

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3911-08

meddelad i Stockholm den 11 februari 2010

KLAGANDE

Connecta AB
Box 3216
103 64 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 4 april 2008 i mål nr 1043-08, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003 m.m.

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.

YRKANDEN M.M.

Connecta AB yrkar att avsättningar till periodiseringsfond från taxeringsåren 1999 och 2001 om sammanlagt 1 075 899 kr ska återföras till beskattning taxeringsåret

Dok.Id 82712

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

2003. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i kammarrätten med 16 800 kr.

Bolaget anför bl.a. följande. Av 30 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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. fördelslagstiftning 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 bestrider bifall till överklagandet och anför 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 avsättningsfallet 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.

Mål nr
3911-08

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 kontrollsyrte. Om bolagets uppfattning skulle vara rätt skulle det innebära att Skatteverket inte har kunskap om vilka periodiseringsfonder som återförts eftersom den skattskyldige i räkenskapsformat 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.

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 (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

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

Mål nr
3911-08

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.

Marianne Eliason

Nils Dexe
Skiljaktig mening, se protokoll

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Anita Saldén Enérus
Skiljaktig mening, se protokoll

Bertil Idarsson
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I
Föredraget 2009-11-25