
250

Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv

AV ANDERS HULTQVIST

I. INLEDNING

Frågan om man i konstitutionellt hänseende vid beskattningen kan vara beroende av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed har aktualiserats av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning, SamRoB, (SOU 2008:80).

Det kan vara ett problem beroende på hur denna anknytning sker. Anger man, som SamRoB gjort, att förutsättningen är att ”den kompletterande normgivningen består av skrivna kompletta regelverk och dessa innebär att reglerna skiljer sig åt beroende på företagets storlek”, en normgivning som ombesörjs av en myndighet under regeringen (Bokföringsnämnden), så är man snubblande nära att kringgå regeringsformen genom otillåten delegation av normgivningsmakt. Det är därför förklarligt att SamRoB-utredningen hyser stora farhågor med detta system.

Om man däremot granskar denna normgivning i ett konstitutionellt perspektiv, dvs. att det är s.k. allmänna råd, vilka de enskilda och domstolarna kan förhålla sig till som sakkunnigas uppfattning om innehållet i god redovisningssed, men att det kan finnas andra, försvinner i stort sett

problemet. I denna artikel ska jag redovisa hur jag ser på problemet och hur det löses.¹

Jag delar utredningens uppfattning att bestämmelser om skatt skall meddelas genom föreskrifter i lag (föreskriftskravet). Vidare är jag ense med utredningen om att utrymmet för regeringen – eller myndighet som regeringen bestämmer – att meddela föreskrifter om verkställighet av lag (s.k. verkställighetsföreskrifter) enligt 8 kap. 13 § RF, är mycket begränsat på den materiella skatterättens område.²

De avvikande uppfattningar eller åtminstone nyansskillnader i uppfattning jag i det följande ger uttryck för har snarare sin grund i den uppfattning jag har om *föreskriftskravets konsekvenser* och om *redovisningsrådets ställning i normhänseende* samt den sammanlagda konsekvensen av detta.

Föreskriftskravet är en del av legalitetsprincipen, som brukar sägas ha fyra aspekter:³

- **Föreskriftskravet** (även benämnd *praeter legem*-förbudet eller *lex scripta*-kravet), dvs. att skatt, straff, annat offentligt tvång, endast får utövas under de i föreskrifterna angivna förutsättningarna. Det enda offentliga organ som har skattekompetens enligt regeringsformen är riksdagen, inte regeringen, domstolar eller myndigheter. Enda sättet att utöva denna kompetens är genom föreskrifter i lag (8 kap. 3 § RF).
- **Analogiförbudet**. Får man inte beskatta, straffa eller använda tvång om det inte följer av föreskrift, får man följaktligen inte heller göra det för att situationen är jämförbar eller nästan likadan (analog). Detta förbud är en spegelbild av föreskriftskravet. Omfattas situationen inte av föreskrifterna är det inte skattepliktigt, straffbart etc – dvs. motsatsvis följer ”ingen skatt utan lag” och ”inget brott utan lag”.
- **Retroaktivitetsförbudet**. Föreskrifter får inte avse omständigheter som inträffat innan föreskrifterna trätt i kraft, om inte något av de angivna undantagen är för handen (se vidare 2 kap. 10 § RF).
- **Bestämdehetskravet** (eller obestämdhetsförbudet). Normerna på de områden där föreskriftskravet gäller ska vara någorlunda klara, så att riksdagen verkligen har bestämt vad som skall beskattas eller bestraffas, inte bara tillåter att myndigheter och domstolar beskattar eller bestraffar när det är ”skäligt” eller någon är en ”skurk”, vilket leder till

1. Artikeln bygger på en utredning och ett rättsutlåtande till FAR SRS med anledning av ett betänkande av SamRoB (SOU 2008:80).

2. Se SOU 2008:80 s. 190; jfr Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995 (i fortsättningen citerad ”Legalitetsprincipen 1995”) s. 183 f., 346 f.

3. Se vidare Legalitetsprincipen 1995 s. 3 ff.

godtycke. Omvänt bör oklarheter inte åberopas till den enskildes nackdel och ytterst kan en norms oklarhet leda till att den inte tillämpas alls. Om oklarheten däremot är till den enskildes fördel och skapar en valfrihet för den enskilde behöver den inte vara problematisk.

För frågan om sambandet mellan beskattning och redovisning är det på grund av hänvisningen till något utanför inkomstskattelagen (IL) – ”bokföringsmässiga grunder”, ”god redovisningssed” – som dessutom inte är preciserat i lagtext utan kommer fram i förekommande praxis (sed), sålunda främst legalitetsprincipens *första* och *fjärde* krav som blir aktuella. Innan jag utvecklar detta i detalj skall jag först ge en kortfattad teoretisk, konstitutionell och inkomstskatterättslig bakgrund i avsnitten 2–4. Analysen följer sedan i avsnitt 5 och konkluderas i avsnitt 6.

2. SKATTERÄTTENS RÄTTSNORMER MED SYSTEMEXTERNA RÄTTSAKTA

Varje rättssystem måste, liksom andra system, fungera som en helhet (vara *koherent*). Ett grundläggande antagande är därför att de olika rättsområdena hänger samman och tillsammans bildar helheten, den svenska rättsordningen. När det i skatterätten används termer som fastighet, försäkring, köp etc. antas de, *om inget annat sägs*, ha den innebörd som de har inom det rättsområde där de har sitt ursprung. En annan sak är att skatterätten genom föreskrifter kan modifiera ett begrepp, t.ex. stadga att med fastighet avses även byggnad på annans mark eller för avdragsrätt särskilt definiera vad som avses med pensionsförsäkring.

