En bokanmälan

Av professor Göran Grosskopf

Thorell, Per *Skattelag och affärssed,* en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, akademisk avhandling, Norstedts 1984.

Inledning

Den svenska skatterätten är verkligen inte bortskämd med akademiska avhandlingar. När Per Thorell den 11 maj 1984 försvarade sin akademiska avhandling med titeln ''Skattelag och affärssed'', var detta den första skatterättsliga disputationen under 1980-talet. Även om vi denna majmånad fick uppleva den unika händelsen att ytterligare en skatterättslig avhandling lades fram — nämligen Leif Edvardssons avhandling om utskiftningsskatten vid fusion — är det uppenbart att bristen på skatterättslig forskning är stor och att kraftfulla åtgärder behövs för att stimulera forskningen på detta angelägna område.

Inte minst mot bakgrund av bristen på skatterättslig forskning, är det glädjande att konstatera, att Thorell på ett djärvt och trevligt sätt givit sig i kast med ett ämne, som ligger utanför den traditionella skatterättsliga forskningen. Det rör sig således mindre om en analys av rättsfall och uttolkning av lagregler, än om en studie av samband och orsaker mellan skatterätt och företagsekonomi. Jag vill därför redan inledningsvis ge Thorell en eloge för att han givit sig i kast med och framgångsrikt och konsekvent genomfört en studie av detta otraditionella slag. Förhoppningsvis kan hans studie leda till att de företagsekonomiska resonemangen blir bättre uppmärksammade såväl i det skatterättsliga lagstiftningsarbetet som vid våra skattedomstolar. På sikt kan därför Thorells insatser visa sig banbrytande, något som verkligen visar på betydelsen av den skatterättsliga forskningen.

I min anmälan kommer jag inledningsvis att ta upp ett antal allmänna synpunkter kring ämnesproblematiken. Därefter går jag genom bokens innehåll och följer då Thorells egen disposition.

Allmänna synpunkter

Studien syftar till att jämföra den bokföringsmässiga och den skattemässiga redovisningen. Den bokföringsmässiga redovisningen regleras framför allt i bokföringslagen samt för aktiebolag dessutom i aktiebolagslagen, för ekonomiska föreningar i lagen om ekonomiska föreningar och för övriga företag i lagen om årsredovisning. Gemensamt för dessa lagstiftningar är att de i myc-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

ket har karaktär av ramlagstiftning och att reglernas innehåll fylls ut av vad som kan karakteriseras såsom god redovisningssed. Thorells studie kommer därför i hög grad att handla om vad som kan förstås med god redovisningssed. Hans analys av den goda redovisningsseden blir utgångspunkten för hans senare genomförda jämförelse med den skatterättsliga redovisningen. Ur denna synpunkt är det något överraskande att Thorell i titeln använt sig av begreppet affärssed. I avhandlingen återfinns begreppet affärssed i övrigt egentligen bara på ett enda ställe, nämligen när Thorell på sidan 32 anger att begreppet affärssed används synonymt med redovisningssed. En mera relevant titel hade därför varit ''Skattelag och redovisningssed''.

Vid beskrivningen av syftet med avhandlingen anger Thorell på sidan 27, att han ur skattesynpunkt ''skall belysa de olika bokföringsmässiga och skattemässiga aspekter som kan anläggas på ett företags resultatberäkning''. Beskrivningen av syftet är i detta avseende alltför bred. Thorell har i sin undersökning endast studerat frågor rörande inkomstslaget rörelse. De slutsatser han drar kan således inte utan vidare överföras på andra inkomstslag. Denna problematik blir särskilt tydlig när Thorell konkretiserar sin undersökning. Exempelvis i avsnitt 9.4.4 behandlas kursdifferenser på fordringar och skulder i utländsk valuta, där Thorell drar vissa generella slutsatser rörande skatterättslig praxis. Slutsatserna har emellertid inte generell giltighet, utan begränsas till inkomstslaget rörelse. För den som skall ta del av bokens innehåll, är det därför viktigt att fundera över om Thorells slutsatser även kan äga giltighet i andra inkomstslag än inkomstslaget rörelse.

Utgångspunkten för Thorells undersökning är, att ett samband finns mellan bokföringen och taxeringen och att detta samband skall bestå även i framtiden. Samtidigt konstaterar Thorell att det saknas en mera principiell syn på frågan om samordningen mellan bokföringen och taxeringen. Kommunalskattelagen tillkom vid en tidpunkt då denna samordning mellan regelsystemen inte var särskilt central. Synsättet på samordningsfrågan har därefter förskjutits genom åren och behovet av särskilda skatteregler framstår enligt Thorell i dag som oomtvistat. Just mot bakgrund av detta konstaterande hade det varit värdefullt om Thorell även behandlat orsakerna till de skatterättsliga konsolideringsreglerna, eftersom just konsolideringsreglerna är en väsentlig del i samordningsfrågan. Anledningen därtill är följande.

I svensk skatterätt har det ansetts väsentligt att skapa möjligheter till betydande konsolidering av företagen genom uppläggande av olika obeskattade reserver. Denna form av konsolidering, som närmast kan betraktas såsom en del av skatteuttagets storlek inom företagssektorn, tar sig bland annat uttryck i liberala av- och nedskrivningsregler samt avsättningar till olika fonder såsom investeringsfond, resultatutjämningsfond och liknande. Bokföringslagstiftningen tar inte alls på samma sätt sikte på konsolideringsfrågan och i princip saknas regler som fastställer det lägsta tillåtna bokföringsvärdet. Däremot in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

nehåller bokföringslagstiftningen regler om det högsta värde, som får upptas på tillgångarna i bokföringen. Detta innebär, att bokföringslagstiftningen fastställer ett högsta värde på tillgångarna och skattelagstiftningen ett lägsta värde. Stundtals sammanfaller detta högsta värde med det lägsta värdet, nämligen då inga särskilda föreskrifter finns i skattelagstiftningen. I andra fall innehåller skattelagstiftningen särregler som gör att det lägsta värdet väsentligt kan understiga det högsta värde som bokföringslagstiftningen tillåter. Endast i det senare fallet kan man tala om att skattelagstiftningen innehåller speciella konsolideringsregler. Omfattningen av de konsolideringsmöjligheter, som dessa regler skapar, är dock svåra att bedöma på grund av att metoderna att mäta de högsta värden som följer av bokföringslagstiftningen ännu så länge är dåligt utvecklade.

Detta syns särskilt tydligt om man studerar avskrivning på inventarier. Utvecklingen på detta område har visat, att det i de skatterättsliga inventarieavskrivningarna tidigare fanns ett betydande moment av konsolidering. Numera synes emellertid konsolideringsmomentet vara mycket ringa, dels beroende på en allt snabbare teknisk utveckling dels beroende på en förskjutning i den redovisningsmässiga uppfattningen av hur avskrivning på inventarier bör göras. De överavskrivningar, som numera tillåts inom skattelagstiftningen är därför relativt små.

