

<b>Målnummer:</b>	3911-08	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2010-02-11		
<b>Rubrik:</b>	Återföring till beskattning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond får göras utan att motsvarande upplösning av fonden görs i räkenskaperna. Inkomsttaxering 2003.		
<b>Lagrum:</b>	30 kap. 1 §, 3 § och 7 § samt 14 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1997 ref. 70		

---

**REFERAT**

Skatteverket beslutade vid omprövning den 15 juni 2005 att inte godta Connecta AB:s yrkande att avdrag för avsättning till periodiseringsfond vid 1999 respektive 2001 års taxering om sammanlagt 1 075 899 kr skulle återföras till beskattning vid 2003 års taxering. Som skäl angav Skatteverket bl.a. följande. - Bolaget har satt av 2 899 kr till periodiseringsfond vid 1999 års taxering och 1 073 000 kr vid 2001 års taxering. Bolaget har yrkat att avdragen för avsättningarna ska återföras till beskattning utan att motsvarande återföring skett i bokföringen. Det finns bestämmelser om att avsättning till periodiseringsfond ska göras i räkenskaperna i två situationer - dels när en juridisk person gör avdrag, dels när ett aktiebolag tar över en fond. Däremot saknas uttryckliga bestämmelser om hur det medgivna avdraget, eller det medgivna avdrag som övertagits, förhåller sig till den gjorda avsättningen i räkenskaperna under perioden fram till den taxering då en tvingande återföring av avdraget ska ske. - Även om lagstiftningen inte anvisar någon lösning vad gäller förhållandet mellan det medgivna avdraget och den avsättning som gjorts i räkenskaperna, får det anses följa redan av kravet på att avsättning ska göras i räkenskaperna vid avdrag och vid övertagande av avdrag att det ska finnas en överensstämmelse mellan avdraget och avsättningen i räkenskaperna. - I förarbetena till de ursprungliga reglerna om periodiseringsfonder anges att en avsättning bör ha karaktären av en "bokslutsdisposition". Mot bakgrund av det uttalandet torde det på goda grunder kunna antas att det ursprungliga syftet med kravet på en avsättning i räkenskaperna var att åstadkomma en spärr mot att aktieägare tillgodogjorde sig obeskattade vinstmedel ur bolaget. Så har också syftet uppfattats av Skatterättsnämnden och Regeringsrätten i rättfallet RÅ 1997 ref. 70. Det ligger i sakens natur att en sådan spärr kan bli effektiv bara om det finns en överensstämmelse mellan avdrag och avsättning i räkenskaperna under hela perioden fram till den taxering då en tvingande återföring av avdraget ska ske. Om kravet på överensstämmelse gällde endast under avsättningsåret skulle regeln om avsättning i räkenskaperna vara innehållslös eftersom ägarna redan året efter avsättningsåret skulle kunna dela ut medel motsvarande dem som satts av i fonden och därmed tillgodogöra sig obeskattade medel ur aktiebolaget. - Kravet på överensstämmelse torde dessutom ha ett kontrollsyfte genom att det förenklar kontrollen och hanteringen av fonderna för den skattskyldige. Samtidigt medför denna överensstämmelse en förenkling ur Skatteverkets perspektiv genom att den skattemässiga kontrollen och taxeringen underlättas. Stöd för detta finns i förarbetena där det framgår att varje avsättning ska bilda en egen fond, vilket gör det enkelt att följa och kontrollera när fonderna ska återföras. - Den nu redovisade uppfattningen stöds av de uttalanden som gjorts i förarbetena angående nya regler för överföring av periodiseringsfond (prop. 1993/94:50 och 1997/98:157). -

Sammanfattningsvis föreligger det ett krav på överensstämmelse mellan avdrag och avsättning i räkenskaperna och den överensstämmelsen ska finnas under hela perioden fram till den taxering då en tvingande återföring av avdraget ska ske. Skatteverkets ställningstagande har kommit till uttryck i en styrsignal benämnd "Periodiseringsfond - frågan om överensstämmelse mellan avdrag och avsättning i räkenskaperna", dnr 130-553834-04/113, daterad den 27 september 2004.