Skatterätten lever således inte i ett vakuum utan i relation till andra rättsområden. De skatterättsliga föreskrifterna knyter därför ofta an till sådana rättsliga och andra företeelser (*rättsfakta*) utanför skatterätten som – med eller utan modifikation – sedan läggs till grund för de skattekonsekvenser (*rättsföljder*) som skattereglerna ger upphov till. När skatteenormernas rättsfaktumled knyter an till rättsliga företeelser utanför skattesystemet brukar man kan kalla dem för *normer med systemexterna rättsfakta*.⁴

4. Se Legalitetsprincipen 1995 s. 358 ff., vilket skiljer dem från normer som skapas inom skattesystemet (systemspecifika eller systeminterna normer). Inom straffrätten har Asp, med hänvisning till tysken Krey, använt en liknande indelning i normgivningsexterna (och specialfallet ”rättsaktexterna”) och normgivningsinterna hänvisningar; se Petter Asp, EU & straffrätten – Studier rörande den europeiska integrationens betydelse för den svenska straffrätten, Iustus Förlag 2002 (i fortsättningen citerad ”Asp, EU & Straffrätten 2002”), s. 258 f.

Det utan tvekan mest omdiskuterade förhållandet till någonting utanför skattesystemet – systemexterna rättsfakta – är relationen till civilrätten. ”Om någon förvärvat något genom köp, byte eller därmed jämförligt fång...” är således ett rättsfaktumled som knyter an till s.k. onerösa fång, vilka definieras inom civilrätten, varför en civilrättslig bedömning först måste göras (*prejudiciell bedömning*), varefter skattekonsekvenserna kan ta vid.⁵

På samma sätt knyter skatterätten an till mängder av för skatterätten externa företeelser: aktiebolag (bolagsrätten), i Sverige (folkrätten), makar (familjerätten), elcertifikat (värdepappersrätten) etc. I samtliga dessa fall måste man först göra en bedömning från respektive rättsområdes perspektiv (en prejudiciell bedömning) innan man kan avgöra den skatterättsliga frågan, eftersom dessa företeelser så att säga är ingångsdata (rättsfakta) i de skatterättsliga normerna.

Det är inte heller ovanligt att man i lagstiftningen valt att knyta an till företagsekonomi och redovisningsrätten, t.ex. ”en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lager)” och en rad termer i 17 kap. 2 § IL som hämtar sitt innehåll från ÅRL.

Här är det i fortsättningen kopplingen till bokföringen och god redovisningssed som står i fokus och som skall analyseras utifrån konstitutionella och teoretiska aspekter.

3. VAD ÄR KONSTITUTIONELLT MÖJLIGT OCH/ELLER OMÖJLIGT?

När man diskuterar hur något skall vara reglerat i lag är det viktigt att skilja mellan vad som är *lämpligt* eller *olämpligt* respektive vad som är konstitutionellt *möjligt* respektive *omöjligt*.

I många fall finns det säkerligen olika uppfattningar om vad som är lämpligt eller olämpligt. För att illustrera detta kan nämnas att jag för egen del t.ex. anser det *olämpligt* att termen ”*juridisk person*” i inkomstskatterätten används på ett sätt som strider mot rättsordningen i övrigt. Det är, enligt min uppfattning, i det närmaste löjeväckande när man i samma paragraf läser om juridiska personer *och handelsbolag*, eftersom de senare inte hänförs till juridiska personer i inkomstskattelagen (2 kap.

5. Jfr Pahlsson i SOU 2008:80 s. 627 f. Även utredningen ägnar frågan uppmärksamhet (s. 203 f.), men dess resonemang är svårförståeligt, i synnerhet i fråga om påpekandet att någon motsvarighet till 14 kap. 2 § IL inte finns för civilrättsens del, när hela skattelagstiftningen är full av civilrättsliga begrepp i föreskrifternas rättsfaktumled.

3 §), men är det i rättsordningen i övrigt. Det är som att säga ”hundar och schäfrar”. Det är emellertid *inte omöjligt* eller direkt felaktigt att ha det så, eftersom det görs genom en (normativ) definition i föreskriftsform. Strängt taget får man definiera ”hundar” som även inkluderande ”katter” om man vill, men många av oss skulle nog anse att det vore olämpligt, eftersom det skulle leda till problem att tänka och resonera.

När man i lagstiftningen använder sig av termer och begrepp – och därmed normer – som fordrar ett betydande mått av precisering är det på de rättsområden där legalitetsprincipen gäller i första hand domstolarnas uppgift att i sin dömande verksamhet precisera normen (och således skapa rättspraxis). Det kan, som i *NJA 2008 s. 946*, leda till att man undviker ”ytterkanterna” och håller sig på säker mark vid tolkning och tillämpning (Högsta domstolen fann att smygfilmning inte var ”ofredande”, se vidare nedan).

En lösning skulle då kunna vara att regeringen eller en myndighet preciserar begreppet genom utfyllande föreskrifter. Detta är emellertid *omöjligt* om sådan normgivningskompetens saknas, hur *lämpligt* man än skulle tycka att det vore i det enskilda fallet. Råder förbud mot delegation på området, får riksdagen inte ens överlåta sådan kompetens att precisera lagföreskrifterna till någon annan. På skatterättens område får riksdagen inte överlåta (delegera) kompetensen att meddela föreskrifter till något annat organ – utom i fråga om tull – och därför är det omöjligt.⁶

Riksdagen måste då antingen själv ändra lagen eller helt enkelt låta domstolarna fortsätta att skapa praxis. Detta är säkerligen påkallat när lagstiftningsbrister leder till att förfaranden anpassas så att skattebestämmelserna kringgås eller att gärningar som borde vara kriminaliserade också blir det.⁷ I fråga om vaga begrepp som skapar en valrätt för enskilda är det emellertid inte säkert att det behövs eller ens är en nackdel.