Med tanke på att Thorell haft ambition att belysa sambandet mellan bokföringslagstiftningen och skattelagstiftningen hade det varit värdefullt, om han även belyst just konsolideringsreglerna och även diskuterat konsolideringsreglernas orsaker. Till viss del kan man nämligen inte annat än anta, att de skatterättsliga konsolideringsreglerna är en produkt av att man inom företagsekonomin inte utvecklat tillräckligt sofistikerade metoder för att mäta den verkliga vinsten. Särskilt tydlig blir denna problematik i ett inflationssystem. Just inflationsproblematiken saknas också i Thorells framställning. Jag medger gärna att det inom ramen för den begränsade framställning, som en modern avhandling trots allt innefattar, varit omöjligt att behandla även inflationsproblematiken. När jag ändå drar upp denna fråga är det för att betona angelägenheten av att inflationsredovisningen får en genomgripande utredning där företagsekonomi och skatter kopplas samman. Angelägenheten härav understryks framför allt av att inflationsredovisning numera införts vid inkomstbeskattningen genom vinstdelningsskatten, trots att inflationsredovisning inte blivit allmänt företagsekonomiskt accepterad.

Innehåll

Bokens innehåll kan i princip delas upp i fyra delar. Den första delen omfattar kapitlen två till och med fyra och behandlar den bokföringsmässiga redovisningen. Framställningen är i denna del relativt deskriptiv och kan närmast karakteriseras såsom en kvalificerad lärobok i olika redovisningsteorier.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

Utöver redovisningsteorierna vilka framför allt behandlas med utgångspunkt från amerikansk redovisning, behandlar Thorell även i denna del civillagstiftningens regler rörande bokföringens innehåll.

Del två behandlar allmänna aspekter på den skattemässiga redovisningen. Thorell behandlar här affärssedens betydelse vid tillkomsten av olika regler i kommunalskattelagen jämte innebörden av kommunalskattelagens bokföringsbegrepp. I denna del tas också upp till diskussion de allmänna och särskilda skatterättsliga inkomstberäkningsprinciper som kan anses gälla vid rörelsebeskattningen. Även denna del av avhandlingen är av relativt deskriptiv natur.

Först i den tredje delen blir avhandlingen av mera analyserande karaktär. I kapitlena åtta till nio studerar Thorell två rättsområden mera i detalj, nämligen lagertillgångar och framtida utgifter. I dessa båda avsnitt jämför han de redovisningsmässiga och de skattemässiga principerna på ett kvalificerat sätt och på konkreta situationer. Analyserna är relativt traditionella, det vill säga Thorell använder sig av traditionell lagtolkning och rättsfallstolkning med inslag av de lege ferenda-resonemang.

Den fjärde delen innehåller utvärderingar av undersökningen. Mot bakgrund av de analyser, som gjorts framför allt i åttonde och nionde kapitlena drar Thorell vissa slutsatser om hur sambandet mellan bokföringen och taxeringen skall kunna bibehållas och utvecklas.

Utifrån denna allmänna beskrivning av bokens innehåll övergår jag till att behandla de olika kapitlena mera ingående.

Kapitel 1

Inledning

Det första kapitlet är en för akademiska avhandlingar traditionell inledning. Efter en allmän orientering om ämnet och ämnesproblematiken redovisas undersökningens syfte och uppläggning. I kapitlet finns också en redovisning av det material på vilket undersökningen grundas. Materialet är relativt traditionellt och omfattar lagförarbeten, rättsfallssamlingar och doktrin. För den bokföringsmässiga diskussionen har mycket material hämtats från USA, och Thorell redovisar här grunderna för varför USA valts såsom bas för den bokföringsmässiga diskussionen. Anledningen därtill är, att de redovisningsteoretiska frågorna varit särskilt väl behandlade i USA, samt att redovisningen allmänt sett har internationellt gångbara teorier vilket gör att de i USA utvecklade metoderna i betydande utsträckning kan tillskrivas generell räckvidd. Ett särskilt problem i sammanhanget är dock, att redovisningsreglerna i USA på ett helt annat sätt än i Sverige är åtskilda från skattereglerna. Thorell menar dock att detta snarast är en fördel, eftersom syftet med behandlingen av redovisningspraxis är att förklara vilka bokföringsmässiga aspekter som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

kan läggas på olika problem. Om skattereglerna lämnas utanför blir de bokföringsmässiga aspekterna bättre belysta. Kopplingen till skatterätten kommer sedan in i ett senare skede i undersökningen.

Jag delar i och för sig Thorells utgångspunkt, att amerikansk redovisningsteori kan användas såsom underlag för en beskrivning av redovisningsteorierna. Detta till trots hade man gärna sett en något bredare ansats i vissa sammanhang. Speciellt vissa västtyska redovisningsteorier har haft stor betydelse för såväl svensk redovisningspraxis som vissa skatterättsliga regler. Inte minst de tyska redovisningsteorier, som förhärskade kring sekelskiftet och strax därefter och vars främste förespråkare var Schmalenbach, har haft betydelse vid kommunalskattelagens tillkomst. Såsom förklaring till kommunalskattelagens innehåll vid dess tillkomst, hade därför en kortfattad orientering om Schmalenbachs redovisningsteorier fyllt en funktion.

Kapitel 2

God redovisningssed

Det har redan inledningsvis framhållits att civillagstiftningens regler rörande bokföringens innehåll och utformning kan karakteriseras som lagregler. Vägledande för innehållet i den bokföringsmässiga redovisningen är en uttolkning av det i bokföringslagen införda begreppet god redovisningssed. I det andra kapitlet redovisar Thorell olika aspekter av betydelse för tolkningen av bokföringslagens begrepp ”god redovisningssed”. De aspekter, som enligt Thorell huvudsakligen påverkar tolkningen av bokföringslagen är tillämpad bokföringspraxis, allmänt accepterade redovisningsprinciper, civilrättsliga regler och skatterättsliga regler. Det förtjänar påpekas att samtliga dessa regelsystem samverkar, och att inget av dem isolerat kan ge den goda redovisningsseden dess innebörd. Att Thorell ändå behandlar var och en av dess fyra aspekter var för sig, är en dispositionsmässig nödvändighet för att man skall kunna förstå sammanhangen.

Av Thorells redovisning kring de fyra olika aspekterna vill jag här blott nämna hans redovisning av äganderättens betydelse för tillgångsredovisningen. Den genomlysning av denna komplicerade fråga som görs, är viktig för den skatterättsliga bedömningen. En förutsättning för många skatterättsliga bedömningar är att äganderätt faktiskt kan påvisas. Som Thorell väl belyser är det därvid många gånger komplicerat att fastställa vad om innefattas i begreppet äganderätt. Med ett flertal exempel belyser Thorell komplexiteten i problematiken. Han pekar också på att den bokföringsmässiga redovisningen är ändamålsinriktad och därför inte till alla delar bunden av civilrättsliga analyser.

I det andra kapitlet redovisar också Thorell källor av betydelse för tolkningen av bokföringslagen. Det är därvid framför allt svenska och amerikanska källor som redovisas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

Beträffande svenska källor konstaterar Thorell att domstolspraxis är mycket sparsam och saknas på centrala områden. I detta sammanhang vill jag därvid särskilt understryka, att vid uttolkningen av god redovisningssed i samband med tillämpningen av civillagstiftningen, en kompentensförstärkning inom domstolsväsendet ter sig som oundgängligen nödvändig. Det saknas i svensk domarutbildning utbildning i företagsekonomi. Detta märks särskilt tydligt i det av Thorell på sidan 46 nämnda rättsfallet NJA 1965 sidan 157, vilket tidigare påvisats av Kjellgren, Sune ''Om konjunkturinvesteringsfond''. En sådan allmän kompetensförstärkning i företagsekonomi för den svenska domarkåren torde dessutom vara en fördel för bedömningar även utanför bokföringslagens tillämpningsområden.

