasättas. I detta sammanhang måste lyftas fram den formulering som finns i K1-reglerna, »att skulder som uppstått i företaget» ska bokföras. Som anges nedan synes för de företag som tillämpar K1-reglerna det inte vara möjligt att underlåta att bokföra en skuld i företaget på det sätt som skedde i notismålet. Formuleringen skiljer sig väsentligt från den som finns i BFN R11 och skillnaderna måste ge reell effekt i tillämpningen.

Man kan anta att BFN vid utfärdandet av BFN R11, precis som lagstiftaren på skatteområdet, inte hade ifrågavarande situation för ögonen. Det ges

93. Ett alternativ är att lämna särskild upplysning i not om den kortfristiga delen, 5 kap. 10 § ÅRL och 6 kap. 5 § BFL

94. Ovan nämndes utlägg m.m. Vidare torde tillskott i form av likvida medel kunna manifesteras genom en bokföringsåtgärd.

inte någon närmare vägledning i rekommendationen om ett tillskott kan göras på det sätt som var aktuellt i förhandsbeskedet. Trots detta uttalar BFN i sitt yttrande till HFD att så inte är möjligt. Vad BFN gör är att tolka sin egen rekommendation. Det är inte fråga om en ändring av det allmänna rådet.⁹⁵ BFN:s uttalande har därför status som ett sedvanligt expertutlåtande på området. Ett sådant uttalande har inte större vikt än vad det har i kraft av argumenten. BFN:s uttalande är helt omotiverat. HFD refererade även denna del av BFN:s yttrande. Det kan diskuteras vilket värde detta har. För det första är det inte ett uttalande direkt av HFD utan en del i redogörelsen av BFN:s yttrande och uttalandet saknar relevans för målets utgång. Detta gör det tveksamt om man i just detta fall ska se det som ett uttalande av HFD. Samtidigt kan hävdas att det faktum att domstolen väljer att ta upp uttalandet visar att domstolen anser att för kommande år ska bedömningen bli på det sätt som BFN uttalar.⁹⁶

Sammanfattningsvis är min uppfattning att utifrån dagens normgivning det finns övervägande skäl för att anse det möjligt att underlåta att bokföra en skuld i företaget även om de upplånade medlen har använts för att finansiera införskaffandet av en tillgång som är bokförd i företaget. Användningen har ändrats och skulden hör inte längre till företaget. Ser man till uttalandet i notismålet tillsammans med K1-reglerna finns det anledning att tro att BFN alltjämt har uppfattningen att det inte är möjligt att underlåta bokför skulden. Med tanke på HFD:s följsamhet till BFN:s uttalanden torde utgången bli en annan om frågan i notismålet prövas idag mot BFN R11.

Enligt K1-reglerna ska alla skulder som uppstått i företaget bokföras i detsamma, punkt 3.13 BFNAR 2006:1. Används de lånade medlen till att betala företagets utgifter ska skulden bokföras i företaget. Skrivningen antyder också att det inte är möjligt att underlåta att bokföra en skuld i företaget om de upplånade medlen har använts i verksamheten. En sådan tolkning finner också stöd i BFN:s uttalande i RÅ 2004 not. 186. Noterbart är att K1-reglerna har tillkommit efter notismålet, som naturligtvis påverkat innehållet i denna normgivning. Även enligt K1-reglerna är det möjligt att göra både insättningar och uttag. Det anges i punkt 3.11 BFNAR 2006:1 att företagets »egna insättningar av medel i företaget» ska bokföras som en ökning av eget kapital. Formuleringen tyder på att det krävs att näringsidkaren tillskjuter tillgångar, pengar eller annat, för att det ska kunna anses som ett tillskott.

Det finns en nyansskillnad mellan K1-reglerna och allmänna regler som gör att avgränsningen inte kan sägas vara identisk. Detta leder till att bedömningen även i den skatterättsliga avgränsningen kan bli olika beroende på vilka normer företaget tillämpar.

95. Någon ändring i nu aktuellt avseende har ännu inte skett.

96. Ifrågasvarande uttalande är på sin höjd obiter dicta, vilket kan tillmätas lika stor principiell vikt som förarbets- och litteraturuttalanden, se vidare Melz 2009, s. 345 ff.

8.8 Sammanfattande bedömning – skulder

Problematiken kring den enskilde näringsidkarens skuldavgränsning är inte ny. Lagstiftaren har sedan lång tid haft som utgångspunkt att det skattemässigt är mer gynnsamt att hänföra skuld och ränteutgifter till näringsverksamheten än till inkomstslaget kapital. Bestämmelser i skattelagstiftningen har utformats utifrån ett sådant synsätt. Motsvarande är för handen beträffande dagens bestämmelser i IL. Ur ekonomisk synvinkel har lagstiftarens utgångspunkt varit adekvat. Förhållandena har emellertid förändrats genom införandet reglerna om positiv räntefördelning. Numera är det, beroende på ränteläge m.m., inte sällan mer ekonomiskt fördelaktigt att hänföra skulden till privatsfären.

Ur ett sambandsperspektiv kan konstateras att såväl ränteutgift som värdeförändring på skulden ska tas upp som intäkt eller dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av skulder vid dess uppkomst kan sammanfattas enligt följande.

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Ej rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Praktiskt</i> <i>samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Skuldens uppkomst		X	X	X

Det kan konstateras att avgränsningen inte omfattas av det rättsliga sambandet. Den yttersta gränsen för näringsverksamheten bestäms genom 13 kap. 1 § IL. Till detta ska läggas 16 kap. 1 § IL om avdrag för utgifter. Vidare finns i IL flera olika bestämmelser som tar sikte på avgränsning av skulder och utgiftsräntor. 13 kap. 8 § IL tar sikte på en specifik situation, nämligen skulder hänförliga till tillgångar som inte ska räknas till näringsverksamheten. Systematiken innebär sammantaget att avgränsningen vid tidpunkten för skuldens uppkomst görs utifrån en renodlad skatterättslig bedömning.

13 kap. 8 § IL täcker inte alla situationer, exempelvis skuld hänförlig till privatbostadsfastighet. Det är vidare tveksamt om konsumtionsskulder omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Utformningen av bestämmelse ger därför upphov till tillämpningsproblem. Vidare synes det finnas en skillnad mellan om det är låneskulder eller andra skulder i näringsverksamheten. Avgränsningen av låneskulder sker vid skuldens uppkomst utifrån dess knytning till en viss tillgång. Tillhör inte tillgången näringsverksamheten kan inte heller skulden hänförlig till tillgången räknas till näringsverksamheten. Systematiken är delvis annorlunda beträffande leverantörsskulder och liknande skulder. Dessa kan inte på samma sätt anses hänförliga till en viss tillgång. Den underliggande transaktionen styr avgränsningen.

Om knytningen mellan skuld och tillgång upphör är rättsläget osäkert. I detta fall torde 13 kap. 1 § IL komma att styra. Bestämmelsen är resultaträkningsorienterad, dvs. det ska vara fråga om en utgift *på grund av* nä-

ringsverksamheten. Genom detta kommer indirekt skuldallokering att omfattas av bestämmelsen.

Bokföringen kan i vissa fall ha ett bevisvärde. Detta gäller framför allt när knytningen mellan tillgång och skuld ska bestämmas. I sammanhanget kan också konstateras att det inte i alla situationer finns ett praktiskt samband mellan bokföringen och den skatterättsliga avgränsningen. Det kan inträffa att en skuld i bokföringen kan hänföras till näringsverksamheten medan detta inte är möjligt i den skatterättsliga avgränsningen. Effekten uppstår särskilt när skulden hänför sig till sådana tillgångar som skatterättsligt inte får hänföras till näringsverksamheten, exempelvis aktier i dotterföretag. Genom skilda synsätt i den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen kan uppkomma tillämpningsproblem för såväl den enskilde näringsidkaren som SKV.

Regleringstekniken är relativt lika mellan bokföring och inkomstbeskattning. I båda systemen styrs avgränsningen av användningen av de lånade medlen. Den skatterättsliga avgränsningsregeln är emellertid begränsad medan regleringen i BFL och den kompletterande normgivningen kan sägas vara heltäckande eller i vart fall i princip heltäckande. Någon avgörande skillnad föreligger inte i de fall den enskilde näringsidkaren istället tillämpar K1-reglerna. Både reglering och förhållandena i övrigt synes emellertid annorlunda för tidpunkten efter skuldens uppkomst. Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen kan sammanfattas enligt följande.

<i>Samband</i> <i>Område</i>	<i>Rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Ej rättsligt</i> <i>samband</i>	<i>Praktiskt</i> <i>samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Löpande skuldredovisning	X			

Vid skuldens uppkomst styr skattereglerna avgränsningen medan för tiden därefter talar mycket för att den skatterättsliga avgränsningen styrs av bokföringen. Tillämpningen bygger på tydliga uttalanden i förarbetena. Enligt min uppfattning är detta en udda företeelse. Här kan göras en jämförelse med omfångsfrågan som är en renodlad skatterättslig bedömning. Avgränsningen tangerar den frågeställningen men behandlas annorlunda i både förarbetena och rättspraxis. Det bör åter igen påtalas att efter notismålet har IL och 13 kap. 8 § IL införts vilket gör att rättsläget idag måste betecknas som osäkert.

Rättsläget är således mycket förvirrande vilket kan leda till tillämpningsproblem för såväl enskilda näringsidkare som SKV. Genom att den kompletterande normgivningen också är otydlig ökar tillämpningsproblemen än mer. Fördelen för framför allt företaget är att sambandet underlättar för den enskilde näringsidkaren att redovisa skulder.

I BFL finns ingen särskild avgränsningsregel för skulder. Varken i BFL eller den kompletterande normgivningen finns något hinder mot att göra kapitaltillskott till företaget. Det synes ur principiell synvinkel inte finnas

något hindrar för en enskild näringsidkare att underlåta att bokföra en skuld i företaget även om de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som räknas till detsamma. Inte heller i den kompletterande normgivningen är frågan särskilt reglerad. Normgivningen hindrar enligt min uppfattning inte en enskild näringsidkare från att göra ett kapitaltillskott till sitt företag genom att underlåta att bokföra en skuld i näringsverksamheten. Utifrån BFN:s utlåtande i notismålet tillsammans med hur de därefter införda K1-reglerna utformats finns det emellertid anledning att utgå från att nämndens uppfattning är den motsatta, dvs. att det inte är möjligt att underlåta bokför skulden.

Intressant är att 13 kap. 8 § IL är utformad för att förhindra att enskilda näringsidkare hänför privata skulder till näringsverksamheten, dvs. tvärt emot vad som numera i många fall är ekonomiskt intressant för en enskild näringsidkare. Därför bör lyftas frågan om behovet av avgränsningsregeln för skulder. Syftet med den torde vara att förhindra att privata ränteutgifter belastar näringsverksamheten. Som visas ovan⁹⁷ är det normalt mer lönsamt för den enskilde näringsidkaren att inte räkna skulderna till näringsverksamheten.

Reglerna om positiv räntefördelning är utformade för att avkastningen på näringsverksamhetens eget kapital ska beskattas i inkomstslaget kapital. Samtidigt ska reglerna om negativ räntefördelning förhindra att den enskilde näringsidkaren redovisar privata skulder i näringsverksamheten. Det sistnämnda syftet är detsamma som ligger bakom avgränsningsregeln för skulder. Behovet av en sådan dubbelreglering kan starkt ifrågasättas. Sett på systematiken i dess helhet fyller avgränsningsregeln enligt min uppfattning en begränsad funktion.

97. Se avsnitt 8.3.

9 Utvärdering

9.1 Inledning

Inkomstskattesystemet kräver att inkomster och utgifter sorteras i olika inkomstslag. Allokeringen styrs för fysiska personer numera till stor del av om tillgångar och skulder ska hänföras till näringsverksamhets- eller privatsfären. Avhandlingens huvudsyfte är att systematiskt undersöka den skatterättsliga regleringen av avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. I min undersökningsmodell har jag utgått från att avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamheten och klassificeringen av dessa är av avgörande betydelse för beräkning av det årliga resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. Förenklat kan sägas att rättsföljden av avgränsningen och klassificeringen är vilka inkomstberäkningsregler som tillämpas på en enskild transaktion.

Skattereglerna har utvecklats över tiden och framför allt genom 1994 års företagsskattereform har förutsättningarna väsentligt ändrats för enskilda näringsidkare, särskilt genom införandet av systemet med räntefördelning. Inom ramen för detta delar den enskilde näringsidkaren upp överskottet i sin näringsverksamhet mellan inkomstslagen kapital och näringsverksamhet. Inkomster i det förstnämnda inkomstslaget beskattas proportionellt med 30 procent. I det andra inkomstslaget är det fråga om progressiv dubbelbeskattning.¹ Som jag visat med olika exempel² kan variationen i skatteuttag i inkomstslaget näringsverksamhet vara stort, från cirka 30 procent upp till cirka 65 procent. Spridningen beror på näringsidkarens aktivitets- och inkomstnivå, men även på ett differentierat egenavgiftsuttag. Systematiken för egenavgifterna har väsentligen ändrats under senare år.³

Räntefördelningen bygger på två variabler, en räntesats och ett kapitalunderlag. Det senare utgörs av nettovärdet på tillgångar och skulder i näringsverksamheten. Möjligheten till räntefördelning har i många fall påverkat den enskilde näringsidkarens beskattningssituation och tidigare givna sanningar har omkullkastats. Exempelvis har det, i motsats till vad som gällde före 1994 års företagsskattereform, ur ekonomisk synvinkel inte sällan blivit mer intressant att hänföra skulder till privatsfären⁴ och bankmedel till näringsverksamhetssfären.⁵ Detta beror på systemets uppbyggnad och storleken på den

1. Se vidare avsnitt 2.2.2. angående beskattning av näringsidkaren.
2. Se särskilt avsnitten 2.2.2, 4.2.4 och 8.3.
3. I avsnitt 2.2.2. finns problemställningen beskriven.
4. Se vidare avsnitt 2.2.2.
5. Se vidare avsnitt 4.2.4.

schablonränta som idag tillämpas inom räntefördelningen. Detta är faktorer som påverkar de skattskyldigas agerande i olika situationer.

I detta avslutande kapitel ska jag diskutera och utvärdera vad jag kommit fram till i min undersökning. Centralt i utvärderingen är att analysera de olika avsnitten i avhandlingens andra del. Eftersom jag i respektive kapitel redan sammanfattat avgränsningsbedömningen av respektive tillgång eller skuld inriktar jag mig nu på de generella slutsatserna. Utvärderingen kan delas in i tre övergripande delar.

1. Inom ramen för avhandlingens huvudsyfte ligger att genom en systematisering av olika bestämmelser identifiera, förutom gällande rätt, om det finns en eller flera övergripande principer för hur avgränsningsproblematiken är löst för tillgångar och skulder. När det identifierats en princip och de parametrar som principen bygger på kan denna användas som ett verktyg när liknande avgränsningsfrågor ska besvaras. Lika intressant är det om avgränsningen beträffande en viss post avviker från någon övergripande princip. Följdfrågan blir om avvikelsen är ett medvetet val av lagstiftaren. I annat fall kan misstänkas att avgränsningsfrågan inte är genomtänkt utifrån principiella grunder. Ett symmetriskt system där avgränsningen vilar på samma grund underlättar den framtida tillämpningen genom att en viss princip kan styra hur oreglerade frågor ska besvaras. Principerna kan dessutom utgöra grund när nya avgränsningsregler ska skapas.
2. En specifik avgränsningsprincip som jag analyserat är bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Först analyserar jag om det finns ett rättsligt samband när det gäller den skatterättsliga avgränsningen. Mitt resultat åskådliggörs i en schematisk sammanställning. Som framgår redan av min undersökningsmodell hänger avgränsningsfrågan, steg 2, och klassificeringsfrågan, steg 3, inte sällan ihop. I vissa fall hänger även periodiseringsfrågan ihop med nämnda frågor. Detta gör att denna del av undersökningen har bäring även på andra sambandsfrågor än avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för en enskild näringsidkare. Den principiella lösning som jag kommer fram till i min undersökning har enligt min uppfattning allmänt sett bäring även på klassificeringsfrågor inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan exempelvis gälla om en tillgång ska klassificeras som kapitaltillgång eller annan tillgång.
3. I de fall jag kommit fram till att det inte finns något rättsligt samband är nästa fråga, som också är avhandlingens bisyfte, om det föreligger ett praktiskt samband. Föreligger ett praktiskt samband innebär det att avgränsningsfrågan har besvarats på samma sätt i två från varandra självständiga och fristående system, bokföringen och inkomstbeskattningen. Detta utesluter inte att regelsystemen på något sätt ändå påverkar varandra. En följdfråga är om ett sådant samband är ändamålsenligt och tillräckligt för att minska den administrativa bördan. För att kunna

identifiera och analysera det praktiska sambandet har jag även beskrivit hur avgränsningen görs i bokföringen.

Utvärderingen är indelad i fyra avsnitt. Först redogör jag för efter vilka grunder avgränsningen sker i bokföringen. Därefter kommer jag till kärnan i avhandlingen, nämligen systematiseringen av vilka principer som avgränsningen av tillgångar och skulder bygger på. Jag har valt att först analysera bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. I de fall en avgränsningsfråga inte omfattas av det rättsliga sambandet bestäms den skatterättsliga avgränsningen utifrån renodlade inkomstskatterättsliga överväganden. Denna del av undersökningen behandlas särskilt. Avslutningsvis diskuterar jag utifrån vad jag kommit fram till i min utvärdering hur eventuella brister och inkonsekvenser kan lösas de lege ferenda.

