

Målnummer:	6633-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-11-07		
Rubrik:	Nytt bokslut har inte godtagits vid beskattningen. Inkomsttaxering 2005.		
Lagrum:	14 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1982 1:3• RÅ 2000 ref. 64		

REFERAT

GLP Properties AB (GLP) åsattes vid den årliga taxeringen 2005 inkomst av näringsverksamhet för de båda räkenskapsåren 2003-05-01-2004-04-30 respektive 2004-05-01-2004-10-18 i enlighet med avlämnade deklARATIONER. GLP inkom den 8 december 2006 till Skatteverket, i anslutning till en av verket initierad utredning rörande annan skattefråga, med uppgifter om rättelser av tidigare inlämnade deklARATIONER. Bolaget gav den 18 december samma år också in nya deklARATIONER för taxeringarna 2005. Fråga var enligt bolaget dels om tidigare felaktiga periodiseringar avseende det andra räkenskapsåret, dels om ändring av redovisningsprinciper vid båda räkenskapsåren.

Skatteverket beslutade den 13 september 2009 att godta bolagets yrkande om periodiseringsändringarna men avsåg yrkandet avseende ändrad redovisning av skulder i utländsk valuta. Skatteverket anförde bl.a. att de nya boksluten inte kunde läggas till grund för ändrade taxeringar.

GLP överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att taxeringarna 2005 skulle fastställas i enlighet med de nya deklARATIONERNA. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har i räkenskapsår som avslutats t.o.m. 2003-04-30 inte redovisat sina långfristiga skulder i utländsk valuta till balansdagens kurs i enlighet med huvudregeln i 14 kap. 8 § första stycket första meningen inkomstskattelagen (1999:1229), IL (huvudregeln) utan som s.k. säkringsredovisade enligt andra meningen i samma lagrum (kompletteringsregeln), eftersom skulderna har ansetts säkrade genom att fastigheterna värderats i samma valuta som skulderna. Vid upprättandet av årsredovisningar för senare år (2003-05-01-2004-04-30 respektive 2004-05-01-2004-12-31) bytte bolaget redovisningsprincip till balansdagens kurs och tillämpade vid beskattningen huvudregeln, vilket innebar att valutakursförändringarna påverkade det skattepliktiga resultat i beslutade taxeringar. GLP har, efter att bolaget gjorts uppmärksam på att bytet av redovisningsprincip strider mot god redovisningssed enligt Bokföringsnämndens rekommendationer BFN R 7 och Redovisningsrådets rekommendation RR 5, upprättat nya bokslut för nämnda räkenskapsår. I dessa har GLP återgått till den tidigare redovisningsprincipen säkerhetsredovisning.

Skatteverket vidhöll i omprövningsbeslut sitt tidigare beslut.

GLP tillade bl.a. följande. Kammarrättens i Jönköping dom i mål nr 1211-1212-1999 är relevant på det sätt att den tydligt visar var god redovisningssed på det aktuella området innebär, dvs. att redovisningsprincip vid valutasäkring inte får bytas från år till år utan skall tillämpas med kontinuitet. Domen illustrerar således att, i den situation bolaget befann sig, nya bokslut var nödvändiga för att följa god redovisningssed. Av praxis framgår att Regeringsrätten inte ser några principiella hinder mot att bokslut ändras och läggs till grund för

taxeringen, se RÅ82 1:3, RÅ 2000 ref. 64 och RÅ 2001 not. 146. Samma uppfattning återspeglas i kammarrättspraxis, se exempelvis Kammarrättens i Stockholm dom den 14 maj 2008 i mål nr 4367-07. Som GLP uppfattar praxis måste det finnas ett legitimt skäl till ändringen av bokslutet, för att det ändrade bokslutet ska kunna läggas till grund för taxeringen. Bolaget har ändrat bokslutet för att inte bryta mot god redovisningssed och menar att ett sådant syfte är ett legitimt skäl.

Skatteverket anförde bl.a. följande. Enligt Skatteverket behandlar Kammarrättens i Jönköping dom inte alls förhållandet om det skulle vara förenligt med god redovisningssed att upprätta nya bokslut. Verket anser inte att domen från Kammarrätten i Stockholm, som bolaget åberopat som stöd att det i undantagsfall går att ändra bokslut med retroaktiv verkan, ger någon direkt vägledning till vad domstolen anser är ett undantagsfall. Mot bakgrund till domen och praxis (RÅ82 1:3) anser Skatteverket att ett retroaktivt ändrat bokslut som upprättats i syfte att nedbringa deklarerad inkomst inte utgör ett undantagsfall. Med hänsyn till att ett accepterande av bolagets ändrade bokslut medför att åsatta taxeringar minskar med åtminstone 52 miljoner kr anser verket att i syftet med att ändra boksluten måste till inte ringa del vägas in den betydande skattevinst som ändringen innebär. De nya boksluten utgör därför inte ett undantagsfall som enligt praxis skulle kunna medges skatterättslig verkan. I aktuellt fall har GLP ursprungligen redovisat och blivit taxerat i enlighet med den skattemässiga huvudregeln. Enligt Skatteverkets uppfattning blir den relevanta frågan i målet huruvida bolaget retroaktivt ska kunna få rätta boksluten och därmed uppnå de förutsättningar som krävs för att få tillämpa alternativregeln och därmed också kunna få taxeringarna ändrade. Verket är i likhet med BFN av den uppfattning att ett fel ska rättas i den period när det upptäcks. Något regelverk som anger hur fel i bokslut ska hanteras finns inte idag men viss ledning hur man ska förfara kan sökas i Redovisningsrådets rekommendation RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål. I punkt 11 anges som exempel på upplysning rättelse av fel i tidigare räkenskaper.