Bolaget yrkade i överklagande hos länsrätten att skattemässig återföring av vid 1999 och 2001 års taxeringar gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond skulle ske vid 2003 års taxering med sammanlagt 1 075 899 kr utan att motsvarande återläggning skett i bokföringen. Som grund anförde bolaget bl.a. följande. - Det saknas bestämmelser vad gäller möjligheten att skattemässigt lösa upp en periodiseringsfond i förtid utan en motsvarande upplösning i räkenskaperna. Det finns inte stöd för Skatteverkets uppfattning att en skattemässig återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond måste motsvaras av en bokföringsmässig återläggning. Att rätten till avdrag för avsättning till periodiseringsfond är knuten till motsvarande avsättning i räkenskaperna framgår av lagtext och är därmed otvistigt. Vidare framgår av lagtexten när en återföring senast måste ske. Det är dock inte reglerat i lagen att en frivillig förtida återföring av ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond förutsätter en motsvarande återföring i räkenskaperna. Eftersom frågan är oreglerad i lag bör den bedömas enligt de allmänna grunder som gäller vid beskattningen, dvs. bland annat utifrån att den skattskyldige inte ska kunna tillgodogöra sig obeskattade vinstmedel och Skatteverkets kontrollmöjligheter. - En förtida skattemässig återföring i deklarationen utan motsvarande upplösning i räkenskaperna leder inte till att bolagets ägare kan tillgodogöra sig obeskattade medel eftersom skuldavsättningen motsvarande periodiseringsfonden kvarstår i bolagets balansräkning. Skatteverkets argument i denna del är därmed direkt felaktigt. De förarbetsuttalanden som Skatteverket åberopar handlar endast om att den skattskyldige eller bolagets ägare ska förhindras att i förtid tillgodogöra sig obeskattade vinstmedel. Eftersom den situationen inte är möjlig i aktuellt fall, till följd av att skulden kvarstår i bokföringen, saknar förarbetsuttalandena relevans. Däremot hade en förtida upplösning av periodiseringsfonden i räkenskaperna utan en motsvarande skattemässig återföring gett argumentet bäring. - Vidare kan en i bokföringen gjord avsättning till periodiseringsfond bestå av en del som är obeskattad och en del som är beskattad. Detta kan t.ex. vara fallet när skattemässigt avdrag inte erhållits för en avsättning, t.ex. när avsättningen i bokföringen varit större än den högsta tillåtna. Det behöver således inte föreligga absolut och fullständig överensstämmelse mellan den i bokföringen gjorda avsättningen och den skattemässiga behandlingen av densamma. - För det fall en återföring av avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna inte ska beskattas på grund av att den tidigare lösts upp skattemässigt är det den skattskyldige som har att visa detta, eftersom en upplösning av en skuld enligt huvudregeln är skattepliktig om inga andra omständigheter föreligger. Skatteverkets argument att kontrollmöjligheten försvåras genom detta förfarande saknar därmed relevans. - Det finns således inga argument som talar för att en förtida skattemässig återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska motsvaras av en återföring i räkenskaperna.

Skatteverket ändrade inte vid omprövning med anledning av överklagandet sitt tidigare fattade omprövningsbeslut och anförde bl.a. följande. - Kopplingen mellan redovisning och beskattning har beskrivits och motiverats i inkomstskattelagens förarbeten (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179 f.). Beskattningstidpunkten för en periodiseringspost som gjorts enligt god redovisningssed eller särskilda skatteregler infaller när avsättningen återförs i räkenskaperna och den kan inte förskjutas vare sig framåt eller bakåt enligt de grundläggande bestämmelser som återfinns i 14 kap. 2-6 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Eftersom någon upplösning av avsättningen inte gjorts i räkenskaperna kan, mot bakgrund av kravet på överensstämmelse mellan avdrag och avsättning i räkenskaperna, någon

skattepliktig intäkt inte anses uppkomma vid taxeringen.