9.2 Avgränsningen i bokföringen

En enskild näringsidkare är bokföringskyldig enbart för näringsverksamheten. Ur redovisningsrättslig synvinkel måste därför den enskilde näringsidkaren klyva sin förmögenhetsmassa i två delar. Gränsdragningen bestäms utifrån hur näringsverksamheten avgränsas. I BFL finns ingen särskild avgränsningsreglering motsvarande de skatterättsliga avgränsningsreglerna. Närmare ledning för att besvara den bokföringsmässiga avgränsningsfrågan får näringsidkaren inom ramen för den kompletterande normgivningen.⁶

BFN har utfärdat en särskild rekommendation som specifikt tar sikte på avgränsningsproblematiken, BFN R11. Enligt denna normgivning sker avgränsningen utifrån ett i huvudsak renodlat principbaserat redovisningsrättsligt perspektiv. Någon detaljreglering finns således inte. Endast tillgångar som hör till näringsverksamheten ska bokföras i företaget. I avhandlingens andra del har jag undersökt hur avgränsningsfrågan för vissa specifika tillgångar och skulder ska besvaras. Resultatet av undersökningen gav sammantaget följande bedömningsgrunder.

- Bankmedel – *användningen*, som på kort och lång sikt ska vara till nytta för företaget, styr avgränsningen.⁷
- Kundfordran m.m. – den *underliggande* tillgången (exempelvis sålda varor) styr avgränsningen.⁸
- Lånefordran – den *underliggande* tillgången (utlånade medlen) styr avgränsningen.⁹
- Fordran avyttring fastighet – den *underliggande* tillgången styr avgränsningen.¹⁰

6. Innehållet i god redovisningssed och hur detta bestäms diskuterar jag i avsnitt 3.5.

7. Se vidare avsnitt 4.2.9.

8. Se vidare avsnitt 4.3.2.3.

9. Se vidare avsnitt 4.3.3.5.

10. Se vidare avsnitt 4.4.4.

- Fordran p.g.a. upplåtelse av avverkningsrätt – den *underliggande* tillgången styr avgränsningen.¹¹
- Inventarier – *användningen* ska vara till nytta för företaget (för korttidsinventarier och inventarier av mindre värde föreligger ett omvänt samband).¹²
- Andelar i kooperativa föreningar – *användningen* (innehavet), som ska vara till nytta för företaget, styr avgränsningen.¹³
- Terminsavtal – den *underliggande* transaktionen i form av den säkrade posten styr avgränsningen.¹⁴
- Låneskuld – *användningen* av de lånade medlen styr avgränsningen.¹⁵

Nedan redogör jag för den skatterättsliga regleringen, men redan nu kan konstateras att bedömningsgrunderna såväl skatterättsligt som i bokföringen bygger i allt väsentligt på samma synsätt. Två grunder kan identifieras, *användningen* av tillgången och dess nytta för företaget respektive den *underliggande* tillgången eller transaktionen. Bedömningen i bokföringen är konsekvent. Vidare saknar det betydelse hur den underliggande transaktionen beskattas. Enligt min uppfattning är detta naturligt eftersom i bokföringen bygger avgränsningen på andra grunder, framför allt företagsekonomiska, än den skatterättsliga avgränsningen. Samtidigt kan det innebära skild avgränsning i bokföringen och skatterättsligt.

Användningsrekvisitet är särskilt lämpligt för materiella anläggnings- och omsättningstillgångar. Bedömningen kan, även om subjektiva överväganden också påverkar slutsatsen, enligt min uppfattning i allt väsentligt göras på objektiva grunder. Synsättet ska emellertid tillämpas även på vissa finansiella tillgångar. Exempelvis ska bankmedel *användas* på kort eller lång sikt och vara till nytta för företaget. I denna del är de subjektiva inslagen större. Även för skuldsidan anläggs ett användarperspektiv. Härigenom finns harmoni i systematiken mellan tillgångs- och skuldsidan.

Samtliga slag av fordringar behandlas på ett enhetligt sätt, den underliggande transaktionen styr avgränsningen. I den skatterättsliga bedömningen tillkommer ytterligare en parameter, i vilket inkomstslag den underliggande tillgången beskattas. Denna skillnad gör sig särskilt gällande i analysen av det praktiska sambandet. Även avgränsningen av terminsavtal bygger på den underliggande transaktionen, närmare bestämt den säkrade posten och i denna del finns således en skillnad mellan den skatterättsliga bedömningen och den i bokföringen.

Näringsidkare med en omsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta ett förenklat årsbokslut. Beträffande såväl avgränsning som värdering och periodisering finns både likheter med och skillnader från vad som gäller enligt allmänna regler. Bedömningsgrunden

11. Se vidare avsnitt 4.4.7.3.

12. Se vidare avsnitt 5.3.4, 5.5 och 5.6.3.

13. Se vidare avsnitt 6.4.

14. Se vidare avsnitt 7.3.

15. Se vidare avsnitt 8.7.

i K1-reglerna är, på motsvarande sätt som gäller enligt allmänna regler, om tillgången *används* och är till nytta för företaget.¹⁶ De tillgångar som faller under denna bedömningsgrund torde vara samtliga materiella anläggnings- eller omsättningstillgångar. Huvudsyftet med K1-reglerna är att förenkla, *förenklingsprincipen*, och underlätta för de enskilda näringsidkarna genom att skapa ett mer enhetligt synsätt. BFN har i vissa delar skapat ett omvänt samband genom att den kompletterande normgivningen styrs av den skatterättsliga regleringen. I redovisningen finns således ett uttalat skattefokus, *beskattningsprincipen*. Särskilt tydligt är detta beträffande bl.a. de finansiella posterna, där det i normgivningen finns en direkt hänvisning till den skatterättsliga avgränsningsregeln för tillgångar, 13 kap. 7 § IL. Genom kopplingen till den skatterättsliga avgränsningen kommer andelar i kooperativa föreningar, fordringar och bankmedel som skatterättsligt hör till näringsverksamheten att i bokföringen räknas som tillgångar i företaget. Finansiella tillgångar som skatterättsligt enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas till näringsverksamheten ska inte bokföras i företaget. Den koppling som idag finns mellan K1-reglerna och 13 kap. 7 § IL är emellertid otydlig eftersom hänvisningen är till hela bestämmelsen. Detta kan också tolkas som en markering av att den skatterättsliga avgränsningen ska vara styrande även för avgränsningen i bokföringen.

Även på skuldsidan föreligger en överensstämmelse mellan allmänna regler och K1-reglerna. Det är användningen av de lånade medlen som styr avgränsningen.

Genom förenklingen inom ramen för K1-reglerna frångås, framför allt vad gäller finansiella tillgångar, användningsprincipen. Avvikelser av detta slag är negativt om företaget ska byta redovisningsprinciper från K1-reglerna till allmänna regler eller tvärt om. Företeelsen torde emellertid inte vara frekvent varför problemet är av mindre betydelse. Så länge företaget väljer att tillämpa K1-reglerna torde de förenklingar och den skatteanpassning som gjorts vara fördelaktig ur tillämpnings- och förenklingsynvinkel. Sammantaget kan konstateras att den kompletterande normgivningen har två skilda utgångspunkter, en mer företagsekonomisk, allmänna regler, och en annan mer skatterättslig, K1-reglerna. En viktig fråga är hur detta påverkar sambandet mellan redovisning och beskattning, särskilt det praktiska sambandet. Detta diskuterar jag i nästa avsnitt.

9.3 Bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen

Som framgår av avhandlingens inledning synes såväl uttalanden i förarbetena till 1994 års företagsskattereform som rättspraxis tala för att bokföringen i vissa fall kan ha avgörande betydelse för olika avgränsningsfrå-

16. Se vidare motsvarande avsnitt i avhandlingens andra del som gäller för allmänna regler.

gor.¹⁷ Dessa uttalanden tar direkt sikte på avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Genom införandet av IL ändrades lagtexten och det uttalades i förarbetena först och främst att det inte endast är periodiseringsfrågor som omfattas av det rättsliga sambandet utan även beräkning av anskaffningsvärde och värderingsfrågor kan omfattas av sambandet. Däremot ansåg inte regeringen att klassificeringsfrågor omfattas av sambandet. Någon principdiskussion om avgränsningsfrågorna i den skatterättsliga miljö som numera gäller finns inte i förarbetena.¹⁸ Detta är naturligtvis en stor brist och medför risk för att någon principiell övergripande rättspraxis inte skapas utan varje enskild fråga löses för sig. Systemet tenderar då att bli mer svårillämpat och osäkert med bl.a. ökade administrativa kostnader som följd.

I inkomstslaget näringsverksamhet ska inkomstberäkningen ske enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Som jag visat i avsnitt 3.4 finns särskilda rättsföljder knutna till inkomstberäkningsmetoden bokföringsmässiga grunder, bl.a. är det inte möjligt i inkomstslaget näringsverksamhet att tillämpa kontantmetoden. I rättspraxis används begreppet bokföringsmässiga grunder, även om det inte görs konsekvent, framför allt för att markera att en viss frågeställning omfattas av det rättsliga sambandet.

Sett till bokföringsmässiga grunder och dess betydelse för avgränsningsfrågor finns exempel på mål både där HFD hänvisar till bokföringsmässiga grunder och sådana där någon hänvisning inte görs. I RÅ 2004 not. 186 hänvisar HFD till bokföringsmässiga grunder och domstolen anser att den skatterättsliga avgränsningen av skulder i det fallet styrs av bokföringen. I RÅ 2010 not. 107 ansågs bokföringen däremot sakna betydelse och någon hänvisning till bokföringsmässiga grunder gjordes inte. I detta fall ansåg HFD att tillgångarna inte skulle räknas till näringsverksamheten. Det kan i sammanhanget framhållas att i de mål om renodlade skattepliktsfrågor som jag analyserat görs inte heller någon hänvisning till inkomstberäkningsmetoden.¹⁹ Enligt min uppfattning går det inte att säga att i de fall avgränsningsfrågan omfattas av det rättsliga sambandet bokföringsmässiga grunder har en avgörande betydelse. Det går av min undersökning inte heller att hävda att inkomstberäkningsmetoden i andra situationer har någon betydelse för den skatterättsliga avgränsningen. Motsvarande tveksamhet gäller klassificeringsfrågor inom ramen för näringsverksamheten. I bl.a. RÅ 2003 ref. 70, som gällde gränsdragningen mellan lager och inventarier, gjordes inte någon hänvisning till inkomstberäkningsmetoden. Utifrån min ovan nämnda slutsats tyder detta samtidigt på att just nämnda mål inte handlar om det rättsliga sambandet.

Utgångspunkten är enligt 14 kap. 4 § IL att räkenskaperna ska läggas till grund för beräkningen av resultatet. I förarbetena uttalas tydligt att bok-

17. Se vidare avsnitt 1.1.

18. Se vidare avsnitt 3.3.

19. Se vidare avsnitt 3.3.3.

föringen saknar betydelse när det gäller beräkning av storleken på skatten eller underlaget för densamma. I avsnitt 3.3.3. har jag visat att rättspraxis är relativt klar och verifierar den inställning som framförs i förarbetena till IL.²⁰ Intressant i detta sammanhang är att skattepliktsfrågan har stora likheter med avgränsnings- och klassificeringsfrågorna som också handlar om beräkning av skattens storlek. Detta talar för att bokföringen inte har någon betydelse för den skatterättsliga bedömningen av dessa frågor.

Intäktsredovisningen i inkomstlagen näringsverksamhet kan styras av god redovisningssed eller särskild skatterättslig reglering. Såväl avkastning från en tillgång som ersättningen vid en avyttring ska hänföras till en viss period. Båda kan styras av god redovisningssed, vilket är fallet för kundfordringar. I andra fall styr skilda inkomstberäkningsmetoder. För exempelvis andelar i en kooperativ förening ska avkastningen, utdelning, tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed medan vinst eller förlust vid avyttring av andelarna beräknas enligt de särskilda skatterättsliga bestämmelserna om kapitalvinst och kapitalförlust.

När en affärshändelse inträffat ska den skattskyldige göra ett antal olika bedömningar och ställningstaganden. Enligt min undersökningsmodell görs detta stegvis och den slutliga bedömningen medför att aktuell posts resultatpåverkan i perioden bestäms. Den tes jag har haft är att ju fler steg i modellen som omfattas av det rättsliga sambandet desto större är sannolikheten att även avgränsnings- och klassificeringsfrågorna omfattas av detta samband. Om tidpunkten för beskattning av både avkastning från tillgången och ersättning vid en avyttring omfattas av det rättsliga sambandet, vilket är fallet för exempelvis kundfordringar, innebär detta att sannolikheten är stor att den skatterättsliga avgränsningen också omfattas av det rättsliga sambandet. I följande matris²¹ sammanfattar och systematiserar jag på ett övergripande sätt resultatet av min undersökning i den del som gäller bokföringens betydelse för den skatterättsliga avgränsningen.

20. Se vidare avsnittet 3.3.3.2 och 3.3.3.3.

21. © Denna symbol innebär att det föreligger ett praktiskt samband enbart för de företag som tillämpar K1-reglerna.

<i>Samband Område</i>	<i>Rättsligt samband</i>	<i>Ej rättsligt samband</i>	<i>Praktiskt samband</i>	<i>Bevisvärde</i>
Bankmedel		X	X	X
Kundfordran		X	X	X
Fordran avyttring inventarier		X	X	
Fordran avyttring andel koop. förening		X	X	
Fordran försäkringsersättning		X	X	
Fordran koop. förening		X	X	
Övriga lånefordringar		X	⊗	
Omklassificering av fordran		X	⊗	
Fordran fastighetsavyttring		X	⊗	
Fordran avverkningensrätt (avgränsningen)		X	⊗	
Inventarium/kostnad		X	X	
Inventarium/lager		X	X	X
Levande inventarium		X	X	
Andel (obl. insatser)		X	X	
Andel (överinsatser)		X	X	
Emitterad andel		X		⊗
Förlagsandelar		X	X	X
Råvarutermi		X	⊗	
Räntetermi		X	⊗	
Valutatermi		X	⊗	
Skuldens uppkomst		X	X	X
Löpande skuldredovisning	X			

Avgränsningsfrågan har inte gått att lösa enbart genom en klar och entydig lagtext utan mina slutsatser i denna del grundar jag på fyra parametrar,

1. lagtextens utformning,
2. systematiken i IL,
3. syftet med bestämmelserna som det kommer till uttryck i förarbetena och
4. rättspraxis som direkt och indirekt berör problematiken.

Genom införandet av IL skapades nya avgränsningsbestämmelser för tillgångar, 13 kap. 7 § IL, och skulder, 13 kap. 8 § IL. Samtidigt ändrades systematiken och ett försök gjordes att förtydliga denna. Ny ändrad både lagtext och systematik har naturligtvis påverkat hur äldre förarbetsuttalanden ska beaktas och tolkas. Den skatterättsliga regleringen är inte sällan otydlig när det gäller om en viss fråga omfattas av det rättsliga sambandet eller om det är fråga om en särskild skatterättslig regel. Efterhand som jag arbetat mig igenom avgränsningsproblemet för respektive tillgångsslag har emellertid rättsläget blivit tydligare. Även om rättsläget på någon punkt kan betecknas som oklart gäller enligt min uppfattning för tillgångssidan genomgående att den skatterättsliga avgränsningsfrågan inte omfattas av det rättsliga sambandet.

Inte sällan är det enkelt att bestämma vilka tillgångar eller skulder som ska räknas till näringsverksamheten eller som inte ska räknas dit. Även i dessa fall vilar den skatterättsliga avgränsningen på särskild grund vilken kan vara både intressant och viktig att identifiera för att på ett övergripande sätt kunna identifiera avgränsningssystematiken i IL. Exempelvis är det klart att inventarier ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten. I 13 kap. 7 § IL definieras emellertid inte vilka tillgångar som ska räknas som inventarier. Denna fråga besvaras med stöd av bestämmelserna i 18 kap. IL om inventarier. Motsvarande gäller för lagertillgångar och gränsdragningen mellan detta tillgångsslag och inventarier. Avgränsningsfrågan går i dessa fall ihop med klassificeringsfrågan. Stegen 2 och 3 i min undersökningsmodell har i dessa fall utgjort en sammanhållen bedömningspunkt.

Min undersökning visar att inte heller den skatterättsliga klassificeringen av tillgångar i näringsverksamheten omfattas av det rättsliga sambandet. I denna del har jag särskilt analyserat gränsdragningen mellan inventarier²² och lager respektive kundfordringar och andra fordringar.²³ Undersökningen visar också att klassificeringen i bokföringen inte styr om tillgångarna ifråga ska räknas som kapitaltillgångar eller andra tillgångar. I detta ligger således att det saknar betydelse om ersättningen vid en avyttring ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed eller om inkomstberäkningen sker enligt särskilda skat-

22. Det är en helt annan fråga att rätten till räknenskapsenlig avskrivning förutsätter att det skatterättsliga avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. I denna del finns ett rättsligt samband.

23. Se särskilt avsnitten 4.3.2 och 5.4.

terättsliga bestämmelser. Inte heller enligt vilka inkomstberäkningsregler avkastningen ska redovisas synes ha någon betydelse för klassificeringen. Detta kullkastar således den tes jag hade när projektet inleddes, att ju fler delar i min undersökningsmodell som omfattas av det rättsliga sambandet desto större sannolikhet för att även avgränsningsfrågan ska omfattas av detta samband.

I denna del kan göras en jämförelse med min undersökning om bokföringens betydelse för den skatterättsliga inkomstbestämningen, dvs. skatteplikts- respektive avdragsfrågan. I denna del visar undersökningen att bokföringen inte styr den skatterättsliga bedömningen. I båda fallen är det fråga om en slags avgränsning. Allmänt sett är problemställningarna likvärdiga, det handlar om att skatterättsligt sortera en post på visst sätt. I denna del har avgränsningsfrågan större likheter med skattepliktsfrågan än periodiseringsfrågan. Vidare kommer i min undersökningsmodell periodiseringsfrågan efter både avgränsnings- och skattepliktsfrågan.