Länsrätten i Stockholms län (2009-12-14, ordförande Ståhlberg) yttrade, efter att ha redogjort för bestämmelserna i 14 kap. 2, 4 och 8 §§ IL: Frågan i målet är om bolagets nya årsredovisningar, för räkenskapsåren 2003-05-01-2004-04-30 respektive 2004-05-01-2004-10-18, kan få läggas till grund för bolagets båda taxeringar av näringsverksamheten år 2005. - Enligt länsrättens uppfattning av gällande rätt på redovisningsområdet, för tid före den 1 januari 2005 då internationella redovisningsrekommendationen blev direkt tillämplig inom den Europeiska Unionen, saknades det civilrättsliga bestämmelser och rekommendationer som hindrade att nya och äldre bokslut upprättades och fastställdes retroaktivt. - På det skatterättsliga området följer enligt länsrättens uppfattning av gällande rätt (se RÅ 2000 ref. 64 och RÅ82 1:3) att nya bokslut kan godtas i vissa fall. Ett identifierbart hinder häremot är när nytt bokslut upprättats i syfte att undgå eftertaxering och/eller skattetillägg. Annat skäl häremot är när ändringar rör frågor i det tidigare bokslutet som tillhör det skatterättsligt med god redovisningssed kopplade området (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179). - Huvudregeln i 14 kap. 8 § IL, att skuld i utländsk valuta ska beräknas efter kursen vid beskattningsårets utgång, är inte en till redovisningsbestämmelserna på området kopplad regel (jfr SOU 2008:80 s. 392) utan en rent skatterättslig regel. Vare sig bolaget eller Skatteverket kan därför vid taxeringen sägas bli bundna av bolagets redovisning i de ursprungliga deklarationerna vilka utgått från de tidigare boksluten. I de nya boksluten har redovisningen av de utländska skulderna i sig ostridigt skett enligt god redovisningssed. Boksluten har inte upprättats i syfte att eliminera någon upptaxering och fråga är ej heller om skattetillägg. Enligt länsrättens uppfattning och mot bakgrund att fråga är om räkenskapsår för tid före den 1 januari 2005, saknas därför erforderliga skäl att inte godta boksluten vid taxeringen. Att de har upprättats först upp till två år efter räkenskapsårens utgång medför ingen annan bedömning. - Överklagandet ska därför bifallas. - Länsrätten bifaller överklagandet och beslutar att GLP Properties AB:s taxering

av näringsverksamhet 2005 ska fastställas avseende räkenskapsår I till ett underskott om 41 815 729 kr och avseende räkenskapsår II till 0 kr.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle upphäva domen och fastställa bolagets taxering av näringsverksamhet 2005 avseende räkenskapsår I till ett överskott på 10 220 891 kr och avseende räkenskapsår II till ett överskott på 42 138 160 kr. Skatteverket åberopade i huvudsak vad som tidigare anförts.

Bolaget bestred ändring och vidhöll vad bolaget tidigare anförde.

Kammarrätten i Stockholm (2010-09-14, Svahn Lindström, Bohlin, referent, Bynander) yttrade: Kammarrätten anser inte att det har betydelse för utgången i målet att de aktuella räkenskapsåren avser tid före den 1 januari 2005. I övrigt instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning. Överklagandet ska därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

I överklagande hos Högsta förvaltningsdomstolen fullföljde Skatteverket sin talan.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 278 000 kr.

Skatteverket tillstyrkte kostnadsersättning med 100 000 kr.

Bolaget anförde bl.a. följande. God redovisningssed vid valutasäkring innebär att ett bolag vid oförändrade sakförhållanden inte får byta redovisningsprincip. Upprättandet av nya bokslut var därför inte betingat av skatteskäl utan syftet var att följa god redovisningssed. Skatterättsligt finns det inte något hinder mot att ett nytt bokslut läggs till grund för taxeringen. I 14 kap. 2 § IL anges bl.a. att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att vid beräkning av resultatet inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om något annat inte är särskilt föreskrivet i lag. Det relevanta är således att innehållet i bokslutet, som beskattningen grundar sig på, är i enlighet med god redovisningssed, snarare än hur den skattskyldige tillser att bokslutet överensstämmer med god redovisningssed. Det är långvarig och etablerad praxis på skatteområdet att bokslut får ändras och ligga till grund för taxering (se RÅ82 1:3, RÅ 2000 ref. 64 och RÅ 2001 not. 146). Det vore olämpligt om Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra en sedan länge stadgad praxis (jfr RÅ 2004 ref. 39).

