

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

2023

NUMMER 4

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 978-91-39-02795-9

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*
Leverantörsskuld eller
upplupen kostnad?

7 *Peter Flemsjö*
Standard Accounting Archive –
ett nytt filformat för att arkivera
räkenskapsinformation

10 *Mats Brockert*
Skatteverkets ställningstagande
om tillhandahållande till anställda
mot ersättning – hur ska det
bokföras?

22 *Mats Brockert*
Högsta domstolen har prövat
frågan om avsättning i balansräk-
ningen kopplat till skadestånds-
skyldighet och gjorda utdelningar

AKTUELLT FRÅN BAS

26 *Bulletinens redaktionsråd*
BAS har haft medlemsmöte

27 *Bulletinens redaktionsråd*
Projektet Översyn av konto-
planen

3

Förord

När detta nummer når läsaren så har vintern gjort entré. Vinter innebär sannolikt ganska stora vädermässiga skillnader från norr till söder. Allt från snö och kyla till grått och regn.

Stora skillnader ser vi också vad gäller användandet av BAS-kontoplanen. Det finns många intressenter med väldigt olika förväntningar på vad en svensk standardkontoplan ska leverera. Detta är en spännande utmaning för oss som ska jobba vidare med detta.

När jag skriver dessa rader är det november och riktigt gråkallt. Tur då att det kommer ännu ett matnyttigt nummer av Bulletinen, med lite uppiggande läsning.

I detta nummer har vi ett antal spännande och intressanta artiklar, allt från kontering och klassificering utifrån frågan om fakturor som ankommer efter balansdagen, till en artikel om Standard Accounting Archive, ett nytt filformat för att arkivera räkenskapsinformation.

Den ökade användningen av informationsöverföring i digitala flöden innebär många spännande frågeställningar och för BAS-kontoplanen innebär det ett antal utmaningar. Funderingarna är många: Kommer vi i framtiden att sortera informationen utifrån kontonummer i affärsredovisningen? Eller kommer olika slag av transaktioner att få ett tekniskt ID-nr som innebär att det kan bli lättare att göra ändringar i BAS-kontoplanen utan att det medför merarbete för programleverantörerna?

I så fall, hur långt bort kan en sådan lösning vara och vem blir den naturliga samordnaren av en standard för tekniska ID-nr?

Ostridigt är att omvärlden sneglar på vår svenska BAS-kontoplan med lite avund. I de flesta europeiska länder finns det ingen enhetlig standard för sortering av affärshändelser, vilket försvårar alla processer med automatisk myndighetsrapportering m.m.

Men oaktat det så går BAS-konceptet in i en ny fas av utveckling. Borta är den tid då vi finansieras med försäljning av böcker och medlemsavgifter. Nu jobbar vi med att hitta en ny affärsmodell där aktörer – som har nytta av hela eller delar av BAS-konceptet med allt från kontotabell till förklarande fördjupningsartiklar – får möjlighet att förvärva användarrätt till dessa delar.

Så 2024 blir ett mycket spännande år ur BAS-intressenternas perspektiv, jag är både förväntansfull och förhoppningsfull. Den dialog vi har med bl.a. programleverantörer och branschförbund visar vilket starkt intresse och engagemang det finns för BAS-konceptet.

Jag önskar med dessa rader alla er läsare ett gott slut och ett riktigt GOTT NYTT ÅR!

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

5

Leverantörsskuld eller upplupen kostnad?

Av Claes Eriksson

En del klassificeringsfrågor spelar kanske i realiteten mindre roll. Huruvida en post klassificeras som leverantörsskuld eller upplupen kostnad påverkar i mycket liten omfattning bedömningen av ett företag. Det är däremot en fråga som diskuteras lite då och då.

Min egen uppfattning är att teoretiskt borde det vara så att om något är levererat i sin helhet före balansdagen föreligger en leverantörsskuld. Detta även om leverantören inte har skickat en faktura. Var vi överens om att jag skulle anskaffa varan/tjänsten och det är levererat har skulden uppstått. I de allra flesta fall är det heller inga värderingsproblem. Att leverantörsfakturan kommer på nya året kan närmast ses som en bekräftelse på något jag redan visste per balansdagen. Den här redovisningen är också möjlig om K3 tillämpas vid upprättande av årsredovisningen.

I K2 finns däremot en kommentar i kapitel som anger vad som ska ingå i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Kommentaren inleds ”I posten redovisas på balansdagen ej fakturerade utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår ...”. Det är svårt att tolka meningen på annat sätt än att det som är levererat i sin helhet före balansdagen, men fakturerat efter ska i årsredovisningen klassificeras som upplupen kostnad.

