Övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder för rörelseidkare

Av kammarrättsassessorn Göran Atterwall

Den omtvistade frågan om den skattemässiga behandlingen av rörelseidkare som övergår från redovisning enligt den s. k. kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning har nu fått sin lösning. Riksdagen har nämligen under vårriksdagen godtagit i prop. 1973:119 föreslaget förtydligande av begreppet bokföringsmässiga grunder i skattelagstiftningen (SkU 31, rskr 191, SFS 322—323). Prop. bygger på en av företagsskatteberedningen avlämnad promemoria (Ds Fi 1973: 1) Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i förvärvskällan rörelse. I promemorian föreslogs regler i syfte att underlätta övergång till bokföringsmässig redovisning för alla rörelseidkare.

Tidigare skatteregler och praxis

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen (KL) beräknas efter bokföringsmässiga grunder i den mån dessa grunder inte står i strid med särskilda i KL givna bestämmelser. Även jordbruksidkare skall successivt under en 5-årsperiod gå över till bokföringsmässig redovisning av jordbruksfastighet efter beslut av 1972 års höstriksdag. Vid 1978 års taxering kommer alla jordbrukare att redovisa sin inkomst efter bokföringsmässiga grunder.

Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn skall tas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. samt till fordringar och skulder. Har skattskyldig haft ordnad bokföring, skall denna i princip läggas till grund för inkomstberäkningen. Med ordnad bokföring avses bokföring som i såväl formellt som materiellt hänseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen.

Inkomst av rörelse anses vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder ha åtnjutits under det år inkomsten enligt allmänt vedertagen köpmannased bör i räkenskaperna uppföras som inkomstpost, även om den inte uppburits i kontanter eller på annat sätt kommit rörelseidkaren till handa. Detta innebär bl. a. att en kreditförsäljning skall redovisas fastän likviden inte influtit kontant och att en utgift skall bokföras i och med dess uppkomst och inte först då betalning erläggs.

Rörelseidkare skall, oberoende av om han är bokföringsskyldig eller ej, redovisa sin inkomst efter bokföringsmässiga grunder. Bokföringsskyldiga rörelseidkare skall därvid följa bestämmelserna i bokföringslagen (1929:117). Andra rörelseidkare är enligt 20 § taxeringsförordningen skyldiga att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för fullgörandet av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:31

deklarationsskyldigheten. För vissa kategorier rörelseidkare finns dessutom särskilda föreskrifter om skyldighet att föra räkenskaper. Sådan skyldighet föreligger för privatpraktiserande tandläkare, för kreatursandlare och pälsdjursuppfödare m. fl. samt för dem, som driver taxirörelse (se SFS 1966: 138—140). Det bör i detta sammanhang nämnas att deklarationsformulären för rörelseidkare är så utformade att vid ett korrekt ifyllande redovisningen kommer att ske enligt bokföringsmässiga grunder.

Även om inkomst av rörelse alltså skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder, har vissa kategorier av rörelseidkare ibland fått redovisa rörelsen enligt den s. k. kontantprincipen. Denna princip innebär att endast de intäkter som kontant uppburits och de utgifter som kontant erlagts under året påverkar det skattemässiga resultatet av rörelsen. Under året inträffade förändringar i lager, fordringar och skulder beaktas inte. Orsakerna till att kontantprincipen fått användas skiftar. Ibland har hänvisats till sedvänja inom branschen. När intäkterna till övervägande del härflutit av rörelseidkarens personliga tjänster, t. ex. som läkare eller advokat, och då inventarier, lager och fordringar saknats eller uppgått till obetydliga belopp, kan det ha legat nära till hands att redovisa inkomsten enligt kontantprincipen. I rättspraxis har dock fastslagits att denna princip inte godtas vid den skattemässiga inkomstberäkningen. (RÅ 1949 ref. 42, tandläkare, RÅ 1970 ref. 24, advokat).

Har en skattskyldig övergått från att redovisa sin inkomst enligt kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning, uppkommer frågan i vad mån avdrag för ingående lager, fordringar och skulder skall medges. Denna fråga har prövats åtskilliga gånger av regeringsrätten. I vissa fall har avdrag medgetts, i andra åter vägrats. Avdrag synes ha medgetts när det gällt mindre rörelser och där den felaktiga metoden inte kan anses ha använts i skatteundandragande syfte. Som skäl för att medge avdrag har bl. a. anförts att beskattningseffekterna annars skulle bli för hårda. Vidare har åberopats att taxeringsmyndigheterna inte anses ha ingripit i tid för att rätta den felaktiga redovisningsmetoden. Som exempel på fall där avdrag medgetts kan nämnas RÅ 1949 ref. 42, där en tandläkare, som efter initiativ från taxeringsmyndigheterna övergick från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning, medgavs avdrag för ingående lager och varufordringar. Samma princip tillämpades för en skulptör som på eget initiativ bytte redovisningsmetod (RÅ 1959 Fi 1417). Avdrag har även medgetts för trädgårdsmästare (RÅ 1960 Fi 702), skorstensfejarmästare (RÅ 1964 Fi 583) och byggmästare (RÅ 1964 ref. 35). I dessa fall har det i regel varit fråga om måttliga belopp.

