

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

NUMMER 2

2023

BAS
inte bara en kontoplan

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@NJ.SE

Huvudredaktör

SVEN-INGE DANIELSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

BIRGITTA ÅHLANDER

CLAES ERIKSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjäs av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: info@bas.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Drottninggatan 89,
113 60 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 575 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 410 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.nj.se

order@forlagssystem.se

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02797-3

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2023

TRYCK: Norstedts Juridik, 2023

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

FÖRORD

3

Sven-Inge Danielsson

ARTIKLAR

5

Claes Eriksson

Redovisning av elstöd för företag

10

Thomas Flank

Den svenska baskontoplanen ger SBR unika fördelar

12

Maria Albanese

Kommer föreslagna ändringar i K2- och K3-regelverken påverka BAS-kontoplanen?

14

Claes Eriksson

Har alla samfälligheter blivit bokföringsskyldiga?

16

Mats Brockert

Bokföringsskyldighet för bed and breakfast-verksamhet i privatbostadsfastighet – klarlagt genom HFD 2023 ref. 18

20

Sven-Inge Danielsson

Pånyttfödd debatt om vad som är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

AKTUELLT FRÅN BAS

23

Bulletinens redaktionsråd
Årsmöte i BAS-intressenternas
Förening

3

Förord

När detta nummer kommer ut till dig, kära läsare, så befinner vi oss i den vackra svenska försommaren.

Det är en tid som brukar vara ganska hektisk för många av oss – mycket på jobbet, mycket att pyssla med i trädgården, skolavslutningar och massor med ”måste hinna fixa innan semestern”.

Men glöm inte att ta hand om er själva också, se till att planera in lite egen tid, lite avkoppling. Njut av stunden med en kopp kaffe (om man gillar kaffe, annars tar man något annat).

Ett bra sätt att koppla av en stund är att ta del av innehållet vi bjuder på i detta nummer av Bulletinen. Här kan du bland annat läsa om redovisning av elstöd. Ett område där det varit mycket oklarheter och många frågor, men det börjar klarna.

Sedan kan du läsa lite om tillämpning av bokföringslagen, vad gäller för samfällighetsföreningar? Och hur är det för de som har en bed and breakfast-verksamhet? Bokföringsskyldiga, eller?

Hur påverkar den pågående översynen av K2 och K3 BAS-konto-planens framtida utveckling? Framtiden behandlas också i artikeln om SBR, Standard Business Reporting. Där kan du läsa om vilka fördelar den svenska BAS-kontoplanen ger i utvecklingsarbetet med standardiserad myndighetsrapportering.

Sedan hittar du en liten debattartikel om klassificering av skulder, där det konstateras att det finns en konflikt mellan äldre praxis och en korrekt tillämpning av lag och norm. Vilka effekter leder detta till?

Och så avslutningsvis en liten rapport från BAS-intressenternas årsmöte, som genomfördes i Stockholm den 26 april.

Sätt dig bekvämt och ta del av ännu ett nummer av Bulletinen; här finns intressanta nyheter, spännande tankar och alltid något nytt att lära sig. Hör gärna av er med frågor och synpunkter kring innehållet.

Hoppas ni alla får en underbar och avkopplande sommar.

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

5

Redovisning av elstöd för företag

Av Claes Eriksson

Det har varit många frågor om elstödet. Nu har förordningen avseende det generella stödet för företag utfärdats. Det är tänkt att stödet ska gå och söka från 30 maj till 23 september. Men vad gäller för redovisningstidpunkten?

Bokföringsnämnden har tidigare under frågor och svar på sin webbplats lagt ut information om när och hur enskilda näringsidkare som fått stöd baserat på förordningen för konsumenter borde redovisa det. Skatteverket har också kommit med information om hur de enskilda näringsidkarna bör tänka vad gäller fördelningen mellan den privata delen och den som ska redovisas i näringsverksamheten.

Men nu gäller frågorna företag. Visserligen anses enskilda näringsidkare som företag enligt förordningen, men de har inte rätt att få stöd om de redan fått det baserat på förordningen för konsumenter. Bokföringsnämnden har också kompletterat frågor och svar med vad som gäller för företag.

Ingen redovisning i bokslut per 30 april 2023 eller tidigare

Stödet beräknas baserat på hur mycket el som förbrukades under perioden oktober 2021–september 2022. Det var tänkt att täcka de höga

elkostnaderna som var under vintern 2022/2023. Båda dessa perioder har passerats varför det är befogat att ställa sig frågan om stödet borde tas upp i bokslut per 31/12 2022 eller åtminstone i bokslut per 30/4 2023.