Hänger det då ihop med BAS-kontoplanen? Konto 2440 finns för leverantörsskulder. Ett underkonto till det är 2448 Ek reskontraförda

leverantörsskulder. I kontoinstruktionen till underkontot anges att det inte ska tillämpas av företag som upprättat årsredovisning enligt K2. Det är däremot möjligt för företag som tillämpar K3 att använda kontot och i årsredovisningen klassificera det som leverantörsskuld trots att fakturan kommer på nya året.

Det är med andra ord korrekt, men detta under förutsättning att man tar till sig kontoinstruktionen. Här finns en risk att man bara söker i kontoplanen och hittar konto 2448 som passar in i de fall leveransen är gjord på gamla året men fakturan kommer på det nya. Det stoppas inte heller av det faktum att BAS i kontotabellen inte har angivit att kontot inte ska användas då K2 tillämpas. Det anges vid andra konton som inte ska tillämpas.

Det finns med andra ord en risk för felaktig klassificering här. Kanske inte hela världen ur ett redovisningsperspektiv, men ändå fel utifrån hur K2 är skrivet. Man kan dessutom fråga sig om det kan leda till problem med momsredovisningen. Skatteverket upphävde i somras deras tidigare uttalande om att det är möjligt att tillämpa så kallad brytdagsredovisning vid momsredovisningen. Detta med hänvisning till att det inte längre var möjligt enligt god redovisningssed. Vad gäller K2 har Skatteverket en poäng. I värsta fall skulle det kunna leda till periodiseringsfel avseende ingående moms om företagen bokar upp leverantörsfakturor som kommit efter balansdagen i bokslutet som just leverantörsskulder och bokför och yrkar avdrag för den ingående momsen.

Slutligen kan noteras att BAS förtydligar i kontoinstruktionen till 2448 att och dessutom lägger upp ett konto under upplupna kostnader, 2995 Skuld inkomna följesedlar. Kontot är tänkt att kunna användas i första hand av företag som tillämpar K2 och inte har fått leverantörsfakturor före balansdagen. Det leder till en korrekt klassificering enligt reglerna i K2. Givetvis går det bra att använda det kontot redan i årets bokslut även om det kommer in i kontoplanen först till 2024.

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

7

Standard Accounting Archive – ett nytt filformat för att arkivera räkenskapsinformation

Av Peter Flemsjö

Bakgrund

I takt med att den ekonomiska redovisningen digitaliseras i snabb takt så hanterar ett modernt redovisningssystem stora delar av ett företags administration digitalt och automatiskt. Arkivering görs idag på olika sätt hos systemleverantörerna och det är ofta upp till användaren att lösa detta genom olika moment som kan vara mer eller mindre krångliga i systemen.

Syfte

För lösa detta problem genomför Föreningen SIE-Gruppen nu ett projekt för att skapa ett nytt standardiserat filformat som kommer skapa förutsättningar för att lösa den lagstadgade arkiveringen av företags digitala räkenskapsinformation. Filformatet har fått namnet Standard Accounting Archive förkortat SAA. Föreningen har goda

förhoppningar om att systemleverantörerna skall välja att utveckla stöd för detta nya filformat. Filformatet beräknas vara klart under 2024.

Innehåll

Varje år skickas miljontals SIE-filer i Sverige mellan system och användare som vill utbyta redovisningsinformation med varandra. SIE-formatet förvaltas av Föreningen SIE-Gruppen som är en intresseförening bestående av systemleverantörer, revisionsbyråer och branschorganisationer.

Vi vet att SIE-formatet används av företag för arkivering trots att detta format inte utgör en fullständig arkivering av företagets räkenskapsinformation enligt bokföringslagen.

SIE-formatet som oftast används saknar bland annat väsentliga delar som behandlingshistorik, systemdokumentation, digitala underlag och reskontrauppgifter. Med denna bakgrund tas det nya SAA-formatet fram för att möta dagens behov av digital arkivering. I sin första version så har vi valt att fokusera på den primära räkenskapsinformationen. Målsättningen är att användarna av systemen skall känna sig trygga i att lagen följs vid användande av det nya filformatet men också att systemleverantören skall vara trygg i att den tjänst som de erbjuder följer skyldigheterna avseende arkivering enligt bokföringslagen.

I version 1.0 av SAA-formatet så är inriktningen att stödja följande delar: balansräkning, grundbokföring och huvudbokföring, sidoordnad bokföring, verifikation, handling med mera som en verifikation hänvisar till, systemdokumentation och behandlingshistorik. Stöd finns även för avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden och sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen. Då viktiga register som anläggningsregister och lager saknas i version 1.0 så stöder vi inte den sidoordnade bokföringen fullt ut. Notera också att version 1.0 fokuserar på bokföring och inte bokslut och därför stöds inte årsredovisning, årsbokslut, förenklat årsbokslut eller specifikation av balansräkningspost i den första versionen.