Även om den skattskyldige tidigare tillämpat partiell bokföringsmässig redovisning, har avdrag för ingående värden medgetts utan att motsvarande utgående värden redovisats närmast föregående år (se RÅ 1970 Fi 324, pälsdjursuppfödare, samt RÅ 1964 Fi 212 och RÅ 1965 Fi 808).

Avdrag för ingående värden har vägrats i rättsfallet RÅ 1953 ref. 4, som rörde en större pälsvarurörelse. Avdrag har också vägrats i rättsfallen RÅ 1961 Fi 157 (trävaruhandlare), RÅ 1963 Fi 1126 (bagerirörelse) samt RÅ 1969 Fi 490 (pälsdjursuppfödare).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:31

Det kan alltså konstateras att rättspraxis inte ger något klart och entydigt svar på frågan i vad mån avdrag för ingående värden skall medges. Någon klar skiljelinje mellan bokföringsskyldiga och icke bokföringsskyldiga föreligger inte. De rörelseidkare som före övergångsåret delvis tillämpat bokföringsmässig redovisning har heller inte behandlats på likartat sätt.

De nya bestämmelserna

Bakgrund

Företagsskatteberedningen påpekade i sin promemoria att avdragsrätt vid taxeringen för ingående värden i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning inte var förenlig med en av de grundläggande reglerna för bokföringsmässig redovisning, nämligen kontinuitetsprincipen. Denna princip förutsätter nämligen att ingående värden på tillgångar och skulder tas upp till samma belopp som motsvarande utgående värden för närmast föregående räkenskapsår. Underlåter en rörelseidkare att ta upp värden på lager och fordringar i sin deklaration, åtnjuter han en icke avsedd skattekredit. Medges avdragsrätt för ingående värden för övergångsåret, gör den skattskyldige dessutom ofta en definitiv skattevinst, som kan bli avsevärd, om den skattskyldige systematiskt vidtagit åtgärder för att göra övergången så fördelaktig som möjligt från beskattningssynpunkt. Beredningen ansåg det stötande att en omläggning till korrekt redovisningsmetod kunde medföra opåkallade skattelättnader.

Remissinstanserna delade i stort sett beredningens uppfattning att ett förtydligande i skattelagstiftningen borde ske för att förhindra opåkallade skattelättnader vid övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Även finansministern instämde i att frågan borde lösas lagstiftningsvägen. Han påpekade att det aktuella problemet i princip var en följd av att gällande skattelagstiftning inte följts vid taxeringen. Orsakerna till det varierade men finansministern ansåg, i anledning av vad några remissinstanser framhållit, att lösningen av problemet inte var att söka i frågan om ansvaret för den uppkomna situationen.

Begreppet bokföringsmässiga grunder

Företagsskatteberedningen föreslog att kontinuitetsprincipen uttryckligen slogs fast i skattelagstiftningen genom en bestämmelse av innebörd att värdet av ingående tillgångs- och skuldposter skulle bestämmas i enlighet med motsvarande utgående balansposter för närmast föregående år.

Finansministern godtog, liksom remissinstanserna, beredningens förslag i den delen. Regeln innebär samtidigt att den som vid föregående års taxering inte deklarerat utgående fordringar och lager, trots att sådana förelegat, inte heller kan få avdrag för motsvarande ingående balansposter.

Finansministern tog även upp frågan hur en skönstaxering skall påverka avdrag för ingående balansposter. Han delade riksskatteverkets uppfattning att en rörelseidkare som inte deklarerat och därför åsatts skönstaxering, vid nästkommande års

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:31

taxering kan påräkna avdrag för ingående balansposter. Skönstaxering av rörelseidkare skall nämligen alltid beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Finansministern ansåg dock inte att frågan behövde regleras lagstiftningsvägen.

Övergång till bokföringsmässig redovisning

Lagfästandet av kontinuitetsprincipen får till följd, som tidigare framgått, att den som före bestämmelsens ikraftträdande redovisat enligt kontantprincipen inte i något fall kan påräkna avdrag för ingående lager och fordringar. Detta innebär att vid övergång till bokföringsmässig redovisning inkomster, som uppsamlats under flera år, måste tas fram till beskattning på en gång. Detta kan i praktiken leda till alltför hårda konsekvenser.

Företagsskatteberedningen föreslog därför att obeskattade belopp, som vid övergången kvarstår från tidigare år, successivt togs fram till beskattning. En sådan regel borde enligt beredningen utformas så att utgående värden på lager, fordringar och skulder vid övergång till bokföringsmässig redovisning fick tas upp till reducerade belopp under en treårsperiod.