Först ska konstateras att perioden oktober 2021–september 2022 inte är annat än en beräkningsgrund. Det vill säga stödet kan inte sägas hänföra sig till den perioden. Av förordningen framgår, något märkligt, att stödet avser 2023.

Den förordning som gäller för företag generellt utfärdades i början av maj. Enligt förordningen måste vissa villkor vara uppfyllda när Skatteverket fattar beslut om stödet. Det är villkor som företaget inte med säkerhet kan veta att de kommer att uppfylla. Jag återkommer till villkoren senare, men eftersom förordningen inte fanns på plats sista april kan det inte vara aktuellt att redovisa stödet i bokslut per sista april 2023 eller tidigare. Om inte Bokföringsnämnden tillåter det, vilket jag också återkommer till senare.

Hur påverkar villkoren i förordningen?

Grunden för hur stödet ska beräknas är klarlagd och det går att ta reda på förbrukningen under den period som är grunden för beräkningen av stödet. Villkoren för att få stöden är klara. Men en viktig skillnad är att företagen, till skillnad från privatpersonerna, måste ansöka om stödet. Detta faktum, i kombination med villkoren för att få stödet, skapar en del frågor när det gäller redovisningen.

Av förordningen framgår att en del av de villkor som ska vara uppfyllda blir uppfyllda först vid tidpunkten för beslutet om stödet. Det gäller bland annat att företaget vid den framtida tidpunkten inte har skatte- eller avgiftsskulder eller andra skulder som vid beslutstillfället har överlämnats till Kronofogdemyndigheten och som vid indrivning handläggs som allmänt mål, eller är i likvidation eller försatt i konkurs.

Även om företagen kan ha en mycket god uppfattning om att de kommer att uppfylla villkoren kan de inte veta det innan beslut faktiskt har fattats. Det innebär att intäktsredovisning av stödet ska ske i det bokslut som följer närmast efter det att beslut om stödet i det enskilda fallet har fattats. Detta anger också Bokföringsnämnden på webbplatsen. För att få in intäkten av stödet i ett bokslut per sista juni 2023 gäller det att vara snabb med ansökan och få ett beslut redan under juni månad.

Vad svarar Bokföringsnämnden?

Oavsett vilket regelverk som tillämpas svarar Bokföringsnämnden generellt sett att stödet ska redovisas som intäkt i det bokslut som följer närmast efter det att Skatteverket fattat beslut om stödet. För de som har kalenderår som räkenskapsår innebär det år 2023. För de som brutet räkenskapsår innebär det att intäkten ska redovisas om beslutet är fattat innan bokslutsdagen. Har företaget balansdag innan beslutet har fattats kan det bli aktuellt att lämna upplysning i årsredovisningen (se mer nedan).

Som nämnts ovan avser stödet enligt förordningen 2023. De som har brutet räkenskapsår kan då fundera över om stödet ska periodiseras. Här gör Bokföringsnämnden en skillnad mellan de som tillämpar K3 och de som tillämpar K2. Enligt informationen på webbplatsen *ska inte* stödet periodiseras om K3 tillämpas, medan de som tillämpar K2 *inte behöver* periodisera stödet. Ingen motivering till skillnaden framgår av svaren.

I K3 finns ingen periodiseringsregel kopplad till offentliga stöd. Där framgår endast att ett offentligt bidrag som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när villkoren för att få bidraget uppfyllts. I K2 finns en periodiseringsregel som anger att ett bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt det eller de räkenskapsår som kostnaderna avser. Eftersom det i förordningen uttrycks att stödet avser 2023 kan man tänka sig (eller kanske till och med tycka) att ett företag med bokslut sista augusti som får beslut innan sista augusti ska periodisera den del som avser september till december. Jag konstaterar att utifrån Bokföringsnämndens svar är det inte tvingande.

Bokföringsnämnden kan ändra på förutsättningarna

I samband med de restriktioner som följde med anledning av coronaviruset fick företagen möjlighet att ta del av olika stöd. Många företag blev snabbt av med i princip hela sin omsättning och läget var akut. För att hjälpa till med en del akuta problem gav Bokföringsnämnden via ett särskilt allmänt råd (BFNAR 2020:1 Vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset) företagen möjlighet att periodisera stödet till en tidigare period än vad som varit möjligt vid direkt tolkning av reglerna i K2 och K3.