Thorell tar i detta avsnitt även upp frågan om doktrinen. Han konstaterar att den företagsekonomiska forskningen inom redovisningsområdet är mycket begränsad i Sverige och att begränsat material därför finns. Detta är en viktig sanning, som understryker att behovet av satsning på företagsekonomisk forskning inom redovisningsområdet verkligen betonas. En konsekvens härav är att Thorell i sin fortsatta undersökning har utomordentligt lite doktrin redovisad. Jag får dock ett intryck av att Thorell trots allt i sin källförteckning givit en ännu magrare bild av den svenska doktrinen på området än vad som faktiskt är fallet. Vissa svenska och nordiska redovisningsteoretiker saknas således helt, till exempel Albert ter Vehn, Palle Hansen och Reginald Jägerhorn. Detta förklaras naturligtvis av att Thorell inte haft ambitionen av att vara heltäckande, vilket inte heller behövts för hans undersökning, men bör ändå påtalas, eftersom en läsare annars lätt får intrycket av att fattigdomen i den svenska och nordiska redovisningslitteraturen är ännu större än den faktiskt är.

Bland källor diskuterar Thorell även bokföringsnämndens anvisningar. Anvisningarna har väsentlig betydelse för rättstillämpningen såväl inom civilrätten som sådan som inom skatterätten. Ur den aspekten hade det varit värdefullt med en diskussion om rekommendationernas rättsliga status och dessas rättsbildande effekt.

I och med att bokföringslagen har karaktär av ramlagstiftning får rekommendationerna en ställning som utfyllnad till lagtexten, som ligger mycket nära lags dignitet. Det är dock viktigt att uppmärksamma, att bokföringsnämndens rekommendationer ej har samma betydelse som lagstiftning, och att de således inte *måste* följas. En analys av följsamheten torde dock visa att följsamheten är näst intill 100 %-ig vid de svenska företagens redovisning. Konsekvensen därav är att rekommendationerna som sådana blir en del av den goda redovisningsseden och därmed upphöjs till lag såsom ingående i det av bokföringslagen stadgade begreppet ''god redovisningssed''. Det är denna problematik som det vore värdefullt få ytterligare utvecklad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

Kapitel 3

Bokföringsreglernas innehåll och utveckling

I det tredje kapitlet ger Thorell en överblick över de formella värderingsreglerna i den bokföringsmässiga redovisningen. Innan Thorell kommer in på värderingsreglerna belyser han dock kort sambandet mellan bokföringslagen och aktiebolagslagen samt räckvidden av generalklausulen i 2 § 1 st bokföringslagen. Regeln stadgar följande: ''Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed''. När Thorell beskriver värderingsreglerna gör han detta utifrån en kort orientering om olika balansuppfattningar, nämligen den statiska, den dynamiska och den organiska balansteorin. Han konstaterar att civillagstiftningen i Sverige är uppbyggd kring den dynamiska balansteorin.

För den som är intresserad av de olika balansteoriernas påverkan på svensk lagstiftning kan hänvisas till Ingblad, Sten-Erik, Balansuppfattningen i den svenska lagstiftningen om redovisning. Härav framgår att äldre aktiebolags- och bokföringslag (d v s 1800-talets förslag) påverkats av den statiska balansteorin och att utvecklingen senare förskjutits mot den dynamiska balansteorin. Av Ingblads undersökning framgår också att 1929 års bokföringslag alltjämt haft vissa inslag av den statiska balansteorin.

På sidan 69 anmärker Thorell att förvaltningsberättelsen är ett krav enbart för aktiebolag. Mera parentetiskt kan nämnas att kravet på förvaltningsberättelse numera gäller även för övriga företagsformer, i de fall som särskilt anges i lagen om årsredovisning.

I ett avsnitt om värdering av omsättningstillgångar tar Thorell upp bestämningen av återanskaffningsvärdet och principen om värdering post för post. I samband härmed är det intressant att fundera över skillnaden mellan en tillgångs återanskaffningsvärde och samma tillgångs nettovärde efter inkurans. Anledningen härtill är följande. Såsom inventeringsvärde för lagret skall användas det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdet. Återanskaffningsvärdet utgörs av det värde det på balansdagen skulle betinga att återanskaffa ifrågavarande vara. Detta behöver inte sammanfalla med samma varas verkliga värde det vill säga varans försäljningsvärde minskat med försäljningskostnaderna. Skälet därtill är att just den speciella varan kan ha en faktisk inkurans. I detta senare fall kommer återanskaffningsvärdet att vara högre än den individuella varans försäljningsvärde minus inkurans. Varan torde därvid inte kunna upptagas till högre värde än det verkliga värdet, det vill säga försäljningsvärdet minus inkurans. Därvid har en individuell inkuransnedskrivning företagits, vilket synes omöjliggöra att företaget dessutom företar en schablonmässig inkuransnedskrivning på varulagret.

Om däremot tillgångarna i stället värderats till återanskaffningsvärdet, till exempel på grund av att varor av ifrågavarande slag generellt blivit utsatta för värdenedgång, kan företaget göra en schablonmässig inkuransnedskrivning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

på lagret. Ur denna synpunkt blir det således mycket väsentligt att avgöra om ett företag grundat sin lagervärdering på ett återanskaffningsvärde eller på ett verkligt värde efter det att faktisk inkurans beaktats. Skillnaderna i värdering belyses inte av Thorell och den fråga jag nu tagit upp diskuteras inte. Frågan är dock ur praktisk synpunkt mycket väsentlig och jag vill därför uttrycka en förhoppning om att Thorell i någon mindre artikel är beredd att utveckla frågeställningen.

När Thorell diskuterar värderingen av anläggningstillgångar anger han att uppskrivningsrätten strider mot såväl realisationsprincipen som principen om post för post värdering. Denna slutsats är korrekt endast utifrån bokföringslagens synvinkel. För aktiebolagens del gäller att uppskrivningsbeloppet kan användas för kapitalökning nu eller i framtiden. I den mån uppskrivningen faktiskt används för kapitalökning eller avsättning till uppskrivningsfond kommer uppskrivningsrätten varken att strida mot realisationsprincipen eller post för post värderingen.

Kapitel 4

Allmänt accepterade redovisningsprinciper

Både värderingsreglerna i bokföringslagen och tillämpad bokföringspraxis grundar sig på vissa allmänt accepterade redovisningsprinciper. Dessa principer finns för svensk del endast bristfälligt uppmärksammade. Det är därför naturligt att Thorell hämtat huvuddelen av detta fjärde kapitel från USA.

Kapitlet innehåller en deskriptiv och informativ redovisning av framför allt skilda redovisningsstandards som fastlagts av det amerikanska Financial Acounting Standards Board. Eftersom framställningen är deskriptiv, kan det te sig frestande för många skatterättare att hoppa över detta kapitel. En sådan bedömning vore dock helt felaktig. För förståelsen av skatterätten är detta ett utomordentligt viktigt kapitel, som noggrant borde läsas av alla som sysslar med skatterätt, inte minst taxeringsfunktionärer och skattedomare.