Länsrätten i Stockholms län (2007-12-05, ordförande Askersjö) yttrade: Frågan i målet är om avdrag för avsättning till periodiseringsfond får återföras frivilligt före det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänförs till, då återföring enligt 30 kap. 7 § IL senast ska ske, utan att motsvarande upplösning av periodiseringsfond görs i räkenskaperna för beskattningsåret ifråga. - Regleringen kring periodiseringsfonder har en ren skatterättslig grund och syftar bland annat till att ge näringsidkare möjlighet att jämna ut näringsverksamhetens resultat mellan olika år genom att göra en förlustutjämning bakåt i tiden. Såsom parterna har uppgett finns ingen uttrycklig bestämmelse om att en återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond förutsätter en upplösning av periodiseringsfonden i räkenskaperna för beskattningsåret ifråga. För att juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) överhuvudtaget ska få göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond krävs emellertid enligt 30 kap. 3 § första stycket IL att motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. För att uppnå den överensstämmelse som skatteregeln kräver redovisas avsättningen såsom en skattemässig resultatregleringsåtgärd i form av en bokslutsdisposition i resultaträkningen och i form av en obeskattad reserv i balansräkningen. Genom nyss nämnd bestämmelse får det skatterättsliga institutet anses ha direkt kopplats till redovisningen, innebärande att det är den juridiska personens resultat som ligger till grund för den skattemässiga åtgärden. Mot denna bakgrund finner länsrätten att det för juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen krävs att en återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond motsvaras av en upplösning av periodiseringsfonden i räkenskaperna för beskattningsåret ifråga. - Det är ostridigt att bolaget omfattas av bestämmelsen i 30 kap. 3 § första stycket IL och att bolaget inte i räkenskaperna för nu aktuellt beskattningsår har löst upp periodiseringsfonderna hänförliga till avsättningar vid 1999 och 2001 års taxeringar. Återföring av avdragen för dessa avsättningar kan således inte medges. Överklagandet ska därmed avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget vidhöll i överklagande hos kammarrätten sin talan och yrkade även ersättning för kostnader i kammarrätten med 16 800 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Länsrättens motivering är felaktig. Lagkravet i IL gäller endast avsättning till periodiseringsfond, inte återföring. En återföring till beskattning av periodiseringsfonden i deklarationen utan att motsvarande upplösning görs i räkenskaperna medför inte att bolagets redovisning kommer att vara felaktig, vilket länsrätten indirekt påstår. Detta eftersom 72 procent av obeskattade reserver räknas som eget kapital och 28 procent utgör framtida skattekostnad. Den förtida upplösningen kommer att kvittas mot underskottsavdrag och inte utlösa någon faktisk beskattning, varför det egna kapitalet såväl före som efter återföringen till beskattning i deklarationen men inte i redovisningen kommer att vara detsamma. Fråga är om en tidigareläggning av bolagets beskattning. Det av Skatteverket åberopade rättsfallet (RÅ 1997 ref. 70) kan därför användas som stöd för bolagets uppfattning att det räcker med att återföring görs endast i deklarationen. I likhet med förutsättningarna i det fallet framgår det inte heller i förevarande fall av vare sig lagtext eller förarbeten att en återföring av en avsättning till periodiseringsfond i deklarationen måste åtföljas av en återföring bokföringsmässigt samma år. Om det anses att en separering inte skall vara möjlig kan det mycket väl vara så att även denna fråga måste lösas lagstiftningsvägen. Bolaget delar Skatteverkets uppfattning att det blir svårare att hålla reda på avsättningar till periodiseringsfond om de finns kvar i bokföringen samtidigt som de har återförts till beskattning. Om en skattskyldig är villig att ta på sig den extra administration det innebär att särskilja avsättningen i bokföringen och i deklarationen, är det dock inget argument för att underkänna en återföring endast i deklarationen. Det föreligger inte någon risk att en återföring inte beskattas, eftersom beskattning sker i samband med