Som framgår ovan är frågan om vilka tillgångar som ska räknas till näringsverksamheten och hur dessa ska klassificeras i näringsverksamheten renodlat skatterättslig. Utgångspunkten är densamma för skuldsidan. Om en skuld ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären när den uppstår avgörs därför utifrån en renodlad skatterättslig bedömning. Vad som komplicerar bilden är avgränsningsproblematiken för befintliga skulder, närmare bestämt vid tillskott till den enskilda näringsverksamheten genom överföring av en skuld från näringsverksamhets- till privatsfären. Frågan prövades i RÅ 2004 not. 186 och enligt HFD låg denna avgränsningsfråga inom ramen för det rättsliga sambandet. Noterbart är att tidpunkten för beskattning av såväl kostnaden för lånet, räntan, som en vinst i form av exempelvis ackord omfattas av det rättsliga sambandet. Utgången är i denna del i linje med min ursprungliga tes och strukturen i min undersökningsmodell.

Min undersökning visar också att HFD i 2004 års notismål inte synes ha beaktat systematiken i IL utan gjort sin bedömning strikt utifrån förarbetsuttalandena i 1994 års företagsskattereform. I denna del kan göras en jämförelse med RÅ 2000 ref. 26 som gällde tillämpningen av bestämmelsen om det s.k. utvidgade reparationsavdraget. Även i det fallet gjorde HFD sin bedömning utifrån ett klart förarbetsuttalande och med bortseende av systematiken i IL. Följsamheten till dessa relativt konkreta förarbetsuttalanden är intressant. En ytterligare diskussion om HFD:s tolkningsmetod ligger inte inom ramen för denna analys utan får diskuteras i annat sammanhang. Nämda avgöranden från åren 2000 och 2004 avviker från vad som i övrigt framkommit om hur det rättsliga sambandet inom ramen för IL är utformat. För en vän av ett logiskt system försvårar denna bristande logik rättstillämpningen och förutsebarheten.

Resultatet av min undersökning visar att det är tveksamt om det går att dra några långtgående slutsatser i sambandsfrågan av 2004 års notismål. Utgången torde vara ett undantag när det gäller avgränsningsfrågor och får anses som en lösning av en enskild problemställning. Tveksamheten ökar

när även min analys i avsnitt 3.3 av bokföringens betydelse för inkomstbestämningen vägs in. Vissa av avgörandena jag behandlar i det sammanhanget tar sikte på frågan om transaktioner som i bokföringen endast påverkar eget kapital kan få skatterättslig effekt. Något krav på att en transaktion ska påverka företagets bokförda resultat för att den ska behöva tas upp eller kunna dras av skatterättsligt finns inte. Den skatterättsliga inkomstbestämningen är frikopplad. I det fall en befintlig skuld inte längre ska räknas till näringsverksamheten ökar såväl bokfört som skatterättsligt eget kapital. Enligt min uppfattning finns flera likheter mellan den enskilde näringsidkarens skuldallokering och andra frågeställningar relaterade till eget kapital. Detta talar för att de ska behandlas på samma sätt, dvs. att bokföringen saknar betydelse även för den skatterättsliga avgränsningen av skulder.

I detta sammanhang måste också poängteras införandet av 13 kap. 8 § IL varigenom det kan ha skett en ändring i synsättet. Mot bakgrund av detta går det idag inte med bestämdhet att säga att bokföringen styr den skatterättsliga skuldallokeringen. En reflektion i detta sammanhang är att redovisning av bankmedel och låneskulder har ur systematisk synvinkel stora likheter. Skatterättsligt har posterna främst två effekter dels ska ränta betalas eller mottas, dels påverkar den underliggande posten kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Båda posterna får hänföras till transaktioner relaterade till eget kapital. Även detta talar för att dessa poster, men även tillgångar och skulder allmänt sett, ur systematisk synvinkel ska behandlas likvärdigt. Systematiskt leder detta vid en jämförelse med tillgångssidan till att bokföringen bör sakna betydelse för den skatterättsliga avgränsningen av skulder.

Den första sammanfattningen jag kan göra av frågan om vilken betydelse bokföringen har för den skatterättsliga avgränsningen och klassificeringen är att det inte föreligger något rättsligt samband i detta avseende. Dock att det finns viss osäkerhet beträffande befintliga skulder.

För den enskilde näringsidkaren och dennes administrativa börda är det praktiska sambandet mycket viktigt. Det praktiska sambandet innebär att den enskilde näringsidkaren inte behöver göra någon justering i inkomstdeklarationen om denne följt god redovisningssed. Redovisningsrätten och skatterätten har skilda utgångspunkter. Förenklat kan sägas att redovisningsreglerna ska borge för att tillgångar inte övervärderas och skulder inte undervärderas. Den skatterättsliga utgångspunkten är den motsatta. Vidare innehåller redovisningsrätten ett antal särdrag i förhållande till skatterätten när det gäller regleringstekniken. Särskilt viktigt för min undersökning är att under de senaste åren har normgivningen inom redovisningsområdet gått från företags- och branschpraxis till en mer heltäckande kompletterande normgivning. Den senare har i sin tur utvecklats från ett princip- till regelbaserat system. Dessa omständigheter har betydelse för hur den kompletterande normgivningen ska tolkas. Som jag visat i avsnitt 3.5.5 används beroende på vilken normgivning som är tillämplig olika tolkningsmetoder för att lösa enskilda redovisningsproblem. Dessa förhållanden påverkar det praktiska sambandets innehåll och form.

För företag som tillämpar allmänna regler är det praktiska sambandet begränsat i omfattning. Ett sådant föreligger avseende andra tillgångar än kapitaltillgångar, nämligen för lager, kundfordringar, bankmedel och inventarier. Min analys visar att även vissa kapitaltillgångar omfattas av det praktiska sambandet, exempelvis fordringar på grund av avyttring av inventarier och vissa andelar i kooperativa föreningar. Det är således tillgångar som särskilt räknas upp i 13 kap. 7 § IL som omfattas av det praktiska sambandet. Ur tillämpningssynvinkel är detta positivt och visar närmast på att i dessa fall bygger den skatterättsliga avgränsningen på ett företagsekonomiskt synsätt alternativt tvärt om.

Även om det vid en första anblick föreligger ett praktiskt samband kan avvikelser förekomma i enskilda fall. Skälet är att det inte alltid är samma rekvisit i den skatterättsliga som den bokföringsmässiga regleringen. Ju större skillnad som föreligger mellan rekvisiten i de olika regelsystemen desto skörare blir det praktiska sambandet. Detta är naturligtvis en brist och skapar tillämpningsproblem för både enskilda näringsidkare och SKV.

Tillgångsposter där det inte finns ens ett praktiskt samband är vissa andelar, fordringsrätter och andra värdepapper. Detta är tillgångar som inte på samma typiska sätt förknippas med företagandet utan som allmänt sett mer förknippas med kapitalförvaltning.

För företag som tillämpar K1-reglerna är det praktiska sambandet starkare. Ett av huvudsyftena med dessa regler är att förenkla och underlätta för näringsidkarna genom att skapa ett mer enhetligt synsätt, förenklingsprincipen. BFN har skapat ett omvänt samband när det gäller avgränsningsfrågor genom att den kompletterande normgivningen styrs av den skatterättsliga regleringen, beskattningsprincipen. I redovisningen finns således ett uttalat skattefokus. Inom ramen för K1-reglerna föreligger ett praktiskt samband för i princip samtliga poster. Skillnaden mot allmänna regler gör sig gällande särskilt beträffande de finansiella posterna, där det i K1-reglerna finns en direkt hänvisning till 13 kap. 7 § IL.

Däremot råder inget uttalat omvänt samband för skuldsidan. Skälet till detta torde vara att RÅ 2004 not. 186 legat till grund för utformningen av K1-reglerna. Detta gör att för framför allt K1-företagen är det praktiska sambandet avseende skulder mycket både otydligt och bräckligt. Detta är klart otillfredsställande.

Skillnaden i det praktiska sambandet mellan allmänna regler och K1-reglerna har olika grund. De förra reglerna är av mer principbaserad natur och skrivna med företagsekonomiska förtecken. Detta speglar sig i skillnaderna. Samtidigt måste framhållas att inom ramen för ett principbaserat system finns möjlighet att även beakta skatterättsliga aspekter. Som diskuterades i avsnitt 3.5.2 har bestämmandet av god redovisningssed förflyttats från företags- och branschpraxis till kompletterande normgivning. Förflyttningen är mindre i ett principbaserat system där företags- och branschpraxis kan växa fram och stödja den kompletterande normgivningen. Det innebär att det inte går att utesluta att det praktiska sambandet är starkare än vad

min undersökning ger uttryck för. För att undersöka detta krävs en emirisk undersökning av företags- och branschpraxis. Detta ligger utanför denna avhandling. När BFN inom en snar framtid ska skapa K2-regler för enskilda näringsidkare är det angeläget att nämnden beaktar det i dag rådande praktiska sambandet och hur företags- och branschpraxis gestaltar sig.

Effekterna av framväxten av den kompletterande normgivningen är särskilt tydliga för K1-reglerna. Systemet är mer av regelbaserad natur och BFN har haft som utgångspunkt att det ska föreligga ett praktiskt samband. I tabellen kan konstateras att detta är i det närmaste totalt. Detta är positivt och ur administrativ synvinkel är mycket vunnit om det föreligger ett praktiskt samband.

Den andra sammanfattningen jag kan göra av frågan om vilken betydelse bokföringen har för den skatterättsliga avgränsningen är att det praktiska sambandet varierar från att vara totalt för vissa poster till att inte existera. Skälet till skillnaderna är framför allt de olika regleringsteknikerna inom allmänna regler och K1-reglerna, men även olika tolkningsmetoder påverkar. Det praktiska sambandet är väsentligen starkare för de företag som tillämpar K1-reglerna än de som tillämpar allmänna regler. Detta är en medveten strategi och gör systemet mer ändamålsenligt.

Den slutliga sambandsfrågan rör bokföringens bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen. Jag måste framhålla att denna fråga är problematisk och det är svårt att säga något generellt. Det går inte att hävda att bokföringen alltid har ett bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen. Beträffande sådana tillgångar som skatterättsligt inte kan räknas som tillgång näringsverksamheten men som ska eller får bokföras i företaget har bokföringen över huvud taget inte något bevisvärde. Det saknar betydelse om företaget tillämpar allmänna regler eller K1-reglerna. Som framgår av undersökningen finns framför allt inom K1-reglerna inte sällan ett omvänt samband i avgränsningsfrågan. Det innebär att bokföringen bygger på den skatterättsliga avgränsningen. Även i dessa fall är det ologiskt att hävda att bokföringen har ett särskilt bevisvärde.

Svårare är bedömningen i de situationer det finns ett praktiskt samband. Min utgångspunkt är att i dessa fall har bokföringen ett särskilt bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen. Styrkan i bevisvärdet varierar dock. Om rekvisiten och bedömningsgrunderna är desamma har avgränsningen i bokföringen högt bevisvärde. I princip föreligger en presumtion för att skatterättsligt ska avgränsningen i bokföringen följas. Som exempel kan nämnas gränsdragningen mellan inventarier och lager. Ett annat exempel som kan lyftas fram i detta sammanhang är kundfordringar där bedömningen vilar på samma grund i de båda regelsystemen. Samtidigt föreligger inte identitet, framför allt genom att det skatterättsliga kundfordringsbegreppet även innefattar poster som i bokföringen klassificeras som upplupna intäkter. Detta minskar allmänt sett bevisvärdet. I andra fall har bokföringen litet eller inget bevisvärde. Som jag visat kan det bli skilda bedömningar skatterättsligt och i bokföringen exempelvis efter en omklassificering.

För de poster som jag i tabellen markerat att det föreligger ett bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen är detta högre än de situationer som inte är markerade. Det innebär att det kan föreligga ett bevisvärde även i de fall det saknas markering. Bevisvärdet är emellertid begränsat.

Den tredje sammanfattningen jag kan göra av frågan om vilken betydelse bokföringen har för den skatterättsliga avgränsningen är att bokföringens bevisvärde för den skatterättsliga avgränsningen varierar mellan de olika posterna. Detta har sin grund framför allt i utformningen av den skatterättsliga avgränsningsregeln för respektive post i förhållande till utformningen av den kompletterande normgivningen. Bygger de på samma grund och innehåller samma rekvisit föreligger i princip en presumtion för att avgränsning och klassificering i bokföringen ska ligga till grund för den skatterättsliga avgränsningen. Ju mindre samsynen är i de båda systemen desto lägre är bevisvärdet.

Avslutningsvis kan konstateras att i en del, beträffande det rättsliga sambandet, ger min analys ett tydligt svar. Något rättsligt samband föreligger i princip inte beträffande avgränsningen av tillgångar och skulder. Denna konsekvens i systematiken är positiv. Beträffande det praktiska sambandet visar min underökning på en bräcklighet i systematiken vilket i många fall kan leda till tillämpningsproblem. Detta gäller särskilt för de företag som tillämpar de allmänna reglerna. En ändring i enbart ett av systemen kan innebära att det praktiska sambandet upphör. Inom ramen för K1-reglerna har lagstiftaren strävat efter ett praktiskt samband och i allt väsentligt lyckats. I takt med att redovisningsreglerna ändras kan det praktiska sambandet både stärkas och försvagas. Det är viktigt att lagstiftaren och normgivaren i form av BFN tar ett aktivt ansvar för och mer aktivt formaliserar det praktiska sambandet. Detta är en förutsättning för att systemet ska bli långsiktigt funktionellt och minska den administrativa bördan. Samtidigt kan detta leda till att redovisningen är helt skattestyrd och att den grund som redovisningslagstiftningen vilar på idag ändras. Lämpligheten i detta är intressant och viktig och bör diskuteras. Detta ryms inte i denna avhandling utan överlämnas i första hand till BFN när den ska skapa K2-regler för enskilda näringsidkare.

9.4 Den skatterättsliga avgränsningen

9.4.1 Inledning

Jag visade i förra avsnittet att det inte finns något rättsligt samband mellan bokföringen och den skatterättsliga avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten. Låt vara att bokföringen har ett bevisvärde men den skatterättsliga avgränsningen avgörs utifrån i princip renodlade skatterättsliga överväganden. Låt vara att i vissa situationer kan det föreligga en presumtion för att avgränsningen i bokföringen även ska tillämpas skatterättsligt.

Det övergripande syftet med min avhandling är att systematiskt undersöka den skatterättsliga regleringen av avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Målsättningen är att genom systematiseringen ska jag bl.a. identifiera om det finns en eller flera övergripande principer för hur avgränsningsproblematiken är löst för olika tillgångar och skulder. I detta avsnitt sammanställer jag min undersökning i avhandlingens andra del för att därigenom kunna identifiera eventuella principer.

Urvalet i min undersökning har skett utifrån två dimensioner. För det första har jag följt indelningen som görs i avgränsningsreglerna för tillgångar och skulder. Inom varje post har jag sedan gjort ett urval utifrån de områden som är särskilt aktuella i rättspraxis respektive som diskuterats under de senaste åren. I detta avsnitt kommer jag först att redogöra för mina slutsatser på ett övergripande sätt för att därigenom se enligt vilka principer avgränsning och klassificering görs för respektive kategori tillgångar och skulder. Detta är enligt min uppfattning nödvändigt för att få en övergripande bild av problematiken och kunna identifiera skillnader och likheter mellan olika poster. Jag avslutar min undersökning med en summering av de gemensamma principer som jag funnit styr avgränsningen av tillgångar och skulder. För att öka förståelsen för mina slutsatser redogör jag innan jag kommer in på avsnittets kärnfrågor allmänt för olika avgränsningsbestämmelser i IL och dess systematik.

9.4.2 Avgränsningstekniken

I IL finns ett flera olika bestämmelser som kan ha betydelse för avgränsningen av näringsverksamheten. Den yttersta ramen bestäms av den allmänna avgränsningsregeln för inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL. Denna bestämmelse kompletteras med de två särskilda avgränsningsreglerna för tillgångar, 13 kap. 7 § IL, och för skulder, 13 kap. 8 § IL. Även om de sistnämnda bestämmelserna skapades när IL infördes har de sin grund i 1990 års skattereform, inom ramen för K-surv och negativ räntefördelning, men framför allt 1994 års företagsskattereform.

13 kap. 1 § IL är av ramkaraktär och därför allmänt utformad. Tillämpningen förutsätter förtydligande i rättspraxis respektive administrativ praxis. 13 kap. 7–8 §§ IL, som jag behandlat ingående i avhandlingens andra del, är på vissa områden mer tydliga än på andra. Flera frågor kan lösas direkt genom en semantisk analys av bestämmelserna. Exempelvis anges att inventarier och lagertillgångar ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Sätillvida är 13 kap. 7 § IL klar. Det anges emellertid inte vilka tillgångar som ska räknas som det ena eller andra tillgångsslaget. Därför måste 13 kap. 7–8 §§ IL många gånger tolkas utifrån deras ordalydelse och syftet med dem som det kommer till uttryck i förarbetena. Vissa områden är dessutom oreglerade och då måste man i tillämpningen falla tillbaka på 13 kap. 1 § IL. Min undersökning

ger vid handen att denna bestämmelse är just en allmän avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet. Här bestäms den yttersta gränsen för inkomstslaget och avgränsningen mot de båda andra inkomstlagen. Gränsen specificeras genom de särskilda avgränsningsreglerna i 13 kap. 7–8 §§ IL. Mot bakgrund av strukturen i IL och vad som framgår av förarbetena till IL måste de två sistnämnda bestämmelserna betecknas som specialregler.

Härutöver finns avgränsningsregler för inkomster, 15 kap. 1 § IL, och utgifter, 16 kap. 1 § IL. Framför allt beträffande den förstnämnda bestämmelsen är dess innebörd svårbestämbar och otydlig. Därför är det inte entydigt hur 13 kap. 1 § IL och 15 kap. 1 § IL förhåller sig till varandra. Vissa skillnader finns. Exempelvis när det ska avgöras om en inkomst är skattepliktig bestäms detta av 13 kap. 1 § IL. För den enskilde näringsidkaren synes emellertid 13 kap. 1 § IL och 15 kap. 1 § IL vara likvärdiga ur avgränsningssynvinkel.²⁴ Detta gör att när det ska avgöras vilka inkomster som ska räknas till näringsverksamheten går det att finna stöd i båda bestämmelserna. I allt väsentligt kan sägas att de överlappar varandra. Detta leder till att utifrån strukturen i IL systematiken för avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten torde kunna tjäna som vägledning när den egentliga näringsverksamheten i aktiebolag m.fl. juridiska personer ska identifieras.