Teoretiskt kan Bokföringsnämnden göra något liknande vad gäller elstöden. Nu tror jag inte att det kommer att ske. En skillnad mellan kriserna är att företagen nu inte belagts med restriktioner vad gäller den verksamhet de bedriver. Många har såklart drabbats av de höga elpriserna, men till viss del har detta kunnat kompenseras genom högre priser till kunderna. Det har självklart varit en balansgång eftersom kundernas köpkraft minskat på grund av höga elpriser och hög inflation.

Upplysningar i årsredovisningen

Om ett företag får stödet innan en årsredovisning med balansdag före beslutet har färdigställts kan det finnas skäl att upplysa om det i not. Enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen ska ett företag upplysa om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen. Även om beloppen i ett enskilt fall inte är väsentligt får företaget på frivillig basis lämna upplysningen.

I och med att förordningen har beslutats kan företag räkna ut vilket belopp de med väldigt stor sannolikhet kommer att få. Företag kan överväga att lämna upplysning om detta även i de fall beslut om stöd ännu inte har fattats. Här bör företaget vara noga med hur det uttrycks. Som vi varit inne på tidigare vet företaget inte med absolut säkerhet att de kommer att få stödet. Men företag med bokslut per t.ex. sista april kan anse att det är intressant information att lämna i årsredovisningen och kan då på frivillig basis göra det.

Enligt 5 kap. 19 § årsredovisningslagen ska ett företag som har haft intäkter som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst lämna vissa upplysningar om det. Bokföringsnämnden upplyser i sina svar att det kan vara aktuellt för företag att fundera över det upplysningskravet.

Slutsatsen

Sammanfattningsvis kan sägas att företag som har rätt att få stöd baserat på förordning (2023:233) om elstöd till företag ska bokföra stödet i det bokslut som inträffar närmast efter det att Skatteverket har fattat beslut om stödet. Oavsett vilket regelverk som tillämpas krävs ingen periodisering, men tillämpas K2 (eller årsbokslutsregelverket) finns möjlighet i de fall företaget har brutet räkenskapsår.

Upplysningsskyldigheten om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut leder till att företag som fått beslut om stöd efter balansdagen

men innan årsredovisningen undertecknats, bör överväga om det är väsentlig information som det ska upplysas om. Dessa företag får även upplysa om det på frivillig basis.

Företag som inte fått stöd, men tror sig komma att få stöd, kan upplysa om det men bör iaktta försiktighet i hur de formulerar upplysningen.

Slutligen bör de företag som fått stöd som redovisas i årsredovisningen överväga om upplysning avseende exceptionell intäkt krävs i enlighet med 5 kap. 19 § årsredovisningslagen.

Claes Eriksson arbetar som redovisningsexpert hos Srf konsulterna. Claes är bland annat ledamot i Bokföringsnämnden, BAS styrelse och Srf konsulternas redovisningsgrupp.

10

Den svenska baskontoplanen ger SBR unika fördelar

Av Thomas Flank

Sommaren 2022 öppnades den sista av de tre tjänsterna (INK2) som idag utgör grunden för den svenska implementeringen av SBR (Standard Business Reporting). Bolagsverket, som färdledande myndighet, öppnade tjänsten för digital ingivning av årsredovisning redan 2018. Under de efterföljande åren har både statistikmyndigheten SCB och Skatteverket öppnat sina digitala inlämningstjänster.

Tillsammans med Bokföringsnämnden och Finansinspektionen har de tre myndigheterna genom en unik samverkan arbetat fram det svenska taxonomiramverket som idag utgör fundamentet för att underlätta digital ingivning för de svenska företagen vad de gäller årsredovisning, inkomstskattedeklaration för aktiebolag och statistisk finansiell information. De tre digitala inlämningstjänsterna använder idag iXBRL som bärande filformat vid själva inlämningen, men gör det fortfarande möjligt att använda SIE formatet i bokföringssystemet.

Den svenska kontoplanen ger Sveriges företagare och deras intressenter stora fördelar i jämförelse med andra länder. I många länder existerar konkurrerande kontoplaner, men ingen av dem kan uppvisa samma unika samverkan som den svenska BAS-kontoföreningen. Det ger Sverige fördelar vad det gäller att digitalt kunna sammanställa finansiella rapporter på ett strukturerat sätt, som i sin tur förenklar inrapporteringen till våra myndigheter.

Det finns exempel där BAS-kontoplanen kan utvecklas för att underlätta den framtida automatiseringen. Till exempel underlät-

tas möjligheten att koppla BAS-konton till ett taxonomibegrepp i notupplysningarna om kontogrupp 77 ha samma detaljeringsnivå som kontogrupp 78. Läger användarna upp egna konton går det normalt inte att automatisera utan handpåläggning av användaren och det blir inte möjligt att koppla ett konto till ett taxonomibegrepp.