Hur är det då med regleringen av hur inkomsten i näringsverksamhet skall beräknas, reglerna i 14 kap. 2–4 §§ IL som anger att bokföringen skall följas och beräknas enligt ”*bokföringsmässiga grunder*” och ”*god redovisningssed*”. Innan jag går vidare i resonemanget ska jag kortfattat ge en bakgrund till regeln.

6. Se Regeringsrättens resonemang i RÅ 1988 ref. 151 och senare i plenum RÅ 1991 ref. 44.

7. Se vidare Hultqvist, En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag, Svensk skattetidning 2007 s. 229 ff. Högsta domstolen riktade i det nämnda rättsfallet också en sådan fråga till lagstiftningsansvariga i fråga om smygfilmning.

4. INKOMSTBEGREPP — INKOMSTBERÄKNING

Ett inkomstskattesystem vilar normalt på ett inkomstbegrepp, så även det svenska som sedan inkomstbeskattningen infördes 1862 utgått från källteorin och det nationalekonomiska inkomstbegreppet – en mycket allmän, men inte för den skull vag norm.⁸ Förutom exemplifierande preciseringar av detta inkomstbegrepp har föreskrifterna under 1900-talet i ökande takt kommit att innehålla utvidgningar, inskränkningar och andra modifieringar av detta begrepp, men i oklara fall är det fortfarande inkomstbegreppet som måste analyseras för att avgöra var gränsen går.

Omfattningen av inkomstbeskattningen har således sedan 1862 bestämts av det för inkomstbeskattningen bakomliggande inkomstbegreppet, om inget annat sägs i föreskrifterna. Normen om *när* – vilket beskattningsår – en inkomst uppkommit i skattehänseende var ursprungligen också relaterad till inkomstbegreppet, särskilt diskussionen om skatteförmågeprincipen och *kontantprincipen*. Först när man hade inkomsten tillgänglig för lyftning (kunde disponera över den) hade man också förmåga att betala en andel av den i skatt,⁹ i synnerhet när det gällde vinster i form av värdeökning, som 1928–1990 följaktligen kallades *realisationsvinster* (numera kapitalvinster). Av praktiska skäl räckte det med att någon del av betalningen erhållits (”första kronans princip”), men den har numera ersatts av kontraktssdagen (44 kap. 26 § IL; jfr 3 §, dock kompletterad med särskilda regler för särskilda fall i 4–10 §§).

4.1 NÄRINGSVERKSAMHET

För näringsverksamhet – eller rörelse som det hette tidigare – bestämdes *omfattningen* av källan rörelse,¹⁰ vilket inte var så besvärligt för juridiska personer, men väl för fysiska personer (dvs. vad som hör hemma i verksamheten och vad som är ”privat”),¹¹ således av inkomstbegreppet när

8. Se David Davidson, Kommentar till bevillningsförordningen 1889. För en sammanfattning, se Legalitetsprincipen s. 320 ff (och s. 193 ff. för en lite fylligare beskrivning). Detta var uppenbart vid förra sekelskiftet och vid de tolknings- och tillämpningsdiskussioner som fördes av Davidson, Wicksell och Eberstein under arbetet med 1928 års kommunalskattelag och tolkningen av den, en kunskap som också präglade rättspraxis och doktrin långt fram i våra dagar; se Legalitetsprincipen 1995 s. 266 ff.

9. Så var det före 1928 års kommunalskattelag och så förblev det också därefter för den stora massan skattskyldiga; se prop. 1928:102 s. 412.

10. Se vidare Legalitetsprincipen 1995 s. 310 ff.

11. Jfr motsvarande problem förr i tiden, när avskrivningsrätten diskuterades, i SOU 1931:40 s. 235: ”Det erinrades, att i fråga om den enskilde näringsidkaren gränsen mellan hans affärsrörelse och hans privata ekonomi ofta vore svår att draga...”

det gällde att t.ex. skilja mellan inkomst och kapitalvinst respektive avdragsgill kostnad och kapitalförlust.¹²

Före 1928 års kommunalskattelag saknades uttryckliga bestämmelser om *inkomstberäkningen* i rörelse, men i praxis hade man redan löst frågan om rätt beskattningsår på det sättet att intäkten hänförs till det beskattningsår, under vilket den ansågs ha intjänats och motsvarande på kostnadssidan. Kommunalskattekommittén och Inkomstskattesakkunniga hade därför också föreslagit att inkomsterna borde beräknas efter bokföringsmässiga grunder.¹³ Detta blev också normen i 1928 års kommunalskattelag, bl.a. av skatteförmågeskäl:

”Vad slutligen angår skattskyldiga, som driva rörelse, finner jag det rätt självklart, att för rörelseidkare, som enligt lag är pliktig att föra handelsböcker, inkomsten av rörelsen bör beräknas efter bokföringsmässiga grunder, så att hänsyn tas till in- och utgående balans av varulager, inventarier, fordringar, skulder m.m. Om inkomstberäkningen för en dylik rörelseidkare icke togs hänsyn till in- och utgående balans, skulle den säkerligen i de flesta fall bli fullständigt missvisande och giva ett oriktigt uttryck för hans skatteförmåga.”¹⁴

Alla rörelseidkare förde emellertid inte handelsböcker på den tiden – vare sig enligt 1910 års ABL eller 1855 års bokföringsförordning, som snart ersattes av 1929 års bokföringslag – men samma regler skulle enligt departementschefen ändå gälla för samtliga rörelseidkare, oberoende av om de förde handelsböcker eller ej, och i sin helhet för inkomstslaget.¹⁵

Om, och i den mån, redovisningsrätten – förmodligen på goda grunder – anger att vissa typer av transaktioner skall redovisas som inkomster eller kostnader, men dessa enligt skattenormerna inte omfattas av skatteplikt eller avdragsrätt, kan skatteplikt inte uppkomma på denna grund, varför skatteobjektet måste justeras, om man från början lagt det bokföringsmässiga resultatet till grund för beräkningen av skatteobjektet.¹⁶ Därav justeringsposterna i deklarationsblanketterna.