Teknik

Det tekniska formatet är framtaget för att vara ett modernt filformat som systemleverantörerna vill använda sig av. Formatet fokuserar i sin första version på att lösa arkivering av centrala delar som bokföring,

resonkontra och digitala underlag. Filformatet har stöd för ett antal önskvärda egenskaper: ärendehistorik, manipulationsskydd och lista över integrerade system vid arkivets skapande. Det finns en samsyn kring hur versionshanteringen skall fungera framåt och hur systemspecifik information, som inte är en del av standarden skall kunna samexistera med det som är lagstadgade krav. Som nämnts täcks inte alla lagstadgade delar in i version 1.0 idag men det finns en samsyn kring hur samverkan kan ske för att även utvidga filformatet till dessa områden. Arkivet är en komprimerad katalogstruktur som innehåller både domändata i JSON-format samt underlag/dokument (binärfiler av godtyckligt filformat, ofta pdf, jpg, png, etc.). Det tekniska formatet planeras att vara tillgängligt för SIE-Gruppens medlemmar och dokumenteras på engelska.

Peter Flemsjö arbetar som affärsutvecklare hos Hogia-gruppen. Peter är bland annat ordförande i Föreningen SIE-Gruppen och ledamot i XBRL Sweden.

10

Skatteverkets ställningstagande om tillhandahållande till anställda mot ersättning – hur ska det bokföras?

Av Mats Brockert

I ett ställningstagande 2023-04-23, dnr 18–2338256, tar Skatteverket ställning till när utgående moms ska redovisas vid tillhandahållanden till anställda. I denna artikel diskuterar jag hur dessa transaktioner kan redovisas. Jag ger också förslag på hur de exempel som finns i ställningstagandet kan bokföras med stöd av baskonto-planen.

Jag inleder dock artikeln med att försöka analysera innehållet i Skatteverkets ställningstagande. Hur det ska tolkas i praktiken är dock inte alltid helt enkelt att avgöra. Det gäller bl.a. tillhandahållanden som enligt ställningstagandet är ”gratis”. Ett rimligt antagande är att Skatteverket kommer att behöva komplettera eller förtydliga ställningstagandet.

1. Skatteverkets ställningstagande

Enligt ställningstagandet ska under vissa förutsättningar utgående moms redovisas när arbetsgivaren tillhandahåller en vara eller tjänst till en anställd. Det gäller för en beskattningsbar person när

- ersättning har lämnats, och
- om tillhandahållandet anses ingå i en ekonomisk verksamhet.

1.1 Vad räknas som ersättning?

Som ersättning räknas inte bara när tillhandahållandet av varan eller tjänsten faktureras. Ersättning anses också ha utgått vid bruttolöneavdrag och nettolöneavdrag. Ett tillhandahållande anses vidare ha skett mot ersättning vid bruttolöneavdrag även om avdraget motsvarar värdet av det som tillhandahålls. Det framgår av Skatteverkets exempel för tillhandahållande av cykel. Att det är en form av ersättning får också anses logiskt eftersom exemplet illustrerar ett byte.

Enligt min uppfattning bör dock ett nettolöneavdrag motsvarande värdet av det som tillhandahålls inte ses som ersättning. Det grundar jag på att det närmast är att jämföra med ett utlägg, se avsnitt 3 Vad är det för skillnad mellan netto- och bruttolöneavdrag?

Skatteverket skriver att ställningstagandet inte behandlar tillhandahållanden som är gratis. Vad det innebär är inte helt klart men skattefria förmåner, t.ex. skattefria julgåvor, torde i alla fall inte omfattas. Ställningstagandet synes inte heller omfatta individuella skattepliktiga tillhandahållanden till underpris utan brutto- och nettolöneavdrag. Det innebär t.ex. att en transaktion där ett företag tillhandahåller parkeringsplatser till sina anställda till underpris utan att göra brutto- eller nettolöneavdrag inte omfattas av skyldigheten att debitera moms, jämför exempel nedan under avsnitt 4.3 där bruttolöneavdrag görs vid tillhandahållande av parkeringsplatser.

Enligt min mening är det ur ett ekonomiskt perspektiv inte gratis när arbetsgivaren tillhandahåller en vara eller tjänst under marknadsvärdet. Det borde rimligen ses som ersättning för utfört arbete, dvs. det finns en tydlig motprestation i form av utfört arbete. Skatteverkets tolkning grundar sig dock på EU-domar där det inte ansetts visat att ett tillhandahållande till underpris motsvaras av utfört arbete.