Tyngdpunkten i det fjärde kapitlet ligger på periodiseringsfrågorna. Thorell behandlar redovisningen utifrån vissa kvalitativa utgångspunkter. Varefter han går in på att beskriva vissa grundläggande periodiseringsprinciper. De kvalitativa utgångspunkterna kan sammanfattas i ett krav på förståelighet och användbarhet hos redovisningen. Härför krävs relevant och tillförlitlig information, samt att informationen är jämförbar och väsentlig.

Att informationen är relevant innebär att redovisningen är så utformad att uppföljning av upprättade planer kan ske och att redovisningen kan vara till hjälp vid bedömning av framtiden. Kravet på tillförlitlighet innebär att redovisningen skall kunna beskriva verkligheten, vara verifierbar och neutral. I kravet på jämförbarhet ligger framför allt ett krav på att olika redovisningsperioder skall kunna jämföras, vilket i sin tur kräver enhetliga redovisningsprinciper. Thorell behandlar kravet på väsentlighet i samband med att han re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

dovisar de grundläggande antaganden och kännetecken för redovisningen som fastlagts i USA. I korthet kan dock sägas att väsentlighetskravet innebär att redovisningen skall vara inriktad på sådan information som är väsentlig för bedömningar och för bokslutet.

I det ganska omfattande avsnittet om de grundläggande periodiseringsprinciperna behandlar Thorell först principerna för intäktsrapporteringen och därefter principerna för kostnadsrapporteringen samt försiktighetsprincipen. Även om behandligen i princip endast syftar till att belysa redovisningsprinciper, kommer Thorell stundtals in även på skattefrågor.

Således diskuterar han på sidan 118 och framöver beskattningen av fastighetsförsäljningar. Efter en diskussion kring rättsfallet RÅ 1975 ref 43 säger Thorell att det finns ingen anledning att ur bokföringsmässigt perspektiv anlägga andra aspekter än vid varuförsäljning på försäljning av fastighet. Thorell konstaterar också att detta huvudsakligen är fallet vid försäljning av anläggningsfastigheter. I detta avseende hade framställningen vunnit i klarhet om Thorell påtalat de grundläggande skillnaderna mellan de olika inkomstslag som blir aktuella om beskattning sker av omsättningsfastigheter respektive anläggningsfastighet. När Thorell således på sidan 118 konstaterar följande: ''RR:s tolkning av inkomstberäkningsreglerna vid försäljning av omsättningsfastigheterna avviker därför från principerna för anläggningsfastigheter'', delar jag inte denna slutsats. Skillnaderna i skattemässig behandling är knappast ett utslag av regeringsrättens tolkning utan en följd av skillnader i behandling mellan två inkomstslag.

När Thorell i det fjärde kapitlet behandlar försiktighetsprincipen, gör han det uteslutande utifrån bokföringsmässiga synpunkter. De skatterättsliga problemen analyseras senare. Eftersom de bokföringsmässiga bedömningarna kring försiktighetsprincipen har stor skatterättslig betydelse vill jag särskilt fästa uppmärksamheten på följande viktiga uttalanden: ''Försiktighetsprincipen är ett uttryck för att värderingen av bolaget sker utifrån affärsriskerna vid verksamheten. Vid värderingen skall inte större försiktighet iakttagas, än vad som är erforderligt i det aktuella fallet. Medvetna undervärderingar bör redovisas som bokslutsdispositioner''. Om dessa grundläggande redovisningsprinciper följs av alla företag, bör försiktighetsprincipen utan vidare kunna tillämpas även vid beskattningen. De undervärderingar, som följer fastlagda redovisningsprinciper, är ett utslag av affärsrisker och skall således beaktas även vid beskattningen. En för stor undervärdering, som enligt redovisningsprinciperna har karaktär av bokslutsdisposition och då särskilda regler därom saknas, betraktas som en icke avdragsgill disposition.

Kapitel 5

Affärssedens betydelse vid tillkomsten av olika regler i kommunalskattelagen.

I detta kapitel ger Thorell en översikt över motiven till kommunalskattela-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

gens centrala inkomstberäkningsregler. Särskilt beaktar han då den betydelse bokföringspraxis tillagts vid utformningen av reglerna. I princip börjar Thorell sin redogörelse med förarbetena till 1928 års kommunalskattelag, det vill säga inkomstskattesakkunnigas betänkande, SOU 1923:69 samt kommunalskattekommitténs betänkande SOU 1924:53. Även detta kapitel är i huvudsak deskriptivt, och läsaren får en god inblick i tankegångarna kring tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag. Kapitlet innehåller även en redovisning av vad som kan betraktas såsom gällande rätt rörande de allmänna reglerna kring värdering av omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

Thorell kritiserar i inledningen av det femte kapitlet kommunalskattelagens terminologi. Han påtalar att löpande betalningsströmmar betecknas som intäkter respektive kostnader, medan inkomsten i kommunalskattelagen används såsom beteckning på själva nettot i en förvärvskälla. Terminologin är stundtals förvillande, menar Thorell. Han påtalar också att någon speciell terminologi för rörelsebeskattningens del inte föreligger. Thorells kritik i detta avseende är korrekt dels sett utifrån perspektivet av ett historiskt perspektiv dels sett utifrån en konsekvent terminologi. Emellertid skedde i samband med 1981 års ändringar i företagsbeskattningen även en terminologisk översyn av kommunalskattelagen speciellt med inriktning på rörelsebeskattningen. Således utbyttes termerna intäkter och kostnader i många fall mot de företagsekonomiskt mer korrekta termerna inkomster och utgifter. Denna förändring av terminologi har sedan fortgått, och den kritik som tidigare kunnat riktas mot lagstiftaren måste därför numera successivt tonas ned och kvar blir endast en kritik för att man inte ännu lyckats genomföra den nya terminologin på ett konsekvent sätt.

Avslutningsvis behandlar Thorell i femte kapitlet samordningen mellan reglerna i kommunalskattelagen och i 1976 års bokföringslag. Han konstaterar därvid att bokföringslagens regler år 1976 utformades för att kunna vara användbara även för taxeringsändamål. De anpassningar av kommunalskattelagen, som härefter skett har i stort sett avsett terminologiska anpassningar. En mängd detaljföreskrifter i kommunalskattelagen reglerar värderingen av tillgångar fristående från bokföringslagen och bokföringslagens enhetliga systematik har inte utnyttjats vid förändringar i kommunalskattelagen.

Dessa omständigheter är väsentliga att notera. För det första bör speciellt mot bakgrund av pågående diskussioner att frikoppla taxering och redovisning, påtalas den starka svenska traditionen att ha ett samband mellan redovisningen och beskattningen. Eftersom beskattningen skall fylla ett fiskalt mål är det naturligtvis nödvändigt med vissa spärrar inbyggda i skattelagstiftningen vid en sådan koppling.