Den semantiska modellen som tagits fram i Sverige via taxonomisamarbetet, TaxSam Företag, kan med fördel även användas av de svenska systemleverantörerna för att skapa interoperabilitet i de svenska företagens informationsutbyte företag till företag, eller exempelvis vid informationsutbyte mellan företagsledning och styrelse osv. Modellen som bygger på svenska bokförings- och redovisningsbegrepp har en inneboende logisk semantisk och regulatorisk interoperabilitet i och med sin koppling till lagstiftningen och den svenska baskontoplanen.

Den svenska baskontoplanen skapar unika och framtida förutsättningar för en automatiserad bokföringsprocess. Med den digitala utvecklingen kommer framtida möjligheter att bokföra transaktioner, med verifikat, automatiserat redan vid transaktionsögonblicket. Vid en köp-sälj-situation innebär det att transaktionen bokförs och aggregeras på korrekt konto och kontonivå automatiserat, för att därefter automatiserat sammanställas i de rapporter företaget är skyldig att lämna in till de svenska myndigheterna. Kvaliteten i rapportering kommer att öka och tid frigörs till andra mer kvalificerade finansiella analyser. Bokföringsdatat blir även mer tillgängligt för företagaren och dennes intressenter på en mängd olika sätt som vi idag inte kan föreställa oss. Vilket kommer att öka innovationen och frigöra resurser till att utveckla nya affärskoncept. Den svenska baskontoplanen är en mycket viktig byggsten i det arbetet.

Thomas Flank är uppdragsledare på SBR, Bolagsverket.

12

Kommer föreslagna ändringar i K2- och K3-regelverken påverka BAS-kontoplanen?

Av Maria Albanese

Bokföringsnämnden (BFN) har under ett par år arbetat med en större översyn av K2- och K3-regelverken. I mars skickades förslag på ändringar ut på remiss. Det är ett omfattande material och därför har remissinstanserna fått ganska lång tid på sig. Svaren ska lämnas i början av oktober. BFN föreslår att ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2024.

Förslagen innehåller både förtydliganden och nya regler. En fråga som diskuterats mycket är om alla mindre företag ska få tillämpa K2. Utgångspunkten är att K2 är ett förenklingsregelverk skrivet för företag med enklare förhållanden. Nu föreslås nya regler som innebär att alla bostadsrättsföreningar och alla företag som har en eller flera utländska filialer alltid ska tillämpa K3.

BFN föreslår också en ny punkt där det till exempel anges att företag som har stora uppskjutna skatteposter eller byggnader som huvudsaklig tillgång med betydande komponenter med olika nyttjandeperiod inte längre ska få tillämpa K2. De allra minsta företagen (samma gräns som krav för revision) ska däremot inte behöva fundera på detta utan ska alltid kunna tillämpa K2. Om förslagen genomförs kommer det innebära att många mindre företag inte längre kan tillämpa K2 utan blir hänvisade till K3.

Remisserna innehåller också många olika förslag till ändringar och nya regler i de olika kapitlen. Under de år som K2 och K3 tillämpats har BFN fått många frågor kring reglerna och regelverken har nu förtydligats för att besvara många av dem. Bland annat kan nämnas vad som får ingå i posten Råvaror och förnödenheter i K2, vad som ska gälla vid inkrämsförvärv och hur tilläggsköpeskillingar ska redovisas.

När det gäller vad som får ingå i posten Råvaror och förnödenheter är det en fråga som kan komma att påverka utformningen av BAS-kontoplanen. I schemat för resultaträkningen i punkt 4.4 i K2 anges nu att i posten Råvaror och förnödenheter ska rörliga kostnader som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller utförandet av en specifik tjänst redovisas. Det gäller dock inte kostnader för personal och avskrivningar.

Som exempel på rörliga kostnader i ett transportföretag anger BFN kostnader för drivmedel och reparation av fordon och som exempel på rörliga kostnader i ett fastighetsföretag anges kostnader för förbrukning av el och vatten. Fasta kostnader får däremot inte ingå i posten vilket innebär att fasta direkta kostnader såsom fordonsförsäkringar och fastighetsförsäkringar inte får ingå.

Förslaget på ändringar av innehållet i posten Råvaror och förnödenheter kan komma att påverka utformningen av BAS-kontoplanen. I BAS översynsprojekt Framtidens kontoplan utgör kontoklass 4 ett delprojekt. I samband med att de kontona ses över är det också naturligt att se över på vilket sätt kontoplanen ska ändras för att ge användaren stöd för den eventuellt ändrade normgivningen.