Observera dock att det som framförs i ställningstagandet inte gärna kan påverka reglerna om uttagsbeskattning. Utgår ingen ersättning alls ska alltså utgående moms redovisas enligt reglerna om uttagsbeskattning.

1.2 Personbilar och driftskostnader

Ställningstagandet behandlar inte personbilar till anställda och driftskostnader för sådana personbilar. Orsaken till det synes vara att för dessa utgifter finns särskilda regler bl.a. vad avser avdrag för ingående moms.

1.3 Tillhandahållandet ska ske av beskattningsbar person i ekonomisk verksamhet

Utöver att den anställda ska lämna ersättning krävs det att tillhandahållandet sker av en beskattningsbar person i en ekonomisk verksamhet. Utgående moms ska därför tas ut om tillhandahållandet avser transaktioner av sådan art som normalt ingår i verksamheten. Det gäller till exempel den som säljer möbler och som tillhandahåller en säng till en anställd.

Är det däremot produkter som normalt inte ingår i verksamheten kan det ändå vara en skattepliktig omsättning. Skatteverket anser att en bedömning om det är en ekonomisk verksamhet vid sidan av den normala verksamheten ska göras i följande steg.

1. Sker dessa omsättningar med sådan kontinuitet och frekvens att de i sig skulle kunna vara en ekonomisk verksamhet om ingen annan ekonomisk verksamhet bedrivs?
 - Om svaret är ja så ingår även detta i den ekonomiska verksamheten
 - Om svaret är nej, gå vidare till fråga 2.
2. Har dessa omsättningar på något sätt ett sådant samband med den ekonomiska verksamheten att de ska ingå i denna?

I vägledningen framförs som exempel på denna andra punkt att en anläggningstillgång som normalt används i verksamheten hyrs ut.

1.4 Avdrag för ingående moms

Ska utgående moms redovisas på transaktionen medges avdrag för ingående moms.

2. Hur bokförs tillhandahållande till anställda?

Det är inte normerat hur ett tillhandahållande till anställda ska redovisas. Generellt gäller dock som en grundläggande princip att en transaktion ska redovisas efter dess ekonomiska innebörd (s.k. substance over form). I normeringen kan dock undantag göras från denna princip. Till exempel gäller att finansiella leasingavtal inte ska redovisas som tillgång för företag som tillämpar K2.

Enligt min bedömning bör en transaktions ekonomiska innebörd kunna ses och redovisas på två olika sätt enligt nedan.

1. Produkten ingår i den normala verksamheten

Avser tillhandahållandet en produkt som ingår i företaget normala verksamhet, dvs. om den aktuella transaktionen även genomförs mot externa kunder, bör marknadsvärdet av produkten minus moms redovisas som intäkt. Om den anställde betalar ett pris under marknadsvärdet ska mellanskillnaden redovisas som personalkostnad. Som personalkostnad redovisas då det värde som den anställde ska förmånsbeskattas för.

Utgiften för förvärvet av produkten bokförs på sitt vanliga konto, vilket ofta borde vara ett konto i kontoklass 4.

2. Produkter som förvärvats särskilt för den anställde

Avser tillhandahållandet en produkt som förvärvats endast för den anställdes privata bruk bör utgiften för köpet av produkten redovisas som personalkostnad. Om den anställde betalar ett pris under marknadsvärdet för produkten ska mellanskillnaden redovisas som personalkostnad. Som personalkostnad redovisas alltså det värde som den anställde ska förmånsbeskattas för, se t.ex. exempel i avsnitt 4.2.

2.1 När tillämpas den första eller andra punkten?

Den första punkten grundar sig på att det skett ett byte av prestationer, dvs. att arbetsgivaren byter en tillgång eller tjänst mot utfört arbete. Att ett byte ska intäktsredovisas framgår bl.a. av K2 p. 2.8. Där regleras det att vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar. Inkomsten är därmed värdet av utfört arbete och utgiften, som redovisas som personalkostnad, är värdet av det som tillhandahållits den anställde.

Den andra punkten grundar sig på att arbetsgivaren betalar lönen med varor eller tjänster i stället för kontanter. När den första eller andra punkten ska tillämpas bör enligt min uppfattning bero på om den tillhandahållna produkten ingår i arbetsgivarens normala verksamhet eller inte. Det vill säga är det en transaktion som görs mot företagets kunder i den ordinarie verksamheten eller endast mot företagets anställda.