återföringen i deklarationen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2008-04-04, Schött, Olsson, Jonsson, referent) yttrade: Vad bolaget anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder ingen annan bedömning än den länsrätten gjort. - Bolagets talan har inte bifallits. Inte heller i övrigt har framkommit några skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten. - Kammarrätten avslår såväl överklagandet som yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att avsättningar till periodiseringsfond från taxeringsåren 1999 och 2001 om sammanlagt 1 075 899 kr skulle återföras till beskattning taxeringsåret 2003. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i kammarrätten med 16 800 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Av 30 kap. 3 § IL framgår uttryckligen att avdrag för avsättning till periodiseringsfond får göras endast om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Det är ostridigt att det saknas uttryckliga bestämmelser om att en återföring av avdraget förutsätter en upplösning av fonden även i räkenskaperna. - Avsättning till periodiseringsfond är en s.k. fördelstiftning och har en ren skatterättslig grund. Syftet är att tillhandahålla en möjlighet att resultatutjämna mellan räkenskapsår, vilket med hänsyn till beskattningsårets slutenhet som huvudprincip annars inte är möjligt. För att en skattskyldig ska komma i åtnjutande av denna fördel har lagstiftaren ställt upp ett antal krav, bl.a. att avsättningen görs även i räkenskaperna. Detta krav motiveras av att en skatteförmån inte ska kunna uppnås samtidigt som motsvarande belopp blir tillgängligt för vinstdisposition. En frivillig återföring är ett tidigareläggande av beskattningen och således schematiskt sett en nackdel för den skattskyldige. Det synes inte finnas några materiella skäl till att neka en skattskyldig att tidigarelägga beskattningen av avsatta periodiseringsfonder av den anledningen att den bokföringsmässiga avsättningen finns kvar i redovisningen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den allmänna tanken bakom formuleringen i 30 kap. 3 § IL är att det ska vara överensstämmelse mellan de bokförda värdena på periodiseringsfonderna och de skattemässiga värdena. I och med att periodiseringsfonden bokförts vid avsättningstillfället ska den skattemässiga redovisningen överensstämma med den bokföringsmässiga, dvs. samma belopp som återläggs skattemässigt ska synas öppet som en bokslutsdisposition i räkenskaperna. Den enda skattemässiga särreglering som finns är den som säger att en fond ska återföras senast inom viss tid. Därmed behövs ingen särskild reglering i 30 kap. IL som anger att, när återföring sker, den ska bokföras i räkenskaperna. - Det framgår också av förarbetena att det ska finnas en koppling mellan redovisningen och beskattningen (prop. 1993/94:50 s. 211 och prop. 1997/98:157 s. 13). Förutom att fungera som en spärr mot utdelning av obeskattade vinstmedel (se RÅ 1997 ref. 70) torde kravet på överensstämmelse med redovisningen ha ett kontrollsyfte. Om bolagets uppfattning skulle vara rätt skulle det innebära att Skatteverket inte har kunskap om vilka periodiseringsfonder som återförts eftersom den skattskyldige i räkenskapsschemat redovisat att alla periodiseringsfonderna finns kvar. Såsom reglerna var formulerade vid taxeringen 2003 skulle den skattskyldige också, om han så önskade, i efterhand kunna bestämma vilken periodiseringsfond han ska anses ha återfört. En sådan ordning skulle kunna skapa osäkerhet.

Regeringsrätten (2010-02-11, Eliason, Brickman, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 30 kap. 1 § IL får avdrag enligt bestämmelserna i kapitlet göras för belopp som sätts av till periodiseringsfond. I 3 § första stycket anges att juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

Enligt 30 kap. 7 § första stycket IL ska avdrag för avsättning till en

periodiseringsfond återförs senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till.

Frågan i målet är om återföring till beskattning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond får göras före den tidpunkt då detta senast ska ske enligt 30 kap. 7 § första stycket IL utan att motsvarande upplösning av fonden görs i räkenskaperna.

I rättsfallet RÅ 1997 ref. 70 var frågan om en överföring av periodiseringsfonder från en fysisk person till ett aktiebolag krävde att bolaget gjorde motsvarande avsättning i sina räkenskaper. Enligt då gällande bestämmelser fanns inget uttryckligt krav i lagen på att så måste ske. Skatterättsnämnden, till vars bedömning Regeringsrätten anslöt sig, uttalade bl.a. följande.

Kravet för aktiebolag att bokföra avsättningen är enligt de aktuella reglerna endast knuten till avdragsrätten. Syftet bakom kravet att bokföra avsättningen torde bl.a. vara att förhindra att aktiebolagets ägare ur bolaget tillgodogör sig vinstmedel som ännu inte underkastats någon bolagsskatt. Detta syfte kan inte anses ha samma relevans vid övertagande av en fond där avdraget redan gjorts av en person för vilken gäller andra regler. Om ett krav på att bokföra avsättning till periodiseringsfond skulle gälla även vid ett övertagande borde detta enligt nämndens mening ha kommit till direkt uttryck i lagen. Mot denna bakgrund anser nämnden att bolaget kan uppskjuta återföringen av avdragen utan att göra en motsvarande reservering i räkenskaperna.