Detta särskilt som redovisningsprinciperna framför allt siktar på att undvika övervärdering av tillgångar och undervärdering av skulder. Speciella skatterättsliga regler av spärrkaraktär kan därför aldrig undvikas hur långt an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

passningen mellan redovisning och beskattning än drivs. Vad som däremot kan åstadkommas är en bättre anpassning av systematiken mellan kommunalskattelagen och redovisningsprinciperna, något som väsentligt skulle underlätta såväl förståelsen av som tillämpningen av företagsbeskattningen. I viss utsträckning synes man genom vinstdelningsskattens införande ha slagit in på motsatt väg, eftersom man här givit sig in på en inflationsredovisning vid beskattningen, samtidigt som man inom redovisningen inte anser sig kunna finna en hållbar modell för inflationsredovisning. För framtida lagändringar är det därför väsentligt att Thorells synpunkter beträffande samordningen verkligen uppmärksammas av lagstiftaren.

Kapitel 6

Innebörden av kommunalskattelagens bokföringsbegrepp.

Kommunalskattelagen innehåller de allmänna principerna för inkomstberäkning i 41 §. I denna paragraf finns vissa bokföringsbegrepp vars allmänna innebörd är av stor betydelse vid tolkningen av kommunalskattelagen.

Det sjätte kapitlet ägnar Thorell åt att undersöka innebörden av dessa bokföringsbegrepp. Begreppen är bokföringsmässiga grunder, ordnad bokföring samt god redovisningssed.

Begreppet bokföringsmässiga grunder finns infört i 41 § 1 st kommunalskattelagen, där det stadgas att inkomstberäkning av rörelse skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Begreppet är en benämning på en inkomstberäkningsmetod och enligt Thorell står det för en sammanfattande beteckning på den skatterättsliga inkomstberäkningsmetod som gäller för rörelseinkomster. Som sådan är den knuten direkt till skatterätten, men ändå inte helt fristående från bokföringsmässiga principer och avvägningar.

När så erfordras för skatterättsliga syften är emellertid den skatterättsliga tolkningen av begreppet bokföringsmässiga grunder självständig i förhållande till bokföringsmässiga bedömningar, något som Thorell finner stöd för i regeringsrättens praxis.

Det andra begreppet i kommunalskattelagen rör ordnad bokföring. Detta begrepp återfinns dels i 41 § anvisningarna punkt 1 kommunalskattelagen dels i 29 § anvisningarna punkt 4 kommunalskattelagen i samband med reglerna om räkenskapsenlig avskrivning. Kravet på ordnad bokföring har inte varit direkt kopplat till bokföringslagens grundläggande krav på bokföring utan snarast varit en nödvändighet för att uppfylla vissa grundläggande taxeringskrav. I svensk rätt har framför allt diskuterats om begreppet ordnad bokföring kan anses innefatta krav på dubbelbokföring. Thorell avför nu denna diskussion genom att konstatera att frågan är skatterättsligt ointressant. Han konstaterar i stället att en bokföring som i formellt hänseende står i överensstämmelse med bokföringslagens regler också kan ligga till grund för taxeringen och att det saknas skäl att vid taxeringen godta lägre formella krav än de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

som uppställs i bokföringslagen. Jag delar i detta avseende helt Thorells slutsatser. För ett bibehållande av kopplingen mellan bokföringslagstiftningen och taxeringen, vilket jag ser som en utomordentlig fördel i det svenska skattesystemet, krävs att man vid taxeringen håller samma standard som vid bokföringen i övrigt.

Enligt 41 § anvisningar punkt 1 st 4 kommunalskattelagen skall periodisering av inkomster och utgifter ske enligt vad som är god redovisningssed. Thorell diskuterar innebörden av detta begrepp med utgångspunkt från äldre begrepp, nämligen allmänt vedertagen köpmannased och vedertagen redovisningssed. När han diskuterar innebörden av inkomstberäkningen i förhållande till äldre bokföringslagens begrepp god köpmannased, menar han, att en rörelseidkare som tillämpat en i branschen vedertagen inkomstberäkningsmetod ändå kan ha tillämpat en metod som står i strid mot god köpmannased. Som exempel härpå nämner Thorell kontantmetoden för inkomstberäkning av rörelse.

Jag är inte utan vidare beredd att instämma i Thorells slutsatser härvidlag. Den goda köpmannaseden måste enligt min bedömning liksom den goda redovisningsseden bestämmas branschvis. Stöd härför kan bland annat erhållas av Kedner, Gösta ”Aktiebolagslagens regler om bokslut”, sidan 86. Kedner framhåller där att olika branschers särförhållande kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis. Därmed inte sagt att det numera anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed ens branschvis att tillämpa en kontantmetod.

Sammanfattningsvis konstaterar Thorell att syftet med kommunalskattelagens regel om en bokföring i överensstämmelse med god redovisningssed är att förenkla taxeringen och skapa enhetlighet vid beskattningen mellan olika skattskyldiga. Detta är viktigt att trycka på för framtida reformeringar av företagsbeskattningen. Anslutningen till bokföringen innefattar således en förenkling i det totala systemet och skapar en enhetlighet, som är av utomordentlig vikt för den praktiska rättstillämpningen.

Kapitel 7

Principer av betydelse för den skattemässiga inkomstberäkningen.

I detta kapitel kartlägger Thorell de principiella grunderna för den skattemässiga inkomstberäkningen. Huvudvikten ligger vid en genomgång av vissa karakteristiska drag i den skattemässiga inkomstberäkningen av inkomstslaget rörelse. Denna presentation sker utifrån en kort genomgång av vissa gemensamma teoretiska grunder i kommunalskattelagens inkomstbegrepp, nämligen principerna om rättvisa, om att en inkomst skall vara realiserad och skatteförmågeprincipen.

När Thorell sedan kommer in på det bokföringsmässiga inkomstbegreppet för rörelsebeskattning, konstaterar han att rörelsereglerna på två sätt gör av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

steg från skatteförmågeprincipen. Dessa är dels de liberala värderingsreglerna dels öppna resultatreglerande åtgärder.

I detta sammanhang säger Thorell att man skattemässigt inte endast accepterar varje bokföringsmässig avskrivningsmetod utan också som regel medger en resultatreglerande överavskrivning. Frågan om överavskrivningarnas storlek i skatterätten är inte oomtvistad. Av företagsskatteberedningens slutbetänkande, bilaga 2, framgår att överavskrivningarnas storlek numera är marginella. Anledningen därtill är att utredningen jämfört de skattemässiga avskrivningarna med företagsekonomiskt motiverade avskrivningar baserade på återanskaffningsvärdet. Detta belyser att det är svårt att bedöma omfattningen av de direkta konsolideringsmöjligheter som finns i skattesystemet. I vissa avseenden såsom exempelvis frågan om överavskrivningar, är konsolideringsmöjligheten skattemässigt påvisbara endast sett i ett nominellt perspektiv. Det är viktigt att dessa omständigheter noteras vid en framtida omläggning av företagsbeskattningen mot en skattebas som mera uppbyggs kring den verkliga vinsten.

I fortsättningen av kapitlet visar Thorell generellt på likheten i kommunalskattelagens värderingsregler och de bokföringsmässiga principerna. Genom några olika exempel påvisar han att även skillnader finns, ofta motiverade av de speciella taxeringsmässiga hänsynstaganden, som finns bakom kommunalskattelagens regelsystem. I ett särskilt avsnitt diskuterar Thorell också möjligheterna att skatterättsligt beakta ändringen av bokslut. Han utgår därvid från att ändring av bokslut civilrättsligt alltid kan ske. Denna utgångspunkt är dock inte i alla avseenden given. Det saknas i svensk rätt en genomlysning av civilrättsliga möjligheter att ändra ett fastställt bokslut. En genomgång av dessa principer hade därför väsentligt bidraget till rättsutvecklingen på området.