Förhållandet är delvis annorlunda för 16 kap. 1 § IL. Bestämmelsen synes inte ge någon närmare vägledning i avgränsningsfrågan utan har mer karaktär av avdragsbestämmelse och kompletterar i detta avseende 13 kap. 1 § IL.

9.4.3 Fordringar m.m.

Fordringar förekommer i vitt skilda slag och de uppstår av olika skäl. 13 kap. 7 § IL skiljer mellan olika slags fordringar. Avgränsningsfrågan är löst olika beroende på vilken slags fordran det är fråga om. Det första steget när avgränsningsfrågan ska besvaras är att avgöra vilken slags fordran det är fråga om, dvs. klassificeringen av fordran.

Beträffande bankmedel är klassificeringsfrågan normalt sett enkel att besvara. Som jag visat i avsnitt 4.2.2. kan emellertid inte uteslutas att den skatterättsliga definitionen av bankmedel förändrats i samband med att dels reglerna om bank- och finansieringsrörelse samt inlåningsverksamhet ändrades, dels 13 kap. 7 § IL omformulerades. Definitionsmässigt bör det föreligga en överensstämmelse mellan banklagstiftningen och IL. Det kan därför inte uteslutas att exempelvis bankcertifikat numera kan räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Det framgår inte av förarbetena till IL vilka bankmedel som ska anses *höra till* näringsverksamheten och därmed räknas som tillgång i densamma.

24. Även om aktiebolag ska redovisa alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet kan det i vissa situationer vara aktuellt att identifiera den egentliga näringsverksamheten. Denna avgränsning synes inte finnas i intäctsregeln i 15 kap. 1 § IL. För aktiebolagen är således denna och 13 kap. 1 § IL inte identiska.

Rekvisitet *hör till* är närmast en oprecis storleksbestämning. Min undersökning visar att det är företagets behov av likvida medel som avgör, dvs. det arbetande rörelsekapitalet ska fastställas.²⁵ En sådan avgränsning är mycket oprecis. Vissa schablonmässiga utgångspunkter som underlättar bedömningen finns, exempelvis att åtminstone ett belopp motsvarande kortfristiga skulder kan anses höra till näringsverksamheten. Även dispositioner som ger upphov till skatterättsliga avsättningar och andra skuldposter visar på ett objektivt sätt att bankmedel motsvarande dessa ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Min slutsats är att den *framtida användningen* av bankmedlen är avgörande för avgränsningen. Bedömningen är svår att göra enbart utifrån objektiva grunder varför det finns även subjektiva bedömningsinslag. Detta gör sig särskilt gällanden för den del av bankmedlen som överstiger värdet på nämnda skuldposter. Beviskravet för den enskilde näringsidkaren torde öka för den del av bankmedlen som överstiger sådana skuldposter.

För flera slags fordringar, framför allt kortfristiga, är det den *bakomliggande transaktionen* som styr dess klassificering. Med kundfordran avses fordran på grund av försäljning av varor eller tjänster inom ramen för den egentliga rörelsen.²⁶ Således klassificeras inte fordringar på grund av avyttring av inventarier, andelar i kooperativa föreningar, försäkringsersättning m.m. som kundfordringar. Enligt särskild regleringen i IL ska emellertid även sådana fordringar räknas som tillgång i näringsverksamheten. En avgörande skillnad mellan de olika slagen fordringar är att de förra utgör rörelsetillgångar och de senare räknas som kapitaltillgångar. Varken beträffande kundfordringar eller några av de andra nu nämnda slagen fordringar finns en storleksgräns motsvarande den som gäller för bankmedel. Klassificeras fordran på angivet sätt ska den enligt 13 kap. 7 § IL alltid räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Om den *bakomliggande transaktionen* är utlåning av pengar, lånefordringar, räknas inte fordringen som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Detta följer direkt av 13 kap. 7 § IL. Inte heller lån som betingas av den bedrivna verksamheten får, enligt min uppfattning principiellt felaktigt, räknas som tillgång i näringsverksamheten. Enligt särskild reglering finns ett undantag. Vissa fordringar på kooperativa föreningar ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Kravet är att innehavaren är medlem i föreningen och medlemskapet i föreningen ska betingas av näringsverksamheten.²⁷

Även fordringar som emanerar från en fastighet ska som grund klassificeras utifrån den *bakomliggande transaktionen*.²⁸ Till skillnad mot andra slags fordringar är det särskilt tydligt för avgränsningen att beskattningen av den avyttrade tillgången får en avgörande effekt. Eftersom

25. Se i denna del särskilt avsnitt 4.2.8.

26. Se vidare avsnitt 4.3.2.

27. Se vidare avsnitt 4.3.3.

28. Se vidare avsnitt 4.4.3.

kapitalvinst vid avyttring av en näringsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital ska utifrån systematiken i avgränsningsregeln sådan fordran inte räknas som tillgång i näringsverksamheten.²⁹ Effekten kan tyckas ologisk eftersom det är en tillgång i näringsverksamheten som avyttras. Dessutom kan det rendera märkliga skattemässiga effekter för den skattskyldige genom att fastigheten men inte fordran ingår i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Samtidigt är lösningen logisk. Fordran hänförs till samma inkomstslag som kapitalvinsten avseende den bakomliggande transaktionen. I denna del föreligger ingen skillnad mot sådana fordringar som ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Värdeförändringen på fordran beskattas på samma sätt som värdeförändringen på den underliggande transaktionen. I sammanhanget bör också framhållas att 13 kap. 1 § IL enligt min uppfattning inte sätter något principiellt hinder mot att låta denna typ av fordringar räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Även avgränsningen av fordran på grund av avyttring av skog styrs av den bakomliggande transaktionen.³⁰ Är det virke som säljs eller en avverkningsrätt som upplåts är det försäljning av varor eller tjänster inom den egentliga rörelsen. En kundfordran har uppstått. Avyttras skogen tillsammans med marken är det istället fråga om avyttring av fastighet och bedömningen blir en annan.

Som framgår är utgångspunkten sammantaget att den bakomliggande transaktionen styr klassificeringen. Tillhör den avyttrade tillgången eller tjänsten näringsverksamheten kommer även fordringen att räknas som tillgång i näringsverksamheten. Ett ytterligare villkor som uppställs är att den bakomliggande transaktionen ska beskattas i näringsverksamheten. Avyttring av varor och tjänster, inventarier m.m. beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och fordringar p.g.a. sådana transaktioner ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Förhållandet är annorlunda beträffande näringsfastighet och näringsbostadsrätt där vinst och förlust beskattas i inkomstslaget kapital.

Således styrs avgränsningen av två parametrar, den *bakomliggande transaktionen* och *dess beskattning*.

9.4.4 Materiella tillgångar

Inom företagsbeskattningen kan sägas att frågor kring inventarier och lager tillhör företagets kärna. Framför allt under senare år kan noteras ett ökat antal mål i HFD om frågor relaterade till nämnda tillgångsslag. Som konstaterats ovan ligger den skatterättsliga avgränsningsfrågan mycket nära den bokföringsmässiga. Detta gäller inte minst beträffande gränsdragning-

29. Om den avyttrade fastigheten är en lagertillgång beskattas ersättningen i inkomstslaget näringsverksamhet och fordringen på grund av avyttringen ska räknas till näringsverksamheten.

30. Se vidare avsnitt 4.4.7.4.

en mellan tillgång och kostnad. På området råder det närmast ett omvänt samband där de särskilda skatterättsliga bestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde styr även klassificeringen och värderingen i bokföringen.

Bedömningen av om tillgångar ska räknas som korttidsinventarier görs i två steg.³¹ Först bedöms inventariernas typiska livslängd i just den verksamhetstyp det är fråga om. Därefter görs en bedömning i det enskilda fallet. Enligt min uppfattning är det *användningen av tillgången* som styr klassificeringen. Beträffande inventarier av mindre värde är klassificeringen belopps- och funktionsstyrd.³² Med det sistnämnda avser jag tillgångar av sammansatt natur. Exempelvis är konferensbord med stolar fysiskt flera tillgångar men när det ska avgöras om det är fråga om ett inventarium av mindre värde betraktas det som en enda tillgång.

Den allmänna avgränsningen görs utifrån två rekvisit, klassifikationsrekvisitet och användningsrekvisitet.³³ Klassifikationsrekvisitet innebär att tillgången ska vara av visst slag. Definitionen är emellertid mycket bred och innefattar i princip all lös egendom. Det ska vara fråga om materiella tillgångar som direkt eller indirekt används för att producera andra tillgångar och tjänster. Genom *klassifikationsrekvisitet* görs en objektiv avgränsning mot byggnad, immateriella tillgångar m.m. För att tillgången ska kunna klassificeras som maskin eller annat inventarium krävs att tillgången kan fungera som sådan. Levereras tillgången i delar som ska monteras uppfylls klassifikationsrekvisitet enligt min uppfattning först när delarna är monterade till en fungerande enhet.

Användningsrekvisitet innebär att användningen, eller som anges i lagtexten brukandet, är stadigvarande. Här sker en avgränsning mot tillgångar som innehåses för att förbrukas eller omsättas. Genom användningsrekvisitet framkommer också att innehavet ska vara till nytta för företagets verksamhet. På motsvarande sätt som gäller för korttidsinventarier sker nyttobedömningen i två steg. Först görs en objektiv bedömning av om en tillgång av ifrågavarande slag kan vara till nytta för företaget och därefter görs en individuell bedömning av nyttan i det enskilda fallet. Något kvantitativt krav på nyttan synes emellertid inte uppställas.

Slutligen beträffande levande inventarier finns en särskild bestämmelse som kan vara tillämplig om det är fråga om djur i jordbruk.³⁴ För att detta ska bli aktuellt krävs för det första att näringsidkaren bedriver jordbruksverksamhet vilket förutsätter att verksamheten bedrivs på en lantbruksfastighet. För det andra är kravet att det är jordbrukets produktionsresurser, byggnader, betesmark m.m., som nyttjas för exempelvis hästverksamhet. I detta fall är det således inte fråga om nyttjandet av själv tillgången utan kravet är att resurserna runt omkring tillgången ska användas för drift

31. Se avsnitt 5.3.3.

32. Se avsnitt 5.3.2.

33. Se avsnitt 5.2.

34. Se avsnitt 5.6.2.

av densamma. Avgränsningen styrs således av *användningen* av kringutrustning. I de fall det inte är fråga om djur i jordbruk sker klassificeringen enligt det synsätt som redogörs för ovan och som allmänt gäller för inventarier.

9.4.5 Andelar i kooperativa föreningar

Andelar i kooperativa föreningar kan vara av olika slag och sort. Avgränsningen styrs av en och samma bestämmelse och görs utifrån ett betingandevillkor, innehavet ska betingas av näringsverksamheten.³⁵ Innebörden av betingandevillkoret är inte diskuterat i förarbetena. Detta gör tolkningen av bestämmelsen svår, men en rimlig slutsats är att villkoret i allt väsentligt är detsamma som den s.k. utredningsregeln för näringsbetingade andelar. Eftersom det är en knytning till innehavet måste en årlig prövning ske och syftet vid förvärvstidpunkten har ingen särskild betydelse. Avgörande för om andelen ska räknas som tillgång i näringsverksamheten är art och omfattning i relationen mellan medlem och förening. Den enskilde näringsidkaren ska i ekonomiskt hänseende på något sätt vara beroende av eller ha särskild *nytta* av den kooperativa föreningen och dess verksamhet. Det kan vara fråga om vertikal integration, exempelvis ett tillverkande företag äger andelar i ett sälj företag. Det kan även vara fråga om att en enskild näringsidkaren för att säkra framtida kund- eller leverantörsrelationer förvärvar andelar i en förening.

Inbetalda insatser i föreningen kan vara obligatoriska eller s.k. överinsatser.³⁶ Bedrivs handel mellan medlem och förening är betingandevillkoret alltid uppfyllt vad gäller andelar avseende inbetalda obligatoriska insatser. Sådana andelar ska alltid för den enskilde näringsidkaren räknas som tillgång i näringsverksamheten. Detta följer av systematiken och innehavet är till nytta för innehavaren. Någon sådan automatik finns sannolikt inte vad gäller överinsatser. Det finns dock en presumtion för att innehavet av även sådana andelar betingas av näringsverksamheten.

Andelar som baseras på emitterade insatser behandlas på motsvarande sätt som den insats som legat till grund för emissionen.³⁷ En viktig skillnad föreligger dock. Emitterade andelar som erhålls från föreningen beskattas inte förrän innehavaren avgår som medlem från föreningen eller att andelen avyttras till annan. Skattemässigt värde är därmed noll kronor. Köps sådana andelar från annan utgör den faktiska anskaffningsutgiften dess skattemässiga värde.

Vad slutligen gäller förlagsandelar aktualiseras alltid en individuell bedömning utifrån betingandevillkoret.³⁸ Dessa andelar kan vara av mer kapitalplaceringskaraktär. Härvid kan konstateras att i de flesta fall torde

35. Se avsnitt 6.3.2.

36. Se avsnitt 6.3.5.3.

37. Se avsnitt 5.3.5.4.

38. Se avsnitt 6.3.6.

föreningen ha ett kapitalbehov för sin verksamhet när ett program med förlagsandelar introduceras. Medlemmens betalning av förlagsinsatser är för att säkra den framtida produktionen i såväl sin egen som föreningens verksamhet. Innehavet kan därför presumeras betingat av näringsverksamheten.

9.4.6 Säkrade poster – terminer

Som konstaterats har säkring av olika poster i näringsverksamheten blivit mycket vanligt även bland mindre företag. Därför är det både angeläget och intressant att närmare analysera avgränsningsproblematiken vad gäller olika slags säkringslösningar. I min undersökning har jag begränsat analysen till terminer och jag utgår från att den säkrade posten räknas som tillgång eller skuld i näringsverksamheten. Jag har valt att närmare diskutera tre olika slags terminsavtal, råvaru- ränte- och valutatermin. Vidare är analysen begränsad till sådana terminsavtal som enligt IL är lämpade för allmän omsättning.

Utgångspunkten i skattesystemet är att skattereglerna inte ska styra om en investering ska göras via en termin eller direkt i den underliggande egendomen. Därför beskattas resultatet av terminsavtalet utifrån dess underliggande tillgång. Bestämmelserna om svenska fordringsrätter ska tillämpas på (ränte-) termin vars underliggande tillgång kan hänföras till fordran i svenska kronor och bestämmelserna om utländsk fordringsrätt ska tillämpas på (valuta-) terminer vars underliggande tillgång kan hänföras till utländsk valuta. När det är fråga om (råvaru-) terminer, där den underliggande tillgången är råvaror, tillämpas bestämmelserna om övrig lös egendom.

Ur ekonomisk synvinkel är det därför naturligt, om den säkrade posten räknas till näringsverksamheten, att även resultatet av säkringstransaktionen räknas dit. Det bör finnas en neutralitet mellan olika alternativ för att minimera risker. Exempelvis kommer försäkringspremier för försäkringar i näringsverksamheten att räknas till densamma. *Nyttan* med terminssäkringen är på motsvarande sätt som försäkringen att minimera risken i näringsverksamheten. Utifrån synsättet att den underliggande posten bör styra avgränsningen ska terminen räknas till näringsverksamheten om den underliggande tillgången är sådan att den räknas dit. I det fall resultaten av terminssäkringen och den säkrade posten räknas till olika inkomstslag kommer det skattemässiga resultatet att på ett inte tillfredsställande sätt påverka resultatet av säkringen. En prisuppgång förstärker resultatet av säkringen medan en prisnedgång leder till det omvända.³⁹

Avgränsningsfrågan blev klarlagd i RÅ 2010 not. 107.⁴⁰ Inga terminsavtal som är lämpade för allmän omsättning och som inte är lagertillgångar får räknas som tillgång i näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Härvid görs ingen skillnad i bedömningen beroende på vilken slags

39. Se avsnitt 7.3.2.

40. Se avsnitt 7.3.3.

underliggande tillgång det är fråga om. Samma synsätt gäller för såväl råvaru- ränte- som valutatermin.⁴¹ Bedömningen i avgränsningsfrågan görs av själva terminsavtalet och dess status som värdepapper. Den är fristående från vilket slags underliggande tillgång som är säkrad och görs redan när avtalet ingås. Enligt förarbetena till skattereformen ska enskilda näringsidkares beskattning vid icke yrkesmässig avyttring av bl.a. aktier, andelar, förutom vissa andelar i kooperativa föreningar, och vissa förpliktelser inte ske i näringsverksamheten utan som inkomst av kapital. Förhandsbeskedet motiveras utifrån detta och det uttalas att det härigenom är klart att värdepapper av ifrågavarande slag inte ska räknas som tillgång i den enskilda näringsverksamheten. Avgränsningen styrs således av *tillgångens karaktär*. Nyttan för näringsverksamheten saknar således betydelse.

9.4.7 Skulder

Enligt särskild skatterättslig reglering, 13 kap. 8 § IL, ska inte en skuld räknas till näringsverksamheten om de lånade medlen används för förvärv av tillgångar som inte räknas som tillgång i näringsverksamheten.⁴² Någon annan reglering finns inte. E contrario innebär detta att om medlen används för förvärv av tillgångar i näringsverksamheten ska även skulden räknas till näringsverksamheten. Motsvarande torde gälla om medlen används för att betala andra utgifter, exempelvis tjänster som någon annan utför, som är hänförliga till näringsverksamheten. Detta är en logisk utgångspunkt. Det går emellertid inte att dra slutsatsen att skulder som avgränsningsregeln inte avgränsar bort från näringsverksamheten per automatik ska räknas till näringsverksamheten. Detta syfte framgår tydligt av förarbetena till IL. Avgörande för hur skulden ska redovisas när den uppstår är således hur de lånade medlen de facto används.