Således har inkomstbeskattningens omfattning (skatteobjektet), i avsaknad av särskilda föreskrifter, styrts av källteorin och inkomstbegreppet, medan beräkningen – allokeringen till visst år – preciseras av *belö-*

12. Se t.ex. 29 § anvp. 8 i 1928 års KL och vidare Leif Mutén, *Inkomst eller kapitalvinst*, 1959.

13. Se prop. 1928:102 s. 408 f.

14. Se prop. 1928:102 s. 413.

15. *Ibid.*

16. I anvisningarna till 41 § i 1928 års kommunalskattelag föreskrevs också sålunda: ”Därest vinstresultatet påverkas därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas som inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.”

pandeprincipen,¹⁷ i kontrast till den eljest gällande kontantprincipen, först genom praxis grundad på en rimlig tolkning av inkomstbegreppet, sedan genom föreskrifter om bokföringsmässiga grunder och kompletterande regler.

Jag delar således professor Pahlssons uppfattning att föreskriftskravet även omfattar frågan om *när* en inkomst är skattepliktig, dvs. inkomstberäkningen (periodiseringen).¹⁸

4.2 GOD REDOVISNINGSSSED

För att precisera ”bokföringsmässiga grunder” föreskrevs i 41 § anvp. 1 i 1928 års kommunalskattelag (KL) att inkomst skulle ”anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt *allmänt vedertagen köpmannased* bör i räkenskaperna upptagas såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar...” etc.

När Bolagsskatteberedningen några år senare föreslog att man skulle bli generösare vid tillämpningen och följa den i bokföringen vidtagna avskrivningen av maskiner och inventarier avfärdades normen, att för avdragens godkännande skulle fordras att de ej stred mot ”god köpmannased” med ”att det vore oklart och ägnat att medföra tvister i tillämpningen”.¹⁹ Häremot anförde 1936 års Skattekommitté att även om en mer preciserad avfattning av en bestämmelse avsedd att sättas i myndigheternas händer som ett vapen mot missbruk av den fria avskrivningsrätten, borde undantagsstadgandet kunna tillämpas när det var uppenbart att man brutit mot sunt affärsbruk.²⁰ I den år 1938 antagna lagstiftningen återfanns i 41 § anvp. 1 KL också uttrycket ”skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen”, vilket tolkats så att räkenskaperna kunde frångås därest de visats strida mot ”god köpmannased”.²¹

I ett rättsfall från Regeringsrätten (*RA 1945 ref. 28*), angående tolkningen av stadgandet och nedskrivning på leveranskontrakt av varor, anförde ett regeringsråd avseende ”god köpmannased” bl.a. följande:²²

”Med hänsyn till det anförda kan jag icke finna att bolagets värdesättning med hänsyn till läget balansdagen strider mot *god köpmannased* i så måtto, att värdened-

17. Numera benämns denna princip snarare matchningsprincipen (eller periodiseringsprincipen); se Jan Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, Mercurius Förlag 2006 s 46 f.

18. Se SOU 2008:80 s. 639.

19. Se SOU 1931:40 s. 252.

20. Se SOU 1937:42 s. 235.

21. Se prop. 1938:258 s. 210, s. 241 och SOU 1937:42 s. 235.

22. Se s. 97 i årsboken; jfr prop. 1945:377 s. 8.

sättningen skulle hava gått längre än vad en *förståndig köpman* skulle hava funnit försiktigheten kräva under liknande omständigheter.” (*kurs. här*)

Från denna koppling till ett tämligen vagt begrepp – närmast ett slags ”bonus pater familias”-begrepp – och därmed stor handlingsfrihet för den enskilde (det som inte var fel var godtagbart), har utvecklingen gått vidare.

Bokföringslagstiftningen brukar i allmänhet anses vara civilrättslig.²³ Till exempel hänvisades avseende gränsdragningen mellan vad som är levererat och vad som är beställt, men ännu ej levererat, i förarbetena till praxis att avgöras i enlighet med allmänna civilrättsliga grundsatser – köplagens avlämnandebegrepp – vilket också ansågs vara ett uttryck för bokföringsmässiga grunder.²⁴ Även om alltför för redovisningen specifika ”ekonomiska” betraktelsesätt vunnit insteg i redovisningen (låt oss kalla dem *redovisningens systemspecifika begrepp*)²⁵ är det således ändå klart att redovisningen från början tog sin utgångspunkt i klassisk civilrätt.²⁶