Rättsfallet ledde till att lagen ändrades (prop. 1997/98:157) och numera gäller enligt 30 kap. 11 och 12 §§ IL att ett aktiebolag måste göra avsättning i räkenskaperna för övertagna periodiseringsfonder. Bestämmelserna om återföring av fonder berördes däremot inte av lagändringarna.

Fortfarande saknas således uttryckliga bestämmelser om att återföring av periodiseringsfonder förutsätter att en motsvarande upplösning av fonderna görs i räkenskaperna. Frågan är då om ett sådant krav kan anses följa redan av att avdragsrätten och rätten att överta fonder är villkorad av att en motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

Syftet bakom kravet på avsättning i räkenskaperna är framför allt att förhindra utdelning av obeskattade vinstmedel. Detta syfte saknar relevans när periodiseringsfonderna återförs till beskattning. Det finns vidare inget stöd för att tolka bestämmelserna så att det i alla situationer måste finnas en överensstämmelse mellan avsättningen vid beskattningen och avsättningen i räkenskaperna. Detta följer redan av att den obligatoriska återföring av avdraget som enligt 30 kap. 7 § första stycket IL ska göras det sjätte taxeringsåret efter avdragsåret uppenbarligen inte kan vara beroende av att en motsvarande upplösning görs i räkenskaperna.

Regeringsrätten finner mot denna bakgrund att bestämmelserna inte hindrar att avdrag för avsättning till periodiseringsfonder återförs till beskattning utan att en motsvarande upplösning av fonderna görs i räkenskaperna. Överklagandet ska således bifallas.

Bolaget har vunnit bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget bör därför få skälig ersättning för sina kostnader i kammarrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Det yrkade beloppet får anses skäligt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att Connecta AB har rätt att taxeringsåret 2003 återföra periodiseringsfonder om sammanlagt 1 075 899 kr.

Regeringsrätten beviljar Connecta AB ersättning av allmänna medel med 16 800 kr för kostnader i kammarrätten.

Regeringsråden Dexe och Saldén Enérus var av skiljaktig mening och anförde: Möjligheten att göra avsättning till en periodiseringsfond har kopplats till räkenskaperna på så sätt att en juridisk person som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen har rätt till avdrag bara om en motsvarande avsättning görs i räkenskaperna, 30 kap. 3 § IL. Reglerna innebär att när en periodiseringsfond löses upp avsättningen ska återföras i räkenskaperna och motsvarande avdrag återföras till beskattning. Av detta följer att det inte finns något avdrag att återföra vid beskattningen om inte avsättningen har återförts i räkenskaperna.

I 30 kap. IL finns inga särskilda regler om att överensstämelsen mellan gjorda avsättningar vid beskattningen och i räkenskaperna måste bestå. I 30 kap. 7 § IL finns dock en bestämmelse som innebär att avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska återföras till beskattning det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänförs till även om avsättningen inte har återförts i räkenskaperna.

I 14 kap. IL finns generella bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet som ska tillämpas om de inte står i strid med någon annan bestämmelse i lagen. Av 14 kap. 4 § IL första stycket framgår att räkenskaperna ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. I förarbetena till bestämmelsen uttalas i fråga om poster som tagits upp i räkenskaperna att kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd såvitt avser periodiseringen och att denna ska ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skattebestämmelser. Detta ger den skattskyldige en viss valmöjlighet om det finns flera olika redovisningssätt som är förenliga med god redovisningssed. Den skattskyldige blir bunden av den metod han valt i räkenskaperna och kan inte vid beskattningen begära en annan redovisningsperiod även om denna skulle vara förenlig med god redovisningssed (prop. 1999/2000:2 s. 179 f.).

Det anförda innebär enligt vår mening att det i ett fall som detta måste finnas en överensstämmelse mellan återföringen av avdraget vid beskattningen och återföringen av avsättningen i räkenskaperna såvitt gäller andra år än det som avses i den särskilda bestämmelsen i 30 kap. 7 § IL. Eftersom en sådan överensstämmelse saknas i målet får bolaget inte återföra avdragen till beskattning vid 2003 års taxering. Överklagandet ska alltså avslås.

I ersättningsfrågan är vi ense med majoriteten.

Föredraget 2009-11-25, föredragande Idarsson, målnummer 3911-08

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

**Litteratur:** Prop. 1993/94:50 s. 210 ff.; prop. 1997/98:157; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179 f.

---