Även om viss osäkerhet föreligger innebär rättsläget att sannolikt styr bokföringen skuldredovisningen för tiden efter dess uppkomst.⁴³ Som konstaterats bygger avgränsningen i bokföringen på hur de lånade medlen har använts. RÅ 2004 not. 186 tog sikte på tiden före IL och 13 kap. 8 § beaktades således inte i avgörandet. Detta gör att systematiken skiljer sig från hur den var utformad vid den tid som förhandsbeskedet avsåg. Det ska inte uteslutas att utgången blivit en annan idag.

Beträffande skulder kan ytterligare en aspekt vägas in. När en långfristig skuld uppstår erhåller näringsidkaren kontanter som i sin tur ska användas på visst sätt. Är det inköp av en tillgång i näringsverksamheten eller en annan utgift i näringsverksamheten som betalas ska skulden också räknas dit. Är det fråga om leverantörsskulder eller liknande är gången den omvända.

41. Som framgår av avsnitten 7.3.4–7.3.6 kan bedömningen bli annorlunda och skilja sig åt mellan de olika slagen terminsavtal om bedömningen istället görs utifrån den underliggande tillgången.

42. Se avsnitten 8.4.2–8.4.3.

43. Se avsnitt 8.4.4.

Först inträffar en affärshändelse i näringsverksamheten varvid periodiseringen inte sällan omfattas av det rättsliga sambandet. I anslutning till detta uppstår en skuld som ska räknas till näringsverksamheten och det är naturligt att skulden på motsvarande sätt som den bakomliggande transaktionen räknas till näringsverksamheten.

9.4.8 Det övergripande syftet – summering

Det kan först slås fast att regleringen i IL och hur lagstiftaren argumenterar i förarbetena speglar förhållandena som förelåg före 1994 års företagskatte-reform.⁴⁴ Avgränsningsbesämmelserna var utformade utifrån beskattningseffekterna före skattereformen. Exempelvis var det normalt mer intressant att hänföra skuld och ränteutgift till inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande problematik gällde för bankmedel fast där var förhållandet det omvända. Argumenten i detta avseende som de framgår av förarbetena är att lagstiftaren vill förhindra att ränteutgifter dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och ränteintäkter tas upp i inkomstslaget kapital på ett felaktigt sätt. Som jag visat är det numera inte sällan mer skattemässigt förmånligt att räkna bankmedel till näringsverksamhetsfären och skulder till privatsfären. Utifrån detta vilar regleringen på en felaktig uppfattning om de ekonomiska förutsättningarna.

Enligt min undersökningsmodell ska ett antal bedömningar ske från det att en affärshändelse inträffat till den redovisas som intäkt eller kostnad i inkomstdeklarationen. Det steg som jag särskilt undersökt är avgränsningen av näringsverksamheten och vilka tillgångar och skulder som ska räknas dit. Avgränsningen kan ske utifrån två perspektiv,

- resultaträkningsorienterat eller
- balansräkningsorienterat.

Att en avgränsningsfråga är resultaträkningsorienterad innebär att avgränsningsfrågan löses utifrån avgränsningen av intäkter och kostnader. Beroende på hur dessa hanteras kommer exempelvis den tillgång som intäkten härrör från att räknas till samma inkomstslag. Avgränsningen av den enskilda näringsverksamheten görs utifrån ett mer balansräkningsorienterat synsätt. Detta innebär att avgränsningsfrågan besvaras utifrån allokeringen av tillgångar och skulder. Beroende på svaret kommer i sin tur inkomster och utgifter att allokeras på motsvarande sätt.

Som angavs ovan finns i IL flera olika avgränsningsregler. Den yttersta ramen bestäms av den allmänna avgränsningsregeln för inkomstslaget näringsverksamhet, 13 kap. 1 § IL. Bestämmelsen kompletteras med två specialbestämmelser, avgränsningsregeln för tillgångar, 13 kap. 7 § IL, och avgränsningsregeln för skulder, 13 kap. 8 § IL. I avhandlingens andra del har jag behandlat i första hand de två sistnämnda bestämmelserna. Deras innebörd är i många avseenden klar. Exempelvis ska kundfordringar räk-

44. Se avsnitt 2.2.4.

nas som tillgång i näringsverksamheten medan det motsatta förhållandet råder för lånefordringar. Vid en första anblick synes en sådan avgränsning oproblematiskt. Det har emellertid visat sig att det inte är så enkelt som att enbart hänföra en viss tillgång till ett visst fack och därmed är avgränsningsfrågan besvarad. Flera olika parametrar påverkar avgränsningen. En svårighet är att identifiera exempelvis vilka fordringar som ska klassificeras som kundfordringar respektive lånefordringar. Denna gränsdragning ger 13 kap. 7 § IL ingen ledning om. Inte heller andra bestämmelser i IL ger någon ledning. Frågeställningen får besvaras utifrån systematiken i IL och sedvanlig lagtolkning.

I min undersökning har jag identifierat två huvudprinciper som avgränsningen av den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder sker utifrån, tillgångens *användning och nytta* för företaget respektive den *bakomliggande transaktionen*. Från detta finns enstaka undantag.

Avgränsningen för följande poster styrs av hur de används och nyttan för företaget.

- Bankmedel
- Inventarier
- Lager
- Andelar i kooperativa föreningar
- Skulder

Noterbart är att flertalet av tillgångsslagen är andra tillgångar än sådana som ska hänföras till kapitaltillgångar. Det är således fråga om rörelsetillgångar. Detta torde enligt min uppfattning innebära att klassificeringen inom ramen för näringsverksamheten av kapitaltillgång respektive rörelsetillgång sker efter samma grunder som avgränsningsregeln. Detta är logiskt inom ramen för systematiken i IL.

För följande poster är det den bakomliggande transaktionen som styr avgränsningen.

- Kundfordran
- Fordran på grund av försäkringsersättning
- Fordran på grund av avyttring av inventarium och andel i kooperativa förening
- Fordran på grund av avyttring av skog i form av lös egendom eller upplåtelse av avverkningsrätt
- Fordran på grund av avyttring av skog i form av fast egendom
- Fordran på grund av avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång

Avgränsningen beträffande dessa tillgångsslag innehåller två parametrar. För det första ska den post varur fordran emanerar räknas till näringsverksamhetssfären. För det andra ska ersättningen vid exempelvis en avyttring av den bakomliggande tillgången beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att tillgångarna enligt de fyra första punkterna räknas som tillgång i näringsverksamheten medan fordran på grund av avyttring

av näringsfastighet, enligt de två sistnämnda punkterna, inte räknas som tillgång i näringsverksamheten. De två förstnämnda punkterna är egentligen samma frågeställning beträffande olika slags fastigheter.

I dessa fall sker avgränsningen utifrån en i princip objektiv och mekanisk tillämpning. Härigenom minskar tillämpningsproblemen. I praktiken ligger tillämpningsproblemet i steget innan när avgränsningsfrågan för den avyttrade tillgången ska besvaras. Här finns således en avgörande skillnad mot de tillgångar där avgränsningen styrs av användningen och nyttan för företaget. I dessa fall finns ett större inslag av bedömningsproblem eftersom framför allt nyttobedömningen har inslag av subjektiva värderingar. Som exempel kan nämnas bankmedel. För den del av den enskilde näringsidkarens bankmedel som överstiger vissa objektiva fastställbara nivåer är det endast den skattskyldige som kan bestämma den framtida användningen. I detta ligger en inneboende allmän tillämpningsproblematik. Samtidigt är det den skattskyldige som har bevisbördan för att aktuella bankmedel ska anses höra till näringsverksamheten. Därmed ökar förutsättningarna för ett fungerande system.

För vissa av tillgångarna tillkommer en klassificeringsfråga, kapital- eller rörelsetillgång. Effekten av att en tillgång hänförs till den ena eller andra kategorin är vilka inkomstberäkningsregler som ska tillämpas vid en avyttring. Det finns inte någon systematik i uppdelningen utan oberoende av om avgränsningen görs utifrån användningen av den specifika tillgången eller den bankomliggande transaktionen kan tillgången klassificeras som antingen kapital- eller rörelsetillgångar. Denna bristande systematik underlättar inte tillämpningen.

Två poster faller utanför systematiken ovan, lånefordringar och terminer. Avgränsningen i dessa fall görs utifrån den enskilda tillgångens *karakteristik*. Detta kan i och för sig betecknas som en tredje princip. Motsvarande bedömning gäller för aktier, obligationer och andra värdepapper. Det går dock inte att säga att det är ett krav att tillgången utgör ett värdepapper. Lånefordringar behöver inte ha manifesterats i ett värdepapper. De kan ändå inte räknas som tillgång i näringsverksamheten.

Det finns enligt min uppfattning en inneboende problematik beträffande värdepapper. Problemet är att dra gränsen för vilka finansiella tillgångar som kan anses vara till nytta för näringsidkaren. Tillfällig placering av överlikviditet som placeras i aktier eller obligationer bör ur principiell synvinkel anses tillhöra näringsverksamheten. Nyttan är emellertid svår att på objektiva grunder fastställa. Detta torde vara en förutsättning för att låta sådana tillgångar få räknas som tillgång i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Väljer man att låta subjektiva bedömningsinslag få en avgörande betydelse för avgränsningen ökar tillämpningsproblemen. Den enskilde näringsidkaren kan från ett år till ett annat ha ändrat sin uppfattning om avgränsningen av den enskilda tillgången och det blir svårt för SKV att kontrollera detta. För framför allt terminer men även vissa lånefordringar är förhållandena annorlunda. Ur både principiell och systematisk synvinkel

bör sådana tillgångar kunna räknas till näringsverksamheten för den enskilde näringsidkaren. Innehavet har sin grund i den bedrivna verksamheten. Terminsavtalet är knutet till näringsverksamheten genom den säkrade posten. Frågan bör beröras ytterligare i ett de lege ferendaperspektiv, vilket jag gör i nästa avsnitt.

9.5 Diskussion de lege ferenda

Skillnader som finns mellan de skatte- och redovisningsrättsliga regleringarna kan förutsättas medföra komplikationer och merarbete för företagen. Systemet är då inte ändamålsenligt eftersom en affärshändelse måste tolkas och hanteras i två skilda system. Föreligger olika lösningar på problematiken i de olika systemen krävs dessutom att den enskilde näringsidkaren vidtar olika justeringar när inkomstdeklarationen upprättas. Härigenom ökar risken för fel. Lämnas oriktig (felaktig) uppgift i inkomstdeklarationen kan exempelvis skattetillägg påföras.

Som konstaterats föreligger det, förutom i en situation, inget rättsligt samband beträffande i avhandlingen behandlade avgränsningsfrågor. Däremot föreligger i många fall ett praktiskt samband. Detta är mycket starkt för de företag som tillämpar K1-reglerna men svagare för de företag som tillämpar de allmänna reglerna. Det bör poängteras att det praktiska sambandet för de företag som tillämpar K1-reglerna inte är totalt utan det kan förekomma avvikelser. Skälet är att det inte är samma rekvisit i den skatterättsliga regleringen som den kompletterande normgivningen inom redovisningsområdet.

Beträffande K1-reglerna har lagstiftaren tillsammans med BFN och näringslivet haft som särskilt mål att skapa en samstämmighet mellan den bokförings- och skattemässiga avgränsningen, beskattningsprincipen.⁴⁵ IL och BFL har utformats särskilt för att klara detta syfte. Gemensamt för de situationer då det föreligger ett praktiskt samband är att tillgången räknas särskilt upp i avgränsningsregeln för tillgångar. Det är fråga om tillgångar som allmänt sett förknippas med ett företagande. De allmänna reglerna kommer nu successivt att fasas ut och ersättas av ett regelverk inom den nya kategoriindelade normgivningen. I detta arbete torde en given utgångspunkt vara den nuvarande utformningen av IL. Detta leder till att BFN särskilt bör överväga den systematik som finns i dagens K1-regler. Samstämmighet, med mindre administrativ börda, måste emellertid ställas mot mer korrekt redovisning ur ett företagsekonomiskt synsätt. Även behovet av information som de enskilda näringsidkarna och dess intressenter har måste beaktas i utformningen av ny normgivning.

Även om skattereglerna har stor påverkan på utformningen av såväl den

45. I detta sammanhang kan också lyftas fram de åsikter olika näringslivsorganisationer, exempelvis LRF och Svenskt Näringsliv, framförde i sina respektive remissvar angående SamRoB.

kompletterande normgivningen som företags- och branschpraxis får inte den rättsliga standarden gå utöver lagstiftningsramen som den kommer till uttryck i BFL och ÅRL. Som visas i avsnitt 3.5.4 finns idag exempel på situationer där den kompletterande utformningen kan vid en strikt tillämpning medföra att företaget kan hamna utanför lagstiftningsramen. Med tanke på den status den kompletterande normgivningen numera har ur ett rättsskälhierarkiskt perspektiv är det särskilt angeläget att normgivaren är både noggrann och tydlig i sin normgivning. Detta gäller ur såväl rättssäkerhetssynvinkel som när företagens administrativa börda ska bedömas.

Med tanke på utvecklingen inom redovisningsområdet är min uppfattning att dagens lagregler bör bli föremål för en översyn. Även om lagstiftaren tyst accepterar den utveckling som pågår bör normgivningen och strukturen på densamma bli föremål för en översyn. Det är rimligt att lagstiftaren på ett adekvat sätt ger uttryck för spelreglerna i BFL och ÅRL. Det är inte lämpligt, som nu är fallet för bl.a. K1-reglerna, att helt överlämna åt normgivande organ att utforma reglerna. Det är samtidigt viktigt att redovisningslagstiftningen behåller sin karaktär av ramlagstiftning men lagstiftaren bör överväga att på ett mer tydligt sätt än vad som är fallet idag bestämma inriktningen. Härigenom skulle möjligheten till förenkling kunna ytterligare öka, bl.a. genom att olika schablonbelopp höjs.

Den konsekvens i bedömningen som finns när det gäller det rättsliga sambandet och avgränsningen är positiv ur ett tillämparperspektiv. Det är också värdefullt för lagstiftaren vid utformningen av nya avgränsningsbestämmelser. Samtidigt kan genom ett praktiskt men inte rättsligt samband systemen glida isär. Många gånger kan emellertid en principbaserad redovisningsrättslig normgivning fånga upp nya företeelser på ett bättre sätt och härigenom vidmakthålla det praktiska sambandet. Detta talar för att de redovisningsrättsliga avgränsningsreglerna bör vara utformade som principbaserade bestämmelser för att ett praktiskt samband ska vara möjligt att uppnå.

IL är uppbyggd utifrån en allmän avgränsningsregel för inkomstslaget näringsverksamhet som kompletteras med de särskilda avgränsningsreglerna för tillgångar och skulder. I 13 kap. 7 § IL finns en uttömmande uppräkningslista av vilka tillgångar som ska räknas till näringsverksamheten. Urvalet av tillgångar synes ha utkristalliserats under längre tid utifrån utvecklingen i samhället och av rättspraxis. Som ett tydligt exempel på detta kan nämnas RÅ 1997 ref. 5 II där HFD ansåg att lånefordringar som medlemmar har på kooperativa föreningar ska inte räknas som tillgång i näringsverksamheten. Detta föranledde i princip omedelbart en lagändring så att ifrågasvarande fordringar kan räknas till näringsverksamheten.

Uppräkningen i 13 kap. 7 § IL, som synes bygga på ett företagsekonomiskt synsätt, är ur tillämpningssynvinkel positiv. Det är enkelt att se vilka slags tillgångar som ska räknas till näringsverksamheten och vilka som ska hänföras till privatsfären. Samtidigt är inte bestämmelsen precis utformad utan det krävs inte sällan en bedömning i det enskilda fallet. För exempel-

vis bankmedel ges i princip inte någon vägledning om bedömningar av hur stor behållning på ett bankkonto som ska räknas till näringsverksamheten. Jag kan inte se att det är möjligt att utforma avgränsningsreglerna precis ur denna synvinkel. Behovet av likvida medel är relaterat till såväl bransch som företagets storlek. Bestämmelsens utformning ger idag utrymme för en flexibilitet som hanterar det enskilda likviditetsbehovet. Motsvarande flexibilitet finns i redovisningslagstiftningen genom användningen av en principbaserad reglering.

I min undersökning har framkommit vissa inkonsekvenser i avgränsningen. Först kan konstateras att fordringar på grund av avyttring av fastigheter inte får räknas till näringsverksamheten. Detta ligger i och för sig i linje med de principer som 13 kap. 7 § IL grundar sig på. Märkliga effekter kan emellertid uppstå genom att företaget på grund av detta i vissa situationer exempelvis kan tvingas återföra avsättning till expansionsfond.⁴⁶ Avgränsningen av fordringar styrs av två variabler, dels om den underliggande tillgången räknas till näringsverksamheten, dels att avyttringen av den underliggande tillgången beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Tas det sistnämnda kravet bort kan denna slags fordran räknas till näringsverksamheten. Jag har svårt att omedelbart se att några oönskade effekter vad gäller andra fordringar skulle uppstå med ett sådant synsätt. En ändring av 13 kap. 7 § IL utifrån detta synsätt är principiellt korrekt och bör därför övervägas.

För att åstadkomma de beskrivna effekterna måste avgränsningsregeln för tillgångar ändras. Detta kan göras genom att ytterligare punkter läggs till i listan. Härigenom kan bibehållas den relativt enkla tillämpningen som en uttömmande uppräkningspunkt ger. Ett alternativ är att skapa en ny generell fordringspunkt utifrån systematiken i redovisningslagstiftningen. Detta ger ett mer flexibelt system. En generellt utformad punkt bör utformas enbart utifrån om den underliggande tillgången räknas till näringsverksamheten. Effekten blir att en tillgång som räknas till näringsverksamheten ersätts av en annan. En sådan lösning innebär att fordringar på grund av avyttring av näringsfastigheter kan räknas som tillgång i näringsverksamheten. Även vissa lånefordringar kan komma att räknas till näringsverksamheten.