3. Vad är det för skillnad mellan netto- och bruttolöneavdrag?

Vid nettolöneavdrag betalar den anställde den tillhandahållna tillgången eller tjänsten med en del av den ersättning som ska erhållas

i lön. Gör arbetsgivaren ett nettolöneavdrag motsvarande den egna utgiften uppkommer därför ingen kostnad. Arbetsgivarens tillhandahållande kan i så fall ses som ett rent utlägg för den anställde.

Vid bruttolöneavdrag byter den anställde kontant lön mot lön i tillgångar eller tjänster, s.k. löneväxling. Det är särskilt vanligt vid bilförmån. Eftersom bilförmånsvärdet beräknas schablonmässigt utifrån en privat körsträcka på 1 600 mil kan en löneväxling med bruttolöneavdrag leda till en ekonomisk vinst eller förlust. För cykelförmån kan en ekonomisk vinst uppkomma eftersom förmånen är skattefria upp till 3 000 kr per år, se exempel nedan under avsnitt 4.4.

Exempel – nettolöneavdrag och bruttolöneavdrag

En anställd har en kontant månadslön på 40 000 kr och skatteavdrag ska göras med 15 000 kr. Notera att dessa förutsättningar gäller även för övriga exempel nedan.

Arbetsgivaren tillhandahåller en städtjänst för 1 000 kr

1. mot ett nettolöneavdrag med 1 000 kr, eller
2. mot ett bruttolöneavdrag med 1 000 kr.

1. Nettolöneavdrag

Köpet av städtjänsten bokförs t.ex. som kostnad för skattepliktiga förmåner. Avdrag medges inte för moms.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
738x	Kostnader skattepliktiga förmåner	1 000	
2440	Leverantörsskuld		1 000

Vid löneutbetalningen görs ett nettolöneavdrag och kostnaden för skattepliktiga förmåner bokas bort.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lön	40 000	
2710	Personalkostnad		15 000
738x	Kostnader skattepliktiga förmåner		1 000
19xx	Bank		34 000

Är det känt när fakturan erhålls att det ska göras ett nettolöneavdrag kan ett konto för fordringar på anställda användas i stället för kostnads-kontot 738x, se under avsnitt 4 Bokföringsexempel.

2. Bruttolöneavdrag

Köpet av städtjänsten bokförs t.ex. som kostnad för skattepliktiga förmåner. Avdrag medges inte för moms.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
738x	Kostnader skattepliktiga förmåner	1 000	
2440	Leverantörsskuld		1 000

Vid löneutbetalningen görs ett bruttolöneavdrag (löneväxling) och den kontanta lönen blir 39 000 kr. Total skattepliktig lön är dock fortfarande 40 000 kr (summan av konto 738x och 70xx) och skatteavdrag ska göras med 15 000 kr.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lön	39 000	
2710	Personalkostnad		15 000
19xx	Bank		34 000

Skillnad mellan brutto- och nettolöneavdrag

Vid nettolöneavdrag erhålls 1 000 kr mindre i kontant lön, men å andra sidan har den anställde fått en förmån motsvarande 1 000 kr. Detsamma gäller vid bruttolöneavdrag. I grund och botten är det därför inte någon skillnad mellan brutto- och nettolöneavdrag eller att ta ut full lön och betala förmånen själv.

Trots det kan det i vissa fall vara mer fördelaktigt att tillämpa en av avdragsmetoderna. Till exempel gäller vid beräkning av det lönebaserade utrymmer för kvalificerade andelar i fåmansföretag att endast kontanta löner får räknas med. I detta avseende är det därför mer fördelaktigt att höja den kontanta lönen och göra ett nettolöneavdrag i stället för att löneväxla genom bruttolöneavdrag.

4. Bokföringsexempel

I Skatteverkets ställningstagande lämnas tre exempel för att illustrera frågan när moms ska tas ut vid tillhandahållande till anställda. Det gäller tillhandahållande av parkering, städning och cykel. Nedan visas i nämnda ordning hur dessa transaktioner kan bokföras. Inget av dessa tre exempel avser emellertid en situation där arbetsgivaren tillhandahåller en produkt som ingår i den normala verksamheten. Därför inleder jag med ett eget sådant exempel om ett möbelföretag.

4.1 Tillhandahållande av en säng av ett möbelföretag

Anta att en anställd i ett möbelföretag med kontanta medel köper en säng av sin arbetsgivare för marknadsvärdet. I detta fall borde det vara klart att transaktionen ska bokföras på samma sätt som om sängen köpts av någon som inte är anställd.

Mot denna bakgrund borde det inte vara någon skillnad om den anställde i stället betalar ett pris under marknadsvärdet. En försäljning bör även i sådana fall ha skett till marknadsvärdet. Intäkten är i så fall marknadsvärdet minus utgående moms och skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet utgör lönekostnad, se exempel nedan.