Maria Albanese är redovisningsexpert hos Srf konsulterna.

14

Har alla samfälligheter blivit bokföringsskyldiga?

Av Claes Eriksson

Skatteverket har genom ett ställningstagande i februari 2022 meddelat att samfällighetsföreningar som uppför och förvaltar en gemensambetsanläggning mot att medlemmarna betalar sin andel av kostnaderna för anläggningen bedriver en verksamhet där de ska anses tillhandahålla varor eller tjänster till medlemmarna och är därmed momspliktiga. Påverkar det redovisningsskyldigheten enligt bokföringslagen?

Enligt bokföringslagen inträder bokföringsskyldighet för samfällighetsföreningar om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor eller om föreningen bedriver näringsverksamhet.

En samfällighetsförening förvaltar medlemmarnas tillgång. Det innebär att föreningen inte själv äger tillgången och därför oftast inte blir bokföringsskyldig baserat på det kriteriet. Nu vet jag att det finns föreningar som uppför anläggningar åt medlemmarna och då bokar upp anläggningen i balansräkningen. Ur ett juridiskt perspektiv kan det diskuteras om föreningen verkligen har en tillgång eller om det egentligen borde bokföras som ett uttag av medlemmarna. Men jag ger mig inte in i den frågan då det som kommit upp är frågan om samfällighetsföreningarna nu anses bedriva näringsverksamhet och därmed blir bokföringsskyldiga på den grunden.

Begreppet näringsverksamhet i bokföringslagen torde snarare syfta på det skatterättsliga begreppet än vad som följer av en tolkning av mervärdesskattelagen. Enligt Skatteverket är huvudregeln att verksam-

het som bedrivs av en juridisk person i princip alltid beskattas som näringsverksamhet. För fysiska personer ställs kriterier som självständighet, vinstsyfte och varaktighet upp för att det ska betraktas som att en fysiker bedriver näringsverksamhet. Av hävd synes detta ha gällt för samfällighetsföreningar också. Det är ju närmast en sammanslutning av fysiska personer som debiterar sig själva för gemensamma kostnader.

På Bokföringsnämndens webbplats finns också information om vad som gäller för samfällighetsföreningar och deras bokföringsskyldighet. Nämnden anger att det kan vara svårt att avgöra om en förening bedriver näringsverksamhet eller inte. BFN har gett ut en rapport som bland annat innehåller ett antal exempel på vad som kan betraktas som näringsverksamhet. Utan att gå in i detalj i rapporten konstaterar jag att det hittills inte har ansetts att en samfällighet bedriver näringsverksamhet om den bara uttaxerar föreningens utgifter till medlemmarna. Frågan blir om den bedömningen ska ändras med anledning av Skatteverkets ställningstagande om att de är momspliktiga.

Vi har förstått att en preliminär uppfattning hos de som tittat på frågan är att bedömningen om bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen inte påverkas av Skatteverkets ställningstagande i momsfrågan. Har föreningen tidigare, på korrekta grunder, inte varit bokföringsskyldig torde den med andra ord inte ha blivit det nu.

Men nu har ju föreningarna en bokföring. De måste det såklart finnas ändå. Men alla de formella krav som finns i bokföringslagen behöver föreningen kanske inte följa. Här måste däremot en viktig sak kontrolleras, nämligen vad som står i stadgarna. Av dessa kan framgå att föreningen ska ha en redovisning som följer bokföringslagen och att årsbokslut ska upprättas. Om så är fallet ska det såklart efterlevas.

Claes Eriksson arbetar som redovisningsexpert hos Srf konsulterna. Claes är bland annat ledamot i Bokföringsnämnden, BAS styrelse och Srf konsulternas redovisningsgrupp.

16

Bokföringskyldighet för bed and breakfast-verksamhet i privatbostadsfastighet – klarlagt genom HFD 2023 ref. 18

Av Mats Brockert

I 2 kap. 6 § BFL regleras när en fysisk person är bokföringskyldig. Enligt bestämmelsen är en fysisk person som bedriver näringsverksamhet bokföringskyldig för denna. Av andra stycket framgår att uthyrning av privatbostadsfastighet inte omfattas av bokföringskyldighet.

Mot bakgrund av denna bestämmelse är frågan om bokföringskyldighet föreligger för fysisk person som i sin privatbostadsfastighet bedriver verksamhet i form av rumsuthyrning med tillhörande frukostservering (bed and breakfast-verksamhet). I en sådan verksamhet är det ju inte frågan om ren uthyrning av fastighet, eftersom det också ingår annan service i den ersättning som hyresgästen betalar. Genom en dom i Högsta förvaltningsdomstolen är det nu klarlagt vad som gäller vid beskattningen och därmed indirekt också vad avser bokföringskyldigheten.