I samband med diskussionen av ändring av bokslut, tar Thorell också upp frågan om kvittning i bokslut. Denna diskussion sker utifrån RSV:s anvisningar, RSV Dt 1983:1. En fråga i sammanhanget, som Thorell ej tar upp till diskussion men som rests i praktiken, är frågan om kvittning inom lagerposten mellan olika delar av lagret. Ett företag har exempelvis vid inventeringen gjort en inkuransbedömning på vissa tillgångar, vilken ej kan godtas. Å andra sidan finns outnyttjad generell nedskrivningsrätt på lagret som helhet, som heller inte utnyttjas. Vid taxeringsrevision uppmärksammas det för stora inkuransavdraget och fråga uppkommer då om företaget äger kvitta detta mot en ökning av den generella lagernedskrivningen. Strikt tolkad skulle post för post-principen kunna uppfattas så att en sådan kvittningen inte utan vidare kan godtas. Taxeringstekniskt saknas emellertid anledning att vägra denna form av kvittning. Skälet därtill är att det allmänna inte kan riskera några rättsförluster i en sådan situation. Inkuransbedömningen görs för varje särskilt år och kan inte anses ha några rättsverkningar för kommande beskatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

ningsår. Inte heller kan en sådan kvittning anses företagen i syfte att undvika konsekvenserna av skattetillägg. Eftersom lagervärdet totalt sett kan godtas, bör företagets lagervärdering överhuvudtaget inte kunna föranleda något skattetillägg.

Kapitel 8

Bokföringsmässig kontra skattemässig redovisning av varulager.

I det åttonde kapitlet undersöker Thorell kopplingen mellan bokföringsmässig och skattemässig redovisning på ett mera konkret sätt, nämligen i fråga om redovisningen av varulager. Först i detta kapitel visar Thorell på mera självständiga forskningsinsatser. Avhandlingen byter här karaktär från att ha varit relativt deskriptiv till att bli mera analyserande. Vidare blir avhandlingen av större praktiskt intresse, då frågorna rörande varulagervärderingen i många fall har direkt praktiskt anknytning.

Kapitlet inleds med undersökning av sambandet i fråga om regler och begrepp mellan bokföringslagen och kommunalskattelagen. Därefter diskuterar Thorell den bokföringsmässiga redovisningens betydelse för avgränsningen av lagervärderingsregelns tillämplighet. I samband därmed tas också vissa konkreta exempel på betydelsen av bokföringsmässiga värderingsprinciper vid beräkning av anskaffningsvärdet på lagertillgångar. Slutligen innehåller kapitlet även tre exempel där grunden för den skattemässiga nedskrivningsrätten undersöks.

Avsikten med dessa tre exempel är att visa vilket samband som råder mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen.

När Thorell diskuterar sambandet mellan bokföringslagen och kommunalskattelagen tar han även upp och redovisar innebörden av LIFO-metoden och FIFO-metoden. I samband därmed bör uppmärksammas, att frågan om vilken av de båda metoderna, som bör användas i svensk skatterätt, kan behöva omvärderas om lagernedskrivningsrätten drastiskt skärs ned. Skälet därtill är, att LIFO-metoden är den värderingsmetod, som bör komma till användning för lagervärdering i ett inflationssamhälle. I samband med den pågående reformeringen av företagsbeskattningen bör därför inte bara nedskrivningsrätten som sådan prövas utan även en övergång till LIFO-metoden. Thorell diskuterar inte alls frågan om vilken metod som bör användas och ifrågasättas heller inte att FIFO-metoden bör utnyttjas. Sett i ett framtidsperspektiv är jag dock inte alls lika säker på denna slutsats.

I det åttonde kapitlet kommer Thorell åter in på innebörden av återanskaffningsvärdet. Av intresse att notera är här Thorells tolkning, att lägsta värdets princip har samma innebörd vid taxeringen som i bokföringen. Thorell menar dock att det i sällsynta fall kan finnas en diskrepans mellan kommunalskattelagens återanskaffningsvärde och det bokföringsmässiga nettoförsäljningsvärdet. I sådana fall anser Thorell, att kommunalskattelagens uttryckliga re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

gel bör åsidosättas till förmån för den bokföringsmässiga huvudregeln. Thorells resonemang grundar sig framför allt på att utvecklingen tidsmässigt visar på att detta är en riktig avvägning, som står i överensstämmelse med det skattemässiga syftet med värderingsreglerna.

Thorell kommer så in på avgränsningen av vad som avses med inneliggande lager. Han tar olika exempel på gränsdragningsfrågor och börjar därvid med förrådsartiklar och förnödenheter. Frågan om behandlingen av sådana tillgångar diskuteras framför allt utifrån rättsfallet RÅ 1981 1:26.

Fallet återges på sidan 217 och jag vill i detta sammanhang påtala de brister i rättsfallsreferaten som på flera ställen återkommer i boken. I sin ambition att förkorta rättsfallsreferaten har Thorell även skrivit om regeringsrättens domsmotiv med egna ord. Därigenom faller nyanser i motiveringen bort, vilket stundtals gör att man såsom läsare får svårt att kritiskt granska Thorells resonemang. På några ställen är citaten till och med felaktigt återgivna. Detta gäller bl a sidan 324, och sidan 343. I sistnämnda fall består bristen i att regeringsrådet Voss mening i domsmotiveringen helt utelämnats. Den som vill kritiskt granska Thorells slutsatser bör således även själv ta del av innehållet i de åberopade rättsfallen.

Vid behandlingen av förrådsartiklar och förbrukningsmaterial pekar Thorell på en stor svårighet rörande kopplingen mellan bokföringsmässig och skattemässig redovisning, nämligen att man vid den skattemässiga bedömningen inhämtar yttrande från bokföringsnämnden och att detta yttrande grundar sig på en bedömning idag, medan den skattefråga som skall prövas ligger åtskilliga år bakåt i tiden. Den utveckling som skett i redovisningspraxis, kommer därmed att avspegla sig i bokföringsnämndens yttrande, något som företaget vid tidpunkten för skatteprocessens uppkomst inte haft någon möjlighet att beakta. Thorell behandlar i detta sammanhang endast kopplingen mellan bokföringsmässig och skattemässig redovisning. Någon kritisk granskning är det således inte tal om. Av det skälet vill jag gärna tillägga att en kritisk granskning av principerna för den bokföringsmässiga redovisning som sedan tillämpats inom skatterätten hade varit av värde, då bokföringsnämnden i sina anvisningar enligt min uppfattning gått något för långt i kravet på inventering av förrådsartiklar och förbrukningsmaterial. I varje fall ger en ytlig betraktelse av problematiken ett sådant intryck. Möjligen hade Thorell vid en analys kunnat övertyga mig om motsatsen.

Thorell kommer så in på själva värdebestämningen av varulagret och diskuterar även här kopplingen mellan bokföringsmässig och skattemässig redovisning. Han gör detta framför allt utifrån beräkningen av anskaffningsvärdet vid egentillverkade produkter.