En annan inkonsekvens som bör åtgärdas är hur terminsavtalen ska behandlas. Avgränsningen idag görs utifrån att det är fråga om ett värdepapper och inte hur den säkrade posten hanteras. Som jag visat innebär dagens avgränsning att skattereglerna klart försvårar för enskilda näringsidkare att minska risken i sin verksamhet. Det är angeläget att detta förhållande ändras. Terminsavtal m.m. som är *på grund av* näringsverksamheten ska räknas som tillgång i näringsverksamheten. Bedömningsproblem kan uppstå. I den mån den enskilde näringsidkaren innehar terminsavtal som exempelvis motsvarar dubbla mängden utländsk valuta som räknas till näringsverksamheten ska överskjutande del av säkringsposten inte räknas till näringsverksamheten. Här uppkommer en bevisproblematik. Ett annat problem utan klara och handfasta regler är att den enskilde näringsidka-

46. Se avsnitt 4.2.6 och 4.4.3.

ren i inkomstdeklarationen kan hänföra vinster till privatsfären och förluster till näringsverksamhetssfären. Sådan planering måste förhindras för att ett system ska få legitimitet. En lösning på problematiken kan vara att uppställa ett högre beviskrav på den enskilde näringsidkaren när det gäller denna typ av tillgångar. Faktum kvarstår att det uppkommer alltid olika bedömnings- och tillämpningsproblem. Ett höjt beviskrav torde inte vara varken tillräckligt eller lämpligt.

Enligt min uppfattning är ett bättre alternativ att införa ett system där näringsidkaren redan i samband med avtalets ingående bestämmer om avtalet ska hänföras till näringsverksamheten. Detta kommer emellertid att ställa krav på registrering hos motparten. Vägledning kan sökas i dagens system med skogskonto och hur detta fungerar ur administrativ synvinkel. Varje säkring måste gå att vinstavräkna. Det är lämpligt att skapa tre olika typer av *terminskonton*, räntetermins-, valutatermins- och råvaruterminkonto. Varje enskild termin bildar ett terminskonto som den enskilde näringsidkaren kan vinstavräkna i sin näringsverksamhet. Den kan således inte vara fråga om en enda tillgång, ett enda terminskonto som innehåller en mängd olika värdepapper (terminsavtal).

Avgränsningsregeln för skulder bör ändras. Rättsläget är idag osäkert eftersom det enligt min uppfattning inte är helt klart om och när avgränsningen av skulder omfattas av det rättsliga sambandet. Vidare är denna lösning en främmande fågel i ett system där avgränsnings- och klassificeringsfrågor i övrigt inte omfattas av det rättsliga sambandet.

En avslutande fråga är om det är lämpligt att låta den enskilde näringsidkaren fritt från ett år till ett annat få räkna tillgångar respektive skulder till näringsverksamhets- eller privatsfären, dvs. fri tillgångs- och skuldallokering. Särskilda regler finns för att hantera överföringen. Vid uttag från näringsverksamheten kommer skillnaden mellan marknadsvärde och skattemässigt värde att träffas av uttagsbeskattning. Som visats i avsnitt 4.3.4 torde det i vissa fall inte vara möjligt att ta ut tillgången på detta sätt. HFD har prövat omklassificering av lageraktier till kapitalplaceringsakter och kommit fram till att systematiken i IL inte möjliggör sådan omklassificering. Således finns en brist i lagstiftningen som oberoende av om fri tillgångs- och skuldallokering ska tillåtas bör rättas till. Också i den motsatta situationen, när tillgången skjuts till näringsverksamheten, finns en särskild reglering, den s.k. avskattningsregeln. Genom systemet med uttagsbeskattning och avskattningsregeln kan som utgångspunkt säkras att värdeförändringar beskattas i det inkomstslag som de hänför sig till.

Ett system av ifrågavarande slag har naturligtvis brister då det kan vara svårt att säkra att värdeförändringen under bl.a. överföringsåret beskattas på rätt sätt. En annan nackdel är svårigheten att kontrollera den redovisning den enskilde näringsidkaren gjort. Innehar den enskilde näringsidkaren aktier av samma slag och sort där viss del hänförs till näringsverksamhetssfären medan den andra delen hänförs till privatsfären kan det vid en delförsäljning vara svårt att avgöra vilka aktier som är överlåtna. Särskilt

beträffande värdepapper av olika slag är det sannolikt svårt att gå ifrån nuvarande modell även om det inte sällan ur principiell synvinkel kan vara korrekt att värdepapper räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Det skulle också bli relativt enkelt för den enskilde näringsidkaren att styra hur resultatet av exempelvis olika aktieaffärer ska beskattas. Utan klara och handfasta regler kan näringsidkaren enkelt styra vinster till den normalt lägre beskattade privatsfären och förluster till på samma sätt högre beskattade näringsverksamhetssfären. Ett alternativ är att på motsvarande sätt som jag visade ovan beträffande terminsavtalen införa särskilda värdepapperskonton för den enskilda näringsverksamheten. Ett system som sannolikt kommer att kräva mycket administration.

Sammantaget finns således tillämpningssvårigheter i avgränsningsfrågan för olika tillgångar som måste ställas i relation till en önskan av en helt principiellt korrekt beskattning. Som jag visat i min undersökning sker avgränsningen utifrån två generella principer, antingen tillgångens användning och nytta för näringsverksamheten eller hanteringen av den underliggande tillgången. Dessa principer skulle kunna ligga till grund för en generell och allmänt utformad avgränsningsregel och ersätta dagens punkter. Tillämpningssvårigheter talar emot detta och ett avskaffande av punkterna i 13 kap. 7 § IL. Detta talar för att en utökning av den lista som redan finns är mest lämplig.

Avslutningsvis bör väckas frågan om fri allokering av låneskulder och bankmedel. Det är dessa poster som synes ha skapat mest problem och där bedömningssvårigheterna är som störst. Före 1990 års skattereform var det motiverat med särskilda skatteregler för i annat fall var det ur inkomstskattemässig synvinkel mer fördelaktigt för den enskilde näringsidkaren att redovisa tillgångarna i privatsfären och skulderna i näringsverksamhetssfären. Sett isolerat på intäkts- och kostnadsräntan är det idag i princip neutralt om den ska räknas till näringsverksamhets- eller privatsfären. Exempelvis kommer i praktiken intäktsräntan att beskattas i inkomstslaget kapital, antingen direkt eller indirekt genom systemet med räntefördelning. Utifrån detta finns således inget behov av särskilda avgränsningsregler för dessa poster. Till skillnad mot aktier m.m. finns normalt inte heller problemet med värdet förändring på själva posten. Eventuell skattemässig effekt kan uppkomma till följd av att i räntefördelningssystemet används en schablonränta som kan både över eller understiga in- och utlåningsräntan. Fri allokering av bankmedel och låneskulder skulle således ur administrativ synvinkel sannolikt förenkla för den enskilde näringsidkaren. Samtidigt skulle någon större avvikelse från en principiellt korrekt beskattning inte uppstå.

English Summary

I Introduction¹

Sweden is a typical small-business country and, based on the numbers, a clear majority of the companies operate as sole traders. Unlike limited companies and other legal entities, which classify all income as business income, the income or expenditures of private persons are classified as either business, service or capital income. The *main objective* of this thesis is to systematically examine the tax law rules demarcating which assets and liabilities are to be classified under business activity for a sole trader. This systematisation can identify whether, within the framework of the governing law, there are one or more guiding principles for how to solve the demarcation problem for various assets and liabilities.

In Sweden, there is a legal connection between accounting and calculating income under tax law. This thesis pays particular attention to the importance of accounting to the demarcation under tax law. Even if there is no legal connection in this respect, there may be a *practical connection*, i.e. co-ordination between the accounting and tax law rules.

2 Sole traders and their calculation of income²

Private persons are subject to tax for three types of income: business, service (earned income) and capital (return on capital). For business income, the sole trader must pay social security fees, as well as municipal and state income tax. Business income is subject to progressive double taxation between 31–65 per cent. Capital income profits are taxed proportionately at 30 per cent. The difference in taxation means that it is crucial to determine whether the asset or liability falls under the business or private sphere.

A certain portion of the profit from business income may be allocated as capital income, interest adjustment. The allocation is governed by the net worth of the business under tax law. Thus, in this case, it is again crucial to determine whether the asset or liability falls under the business or private sphere.

There are various rules in the tax legislation governing the allocation of assets and liabilities. In certain cases, the rule is clear, for example, equip-

1. Thesis, Chapter 1.
2. Thesis, Chapters 2 and 3.

ment and inventory assets fall under business activity. In other cases, the rules are unclear, for example, it is stated that the bank accounts which *belong to* the business activity must be identified. There is no further clarification. In other cases, the issue is not regulated. The allocation of assets and liabilities is crucial for the calculation of profits. If accounts are kept for business activity, these must form the basis for calculating profits in respect of the period of taxation.

In respect of business income, the income calculation method is applied on an accrual basis. This method is not defined but it generally can be said to prevent an application of the cash method. Calculation of business income may be governed by either accounting or specific tax law rules for calculating income. In respect of accounting, the legal standard of generally accepted accounting principles is determinative to the calculation of income. For smaller companies, the standard is primarily set by the Swedish Accounting Standards Board, but business and industry practice also affects its contents. Currently, the Accounting Standards Board is working on setting its standard and the smallest companies will receive simple, written rules. The standard for larger companies is based on principles. The difference also affects the accounting definition of business activity. This means that, depending on which system the company chooses, the result of the allocation may differ.

3 Allocation of assets and liabilities³

3.1 Introduction

The core of this thesis is the demarcation problem in terms of assets and liabilities. Both the number of issues involved and the substance are extensive. The demarcation has been derived mainly from the areas which were addressed in the special demarcation rules for assets and liabilities.

3.2 Receivables and similar assets

Sole traders may, only to a very limited extent, report securities for tax purposes in their business activities. Funds in a bank account may to a certain extent be classified under business activity. The future need and the use of the bank funds determine the allocation. As a general rule, bank funds in an amount equal to short-term liabilities are classified under business activity. An individual assessment of future needs must always be carried out.

For several types of receivables, especially short-term, it is the underlying transaction which determines the classification. Accounts receivable must be classified under business activity. "Accounts receivable" means receivables resulting from the sale of goods and services within the scope of the

3. Thesis, Chapters 4–8

business. Receivables resulting from the sale of capital assets consisting of movable property are, according to special rules, classified under business activity. Classification may be important for determining which of the income calculation rules are to be applied.

Falling somewhere in between are receivables due to the sale of plant facilities and the resulting products. In the latter case, the accounts receivable will be classified under business activity, while receivables due to the sale of real property held in the business is not classified under business activity. Since the property is counted as a business asset, receivables which replace the property in connection with a sale should also be classified as such.

In cases where the underlying transaction is the lending of money (loans receivable), the receivable is not classified as a business asset. It is irrelevant whether the loan was directly necessitated by the business. There is a special exception in the rules – receivables against co-operative associations where the holder is a member of the association and membership is required by the business. In this case, the receivable is counted as a business asset.

The limitation which applies under tax law does not apply to accounting. This means that loan receivables which are necessitated by the business activity are classified as such. The same applies to claims based on a sale of property. In this respect, there is not even a practical connection. In respect of bank funds, it is the future use that is determinative and, in respect of accounts receivable, it is the underlying asset that determines the allocation. There is a practical connection in these cases.

If the simplified rules are applied, there is a practical connection throughout since these are based on an adjustment to the tax rules.

3.3 *Tangible assets consisting of personal property*

Within the business tax realm, it can be said that equipment and inventory are core issues for companies. Depending on how the asset is classified, different income calculation rules apply and demarcation is governed by different rules.

The general demarcation is made in two steps, the classification element and the use element. The former means that the asset must be of a certain type. The definition is very broad, which means that all machines and other equipment meet the requirement. A natural pre-condition is that the asset has to function in order for it to be classified as machinery, etc. Where it is delivered in parts, it is equipment only after it has been assembled. The use requirement means that the use, or exploitation, must be continuous and for the benefit of the business. In this respect, a demarcation is made against assets which are to be consumed in the business or sold. The benefit to the company is assessed on an objective basis, i.e., it is determined whether this type of asset can generally be classified as business activity. Also, whether a specific asset in a particular case may benefit the company must be taken into account.

There are special rules for living assets under tax law. In respect of animals on a farm, the assets must always be classified as inventory. Where the farm's resources were used for breeding, etc, the animal must be classified as an inventory asset.

In the context of accounting, the demarcation is based on whether the use benefits the company. Thus, there is a practical connection regardless of which accounting standards are followed by the sole trader.

3.4 Shares in cooperative associations

The demarcation is made on the basis of the necessary conditions – the holding must be necessary for the business activity. The determining factor for whether the share must be classified as a business asset is the nature and extent of the relationship between the member and the association. The sole trader must in some manner, in a financial sense, be dependent on or incur a special *benefit* from the co-operative and its activities. It can be a question of vertical integration, for example, a manufacturing company owning shares in a sales company.

The shares can be of different types – paid or issued shares (cf. bonus issues of limited companies) and sub-ordinated shares. Where trading is carried out between the member and the association, the necessary condition is always fulfilled with respect to interests based on paid shares. Interests based on issued shares are treated in a manner corresponding to shares that formed the basis for the issue. However, there is an important distinction. Issued shares obtained from the association are not taxed until the owner steps down as a member of the association or the share is sold to a third party. Thus, the tax value is zero. Where such shares are purchased from a third party, the tax value is the actual acquisition cost.

Lastly, in respect of sub-ordinated shares, an individual assessment is always made based on the necessary conditions. These shares may be of a more capital investment character.

For accounting purposes, the demarcation is based on whether the use (the holding) benefits the company. Thus, there is a practical connection as a basis regardless of the accounting standard the sole trader chooses to follow. There is one distinction based on the special tax valuation rule for issued shares. These are reported in the books at the issue amount, while the tax value is zero. There is no difference when applying the simplified rules, but there is a practical connection since these are based on an adjustment to the tax rules.

3.5 Futures

Futures contracts may not be classified as business assets for tax purposes. The demarcation is governed by the futures contract and its status as a security. This approach also applies to futures contracts which are necessary for

the business activity due to the fact that assets, interest, etc. of the business are being hedged. This means that the profits of the hedged item and the hedging instrument are taxed as different types of income. In this manner, the tax rules negatively affect a trader's ability to hedge.

There is a major difference in respect of accounting, which is governed by the underlying transaction in the form of the hedged item. As a result, futures contracts may be classified under business activity. However, there is a practical connection upon an application of the simplified rules since these are based on an adjustment to the tax rules.

3.6 *Allocation of liabilities*

According to special tax law rules, a liability must not be classified under business activity where the borrowed funds are used to acquire assets which are not classified as business assets. This means that if the funds are used to acquire business assets, the liability must also be classified under business activity. This is a logical starting point. However, it is not possible to conclude that liabilities which are not clearly excluded under the demarcation rule must automatically be classified under business activity.

Thus, when determining how liabilities must be reported when they arise, it is crucial to consider how the borrowed funds are actually *used*. There is some uncertainty as to how the allocation must be carried out for the subsequent period. According to earlier case law, the accounts govern the reporting of liabilities for the period after they arose. There is some uncertainty due to recent changes in income tax legislation. Another aspect is that the demarcation system differs depending on whether loan debts or accounts payable are involved. In the context of a loan debt, the trader receives cash which in turn must be used in a certain manner, such as the purchase of a machine. Where the asset is classified as a business asset, the liability must also be classified as such. In the case of accounts payable or similar, the situation is reversed. A business transaction initially occurs in the context of business activity when periodisation is often covered by the legal relationship. In connection with this, a liability arises which must be classified under business activity and it is natural that, just like the underlying transaction, the liability be classified under business activity.

4 Evaluation⁴

The demarcation provisions are based on the tax effects in the previous tax legislation. Therefore, the point of departure is that it is more advantageous to classify bank funds and interest income as capital income and debts and interest payments as business income. As I have demonstrated, it is now often more advantageous from a tax perspective to classify bank funds as

4. Thesis, Chapter 9.

being within the business sphere and liabilities within the private sphere. Based on this, the regulation is based on an incorrect understanding of the economic conditions.

The demarcation of the business is based on a balance sheet-oriented approach. This means that the demarcation question is answered on the basis of the allocation of assets and liabilities. Depending on the answer, revenue and expenditures will, in turn, be allocated in a corresponding manner.

In my investigation, I have identified two main principles on which the demarcation of the sole trader's assets and liabilities must be based: the asset's *use and benefit*⁵ to the company and the *underlying transaction*.⁶ The latter demarcation rule contains two parameters. First, the item from which the receivable emanates must be classified as being within the sphere of business activity. Second, compensation -- for example in connection with the sale of the underlying asset -- must be taxed as business income.

Two items fall outside the classification: loan claims and futures contracts. The demarcation in these cases is made based on the *character* of the individual asset. This can *per se* be regarded as a third principle. Similar assessments apply to shares, bonds and other securities. However, it is not possible to say that there is a requirement that the asset constitute a security. The loan claim need not be manifested in a security. They still cannot be classified as a business asset.

In conclusion, it can be said that the accounts have only limited significance to the demarcation under tax law. There is only an actual legal connection in respect of liabilities and, even in this case, it is uncertain.

5. Bank funds, equipment, inventory, shares in co-operatives and liabilities.

6. Inter alia, accounts receivable, receivables from the sale of equipment and shares in co-operatives, and receivables based on the sale of business property which are capital assets.

Källförteckning

Inga lagar anges i källförteckning. Däremot anges den kompletterande normgivningen från BFN eller annan normgivare inom redovisningsområdet.

Litteratur citeras med författarens eller författarnas efternamn. Finns flera titlar av en och samma författare tillkommer årtal. Finns flera titlar samma år sker ytterligare specificering genom titel på bok, tidskrift eller liknande.

Samtliga propositioner citeras med årtal och nummer. Finns flera delar anges även vilken del det gäller, exempelvis prop. 1999/2000:2 del 1. Således utelämnar jag propositionens namn.

Skatteverkets skrivelser citeras endast med dess titel. Datum och diarie-nummer anges således inte.