HFD 2023 ref. 18 och beskattning av bed and breakfast-verksamhet

Frågan i målet är om rumsuthyrning med frukostservering som en fysisk person bedriver i en privatbostadsfastighet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Aktuellt lagrum att tolka är 13 kap. 1 § IL.

Enligt första stycket i nämnda lag är det näringsverksamhet om verksamheten bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Självständighetskriteriet är dock ointressant i detta fall. Det faktum att det utöver rumsuthyrning tillhandahålls tjänster, bl.a. frukostservering, talar för att det är en yrkesmässigt bedriven verksamhet. Det vill säga en förvärvsinkomst som härrör från utfört arbete och inte från avkastning från en tillgång.

Av tredje stycket framgår det emellertid att näringsfastigheter, men däremot inte privatbostadsfastigheter, ingår i en näringsverksamhet. Frågan är därför om den aktuella bed and breakfast-verksamheten ska bedömas utifrån första eller tredje stycket i 13 kap. IL. Det vill säga är verksamheten yrkesmässigt bedriven eller är inkomsten hänförlig till en privatbostadsfastighet.

Då det saknas klagörande förarbetsuttalanden menade Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelsen ska tolkas i ljuset av hur regeln om näringsfastigheter i tredje stycket ska tillämpas. Av den aktuella bestämmelsen för fastigheter framgår det att det är själva innehavet som är avgörande för klassificeringen och att det saknar betydelse om verksamheten bedrivs yrkesmässigt eller inte. Att det är innehavet av fastigheten och inte hur den används som är avgörande har tidigare uttryckts i bl.a. HFD 2017 not. 34. I detta mål klargjordes det att ett stall som endast används för privat bruk ska klassificeras som näringsfastighet och att inkomsterna och utgifterna ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Se även RÅ 2010 ref. III nedan.

Mot bakgrund av att det är själva innehavet av en fastighet som är avgörande kom Högsta förvaltningsdomstolen slutligen fram till att inkomster och utgifter för rumsuthyrning som bedrivs i en privatbostadsfastighet inte ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital. Vidare klargjorde domstolen att de tjänster som kan sägas ha naturligt samband med rumsuthyrningen, t.ex. servering av frukost, får anses ingå som delar i rumsuthyrningen.

Vad är naturligt samband?

I aktuell dom fastställs det alltså att även andra tjänster som har naturligt samband med rumsuthyrningen ska ingå i rumsuthyrningen. Vad det är för tjänster borde normalt inte vara något problem att fastställa men gränsdragningsproblem kan säkert uppkomma.

I den nu aktuella domen hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen till RÅ 2010 ref. III. I detta mål från 2010 ställdes motsvarande fråga för en hästverksamhet på en jordbruksfastighet. Det vill säga enligt vilket stycke i 13 kap. 1 § IL ska en klassificering av utgifterna och inkomsterna ske. Efter att Högsta förvaltningsdomstolen först fastställt att verksamheten inte kunde anses yrkesmässigt bedriven enligt första stycket var frågan om den kunde hänföras till näringsfastigheten. Högsta förvaltningsdomstolen kom dock fram till att hästverksamheten inte hade någon omedelbar koppling till näringsfastigheten och hästverksamheten ansågs därför utgöra en separat hobbyverksamhet.

Av de aktuella domarna bör vi alltså kunna fastställa att en hästverksamhet inte har ett naturligt samband till en fastighet men att frukost i en bed and breakfast-verksamhet däremot har det.

Ingen bokföringsskyldighet för bed and breakfast-verksamheten

Genom att Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att inkomsterna från bed and breakfast-verksamhet inte ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet följer också att den fysiska personen inte är bokföringsskyldig. Det gäller då både själva rumsuthyrningen som inkomster från frukostservering eller andra tjänster som har ett naturligt samband med rumsuthyrningen.

Bokföringsskyldighet föreligger däremot för andra näringsverksamheter som inte har naturligt samband med rumsuthyrningen och för vilka inkomsterna ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan vara om den fysiska personen i privatbostadsfastigheten utöver bed and breakfast-verksamheten bedriver verksamhet i form av t.ex. översättning eller telefonförsäljning.

Vad gäller för moms i bed and breakfast-verksamhet?

Det är viktigt att poängtera att den inkomstskatterättliga bedömningen inte påverkar om det föreligger skattskyldighet för moms. Om inkomsterna ska hänföras till skattefri upplåtelse av fastighet eller till skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse ska prövas som tidigare.