Bokföringsnämnden yttrade sig i målet på Högsta förvaltningsdomstolens begäran. Nämnden anförde bl.a. följande.

I bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554) saknas särskilda bestämmelser om på vilket sätt rättelse av fel i tidigare bokslut och byte av redovisningsprincip ska hanteras. Lagarna är ramlagar som ska tillämpas tillsammans med kompletterande normgivning. Vad gäller nu aktuell fråga har Bokföringsnämnden inte gett ut någon kompletterande normgivning, men enligt nämndens allmänna råd BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden punkten 6 kan onoterade företag söka vägledning i Redovisningsrådets rekommendationer för de fall det inte finns någon normgivning från nämnden. Redovisningsrådet har i ett tillägg till rekommendationen RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, under rubriken Omräkning av fastställda resultat- och balansräkningar, angett att en redovisning i enlighet med rekommendationen inte innebär att tidigare av bolagsstämman fastställt bokslut ändras. I Redovisningsrådets rekommendation RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål anges i punkten 11 att upplysningar ska lämnas om resultateffekten av händelser och transaktioner som är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder och företag. Som exempel på när sådana upplysningar ska

lämnas anges rättelse av fel i tidigare års räkenskaper. I RR 4 och RR 5 anges att rekommendationerna ska tillämpas på bokslut som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1994. Enligt Bokföringsnämnden är god redovisningssed att fel som avser ett eller flera tidigare räkenskapsår rättas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas närmast efter det att felet upptäcks. Effekterna av ett byte av redovisningsprincip redovisas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas första gången efter principbytet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-07, Jermsten, Nord, Ståhl, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Av handlingarna framgår att bolaget vid upprättande av årsredovisningarna för de aktuella räkenskapsåren ändrade redovisningsprincip för redovisning av skulder i utländsk valuta. Bolaget, som tidigare tillämpat s.k. säkringsredovisning, övergick till värdering till balansdagens kurs. Årsredovisningarna för dessa perioder fastställdes i behörig ordning. När bolaget upptäckte att det inte var förenligt med god redovisningssed att ändra redovisningsprincip upprättades nya årsredovisningar för räkenskapsåren vilka fastställdes vid en extra bolagsstämma. I dessa återgick bolaget till den tidigare använda säkringsredovisningen. Bolaget begärde omprövning av taxeringen med anledning av de nya boksluten.

Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Enligt 14 kap. 8 § första stycket första meningen IL ska bl.a. skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten enligt andra meningen tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna och värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Huvudregeln i första meningen i 14 kap. 8 § första stycket IL är en s.k. frikopplad skatteregel, dvs. dess tillämpning är inte beroende av hur skulderna har värderats i den skattskyldiges räkenskaper. Om huvudregeln frångås, och säkringsbestämmelsen i andra meningen i stället tillämpas, krävs däremot att skulderna åsatts samma värde i räkenskaperna. Frågan i målet är om bolaget uppfyller detta krav genom den värdering av skulderna som gjorts i de nya boksluten.

Länsrätten och kammarrätten har ansett att det av praxis följer att nya bokslut kan godtas vid beskattningen i vissa fall. Detta synes också vara en vanlig uppfattning i det praktiska rättslivet. En grundläggande förutsättning för att ett nytt bokslut ska kunna godtas måste dock enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening vara att upprättandet av detta är förenligt med god redovisningssed. Med räkenskaper avses i inkomstskattelagen nämligen endast sådana räkenskaper som upprättats i enlighet med god redovisningssed.

Enligt Bokföringsnämnden innebär god redovisningssed att fel som avser tidigare räkenskapsår rättas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas närmast efter det att felet upptäcks. På motsvarande sätt ska effekterna av ett byte av redovisningsprincip redovisas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas första gången efter principbytet. Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:2 följer att vägledning i denna fråga kan sökas i Redovisningsrådets rekommendationer RR 4 och RR 5 vilka har tillämpats på räkenskapsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 1994.

Högsta förvaltningsdomstolen gör beträffande innebörden av god redovisningssed ingen annan bedömning än Bokföringsnämnden. Eftersom det inte kan anses vara förenligt med god redovisningssed att rätta fel i räkenskaperna genom att ersätta ett fastställt bokslut med ett nytt kan de nya boksluten enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte heller godtas vid beskattningen. Bolaget får således inte tillämpa säkringsbestämmelsen utan ska värdera de aktuella skulderna enligt huvudregeln, dvs. till kursen vid beskattningsårets utgång.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns därmed förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 100 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av länsrättens och kammarrättens domar, att skulderna i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar GLP Properties AB ersättning med 100 000 kr för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Föredraget 2012-10-17, föredragande Bolund Thornell, målnummer 6633-10

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

Litteratur: Jan Bjuvberg, Ändrat bokslut till grund för beskattningen - en rättsfallsanalys m.m., Svensk skattetidning 2010:9 s. 874