Att skatterätten också påverkat utvecklingen är naturligt, eftersom det ända från 1928 års KL varit en förutsättning vid beskattningen att t.ex. avskrivningar och nedskrivningar gjorts i räkenskaperna för att kunna åberopas vid beskattningen. Ursprungligen var detta en viktig kontrollmöjlighet, att räkenskaperna ”äro så fullständigt och tydligt förda, att taxeringsmyndigheten finner sig kunna med dylika räkenskaper år efter år utan svårighet följa de i räkenskaperna företagna avskrivningsåtgärderna och därvid kontrollera...”. Även den senare schabloniserade räkenskapsenliga avskrivningen (”30/20-regeln”) kompletterades med en ”mindre förmånlig” restvärdesavskrivning om 25 procent (i stället för 30), om avskrivningen inte gjorts i bokföringen. Sålunda är det inte märkligt att även skatterättsliga särskilda föreskrifter om intäkter eller avdrag också påverkat redovisningspraxis.²⁷ Det innebär också att man – inom ramen

23. Se SOU 1931:40 s. 230: ”I civillagstiftningen finnas bestämmelser...”, varefter 1929 års bokföringslag beskrivs. Även Göran Grosskopf, (Finns det en särskild skatterättslig civilrätt? i Festskrift till Kurt Grönfors 1991 s. 222 ff.) beskriver BFL som civilrättslig.

24. Se prop. 1948:42 s. 28, 29.

25. Jfr Legalitetsprincipen 1995 s 352 ff. om för inkomstskatterätten systemspecifika begrepp (t.ex. det för inkomstskattelagstiftningen grundläggande inkomstbegreppet och begreppet förvärvskälla), dvs. begrepp som för ett visst rättsområde har en mer eller mindre specifik betydelse.

26. Se Per Thorell, Skattelag och Affärsred, Norstedts 1984 s. 38 ff. Han konstaterar avslutningsvis (s. 43 f.): ”Även om utgångspunkten för en rad bokföringsmässiga överväganden är grundad på civilrättsliga regler och principer, är dessa i gränsdragningsfall ingalunda tvingande. Den bokföringsmässiga redovisningen är ändamålsinriktad, och omständigheter i enskilda fall och branscher kan göra, att redovisningen inte följer grundläggande civilrättsliga regler.”

27. Se vidare Thorell a.a. s. 44 ff.

för vad som kan anses som god redovisningssed – måste välja den metod man vill ha vid beskattningen, redan i bokföringen. Regeringsrätten sammanfattade läget i *RA 1999 ref. 32* på följande sätt:

”Bestämmelserna i KL innebär att bolagets intäktsredovisning av serviceavgifterna skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Några särskilda bestämmelser för sådana inkomster finns inte. *Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ* i fråga om periodiseringen *skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet* (jfr lagrådsremiss den 3 september 1998 med förslag till ny inkomstskattelag 14 kap. 2 och 4 §§ samt kommentaren till dessa paragrafer, s. 162–164 och 165–167).” (*kurs. här*)

Med tiden har en redovisningspraxis successivt växt fram, vilken i förarbetena till 1975 års bokföringslag (BFL) beskrivs som en ”standard” som bestäms av en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga,²⁸ vilket i praktiken då var några näringslivsorganisationer, främst Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Näringslivets börskommitté (NBK).²⁹ Det är inte bara samlade erfarenheter från praxis (empiri) som sammanställts, vilket uttrycket ”god sed” antyder, utan i tilltagande grad har redovisningsrätten också preciserats och utvecklats denna väg, vilket sedan fortsatt genom FAR:s, Redovisningsrådets (och dess efterträdare, Rådets för finansiell rapportering) och Bokföringsnämndens (BFN) försorg och numera i det närmaste uppfattas som normgivning.³⁰

Det är sammanfattningsvis en successiv framväxt under 1900-talet, från en tämligen vag affärs- eller bokföringsned, grundad på belöpandeprincipen, som i interaktion med civilrätt och skatterätt utvecklats mot alltmer detaljerade normer, samlade, systematiserade och vidareutvecklade av branschorganisationer, till ett läge med numera detaljerade bokföringsrekommendationer, dvs. den normgivning som nu särskilt står i fokus vid den konstitutionella bedömningen.

5. DELEGATION AV NORMGIVNINGSMAKT ELLER SYSTEMEXTERNA RÄTTSAKTA?

Föreskriften i 14 kap. 2–4 §§ IL, som inte skiljer sig mycket från sin föregångare i 41 § KL, är allmänt hållen och anvisar belöpandeprincipen i stället för kontantprincipen samt ställer villkoret att periodiseringen skall

28. Se prop. 1975:104 s. 148.

29. Se vidare Thorell 1984 s. 46 ff.

30. Se Bjuvberg 2006 s. 53 ff. och s. 64 ff.

ha skett i bokföringen och hållas inom ramen för vad som är god redovisningssed. Det innebär att normen ”god redovisningssed” är föreskriven i lag och sålunda uppfyller legalitetsprincipens *föreskriftskrav* (se ovan).

Måhända kan då normen anses vara vag, kanske så vag att den skulle kunna kritiseras som alltför obestämd, med utgångspunkt i legalitetsprincipens *bestämdhetskrav*. Eftersom det emellertid är en norm som, inom ramen för god redovisningssed, enligt *RA 1999 ref. 32* ger den enskilde en rätt att välja det alternativ han eller hon anser vara mest lämpligt, är det svårt att dra slutsatsen att den enskilde riskerar lida någon rättsförlust på grund av att normen är vag.

Det vore sannolikt otänkbart att regeringen skulle ge Skatteverket kompetens att utfärda verkställighetsföreskrifter – formellt bindande normer – enligt 8 kap. 13 § RF, för att precisera föreskriften i 14 kap. 2 § IL. Liket resonemanget i ovan nämnda fall i *RA 1988 ref. 151*, angående sådana verkställighetsföreskrifter avseende avdrag för resor till och från arbetet, skulle de enligt min bedömning anses gå utöver vad som får meddelas genom verkställighetsföreskrifter.