Det kan också särskilt noteras att det är så som den ekonomiska innebörden (reella innebörden) ses skattemässigt, se RÅ 2004 ref. 83. Det vill säga uttagsbeskattning sker utifrån marknadsvärdet minus moms och ett belopp motsvarande förmånsvärdet anses utgöra avdragsgill personalkostnad.

Exempel – en säng tillhandahålls till ett pris under marknadsvärdet

En anställd betalar 3 000 kr till arbetsgivaren för en säng genom ett nettolöneavdrag. Sängens marknadsvärde är 10 000 kr. Den skattepliktiga förmånen är därmed 7 000 kr. Beskattningsunderlaget för moms utgörs av marknadsvärdet och moms ska betalas med 2 000 kr.

Transaktionen kan lämpligen bokföras enligt följande där fordran på den anställde bokas bort i samband med löneutbetalningen och det gjorda nettolöneavdraget.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lön	7 000	
1619	Övriga fordringar anställda	3 000	
2610	Utgående moms		2 000
30xx	Intäkter		8 000

Det kan här noteras att hade den anställde fått sängen utan ett nettolöneavdrag skulle uttagsbeskattning ha skett för moms. Beskattningsunderlaget är i så fall inköpspriset eller självkostnadspriset.

Alternativt sätt att bokföra

Ett alternativt och enkelt sätt att bokföra transaktionen är att kreditera konto 2612 och debitera ett kostnadskonto med 2 000 kr. En nackdel med detta sätt att bokföra är att lönekostnaden inte kommer att över-

ensstämma med underlaget för arbetsgivaravgifter. En annan nackdel är att bruttovinsten inte blir helt korrekt, eftersom utgiften för sängen är bokförd som varukostnad och någon intäkt har inte redovisats.

4.2 Tillhandahållande av städtjänst

I Skatteverkets vägledning lämnas ett exempel där en livsmedelsaffär tillhandahåller städning för en anställd med 2 000 kr (inkl. moms) mot ett *nettolöneavdrag* med 1 000 kr. Den skattepliktiga förmånen uppgår därmed till 1 000 kr.

Eftersom det är frågan om enstaka städhjälp och det inte sker med kontinuitet anses det inte vara en ekonomisk verksamhet. Ett momspliktigt tillhandahållande har därmed inte skett. Avdrag medges därför inte heller för ingående moms.

Här bör det vara klart hur transaktionen i grunden ska bokföras, eftersom städning inte ingår i företagets normala verksamhet och det inte är en transaktion (städning) som görs mot företagets vanliga kunder. Utgiften för att förvärva den skattepliktiga förmånen redovisas därför som lönekostnad.

Fakturan från städbolaget

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
738x	Kostnader skattepliktiga förmåner	1 000	
1619	Övriga fordringar anställda	1 000	
2440	Leverantörsskuld		2 000

Alternativt bokförs hela beloppet som fordran på den anställde och så justeras bokföringen i samband med löneredovisningen, jämför med nästa exempel 4.3.

Vid löneutbetalningen och nettolöneavdraget 1 000 kr

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lön	40 000	
2710	Personalskatt		15 375
1619	Övriga fordringar anställda		1 000
19xx	Bank		23 625

Skatteavdrag ska göras på 41 000 kr (konto 738x plus 70xx). Skatteavdraget ökar alltså med 375 kr, vilket motsvarar skatteavdraget på förmånen 1 000 kr.

4.3 tillhandahållande av parkeringsplatser till anställda

I det andra exemplet från ställningstagandet tillhandahåller arbetsgivaren parkeringsplatser till anställda mot ett *nettolöneavdrag* på 1 500 kr per månad. Arbetsgivaren betalar 2 000 kr (inkl. moms) per månad för parkeringsplatserna. Den skattepliktiga förmånen uppgår därmed till 500 kr.

Enligt Skatteverket sker uthyrningen med sådan kontinuitet och frekvens att det bör ses som ekonomisk verksamhet. Det innebär att utgående moms ska redovisas och betalas på tillhandahållandet. Men i gengäld föreligger rätt till avdrag för ingående moms.

Enligt min mening bör ersättningen inte redovisas som intäkt från uthyrning av parkeringsplats, eftersom det inte är en produkt som ingår i företagets normala verksamhet. Utgiften bör ses som betalning av lön och bokförs därför som personalkostnad.