Thorell pekar på att kommunalskattelagen innehåller en tydlig regel att endast indirekta produktionskostnader behöver aktiveras. Han går dock inte närmare in på innebörden av indirekt produktionskostnad, vilket är beklagligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

då denna fråga för närvarande har mycket stor praktisk betydelse och hög aktualitet. Som ett exempel på gränsdragningsproblematiken vill jag nämna behandlingen av forsknings- och utvecklingskostnader. Enligt vissa bedömare är forsknings- och utvecklingskostnader en indirekt produktionskostnad, som skall aktiveras enligt andra en indirekt kostnad, men ej specifik för produktionen, varför någon skyldighet till aktivering saknas.

Nästa punkt som Thorell diskuterar i kapitlet är nedskrivningsrätten som sådan. Thorell konstaterar därvid bl a, att nedskrivningsrätten även idag måste ses som en ren bokslutsdisposition och som en konsolidering. Detta är i och för sig riktigt, men jag saknar här en analys av inflationsaspekterna. Dagens samhälle har en helt annan permanent inflation än gårdagens. Utifrån inflationsaspekterna kan man föra det resonemanget, att åtminstone en del av lagernedskrivningen egentligen inte är en konsolidering. I stället rör det sig om ett försök att bevara realvärdet på företagets tillgångar. Denna problematik kommer till uttryck bl a vid reformeringen av företagsbeskattningen och genom vinstdelningsskattens införande. Mot bakgrund av uttalanden i vinstdelningsskattepropositionen 1983/84:50, där det framställs som om inkuransavdraget kan redovisas såsom lagernedskrivning, ter sig Thorells genomgång av denna problematik som välgörande och man får hoppas att hans analyser därvidlag får betydelse för framtida lagstiftning och lagförarbeten.

Thorell gör sedan en analys av avgränsningen av inneliggande lager generellt sett. Han kommer därvid fram till att avgränsningen bör ske utifrån god redovisningssed. Viss hänsyn bör dock tas till den skattemässiga kontrollaspekten. Eftersom jag tidigare (bl a Skattenytt 1975 nr 10) givit uttryck för en något annorlunda uppfattning rörande avgränsningsproblematiken, vill jag gärna här understryka att jag finner Thorells argumentation övertygande och är beredd att instämma i hans slutsatser rörande avgränsningsproblematiken.

Jag vill också framhålla att hans genomgång och analys i detta avsnitt är föredömlig och skickligt genomförd.

Kapitel 9

Bokföringsmässig kontra skattemässig redovisning av framtida utgifter

Även det nionde kapitlet är konkretiserat och analyserande. Thorell undersöker här för det första den bokföringsmässiga redovisningen av framtida utgifter och därefter den skattemässiga redovisningen i förhållande till den bokföringsmässiga. I detta avsnitt har Thorell råkat ut för det problem som så ofta inträffar inom skatterätten, nämligen att rättsområdet blir föremål för utredning. Även om en del av fräschören i avsnittet förtagits genom bidragsskattekommitténs betänkande, SOU 1983:47, har Thorell ändå lyckats genomföra en självständig och intressant studie av framtida utgifter.

Thorell har valt att disponera kapitlet så att han först redovisar bokförings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

mässiga aspekter på problematiken, därefter skattemässiga aspekter på samma problematik och slutligen jämför han de bokföringsmässiga och skattemässiga aspekterna utifrån viss skatterättslig praxis på området.

Vad först gäller genomgången av de bokföringsmässiga aspekterna på redovisningen av framtida utgifter, görs denna utifrån ett internationellt perspektiv. Thorell tar sin utgångspunkt i amerikansk redovisningspraxis. Därefter genomför han en analys av svensk bokföringspraxis utifrån regler, begrepp och rapporteringsprinciper. Han konstaterar därvid att svensk redovisningspraxis uppställt krav på väsentlighet och sannolik risk för att reservering för framtida utgifter skall anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed. Vad gäller den skattemässiga genomgången av principerna för redovisning av framtida utgifter diskuterar Thorell först problematiken mera allmänt utifrån en skatterättslig definition av begreppet framtida utgift.

Thorell menar här, att en skattemässig definition bör grundas på en bokföringsmässig bedömning. Han går sedan igenom olika konkreta fall och behandlar därvid bl a intäktsanknutna reserveringar, garantiförpliktelser och återställningskostnader. Vidare behandlar Thorell produktskador utifrån framför allt målet RSV/FB Dt 1981:13. Thorell konstaterar i sin analys av fallet, att någon utredning ej har skett om vad som var god redovisningssed för avsättning för produktskador. Inga skatterättsliga aspekter för avsättning har framförts och Thorell menar därvid att rättsnämnden avvisat avsättningen utan någon egentlig grund. Thorell kritiserar även regeringsrättens ställningstagande. Han menar att en skattemässig redovisning, som enligt kommunalskattelagen skall grundas på den bokföringsmässiga, blir mycket slumpartad om inte de individuella hänsyn beaktas som alltid måste vägas in i den bokföringsmässiga lösningen. Någon sådan branschmässig utredning har inte företagits i målet. Jag delar inte helt Thorells kritik av bedömningarna i 1981 års mål. Jag vill dock gärna understryka, att detta mål enligt min uppfattning snarast är ett utslag av brister i domarutbildningen. Om Thorells avhandling varit tillgänglig innan detta mål avgjordes, åtminstone till de delar där de bokföringsmässiga principerna belyses, hade utgången kanske blivit en annan. Om skattedomstolarna, vilket Thorell fullt korrekt hävdar, skall tillämpa bokföringsmässiga principer i rättstillämpningen, måste man tillse att domarna även har den företagsekonomiska utbildning som krävs för att dessa bokföringsmässiga principer skall bli beaktade och beaktade på ett riktigt sätt.

Av de exempel Thorell redovisar i övrigt vill jag här även uppmärksamma valutakursdifferenserna. Thorell diskuterar behandlingen av valutakursdifferenserna framför allt med utgångspunkt från målet RÅ 1976 ref 104. Han kommer därvid till slutsatsen att man skattemässigt accepterar en post — för — postvärdering för tillgångar och skulder i utländsk valuta, efter lägsta respektive högsta värdets princip. ”Vinster behöver med andra ord inte redovisas, samtidigt som förluster alltid är avdragsgilla”. Thorells slutsatser härvid-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

lag är emellertid alltför generella. Av målen RSV/FB Dt 1978:18 och RSV/FB Dt 1981 1:15 framgår, att denna princip inte gäller för inkomstslagen annan fastighet och kapital.

De slutsatser Thorell dragit kan därför endast äga giltighet med avseende på inkomstslaget rörelse, eventuellt även på inkomstslaget jordbruksfastighet. Det är synd att Thorell inte uppmärksammat denna fråga, eftersom en analys av övriga inkomstslag förmodligen givit vid handen, att det saknas anledning att göra annan bedömning angående kursförlusternas behandling vad gäller inkomstslaget annan fastighet och kapital.

Kapitel 10

Utvärdering

I det tionde och sista kapitlet gör Thorell en utvärdering av sin studie. Denna utvärdering sker efter en genomgång av principerna i amerikansk inkomstbeskattning och kopplingen mellan amerikansk inkomstbeskattning och amerikanska redovisningsprinciper. Vid denna genomgång finner Thorell att beskattning av rörelse i USA har stora principiella likheter med den svenska inkomstberäkningsmetoden bokföringsmässiga grunder. Han visar dock på att systematiken i det amerikanska skattesystemet är klarare och att uttryckliga undantagsregler finns i lag och praxis då huvudregeln att bokföringen skall följas skall åsidosättas. Principerna för intäkts- och kostnadsrapporteringen framstår därför som tydligare i amerikansk rätt än i svensk rätt.