Är då normer som meddelas av andra organ till ledning för ”god redovisningssed” sådana verkställighetsföreskrifter? Enkelt uttryckt finns inte något sådant bemyndigande heller till någon annan myndighet, varför de *formellt sett* inte ens gör anspråk på att vara det.³¹ I flera av de på 1980-talet förekommande målen var det fråga om *myndighetsanvisningar*, vilka inte klart var att hänföra till rekommendationer, utan ofta hade uppfattats och tillämpats som föreskrifter, varför resning beviljades i det uppmärksammade pleniavgörandet i *RA 1991 ref. 44*. I fråga om FAR:s, NBK:s och Redovisningsrådets redovisningsrekommendationer torde man, åtminstone tidigare, inte ens ha gjort anspråk på att de *måste* följas, än mindre att de skulle vara några föreskrifter, även om det är klart att de inte enbart samlat empiriskt material om ”seden” på marknaden, utan också haft ambitionen att vara vägledande för företagen och revisorerna. Frågan är då om BFN:s verksamhet kan anses ha fått en annan roll?

BFN är en statlig myndighet som har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning.³² Myndigheten skall utarbeta *allmänna råd* inom sitt ansvarsområde (2 § instruktionen). Med allmänna råd avses enligt 1 § Författnings-

31. Finansinspektionens föreskrifter, som i första hand har ett annat syfte, kan i skattehänseende vara problematiska, men lämnas här därhän.

32. Se 8 kap. 1 § Bokföringslagen och 1 § förordningen (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden.

samlingsförordningen (1976:725) ”sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende”. De gör således inte anspråk på att vara bindande och är det heller inte formellt. Liksom allmänna råd av Skatteverket – kallas ofta rekommendationer eller riktlinjer – behöver de således inte följas.³³

BFN:s uttalanden tillmäts dock *de facto* betydelse, liksom både FAR:s, NBK:s och Redovisningsrådets rekommendationer har tillmätts sådan betydelse.³⁴ Avsikten är också att BFN skall vara *normgivare*, men man måste därvid skilja mellan normgivare i RF:s mening (bindande föreskrifter) och normgivare i utvecklingen av en ”standard” kring vad som bör anses som god redovisningssed.³⁵ I förarbetena till BFL och Årsredovisningslagen (ÅRL) förekommer några oroväckande uttalanden, som skulle kunna antyda att man avser att kringgå grundlagen och införa en sorts kvasilagstiftning, t.ex. följande:

”Normalt bör det emellertid föreligga alldeles *särskilda omständigheter* för att man skall gå ifrån den bestämning av god redovisningssed som har gjorts *av ett av sambället utpekad normgivande organ*. Med detta synsätt blir det givetvis av största betydelse vilket eller vilka organ som anförtros uppgiften att uttala sig i fråga om god redovisningssed. Det är viktigt att verksamheten organiseras så att den förmår balansera mellan olika statliga och enskilda intressen.”³⁶

”Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära *en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler*.”³⁷ (*kurs. här*)

Den typen av auktoritetsargument hör enligt min mening inte hemma i det konstitutionella sammanhang där BFN har att verka,³⁸ utan det är snarare just sakkunskapen och målsättningen om en rättvisande bild enligt ÅRL som torde skapa presumtionen för att det BFN säger är korrekt, i vart fall i meningen *ett* korrekt sätt. Kan man visa ett annat sätt, som likaledes gör anspråk på att vara god redovisningssed, kan det också vara

33. Se vidare Legalitetsprincipen 1995 s. 174 ff., Robert Pålsson, Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus 1995 och dens. Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och jämförbarhet i skatterätten, Iustus 2007 s. 174 ff.

34. Se Bjuvberg 2006 s. 124 ff. och Claes Norberg & Per Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, Iustus 2007 s. 115 ff.

35. Jfr prop. 1998/99:130 s. 184.

36. Se prop. 1998/99:130 s. 189.

37. Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 181.

38. Även om det må ha varit ”lagstiftarens intention”; se Bjuvberg 2006 s. 124.

godtagbart. Det förefaller visserligen vara sällsynt förekommande,³⁹ men jag måste av konstitutionella och legalitetsskäl ändå värja mig emot kategoriska uppfattningar om att avvikelser är (eller i princip är) otillåtna.⁴⁰ Det är således lättare att sympatisera med följande uppfattning i BFL:s förarbeten:

”Det sägs ibland att innebörden i begreppet god redovisningssed är oklar. Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.”⁴¹

Om FAR SRS eller någon annan organisation i strid med BFN:s regel-paket *på goda grunder* anser, att vissa regler skulle kunna vara lite annorlunda – i synnerhet om många revisorer säger att det är så de tidigare gjort och anser är bättre – har jag svårt att se att det skulle vara otillåtet.⁴² Ytterst får ju den frågan, liksom i de ovan illustrativa fallen *RA 1945 ref. 28* och *RA 1999 ref. 32*, avgöras av domstol.⁴³ En annan sak är att ett företag självmant kan utfästa eller t.o.m. avtala om att följa vissa redovisningsregler, t.ex. gentemot en börs eller mot investerare.⁴⁴

Problemet huruvida det är fråga om normgivningsdelegation blir än mer accentuerat när vi nu står nära vad som kan uppfattas som en i det närmaste *de facto* ovillkorlig normuppsättning, meddelad av BFN, där företagen indelas i fyra kategorier, var och en med sitt normpaket för redovisningen (K1–K4).⁴⁵ Ytligt sett ger det åtminstone ett ”optiskt” intryck av att vara BFN som i fortsättningen med monopol på vad som är ”god redovisningssed” bestämmer skattebasen för företagen i Sverige. Men mot detta står att det *för det första* inte råder något monopol, även om en del uttalanden kan tolkas på det viset, och att det *för det andra* inte