Fakturan från parkeringsbolaget

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
2440	Leverantörsskuld		2 000 kr
264x	Ingående moms	400	
1619	Övriga fordringar anställda	1 600	

Hela beloppet exkl. moms bokförs i detta fall som fordran på den anställde. Vid löneutbetalningen justeras detta utifrån storleken på nettolöneavdraget.

Vid löneutbetalningen och nettolöneavdraget 1 500 kr

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lön	40 000	
738x	Kostnader skattepliktiga förmåner	500	
2710	Personalskatt		15 187
2610	Utgående moms		400
1619	Övriga fordringar anställda		1600
19xx	Bank		23 313

Nettolöneavdrag görs endast med 1 500 av marknadsvärdet 2 000 kr. Utöver att boka bort fordran på den anställde och att bokföra utgående moms bokas också 500 kr, motsvarande förmånsvärdet, upp som kostnad för skattepliktiga förmåner (konto 738x). Eftersom det uppkommit en skattepliktig förmån på 500 kr ökar personalkostnaden med 187 kr.

Kan bokföringen förenklas genom att inte dra av moms?

Genom att arbetsgivaren blir skattskyldig för moms för tillhandahållandet blir bokföringen något mer komplicerad. Det hade naturligtvis varit enklare om moms inte hade dragits av och någon utgående moms inte betalats på samma sätt som för städtjänsten i exemplet ovan.

Eftersom staten inte skulle göra någon skatteförlust, utan snarare en räntevinst, om transaktionen bokfördes på samma sätt som för städtjänsten kan man tycka det borde kunna accepteras.

4.4 tillhandahållande av el-cyklar

I det tredje exemplet i vägledningen tillhandahålls el-cyklar mot ett månatligt *bruttolöneavdrag* på 500 kr. Beloppet motsvarar vad arbetsgivaren betalar (inkl. moms) för att hyra cykeln. Även i detta fall anser Skatteverket tillhandahållandet sker med sådan kontinuitet och frekvens att det ses som ekonomisk verksamhet.

Inte heller i detta fall bör det redovisningsmässigt ses som uthyrning av arbetsgivaren, eftersom det är en produkt som inte ingår i företagets normala verksamhet och det är en transaktion som endast görs med de anställda. Det som komplicerar redovisningen något är att cykelförmånen är skattefria vid inkomstbeskattningen upp till 3 000 kr per år.

Månadshyran av cykeln

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
2440	Leverantörsskuld		500
264x	Ingående moms	100	
1619	Övriga fordringar anställda	400	

Eftersom tillhandahållandet ska betalas av den anställde genom ett bruttolöneavdrag har det bokförts en fordran på den anställde, som justeras vid löneutbetalningen.

Löneutbetalningen de sex första månaderna på beskattningsåret

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Kontanta löner	39 500	
769x	Kostnader skattefria förmåner	500	
2710	Personalskatt		14 810
261x	Utgående moms		100
1619	Övriga fordringar anställda		400
19xx	Bank		24 690

Den skattepliktiga inkomsten minskar till 39 500 kr efter bruttolöneavdraget. Eftersom cykelförmånen är skattefri upp till 3 000 kr per år bokförs de sex första månaderna en kostnad för förmånen som är skattefri (konto 769x). Den anställde får ut 24 690 kr i stället för 25 000 kr, men samtidigt erhålls en förmån på 500 kr. Löneväxlingen genom bruttolöneavdrag har därmed gett en ekonomisk vinst på 190 kr.

Löneutbetalningen efter sex månader

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Kontanta löner	39 500	
738x	Kostnader skattepliktiga förmåner	500	
2710	Personalskatt		15 000
261x	Utgående moms		100
1619	Övriga fordringar anställda		400
19xx	Bank		24 500

Efter sex månader beskattas förmånen och utgiften för förmånen bokförs som kostnad för skattepliktiga förmåner (konto 738x). Då ger löneväxlingen genom bruttolöneavdrag inte längre någon ekonomisk vinst. Den kontanta betalningen minskar med 500 kr samtidigt som den anställde har en förmån på samma belopp.

5. Avslutande kommentarer

Även om Skatteverkets ställningstagande är svårtolkat i vissa delar är det ändå i grund och botten logiskt. Ur ett redovisningsperspektiv kan det emellertid kännas märkligt att redovisa moms för transaktioner som bara vänder sig mot anställda och där det inte bokförs någon intäkt. Att en intäkt inte bokförs komplicerar också ifyllandet av momsdeklarationen med stöd av räkenskaperna. Det som också komplicerar bokföringen är att både in- och utgående moms ska redovisas för tillhandahållanden som bara sker mot anställda. Ett enklare sätt att hantera transaktionerna hade varit att neka avdrag för ingående moms.