Finansministern ansåg i likhet med beredningen att det fanns behov av en övergångsregel av den art som beredningen föreslagit. Han ansåg också att den föreslagna metoden att successivt ta fram till beskattning inkomster som uppsamlats under flera år vara den lämpligaste.

Enligt beredningen borde övergångsregeln få tillämpas endast av skattskyldiga, som tidigare konsekvent redovisat enligt kontantprincipen och för vilka övergången medfört en höjning av den taxerade inkomsten med minst 10 000 kr.

Finansministern framhöll att det var önskvärt att reglerna inte motverkade en övergång, i synnerhet för rörelser av mindre omfattning. Enligt finansministerns uppfattning borde därför övergångsregeln omfatta de fall, där redovisning helt eller till huvudsaklig del fått ske enligt kontantprincipen till följd av sedvänja inom näringsgren, särskild ovana vid bokföringsmässig redovisning eller annan liknande omständighet, t. ex. obetydlig omfattning av rörelsen. Om däremot balanspost utelämnats av andra skäl än de sagda, är övergångsregeln inte tillämplig. Finansministern har alltså mjukat upp beredningens förslag på denna punkt. Man torde kunna anta att avsikten varit att i möjligaste mån göra övergångsregeln tillämplig för de rörelseidkare, som så att säga av ”god tro” redovisar enligt kontantprincipen helt eller delvis d. v. s. främst mindre rörelser och där kontantprincipen inte använts i skatteflyktsyfte. Om en rörelseidkare däremot tidigare använt korrekt redovisningsmetod men året före övergångsåret utelämnat en eller flera balansposter i t. ex. skatteundandragande syfte, kan han naturligtvis inte åberopa övergångsregeln.

Finansministern föreslog att övergångsregeln utformades på följande sätt. Vid övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder får vid inkomstberäkningen för övergångsåret utgående värden på lager, fordringar och skulder tas upp till lägst en tredjedel av det värde, som annars lägst är tillåtet. Vid utgången av det därpå följande beskattningsåret får reduceringen ske till lägst två tredjedelar. Vid utgången av andra året efter övergångsåret får någon reducering inte ske. Har ut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:31

gående lager eller fordringar reducerats till t. ex. en tredjedel av annars tillåtet lägsta värde, skall också värderingen av utgående skulder ske enligt samma grund. Slutligen sänkte finansministern den av beredningen föreslagna beloppsgränsen 10 000 kr till 6 000 kr. Detta innebär att övergångsregeln får tillämpas i de fall det sammanlagda beloppet av utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder uppgår till minst 6 000 kr.

Ikraftträdande

Beredningen hade föreslagit att de nya bestämmelserna skulle tillämpas första gången vid 1974 års taxering. Beredningen förutsatte därvid att en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning skulle ske vid 1974 års taxering.

I prop. föreslogs i stället att övergång till full redovisning enligt bokföringsmässiga grunder för alla rörelseidkare *skall* ske vid 1974 års taxering eller, vid omläggning av räkenskapsår, vid 1975 års taxering. Detta innebär alltså att övergångsregeln i princip endast blir tillämplig på dem, som övergår vid 1974 års taxering.

Sveriges advokatsamfund och riksskatteverket påpekade att skattskyldiga, som vid 1972 och 1973 års taxeringar övergått till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, kunde komma att bli avsevärt sämre ställda än de som övergick därefter. Bakgrunden till detta var att det förekom processer i olika instanser om avdrag för bl. a. ingående fordringar. Advokatsamfundet och riksskatteverket förde därför fram förslag om bl. a. uppskov med skatteinbetalningen i dessa fall.

Finansministern var ense med de nämnda remissinstanserna om att man så långt som möjligt borde skapa möjligheter till en mjuk övergång även för dem som övergått till en fullständig bokföringsmässig redovisning före ikraftträdandet av de föreslagna bestämmelserna. Man kunde i de fall, där processer pågick, inte utesluta möjligheten av att avdrag för ingående balansposter vägrades.

Finansministern ansåg den enklaste lösningen vara att medge anstånd med inbetalning av skatt för de här avsedda fallen, d. v. s. de som övergått vid 1972 eller 1973 års taxering. Om den skattskyldiges taxerade inkomst ökats med minst 5 000 kr på grund av övergången och på grund härav kvarstående eller tillkommande skatt debiterats med minst 5 000 kr, medges anstånd med erläggande av skatten. Fråga om anstånd prövas av lokal skattemyndighet. Det belopp, för vilket anstånd medges, skall erläggas med halva beloppet före utgången av april månad under ettvart av de två år som följer närmast efter det år då skatten enligt debiteringen skulle ha erlagts.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:31