Enligt ett ställningstagande från Skatteverket 2023-03-10 talar följande omständigheter för att en bed and breakfast-verksamhet är en skattepliktig hotellrörelse:

- att uthyrningen marknadsförs i konkurrens med hotellbranschen, vanligtvis till dygns- eller veckopris eller
- att uthyrningen sker på en anläggning särskilt anpassad för ändamålet eller
- att uthyraren i viss utsträckning tillhandahåller tjänster som är typiska i en hotellrörelse

Sammanfattningsvis kan det alltså innebära att den som bedriver bed and breakfast-verksamhet kan behöva redovisa moms trots inkomsterna beskattas i inkomstslaget kapital. Det kan dock noteras att om omsättningen understiger 80 000 kr plus moms kan personen välja att vara skattebefriad från moms.

Avslutningsvis kan det noteras att enligt en dom i Högsta förvaltningsdomstolen har frukost i en hotellverksamhet inte ansetts underordnad tillhandahållandet av hotellrum (RÅ 2001 ref. 69). I momshänseende ses alltså rumsuthyrning och servering av frukost som skilda tillhandahållanden. Skattemässigt saknar det emellertid betydelse eftersom både rumsuthyrning och omsättning av restaurangtjänster beskattas med 12 procent.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

20

Pånyttfödd debatt om vad som är att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

Av Sven-Inge Danielsson

Denna fråga diskuterades intensivt för några år sedan och gav bl.a. upphov till att Srf konsulternas redovisningsgrupp gav ut Srf U 8. I senaste numret av Balans publicerades en artikel i detta ämne, och det är tveklöst så att det engagerar många i vår bransch.

Artikeln handlar om redovisning av lånen i Bostadsrättsföreningar. Men frågan gäller ju tillämpning av Årsredovisningslag och normering från Bokföringsnämnden. I följande artikel skriver jag om detta i första hand utifrån ett generellt perspektiv, dvs. oaktat om det är en bostadsrättsförening, aktiebolag eller annat årsredovisningsföretag som ska tillämpa dessa regler.

Att verka för en ändring av årsredovisningslagen är ju en fråga som möjligtvis är större än så, vi kan knappast i Sverige ändra i vår årsredovisningslag på denna punkt då denna bygger på ett EU direktiv. Frågan är då som artikelförfattaren är inne på, är det möjligt för bokföringsnämnden att ha en annan tillämpning av denna regel specifikt för bostadsrättsföreningar? Och är det i så fall lämpligt.

Vissa framför argumentet att det blir missvisande att redovisa ett lån som kortfristig om det enligt kreditavtalet ska lösas till sin helhet inom 12 månader från balansdagen.

Huruvida det blir missvisande eller ej beror ju helt på vilket syfte denna regel har, har den till syfte att visa den verklighet som råder på balansdagen utifrån ett legalt perspektiv, eller är syftet att företaget själv ska kunna bedöma sannolikheten att den aktuella krediten förlängs?

Svaret på detta torde vara att det är den legala aspekten som gäller och att syftet är att läsaren ska kunna bedöma sannolikheten att krediten kommer att kunna refinansieras.

De argument och den reaktion som följer av artikeln i Balans bygger på att vi alla nog redovisade detta utifrån ”sannolikt så rullar det på och lånet förnyas” perspektivet. Detta var väl den praxis som tillämpades av många, inte bara i bostadsrättsföreningar. Bekymret i praktiken torde vara att vissa läsare kanske inte gör rätt tolkning när nyckeltalet för kassalikviditet försämras p.g.a. att det lån ska betalas inom 12 månader. Rätt tolkning är ju att bedöma företagets möjligheter att förlänga denna kredit, alternativt att lösa den.

I artikeln belyser man detta med svårigheten för en köpare av en bostadsrätt att förstå årsredovisningen. Den frågan är komplex och berör många fler frågor än denna om klassificering av skulder, men jag delar artikelförfattarens syn på att detta är en mycket viktig fråga.

Jag har all respekt för argument i stil med ”det känns fel”, detta eftersom de allra flesta gjorde på ett annat sätt innan Srf U gavs ut. Men som jag ser det så är Srf U ingen fri tolkning av detta utan bara ett konstaterande vad som är det grundläggande syftet med denna regel i EUs redovisningsdirektiv.

I det följande gör jag en analys av lag och norm samt tolkning av denna.