Litteratur

Agell, Anders, Rättsdogmatik eller konstruktiv rättsvetenskap, Festskrift till Stig Strömholm del 1–2 s. 35 ff., Iustus förlag 1997.

Andersson, Marie, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen – En kommentar, del 1–2, Norstedts Juridik 2010 (cit. Andersson m.fl.)

Arnell, Göran och Lundqvist, Pernilla, Olika krav på redovisningen är ett medvetet val, Balans nr 4 2010, s. 61 f.

Antonsson, Jan och Rydin, Urban, Skatt på skog, Tholin & Larsson 2009. – Beskattning av hästverksamhet, Svensk Skattetidning 2008, s. 254 ff.

Artsberg, Kristina, Redovisningsteori – policy och praxis, Liber Ekonomi 2003

BAS-boken 2010, Norstedts Juridik 2010

BAS Förenklat årsbokslut, Norstedts Juridik 2010

BAS Nyckeltal, fjärde upplagan, Norstedts Juridik 2010

Bengtsson, Anders, Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning, Svensk skattetidning 2003, s. 288 ff.

Bengtsson och Victorin, Hyra och annan nyttjanderätt till fast egendom, andra upplagan, Norstedts Förlag 1985.

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Liber Förlag AB 1978.

Bergström, Sture och Thorell, Per, Säljares respektive köparens nedskriv-

- ningsrätt på sålda lagertillgångar, *Skattenytt* 1982, s. 381 ff.
- Bexhed, Jan Mikael, Förvärvskällebegreppet, En eller flera förvärvskällor, Juristförlaget 1992.
- Bjuvberg, Jan, Redovisningens betydelse för beskattningen, MercurIUS Förlags AB 2006.
- Brockert, Mats, Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska inbörden, *Svensk Skattetidning* 2010, s. 869 ff.
- Brockert, Mats och Nilsson, Peter, Bokslut och deklaration A–Ö, Sambandet mellan redovisning och beskattning, andra upplagan, Norstedts Juridik AB 2009.
- Galdenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott, *Balans* nr 5 2010, s. 34 ff. *Balans* nr 5 2010.
 - Några skatteaspekter med anledning av K2-reglerna, *Basbulletinen* nr 4 2008
 - Enskild näringsidkares årsbokslut – särskilt med inriktning mot K1-företag, *Basbulletinen* nr 4 2007.
- Carlsson, Stefan, Upplösning av negativ goodwill – tvivelaktig styrsignal från Skatteverket, *Skattenytt* 2007, s. 197 ff.
- Drefeldt, Kajsa och Törning, Eva, Redovisning – En genomgång av resultat- och balansräkningarna, Far Förlag 2007
- Engström, Stefan, Normgivningen och jämförbarheten, *Balans* nr 3 2010, s. 22 ff.
- Grosskopf, Göran, Beskattning av anteciperad utdelning, *Skattenytt* 1993, s. 644 ff.
- Hellner, Jan, Hager, Richard och Persson Annina H, Speciell avtalsrätt II Kontraktsrätt, fjärde upplagen, Norstedts Juridik AB 2006 (cit. Hellner)
- Hilling, Axel, *Income Taxation of Derivates and other Financial Instruments – Economic Substance versus Legal Form, A study focusing on Swedish non.financial companies*, JIBS Dissertation Series No. 042, 2007.
- Finansiell riskhantering i mindre företag – en skatterättslig och redovisningsrättslig analys, *Skattenytt* 2010, s. 122 ff.
 - Kapitalvinstbeskattning av finansiella produkter, *Svensk Skattetidning* 2008, s. 699 ff.
 - Beskattning av derivat och andra typer av finansiella instrument, *Svensk Skattetidning* 2008, s. 119 ff.
- Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, JIBS Dissertation Series No. 026, 2005.
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget 1995.
- Kapitalförlust, kapitalförlust eller driftsförlust? – Särskilt avseende lånefordringar, *Skattenytt* 2010, s. 263 ff.
- Håkansson, Sune, *Räntefördelningen och dess påverkan på skogsbruket*, Växjö University Press, 2002.
- Johansson, Kjell, *Substance over form – en redovisningsrättslig studie*, Jure förlag AB, 2010.

- Karlsson, Sören, Vem har nytta av upplupna kostnader?, Balans nr 12 2009, s. 48 ff.
- Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus förlag 1997.
- Materiella lagertillgångar – något om sambandet mellan redovisning och beskattning, Skattenytt 2006, s. 426 ff.
 - Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden, Skattenytt 2003, s. 325 ff.
- Kellgren, Jan och Bjuvberg Jan, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, Studentlitteratur 2008.
- Knutsson, Margit, Årsredovisningslagen, Juristförlaget 1996.
- Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, Fritzes Förlag AB, 1995
- Linder, Monika, Arvs- och gåvoskatt, Skattenytt 1996 s. 379 ff.
- Linde, Peter, Upplösning av skattemässig överavskrivning på inventarier, Skattenytt 2001, s. 435 ff.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz, Peter och Silberberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Tolfte upplagan, Studentlitteratur 2009 (cit. Lodin m.fl.).
- Mallmén, Anders, Lagen om ekonomiska föreningar – en kommentar, tredje upplagan, Norstedts Juridik 2002.
- Marton, Jan, Lumsden Marie, Lundqvist Pernilla, Pettersson, Anna Karin och Rimmel, Gunnar, IFRS – i teori och praktik, Bonniers 2010 (cit. Marton m.fl.)
- Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, Stiftelsen Juristförlaget vid Stockholms Universitet, 1986
- Obiter dicta i Regeringsrättens prejudikatbildning – hjälpsamt eller förvirrande, Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag 2009
 - Avdragsrätt för ränta i internationella verksamheter, Skattenytt 1995 s. 229 ff.
- Möller Lars, Bokföringsmässiga grunder och balansposter, Skattenytt 2005, s. 662 ff.
- Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen, Skattenytt 2001, s. 122 ff.
- Nilsson, Peter, K3 – allmänt råd eller vägledning?, Balans nr 11 2010, s 37 ff.
- Bestämmelserna om ersättningsfond tolkas ändamålsenligt, Skattenytt 2010 s. 568 ff.
 - Mindre ekonomiska föreningar – deras bokföringsmässiga och skattemässiga redovisning, Basbulletinen nr 1 2010.
 - Bokföringsnämnden har beslutat om vägledning för årsredovisning i mindre aktiebolag (K2), Basbulletinen nr 3 2008.
 - Beräkning av anskaffningsvärden – idag och i framtiden, Skattenytt 2006, s. 626 ff.
 - Nya regler för löpande bokföring och redovisning av mervärdesskatt, Svensk Skattetidning 2006, s. 708 ff.

- Svensk juridisk nasjonalrapport, Årsbok for nordisk skatteforskning Universitetsforlaget 2004 (cit. Svensk juridisk nasjonalrapport 2004)
- Begreppet verksamsbegrensning – ett verkligt tolkningsproblem, Skattenytt 2003, s. 843 ff.
- F-skattsedel eller inte F-skattsedel – det är frågan, Skattenytt 1999, s. 418 ff.
- F-skattsedel eller inte F-skattsedel – så blev det!, Skattenytt 2001, s. 255 ff.
- Enkel tomtrörelse – några problemställningar, Skattenytt 1999, s. 760 ff.
- Nilsson, Peter, Rydin Urban, Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – fångesklassificering med inriktning på överföring av sparad räntefördelning och fonder, Skattenytt 2005, s. 670 ff.
- Nilsson, Peter, Rydin Urban, Stenman Olle, SRF Skatt och deklaration 2011, Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB 2011.
- Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker, Iustus Förlag 1991
- Omfångsfrågan kontra periodiseringsfrågan i näringsverksamhet, Festschrift till Nils Mattsson, Iustus Förlag 2005, s. 327 ff.
- Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner, Skattenytt 2003, s. 508 ff.
- Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts, Festschrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003, s. 325 ff.
- Norberg och Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, andra upplagen, Iustus Förlag 2010
- Redovisning och beskattning av personaloptioner, Skattenytt 2008 s. 422.
- Olsson, Stefan, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Iustus Förlag 2001.
- Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Juristförlaget 1997.
- Vad är näringsbetingad andel – striktare praxis från RR?, Skattenytt 2005, s. 610 ff.
- Pelin, Lars och Augustsson, Martin Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet, Svensk Skattetidning 2009, s. 366 ff.
- Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus Förlag 1995.
- Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006, s. 401 ff.
- Peczenik, Aleksander, Juridikens teori och metod, Norstedts Juridik, 1995
- Juridikens metod och problem, AWE/Gebers, 1980
- Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007
- Rutberg, Anne, Rutberg, Johan och Molander Lars, Beskattning av värdepapper, Iustus Förlag 1997.
- Rydin, Urban, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet – Arbetsinkomst eller kapitalinkomst, Juristförlaget i Lund 2003.
- Beskattningstidpunkten vid marköverföring genom fastighetsreglering eller klyvning, Svensk Skattetidning 2007, s. 725 ff.

- Undantagsregeln för beskattning av ersättning för avverkningsrätter, Skattenytt 2007, s 439 ff.
- Företagsbeskattning, några frågeställningar, Skattenytt 1995, s. 641 ff. Rydin, Urban, Lundquist, Lennart, Wiberg, Jan, Håkansson, Per-Erik, Placera rätt, handboken för dina värdepapper. Liber AB 1997 (cit. Rydin m.fl.)
- Sandström K.G.A, Om beskattning av inkomst av rörelse, P A Norstedts & Söners Förlag 1951.
- Aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, P A Norstedts & Söners Förlag 1962.
- Äganderättens övergång vid köp av fast egendom, Skattenytt 1967, s. 355 ff. Svensson, Bo, Upplösning av negativ goodwill, Skattenytt 2011, s 201 ff.
- Silverberg, Christer, Rättsutvecklingen inom arvs- och gåvoskatteområdet, Svensk Skattetidning, 2006, s. 3 ff.
- Sterner, Harry, Ekman, Gösta, Crabo, Sven, Skattehandbok del 1, sjunde upplagan, PA Norstedts & Söners Förlag 1972 (cit. GRS)
- Strömholm, Har den komparativa rätten en metod?, SvJT 1972, s. 456 ff.
- Thorell, Per, Skattelag och affärsred, P A Norstedts & Söners Förlag 1984.
- Redovisning och juridik, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska institutionen 2008.
- Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet, utlåtande den 5 juli 2006 till BFN.
- Beskattning av utländsk valuta, Iustus Förlag 1988.
- Tivéus, Ulf, Skatt på kapital, elfte upplagan, Norstedts Juridik 2006.
- Tjernberg Mats, Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., Iustus Förlag 1999.
- Periodiseringsfonder – och andra obesattade reserver, Iustus Förlag 2004.
- Juridisk generalrapport, Årsbok för nordisk skatteforskning Universitetsförlaget 2004 (cit. Juridiska generalrapport 2004)
- Westberg, Peter, Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet, Festskrift till Per Olof Bolding, s. 421 ff., Juristförlaget 1992
- Westermark, Christer, Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen, Svensk Skattetidning 2000, s. 456 ff.
- Bokföringsmässiga grunder – en term med stort tolkningsutrymme, Skattenytt 2006, s. 250 ff.
- Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Norstedts Juridik, 2002.
- Virin, Niclas, Derivattransaktioner ska beskattas i inkomstslaget kapital – även om derivaten används som säkringsinstrument i näringsverksamhet. Dags för en lagstiftning, Skattenytt 2011, s. 3 ff.
- Von Bahr, Stig, Beskattning, god redovisningssed och domstolspraxis, Skattenytt 1991, s. 745 ff.

Öberg, Ann, Essays on Capital Income Taxation in the Corporate and Housing Sectors, Uppsala Universitet, Universitetstryckeriet 2003.

Offentliga tryck

Propositioner

- Prop. 2009/10:235 om enklare redovisning
- Prop. 2009/10:204 om en frivillig revision
- Prop. 2009/10:1 Budgetpropositionen för 2010
- Prop. 2008/09:129 om utökade möjligheter till omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde
- Prop. 2008/09:62 om F-skatt åt fler
- Prop. 2007/08:27 om avskaffad statlig fastighetsskatt, m.m.
- Prop. 2006/07:2 om genomförande av ändringar i fusionsdirektivet
- Prop. 2005/06:174 om förenklade skatteregler med anledning av ny redovisningslagstiftning
- Prop. 2005/06:116 om förenklade redovisningsregler, m.m.
- Prop. 2004/05:24 om internationell redovisning i svenska företag
- Prop. 2003/04:99 om följdändringar med anledning av nya regler för bank och finansieringsrörelse samt inlåningsverksamhet
- Prop. 2003/04:28 om skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument
- Prop. 2003/4:22 om avdrag för utdelning på insatsemissioner.
- Prop. 2003/04:16 om omedelbart avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter
- Prop. 2002/03:121 om redovisning och värdering av finansiella instrument
- Prop. 2002/03:96 om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.
- Prop. 2000/01:22 om anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.
- Prop. 1999/2000:2 del 1 om inkomstskattelagen, Lagtext och allmänmotivering
- Prop. 1999/2000:2 del 2 om inkomstskattelagen, Författningskommentar
- Prop. 1999/2000:2 del 3 om inkomstskattelagen, Bilagor
- Prop. 1998/99:130 del 1 om ny bokföringslag m.m.
- Prop. 1998/99:28 om beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta
- Prop. 1998/99:15 om omstruktureringar och beskattning
- Prop. 1996/97:163 om den kooperativa företagsformen
- Prop. 1996/97:154 om kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.
- Prop. 1996/97:117 om ny förmögenhetsskattelagstiftning
- Prop. 1996/97:12 om issa justeringar i lagen om räntefördelning vid beskattning m.m.

- Prop. 1995/96:60 om insättningsgaranti
Prop. 1995/96:10 del 1 om års- och koncernredovisning
Prop. 1995/96:10 del 2 om års- och koncernredovisning
Prop. 1993/94:50 om fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1990:91:154 om rörelse regler för bank m.m.
Prop. 1990/91:54 om fortsatt reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen
Prop. 1989/90:110 del 1 om reformerad inkomst och företagsbeskattning
Prop. 1983/84:84 om kooperationens kapitalförsörjning m.m.
Prop. 1980/81:68 del A och B med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten
Prop. 1978/79:210 omändrad företagsbeskattning
Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1975:104 om bokföringslag m.m.
Prop. 1975:103 om ny aktiebolagslag
Prop. 1974:185 med förslag om vissa skattelättnader vid gåva av familjeföretag, m.m.
Prop. 1973:119 om ändring i kommunalskattelagen
Prop. 1969:100 om ändring i kommunalskattelagen (avgränsning inventarier, fastigheter m.m.)
Prop. 1967:17 om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning m.m.
Prop. 1965:126 om ändring i kommunalskattelagen (koncernbidrag m.m.)
Prop. 1960:162 om provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall
Prop. 1951:191 om ändring i kommunalskattelagen (beskattning av inventarier m.m.)
Prop. 1951:170 om ändring i kommunalskattelagen (bl.a. realisationsvinstbeskattning respektive beskattning av goodwill)
Prop. 1951:191 om ändring i kommunalskattelagen (bokföringsmässiga grunder m.m.)
Prop. 1945:377
Prop. 1927:102 om ny kommunalskattelag
Prop. 1921:213 om ändring i vissa delar av förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt m.m.

Offentliga utredningar

- SOU 2010:90 del 1 och 2 om en ny lag om ekonomiska föreningar
SOU 2008:89 om trygghetssystemen för företagare
SOU 2008:80 del 1, om beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, Slutbetänkande av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning
SOU 2008:80 del 2, om beskattningstidpunkten för näringsverksamhet,

Slutbetänkande av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.
 SOU 2008:67 om enklare redovisning
 SOU 2005:99 om vissa företagskattefrågor
 SOU 2005:19 om beskattning vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet
 SOU 2003:71 om internationell redovisning i svenska företag
 SOU 2001:11 om utdelning och kapitalvinster på företagsägda andelar
 SOU 1997:2 del 1 och 2 om inkomstskattelag
 SOU 1996:157 om översyn av redovisningslagstiftningen
 SOU 1995:43 om sambandet redovisning–beskattning
 SOU 1994:17 del 1 om års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv
 SOU 1994:17 del 2 om års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv
 1989:34 del 1–2 om reformerad företagsbeskattning
 1989:33 del 1–4 om reformerad inkomstbeskattning
 SOU 1977:86 om beskattning av företag
 SOU 1973:57 om förslag till bokföringslag
 SOU 1968:26 om ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter
 SOU 1964:29 om ackumulerad inkomst m.m.
 SOU 1946:29 om ändrade bestämmelser i fråga om fastighetstaxering
 SOU 1926:18

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen – referat

RÅ 2010 ref. 111	RÅ 2005 ref. 49
RÅ 2010 ref. 106	RÅ 2005 ref. 48
RÅ 2010 ref. 38	RÅ 2004 ref. 141
RÅ 2010 ref. 10	RÅ 2004 ref. 113
RÅ 2009 ref. 79	RÅ 2004 ref. 81
RÅ 2009 ref. 41	RÅ 2004 ref. 71
RÅ 2009 ref. 36	RÅ 2004 ref. 64
RÅ 2009 ref. 33	RÅ 2004 ref. 42
RÅ 2008 ref. 84	RÅ 2004 ref. 1
RÅ 2008 ref. 67	RÅ 2003 ref. 70
RÅ 2008 ref. 19	RÅ 2002 ref. 88
RÅ 2007 ref. 70	RÅ 2002 ref. 84
RÅ 2007 ref. 50	RÅ 2002 ref. 59
RÅ 2007 ref. 19 I och II	RÅ 2002 ref. 42
RÅ 2006 ref. 70	RÅ 2002 ref. 15
RÅ 2006 ref. 63	RÅ 2001 ref. 79
RÅ 2006 ref. 28	RÅ 2001 ref. 22
RÅ 2006 ref. 17	RÅ 2001 ref. 8
RÅ 2005 ref. 148	RÅ 2000 ref. 64