39. Jfr Norberg & Thorell 2007 s. 41.

40. Jfr Norberg & Thorell 2007 s. 42.

41. Se prop. 1998/99:130 s. 187.

42. Jfr Stig von Bahr, Skattenytt 1991 s. 745.

43. Jfr prop. 1998/99:130 s. 187 f.

44. Jfr Bjuvberg 2006 s. 123 och Norberg & Thorell 2007 s. 37 f.

45. Se Thorells Utlåtande 2006-07-05 s. 17 (finns på Bokföringsnämndens webb: <http://www.bfn.se/skrivelser/Ovrigt/skrivelser-ovrigt.aspx#perth>). Jfr Pålsson i SOU 2008:80 s. 629 f.

sker någon normgivningsdelegation i egentlig mening, utan ett sakkunnigt uttrönande av den mest representativa standarden, varvid avvikelser kan vara möjliga och domstol har sista ordet om vad som skall tillåtas eller inte tillåtas, grundat på normen ”god redovisningssed”.⁴⁶ Ytterst är det dock BFL och ÅRL som drar gränsen för vad som kan vara god redovisningssed, dvs. inte ens de allmänna råden kan, om de ska vara tillförlitliga, gå utanför denna ram.

5.1 KAN SÅDANA STANDARDER FRÅN ANDRA RÄTTSSOMRÅDEN ANVÄNDAS SOM NORMER PÅ ETT OMRÅDE DÄR LEGALITETS-PRINCIPEN (FÖRESKRIFTSKRAVET) GÄLLER?

Som jag ovan nämnt är rättssystemet beroende av att regler eller företeelser på ett rättsområde används som förutsättning (rättsfakta) i regler på ett annat rättsområde. För att föreskriftskravet skall vara uppfyllt fordras att det framgår vad det är som avses eller, om man vänder på det, kan det om det är oklart leda till att den förutsättningen inte omfattas.⁴⁷ Att i lagtexten hänvisa till en standard som utvecklas av andra, t.ex. ”god advokatsed”, ”god redovisningssed” m.m. och vars innebörd inte direkt framgår av lagtexten har inte heller på straffrättens område ansetts strida mot föreskriftskravet.⁴⁸ En annan sådan norm är ”armlängdsprissättningsnormen” i 14 kap. 19 § IL, som inte heller är definierad i lagtext eller legalt bunden till någon viss standard, men där man *de facto* tar stort intryck av OECD:s rekommendationer.⁴⁹

Det är snarare legalitetsprincipens fjärde krav – bestämdhetskravet eller obestämdhetsförbudet – som aktualiseras. Hänvisas till någonting, så att man åtminstone förstår vad som avses, men innehållet i hänvisningen är oklart, kan legalitetsprincipens bestämdhetskrav leda till att man helt enkelt underlåter att tillämpa den.⁵⁰ Så anser Frände att det förhåller sig med den finska motsvarigheten ”god bokföringssed”,⁵¹ men enligt Asp har den finska bestämmelsen en annan struktur än den svenska och för egen del anser Asp att legalitetsprincipens obestämdhetsförbud

46. Se t.ex. diskussionen i RÅ 2007 ref. 19.

47. Jfr Högsta domstolen i NJA 2008 s. 946 angående frågan om smygfilmning omfattades av brottet ofredande: ”Även om bestämmelsen är vag och lämnar formellt utrymme för högst skiftande tolkningar finns det emellertid, inte minst av legalitetshänsyn, skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade...”.

48. Jfr Petter Asp, Bokföringsbrott och legalitet, Svensk Juristidning 1999 s. 33. Därmed inte sagt att det inte finns någon yttre gräns för vad man får hänvisa till för företeelse (se s. 37); Jfr även Asp, EU & Straffrätten 2002 s. 302.

49. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD 1995.

50. Se Asp SvJT 1999 s. 38, 39.

51. Se Dan Frände, Den straffrättsliga legalitetsprincipen 1989 s. 257.

inte hindrar att BrB 11:5 (bokföringsbrott) också omfattar avvikelser från den svenska normen ”god redovisningssed”.⁵²

Av legalitetsskäl blir det, som jag ser det, därför ännu viktigare i formellt hänseende, för att det inte skall vara fråga om en otillåten delegation av skattnormgivningskompetens till BFN, att göra en klar åtskillnad mellan

1. normen ”god redovisningssed”, som en standard, där olika möjligheter står till buds för att uppfylla BFL:s och ÅRL:s föreskrifter och målsättningen om en ”rättvisande bild”, och
2. den icke föreskriftsbaserade konkretiserande ”normgivningen” från BFN, som (sannolikt) en möjlighet – och måhända det bästa sättet – att uppfylla ”god redovisningssed”, men *inte e contrario* utesluta andra alternativ som också hänförliga inom ramen för denna standard.