Srf U 8 har inriktning på tillämpning av K2-regelverket, och är en tolkning av punkt 17.5 i detta regelverk. Där står det ”*en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld*”. Från detta har bokföringsnämnden gjort ett undantag gällande checkräkningskredit, den ska i K2 dels redovisas som långfristig och så ska företaget redovisa den som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. Om bokföringsnämnden ansett att motsvarande möjlighet skulle gälla för samtliga skulder hade detta tillägg funnits med i första stycket.

Nästa fråga blir då, vad säger årsredovisningslagen? I 3 kap. 4 b § andra stycket står att den del som *ska betalas inom ett år*. Dvs. samma begrepp som bokföringsnämnden använder i K2 ”ska betalas.”

Årsredovisningslagen bygger ju på EUs redovisningsdirektiv av vilket detta också framgår.

Hur bör man då tolka detta med ”ska betalas”? Tolkningen i Srf U 8 är att det är villkoren i låneavtalet om hur amortering ska göras som styr klassificeringen. Det är ju det som utgör den legala verkligheten på balansdagen och därför ska styra redovisningen i balansräkningen.

Syftet med regeln är att en läsare av årsredovisningen ska kunna göra en bedömning om det finns förutsättningar att refinansiera lånet under det kommande räkenskapsåret.

Någon skrev ”gör om gör rätt” i flödet av kommentarer på artikeln, då tänker jag att i så fall så får man påverka på EU nivå och argumentera för en annan skrivning som ger möjlighet till en annan tolkning och tillämpning. För mig personligen är det viktiga att vi som tillämpar redovisningsregler förstår syftet med dessa och att så många som möjligt (helst alla) tillämpar dessa regler på samma sätt. Vilket absolut inte är enkelt, ett steg på rätt väg är ökad tydlighet i Bokföringsnämndens K-regelverk det är önskvärt att det blir tydligare och enklare att förstå varför en regel finns och hur den ska tolkas.

En del i vår gemensamma strävan att göra informationen i en årsredovisning tydligare är ju att informera om händelser efter balansdagen, har föreningen fått ett kreditlöfte av banken om förnyad kredit så är det ju lämpligt att informera om det i not.

Men utifrån gällande utformning av EU direktiv och årsredovisningslag så torde ändringen i praxis bero på att tidigare praxis inte var en korrekt tolkning av lag och norm. Så det är en större fråga än att branschen ska kunna enas om ett förhållningssätt, tillämpning och tolkning av gällande lag torde vara tämligen klar. Men branschen kan givetvis driva frågan om att ändra och förtydliga EU direktiv och årsredovisningslag, för att därigenom kunna tillämpa ett annat synsätt i denna fråga.

Så jag ställer mig också bakom en fortsatt debatt, vad är rätt väg att gå? Utbilda och informera marknaden hur denna regel ska tillämpas och vilka effekter den får på årsredovisningen, eller driva frågan om ändrad lagstiftning, och ska det i så fall vara ett område där bostadsrättsföreningar ska vara specialreglerade?

Sven-Inge Danielsson är auktoriserad redovisningskonsult och medlem i Srf konsulternas redovisningsgrupp.

23

Årsmöte i BAS-intressenternas Förening

Av Bulletinens redaktionsråd

BAS-intressenternas Förening har genomfört sitt årsmöte. I de nya tidens anda genomfördes mötet fysiskt, men med möjlighet att delta digitalt.

Mötet genomfördes utan någon dramatik. Hela styrelsen fick förnyat förtroende, medan det valdes nya revisorer. Vi tackar KPMG för väl utförda insatser och ser fram mot det nya samarbetet med Finnhammars Revisionsbyrå.

Vid genomgången av verksamheten informerades det om de stora pågående projekten. Digitaliseringen av kontoplanen har landat i sin första version. Det finns utvecklingsmöjligheter framåt vilket ger ökade möjligheter för oss att styra verksamheten. Den pågående översynen möttes i första remissrundan av visst motstånd. Vi för nu dialoger med de olika remissinstanserna i syfte att komma överens om en väg att komma vidare.

Efter årsmötet presenterade representanter från SBR (Standard Business Reporting) sin färdplan fram till 2027. Intressanta frågeställningar kom från olika håll. Sammanfattningsvis kan sägas att SBR är mycket positiva till BAS-kontoplanen, även om de har en del önskemål avseende utvecklingen av den. Se separat artikel i detta nummer.

SVENSK REDOVISNING – BULLETINEN

BULLETINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Bulletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

BULLETINEN finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN
BOKSLUTSBOKEN

BULLETINEN
NYCKELTALEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Norstedts Juridiks arbetsverktyg **JUNO**.

BAS-intressenternas Förening: Björn Lundén AB, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Ludvig & Co, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistikmyndigheten SCB, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring.
Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