RA 2000 ref. 26	RA 1986 ref. 53
RA 2000 ref. 64	RA 1985 ref. 1:64
RA 1999 ref. 74	RA 1985 ref. 1:37
RA 1999 ref. 32	RA 1984 ref. 1:45
RA 1999 ref. 3	RA 1984 ref. 1:42
RA 1998 ref. 67	RA 1984 ref. 1:29
RA 1998 ref. 6	RA 1983 ref. 1:21
RA 1997 ref. 52	RA 1982 ref. 1:42
RA 1995 ref. 96	RA 1981 ref. 1:26
RA 1995 ref. 11	RA 1980 1:24
RA 1997 ref. 5 I och II	RA 1979 1:68
RA 1994 ref. 78	RA 1979 1:8
RA 1994 ref. 16	RA 1978 1:75
RA 1994 ref. 2	RA 1976 ref. 170
RA 1993 ref. 16	RA 1976 ref. 6
RA 1991 ref. 106	RA 1974 ref. 45
RA 1991 ref. 88	RA 1970 ref. 52
RA 1990 ref. 56	RA 1969 ref. 1
RA 1989 ref. 45	RA 1959 ref. 30
RA 1988 ref. 135	RA 1958 ref. 61
RA 1987 ref. 79	RA 1950 ref. 5
RA 1987 ref. 45	RA 1934 ref. 38
RA 1987 ref. 5	

Högsta förvaltningsdomstolen – notiser

RA 2010 not. 107	RA 1990 not. 193
RA 2010 not. 73	RA 1988 not. 710
RA 2010 not. 2	RA 1987 not. 760
RA 2007 not. 28	RA 1987 not. 439
RA 2006 not. 17	RA 1983 Aa 70
RA 2005 not. 166	RA 1979 Aa 122
RA 2004 not. 186	RA 1979 Aa 66
RA 2004 not. 122	RA 1978 Aa 149
RA 2004 not. 97	RA 1975 Aa 511
RA 2004 not. 58	RA 1974 A 628
RA 2003 not. 161	RA 1974 A 364
RA 2003 not. 62	RA 1973 Fi 992
RA 2000 not. 160	RA 1973 not. 755
RA 2000 not. 75	RA 1972 Fi 940
RA 1999 not. 152	RA 1971 Fi 1859
RA 1998 not. 50	RA 1970 not. 1373
RA 1997 not. 51	RA 1970 Fi 478
RA 1994 not. 132	RA 1968 Fi 2182
RA 1991 not. 113	RA 1968 Fi 2036
RA 1990 not. 320	RA 1964 Fi 616

RÅ 1962 Fi 1066
 RÅ 1961 Fi 1680
 RÅ 1954 Fi 1162

RÅ 1951 not.738
 RÅ 1951 not. 674
 RÅ 1934 Fi 801

Högsta förvaltningsdomstolen – övriga

HFD:s domar den 26 januari 2011, mål nr 4033-09 och 4034-09

Högsta Domstolen

NJA 1995 s. 183
 NJA 1988 s. 620
 NJA 1986 s. 136
 NJA 1986 s. 24
 NJA 1979 s. 451
 NJA 1970 s. 290
 NJA 1968 s. 451 I och II

Kammarrätten m.m.

Kammarrättens i Stockholm dom den 1 april 2011, mål nr 4587-10
 Kammarrättens i Sundsvall dom den 11 oktober 2010, mål nr 1592-10
 Kammarrättens i Sundsvall dom den 11 oktober 2010, mål nr 1271-02
 Kammarrättens i Göteborg dom den 25 april 2007, mål nr. 622-06
 Kammarrättens i Jönköping dom den 15 september 2005, mål nr. 2579-03
 Förvaltningsrätten i Malmö mål nr 12585-09E, överklagad till Kammar-
 rätten i Göteborg

Förhandsbesked

Förhandsbesked den 10 februari 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll
 RSV/FB Dt 1981:3
 RSV Dt 1974:40

Kompletterande normgivning

Bokföringsnämnden

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som
 upprättar förenklat årsbokslut
 BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar
 BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag
 BFNAR 2007:5 Ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd för enskilda
 näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1)
 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbok-
 slut
 BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter
 BFNAR 2002:12 Tolkning av koncernbegreppet vid bedömningar som
 sker enligt BFL

BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar
BFNAR 2001:2 Löpande bokföring
BFNAR 2000:6 Verifikationer
BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal
BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer
och uttalanden
BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring
BFN U 96:5 Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer
BFN U 90:13 Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar
BFN U 90:2
BFN U 87:4 Redovisning av demonstrationsbilar i bilhandelsföretag

Redovisningsrådet

RR 1:00 Koncernredovisning
RR 5 Redovisning av byte av princip
RR 11 Intäkter
RR 22 Utformning av finansiella rapporter
RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering
URA 13 Återbäring av överskottsmedel i Alecta/SPP

Rådet för finansiell rapportering

RFR 2 Redovisning för juridiska personer

IASB

IASB:s Föreställningsram
IAS 18 Intäkter
IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificeringar
IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering samt ett mindre
antal tolkningar av dessa standarder

Skatteverket

Handledningar

Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering del 1–3
Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2010
Handledning i skogsbruksbeskattning 1994.
Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988

Skrivelser m.m.

Kapitalvinst fastighet – avyttringstidpunkt vid fastighetsreglering, den 23
juni 2010, dnr: 131 769141-09/111
Ändrad giltighet för ställningstagandet Förenklat årsbokslut och insats-
emission i ekonomisk förening, den 4 mars 2010, dnr. 131 149871-10/111
Värdeminskningsskatt avdrag efter fastighetens avyttringstidpunkt, den 27
november 2009, dnr 131 805753-09-111

- Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning, den 16 november 2009, dnr. 131 819602-09/111
- Inventarier av mindre värde den, 10 juni 2009, dnr. 131 474845-09/111
- Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet, den 8 april 2009, dnr: 131 342327-09/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln, den 20 februari 2009, dnr. 131 222643-09/111
- Självständig näringsverksamhet utomlands – EG-rättsliga frågor, den 17 december 2008, dnr.131 774559-08/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder, den 8 november 2008, dnr 131 634847-08/111
- SKV:s ställningstagande Förenklat årsbokslut och betalningsplan, den 28 oktober 2008, dnr. 131 551127-08/111
- Förenklat årsbokslut och insatsemission i ekonomisk förening, den 4 juni 2008, dnr. 131 328967-08/111
- Förenklat årsbokslut och utgifter för ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier, den 9 april 2008, dnr. 131 201330-08/111 (numera upphävt)
- Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv, den 6 december 2006, dnr. 131 726886-06/111
- Inneliggande lager och redovisning av intäkter, den 6 december 2006, dnr. 131 722373-06/111
- Insatsemission och underlag för räntefördelning respektive expansionsfond den 11 oktober 2006, dnr. 131 602904-06/111
- Förmögenhetsbeskattning av finansiella tillgångar i företag, den 11 juli 2006, dnr:131 340505-06/113
- Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, den 19 maj 2006, dnr: 131 319080-06/111
- Sambandet likvida medel – expansionsfonder i enskild näringsverksamhet, den 12 maj 2006, dnr. 131/247175-06/111
- Förmögenhetsvärdering av aktier i onoterade aktiebolag, 14 mars 2006, dnr:131 161383-06/1152
- Skattemässigt avdrag för nedskrivning av räntefordran, den 13 mars 2006, dnr 131 152730-06/11
- Inkomst från naturvårdsavtal, den 14 februari 2005, Dnr: 130 84518-05/111
- Rätt beskattningsår för en terminsaffär, den 11 februari 2005, dnr 130 74337-05/111.
- Fråga om en köpeskillingsfordran vid inkråmsöverlåtelse är en kapitaltillgång eller ej, den 21 december 2004, dnr: 130 718673-04/111
- Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, den 19 september 2002, Dnr. 7431-02/110

Övrigt

Skattestatistisk årsbok 2009, Skatteverket
RSV Rapport 1998:6

Websidor

- BFN:s normgivning, Allmänna råd, vägledning och uttalanden, <http://www.bfn.se/BFN/normgivning.aspx> (hämtat den 10 januari 2011), (cit. BFN:s normgivning 2011)
- BFN:s information om K-projektet den 26 oktober 2009 (<http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf>, 10 januari 2011 (cit BFN:s information om K-projektet)
- Lantmännens information om handel med emissionsinsatser, <http://lantmannen.com/sv/Agare-och-medlem/Emissionsinsatser/Handel-med-emissionsinsatser1/>, hämtat den 10 januari 2011 (Citeras Lantmännens websida)
- Näringsdepartementets pressmeddelande den 6 november 2009 avseende International Regulatory Reform Conference i Stockholm den 11–13 november, <http://www.regeringen.se/sb/d/12329/a/135401>, hämtat den 10 januari 2011 (cit. Näringsdepartementets pressmeddelande 2009)
- Regeringens handlingsplan för regelförenklingsarbetet – En redovisning av första steget, maj 2007, <http://www.regeringen.se/content/1/c6/08/36/17/89cbbcc7.pdf>, hämtat den 11 januari 2011 (cit. Regeringens handlingsplan 2007)
- Promemorian Finansdepartementets åtgärdslista – bruttolista över Finansdepartementets och dess myndigheters åtgärder i förenklingsarbetet, den 14 april 2008, <http://www.regeringen.se/content/1/c6/10/29/77/6cb95bf7.pdf>, hämtat den 11 januari 2011 (cit Finansdepartementets åtgärdslista)
- Nationalencyklopedin, <http://www.ne.se/begrepp>, hämtad den 13 december 2010 (cit. Nationalencyklopedin).
- BFN:s information om K-projektet den 26 oktober 2009 (<http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf>, hämtat den 11 januari 2011).

Övrigt

- Drefeldt och Törning, Orimlig väntan på enklare redovisningsregler, Dagens industri den 16 september 2008.
- LRF:s remissvar den 19 februari 2009 angående SamRob.
- Svenskt Näringslivs remissvar den 19 februari 2009 angående SamRob.

Register

- 1990 års skattereform 44
- 1994 års företagsskattereform 44

- affärshändelse 64
- aktiv näringsverksamhet 45
- allmänna regler 39, 74, 136, 150
- allmänna råd 76, 136, 140
- andel 299
- andelar 298
- andelar i kooperativa föreningar 379, 395, 399
- andelsinnehavet 202
- andelsrätt 292
- anskaffningsvärde 255
- anslutningsavgift 130
- anteciperingen 94
- användningsrekvisitet 394
- auktoritativa uttalandet 126
- avgränsningsregel 50, 65
- avgränsningsregeln för lös egendom 58
- avgränsningsregeln för skulder 58
- avsättning 170, 173, 176
- avtal lämpat för allmän omsättning 322
- avverkningsrätt 50, 227, 229 f., 235
- avverkningsuppdrag 229, 232

- bakomliggande transaktionen 392
- balansorienterat 330
- balansposter 91
- bankcertifikat 160
- bankmedel 158, 170, 173, 177 f., 378, 399
- banktillgodohavanden 160, 162
- beräkningsenheten 47
- beskattningsprincipen 146
- beskattningsstidpunkten 91
- betalningsprincip 107, 229

- betingandevillkoret 295
- bevisbördan 60
- bevisvärde 181
- BFN 71, 117, 138
- BFN:s normgivning 72, 81
- BFN:s schablonregler 131
- bokföring 39
- bokföringsmässiga grunder 101 f., 106
- bokföringsskyldiga 64
- bokföringsskyldigheten 64
- branschförhållandena 121
- byte av redovisningsprincip 94, 96, 132

- detaljreglerad 145
- det rättsliga sambandet 180
- djur 277
- djur i jordbruk 278
- driftsförlust 201
- dualistiskt 142

- egenavgifter 44 f.
- ekonomiska livslängden 246
- ekonomisk förening 287
- elterminer 323
- emissionsinsats 290 f.
- emitterade insatser 304, 315
- enkelt bolag 77
- enskild näringsverksamhet 38
- ersättningsfond 175
- etablerad tolkningslära 139
- expansionsfond 49, 170

- fastighetsöverlåtelse 218
- finansiella instrument 333, 342
- fordrans uppkomst 217, 220
- fordringar 186, 224, 391
- fordringsrätten 204, 334
- formella sambandet 88

- framtida utgifter 176
frikopplade området 88
förenklade årsbokslutet 119
förenklat årsbokslut 70, 77
förenklingar 128
förenklingsprincipen 146
förenklingsregel 133
företaget 39
företagskategori 138
företags- och branschpraxis 117, 122,
131, 140, 142, 155
förlagsandel 293
förlagsandelar 309, 317
förpliktelse 329, 331
Försiktighetsprincipen 133
förutbetalad intäkt 176
förvärvsinkomster 47
förvärvskälla 43
förvärvsverksamhet 50
- god redovisningssed 76, 80, 105, 115,
124, 138, 154
gåva 257
- inbetalda andelar 313
inbetald insats 303, 305
inkomst av näringsverksamhet 38
inkomstberäkningen 89
inkomstbestämningen 92
insatsemision 304, 308
inventarier 240, 245, 278, 379, 399
inventarier av mindre värde 249
- justeringsbestämmelsen 57, 99
- K1-regler 77, 87, 119, 134, 136, 145,
254
K2-regler 109, 120, 131, 147, 196,
221
- kapitalbehov 182
kapitalförlust 329, 336
kapitalförvaltning 168
kapitalplaceringar 57
kapitalplaceringsakter 208
kapitalplaceringsandelar 297
kapitaltillgång 193, 209
kapitaltillskott 224, 368
kapitalunderlag 48, 172, 355, 362
- kapitalvinst 329, 336
klassificering 21, 38, 188
klassificeringsfrågor 180
klassifikationsrekvisitet 394
klassifikationstidpunkten 245
kommentarer 136, 141
kompletterande normgivning 24, 28,
118, 123, 131
koncern 79
koncernbidrag 96
konstföremål 243
kontantmetoden 107
kontantmässig bokföring 129
kontantmässig redovisning 109
kontantprincipen 106
kooperativ förening 201, 288
kopplingsbestämmelsen 90
kortfristiga skulder 364
korttidsinventarier 111, 252 f.
kreditinstitut 161
K-surv 55
kundfordran 212, 235, 378, 399
kundfordringar 188, 192, 195, 203
kursförändringar 338
- lager 278, 399
lageraktier 208
lagertillgångar 240
lagervärdering 261, 263
levande tillgångar 276
leveransrotköp 229, 232
leverantörsskulder 364
liknande frågor 148
lån 356
lånat kapital 346, 354
lånefordran 205, 212, 378
lånefordringar 201, 203
låneskuld 379
långfristiga skulder 350
löpande bokföring 85
- marknadsnoterade 307
maskiner och andra inventarier
(klassifikationsrekvisitet) 241
matchningsprincip 54
materiella sambandet 87
materiella tillgångar 393
medlemsinsats 290, 298

- medlemskap 202, 290
moderföretag 69, 79
- negativa goodwillen 93
negativ räntefördelning 55
normalkapitalet 181
normgivare 71
normgivningsmakt 118
normhierarki 137
näringsbetingade andelar 236, 297
näringsfastighet 351
näringsfrämmande 163
näringsverksamheten 53
näringsverksamhet utomlands 67
- objektiva inslagen 139
obligationer 160
obligatorisk insats 290, 303, 314
omfångsfrågan 92
omklassificering 207 f., 212, 267,
351
omsättningsdjur 277
omsättningstillgångar 190
orealiserade vinster 112
oreglerade områden 124
- passiv näringsverksamhet 45
periodiseringsfond 49, 57, 93, 173
positiv räntefördelning 48
post-för-post-synsätt 91
praktiskt samband 23, 88
presumptionsregeln 178
principbaserad 28, 135
principbaserad normgivning 139
principbaserat 123
progressiv dubbelbeskattning 45
- ramkaraktär 135
ramlagar 86
ramlagskaraktär 64
realisationsprincip 112
redovisning 39
redovisningsrätt 138
regelbaserad 28, 135
rekommendationer 76
retroaktiv tillämpning 126
rotposten 228, 231
råvaruterminer 331
- räkenskapsenlig avskrivning 249, 264,
281
ränta 354
räntefordran 193
räntefördelning 48, 172, 349, 355, 362
ränteförmån 353
räntetermin 333
ränteutgifter 349, 359
rättliga standarden 141
rättskällehierarki 78
rättsliga standard 115
rättsligt samband 88
rättvisande bild 76
rörelse 53, 168
rörelsebegreppet 167
- sambandsmodellen 85
sed 121
sed(vana) 122
skatteförmåga 110
skatteförmågeprincipen 105
skattemässiga värde 236, 309
skatterätlig avdragsregel 98
skuld 351, 355, 366, 397, 399
skuldallokering 357
skuldredovisning 346, 348
stadigvarande bruk 265
stadigvarande bruk (användnings-
rekvisitet) 241
standardiserade 323
standardiserade terminsavtal 323
subjektiv bedömningsgrund 75
surven 55
säkrade poster – terminer 396
säkringsregel 339
- terminsaffären 321
terminsavtal 321, 327, 379
terminskontrakt 341
tillgodohavanden i kreditinstitut 159
tillgångsklassificering 273
tillämpningsnormgivning 124
tolkning av redovisningslagstiftningen
137
- underliggande egendomen 323, 326
underliggande tillgång 328, 332
upplupen kostnad 364

- upplupna intäkter 195
- utdelning 94
- utgiftsbestämningen 96
- utländska fordringsrätter 336
- utländska föreningar 311
- utländsk valuta 335
- utredningsregeln 300
- uttag 263
- utvidgade reparationsavdraget 251,
253

- valutaregeln 338, 341
- valutaterminer 335
- verksamheten 53
- vinstmedel 174 f.

- vägledningen 140 f.
- värdebeständiga 243
- värdepapper 209, 324
- värdepappersrörelse 209
- väsentlighetsprincipen 109 f., 128, 132

- yrkesmässig 50, 66

- årsredovisning 68

- ändringsarbeten på byggnader 103

- öppenhetskravet 288
- överinsats 290, 304, 314
- övriga fordringar 197