I annat fall föreligger en påtaglig risk för att man genom en myndighet (BFN), och starka uttalanden och påtryckningar (se t.ex. förarbetsuttalandena ovan) mot andra aktörer med andra uppfattningar, *de facto* åstadkommer en normgivningsdelegation på ett område där det är förbjudet, eftersom normerna då uppfattas som lika bindande som föreskrifter.⁵³ Ytterst är det som sagt domstolen som kan göra en från BFN:s normer fri bedömning av om något ligger eller inte ligger inom ramen för ”god redovisningssed”.⁵⁴

6. KONKLUSIONER

Genom föreskrifterna i IL, i synnerhet 14 kap. 2 §, knyts ”bokföringsmässiga grunder” och ”god redovisningssed” till skattnormerna som norm för hur resultatet skall beräknas i inkomstslaget näringsverksamhet, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Genom skattelag-

52. Se Asp SvJT 1999 s. 36, 39, 40 och 43. Se även Asp, EU & Straffrätten 2002 s. 260: ”Genom den blankettstraffbudsteknik som används i 11 kap. 5 § brottsbalken dras såväl bokföringslagen som (ytterst) god redovisningssed in i bedömningen.”

53. Jfr resonemanget i plenimålet *RA 1991 ref. 44*, där resning beviljades eftersom det måste antagas att man tillämpat RSV:s anvisningar som föreskrifter. Jfr Asp EU & Straffrätten 2002 s. 302.

54. Jfr Asp, EU & Straffrätten 2002 s. 296 f. och exemplifieringen på s. 297 avseende brottet världsloshet i trafik: ”Även om skillnaden i vissa fall kan vara härfin torde den ha betydelse såtillvida att domstolarna kan tolka de straffrättsliga rekvisiten självständigt (dvs. utan nödvändig överensstämmelse med de övriga regler som är av relevans för bedömningen).” I fråga om brottet tjänstefel i 20 kap. 1 § BrB har Högsta domstolen i *NJA 2008 s. 567* nyligen uttalat att det inte finns något konstitutionellt hinder mot att bestämmelsen fylls ut genom andra normer än lag (åsidosättande av en arbetsordning hos en myndighet). Jfr även *NJA 2007 s. 227*.

stiftningen kan man således göra tillägg, undantag eller modifieringar i denna ”standard”, men om så inte sker skall intäkter och kostnader hänföras till det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed.

Av den historiska utvecklingen ser vi att det ursprungligen var ett fiskalt intresse att knyta inkomstberäkningen till bokföringen, eftersom man då, med den samtidigt införda möjligheten till bokföringsgranskning, kunde kontrollera att inte mer än anskaffningsvärdena blev avskrivna och att de återfördes vid försäljning. När anknytningen till bokföringen blev lag kom å andra sidan också krav från näringslivet att taxeringsmyndigheternas också skulle acceptera de gjorda av- och nedskrivningarna. Varför skulle taxeringsmyndigheterna bättre kunna avgöra det riktiga i detta hänseende än köpmännen själva, var frågan. Endast om ”särskilda omständigheter därtill föranledde fick bokföringen frångås vid inkomstberäkningen”, vilket tolkades som att den då skulle visas strida mot ”god köpmannased”. Det fanns sålunda *yttre gränser* för vad som kunde godtas, men annars hade näringsidkarna rätt att göra som de fann för gott. Detta blev än mer accentuerat när den fria avskrivningsrätten infördes för aktiebolagen m.fl.

Den utveckling som redovisningspraxis sedan genomgått under 1900-talet är att den blivit alltmer omfattande och detaljerad, varvid de ”yttre gränserna” (eller friheten om man så vill) krympt området för vad som är godtagbart. Det har emellertid inte, i vart fall i vägledande rättspraxis, slagits fast att man *måste följa* ett visst normgivande organs samtliga anvisningar, utan de har varit och är alltjämt vägledande i kraft av den sakkunskap som ligger bakom dem. Vissa företag har kontraktsvägen åtagit sig att följa vissa regelpaket eller t.o.m. varit tvungna för att t.ex. få vara borsregistrerade, men det är en annan sak än att föreskriftsvägen vara tvungen till det, även om det *de facto* kan uppfattas på samma sätt.

När utvecklingen nu kommit dithän, att BFN lanserar hela regelpaket för i stort sett samtliga aktiebolag, med detaljerade regler för varje kategori, som t.o.m. uppfattas som ovillkorliga när man väl valt kategori, är man snubblande nära att kringgå regeringsformen, att via en statlig myndighet utfärda normer som uppfattas som bindande och styr beskattningen.⁵⁵ Det är därför förklarligt att SamRoB-utredningen ser stora farhågor med detta system.⁵⁶

55. Jfr Pahlsson i SOU 2008:80 s. 631, 635.

56. Se SOU 2008:80 s. 209.

Problemets lösning ligger emellertid närmare till hands än så: dessa normer är inte föreskrifter och kan frångås, trots att kanske BFL:s och ÅRL:s upphovsmän och BFN inte gärna ser en sådan utveckling. En obestämd norm (t.ex. god redovisningssed) kan strida mot legalitetsprincipens bestämdhetskrav, men om oklarheten däremot är till den enskildes fördel och skapar en valfrihet för den enskilde behöver den inte vara problematisk. Inget hindrar t.ex. FAR SRS att på goda grunder, bland sina medlemmar, sammanställa och rekommendera andra normer för redovisningen, när skäl därtill föreligger, och hävda att också detta är ”god redovisningssed”.⁵⁷ Ytterst är det domstol som bestämmer när någon är utanför den standard som god redovisningssed utgör.

Med anledning av det ovanstående har jag således kommit till slutsatsen att beräkningen av inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet även i fortsättningen kan vara kopplad till bokföringen och god redovisningssed. Det är snarare en sund skepsis mot att försöka monopolisera uppfattningen om vad som är god redovisningssed som i så fall behövs.

Anders Hultqvist är juris doktor och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

57. Se t.ex. BI:s branschrekommendation om successiv vinstavräkning (BI, Branschorganisationen Sveriges Byggindustrier).