När Thorell sedan kommer in på samordningen av den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen i svensk rätt gör han detta utifrån vissa allmänna utgångspunkter. Dessa allmänna utgångspunkter är att kopplingen mellan skatterätten och bokföringen påverkas av företagsbeskattningens höjd, resultatutjämningsmöjligheterna och kvaliteten på bokföringspraxis.

Därvid konstaterar Thorell bl a att ett lågt skatteuttag och omfattande resultatutjämningsmöjligheter bör leda till att periodiseringsposterna ej i detalj regleras. Denna slutsats är viktig att uppmärksamma. Skälet därtill är bl a att periodiseringsposterna enligt min bedömning behandlas allt för noggrant i den praktiska granskningen av företag.

Ofta har dessa periodiseringsposter en utomordentligt marginell betydelse för skatteuttaget totalt sett. Den räntefaktor som kan göra skillnad i utfallet torde i jämförelse med det arbete som läggs ner vara marginell. Thorells analys härvidlag pekar på att betydligt mindre ansträngningar bör läggas ned på periodiseringsproblematiken vid det allmännas granskning. I varje fall gäller detta för företag där redovisningen fyller kraven på god redovisningssed.

Thorell sammanfattar härefter sin genomgång av den svenska bokföringsmässiga redovisningen och den svenska skattemässiga redovisningen. Hans slutsatser är, att skattedomstolarna är restriktiva med att följa bokföringen i frågor som inte uttryckligen är reglerade, att man inte i skattepraxis har upp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

ställt krav på enhetligt använda redovisningsprinciper och att frågan om bokföringens betydelse för tolkningen av kommunalskattelagen är mycket oklar.

Thorell avslutar så med en genomgång av kopplingen mellan bokföringsmässig och skattemässig redovisning utifrån ett de lege ferenda perspektiv. Thorell konstaterar därvid att ett skatterättsligt regelsystem, som eftersträvar en nära koppling till bokföringen, skall anpassas till de förutsättningar under vilka denna tillkommer och klart uttrycka när den bokföringsmässiga redovisningen inte utgör grund för beskattningen. Han systematiserar därefter de skattemässiga värderingsfrågorna och kommer fram till slutsatsen att ett företag som väljer en värderingsprincip som inte ger någon obehörig skattekredit, och sedan konsekvent använder denna värderingsprincip år från år, även skattemässigt bör få denna princip accepterad. Vidare menar Thorell att om man skattemässigt accepterar en enhetlig användning av en väl avvägd redovisningsprincip, så uppnår man den fördelen att vissa poster blir resultatmässigt självkorrigerande.

Thorell avslutar med att konstatera, att hans grundinställning är att sambandet mellan bokföringen och taxeringen skall bibehållas. Vissa uttryckliga riktlinjer för den skattemässiga redovisningen bör införas i kommunalskattelagen.

Därvid skall i detaljfrågor eftersträvas en enhetlig företags- och branschpraxis, vilken bör tillkomma i samråd mellan skattemyndigheter och företag. Ett sådant system skulle enligt Thorell medföra att kontrollen av underlaget för taxeringen förenklas och i huvudsak kan inriktas på kontroll av att redovisningsprinciperna efterlevs såsom de kommit till uttryck vid tidpunkten för deras etablering.

Sammanfattning

Thorell har i sin avhandling ''Skattelag och affärssed'' på ett intressant och skickligt sätt belyst såväl bokföringsmässiga som skattemässiga principer och kopplat samman dem i ett skatterättsligt perspektiv. Värdet i hans studie ligger framför allt i det förhållandet, att han så klart påvisat de bokföringsmässiga principernas betydelse för skatterättsliga bedömningar och att han också påvisat betydelsen av att kopplingen mellan bokföringen och beskattningen sker på ett konsekvent sätt. Hans arbete kommer säkerligen att få stor betydelse för skattedomstolarnas ställningstagande och för det framtida lagstiftningsarbetet. Att Thorells studie därvid rent konkret är begränsad till endast två områden, nämligen varulagervärdering och framtida utgifter, är en brist som Thorell själv relativt snart kommer att avhjälpa genom att utvidga sin studie till även andra områden, bl a pågående arbeten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

SKATTEBERÄKNING

SKATTEPLANERING
KONTANTBERÄKNING
MED PET, IBM (PC) DATORER

Användarvänligt skatteberäkningsprogram

- Systemet arbetar i dialogform direkt på bildskärm.
- En komplicerad skatteberäkning klaras av på någon minut.
- Tabeller och övriga beräkningsfaktorer ändrar du själv.
- Utskrift ("kvittens") på samtliga tabeller och data.
- Testat mot Riksskatteverkets skatteberäkning i dator.

Följande behandlas och beräknas

- Statlig grundskatt
- Statlig tilläggsskatt
- B-inkomster
- Kommunal skatt hemortskommun
- Kommunal skatt utbokommun
- Extra avdrag
- Förmögenhetsskatt med sambeskattningseffekt föräldrar/barn
- Marginalskattespärr
- Begränsningsregeln
- Outnyttjat grundavdrag i hemortskommun
- Underskott villa (villakvittning)
- Ränta för köp av aktie i fåmansföretag, andelar m m
- Räntetillägg inventarier
- Räntetillägg subv. lån
- Bostadsförmånstillägg
- Kvittning tidigare underskott i samma förvärvskälla
- Makes outnyttjade underskott
- Egenavgifter
- Skogsvårdsavgifter
- Hyreshusavgifter
- Sparskattereduktion
- Skattereduktion för fackföreningsavgift
- Skattereduktion
- Kvarskatteavgift
- Ränta på överskjutande skatt
- Sociala kostnader för anställda

Resultaten av beräknade värden erhålles utskrivna som skatter och avgifter samt sociala kostnader för anställda.

Dessutom erhålles utskriven information om tilläggsbelopp och tilläggsskatt samt begränsningar.

SKATTER & FÖRETAGSEKONOMI

DOMHERREVÄGEN 8 · 341 00 LJUNGBY · TEL. 0372-116 69

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

Industriförbundets Förlag

3.000 företag mellan två pärmar!



Svensk Industrikalender 1984

Mer än 3.000 företag och deras produkter i en enda volym! Här hittar du snabbt dina underleverantörer, konkurrenter och köpare tack vare ett genomarbetat registersystem.

Letar du efter en produkt, söker du i Tillverkningsregistret som hänvisar dig till samtliga producenter av just den produkten. Firmaregistret upplyser dig om företagets adress, telefon, verksamhet och storlek.

Dessutom finns organisations- och personregister, alfabetisk varuförteckning och tillverkningsregister på engelska.

En ovärderlig källa för den som vill ha en samlad bild av svensk industri idag!

Härmed beställes ..... ex Svensk Industrikalender 1984 (1501-9) à 380:- exkl moms.

Företag .....

Namn .....

Adress .....

Postadress .....

Sänds till

Näringslivets Förlagsdistribution Box 5157 102 44 STOCKHOLM

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04