Avslutningsvis finns det anledning att åter igen kommentera att det saknas normering hur tillhandahållanden till de anställda ska bokföras. Därmed kan arbetsgivaren själv välja hur redovisningen ska utformas, så länge rätt skatt betalas. Det är möjligen positivt ur det enskilda företagens perspektiv att själv kunna välja hur en transaktion ska redovisas, men kan om beloppen är betydande vara problematiskt för

övriga intressenter. Personligen tycker jag att normgivaren borde kliva in och reglera frågan. Och varför inte nu i samband med översynen av K-regelverken?

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.

22

Högsta domstolen har prövat frågan om avsättning i balansräkningen kopplat till skadeståndsskyldighet och gjorda utdelningar

Av Mats Brockert

Bakgrund

Ett bolag (konkursbolaget) avyttrade 2014 ett dotterbolag samt varumärken. Den erhållna vinsten från försäljningen delades ut 2015 och 2016 till konkursbolagets moderbolag (holdningbolaget).

Konkursbolaget hade 2006, dvs. före försäljningen av dotterbolaget, ingått avtal med ett tyskt bolag om samarbete avseende vissa produkter och om möjligheten att använda vissa av de sålda varumärkena. Efter att det sålda dotterbolaget inte längre följde avtalet yrkade det tyska bolaget på skadestånd i ett skiljedomsförfarande mot konkursbolaget. Överlåtelsen av varumärkena bedömdes enligt skiljedomen vara en oberättigad hävning av ett avtal som ingåtts före försäljningen och skadestånd beslutades.

Konkursboet väckte talan mot konkursbolaget och gjorde gällande att utdelade belopp skulle återbäras eller återvinnas till konkursbolaget. En avgörande fråga i Högsta domstolen var om konkursbolaget borde

ha gjort en avsättning för beräknat skadestånd och därmed inte hade kunnat göra en utdelning.

Gällande rätt

Aktiebolagslagen

Aktiebolagen innehåller bestämmelser som begränsar möjligheten till utdelning. Enligt beloppsspärren i 17 kap. 3 § första stycket ABL måste det finnas full täckning av det bundna egna kapitalet efter överföringen.

Enligt försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § andra stycket kan utdelningen vara otillåten även om det finns full täckning för det bundna egna kapitalet efter överföringen.

Årsredovisningslagen och normeringen

I 3 kap. 9 § ÅRL anges att som avsättningar ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias.

Konkursbolaget tillämpade K3. Enligt denna normering ska ett företag endast redovisa en avsättning om företaget på balansdagen har en befintlig legal förpliktelse eller informell förpliktelse till följd av en inträffad händelse, det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras (p. 21.4). En legal förpliktelse är en förpliktelse till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund (p. 21.5).

När ett företag har en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser men det inte är sannolikt med ett utflöde av resurser till följd av förpliktelsen, eller om förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet, ska en s.k. eventualförpliktelse redovisas i en not till balansräkningen (5 kap. 15 § ÅRL).

Sambandet eventualförpliktelse och försiktighetsregeln

Det egna kapitalets storlek påverkas inte av förpliktelser och de får därmed inte någon betydelse när det gäller beloppsspärren enligt aktiebolagslagen. Enligt domstolen kan det däremot inte uteslutas att förekomsten av en eller flera eventualförpliktelser, sammantaget med andra omständigheter, kan inverka t.ex. på bedömningen av bolagets ställning i övrigt. På så sätt kan en eventualförpliktelse leda till att det

belopp som finns tillgängligt för värdeöverföring ska minskas till följd av försiktighetsregeln.

Bedömningen i målet

Enligt Högsta domstolen ska en prövning av om de båda vinstutdelningarna varit tillåtna göras med utgångspunkt i den information som var tillgänglig för konkursbolaget vid beslutet om vinstutdelning. En prövning gjordes separat för 2015 och 2016 års utdelning.

Vinstutdelningen 2015

När det gäller 2015 års utdelning kunde det vid den tidpunkten enligt Högsta domstolen, utifrån den då kända informationen, inte anses ha varit mer troligt att konkursbolaget skulle behöva betala skadestånd till följd av överlåtelsen än att så inte skulle bli fallet. Därmed var det riktigt att inte göra någon avsättning avseende skadestånd i balansräkningen och vinstutdelningen var också tillåten enligt beloppsspärren. Inte heller försiktighetsregeln ansågs tillämplig.

Beslutet grundade sig på att avtalet inte var lätt att tolka. Vidare förlitade sig konkursbolaget på att köparen av andelarna skulle fortsätta samarbetet med det tyska bolaget på de villkor som angavs i 2006 års avtal. Det var därför fullt möjligt scenario att köparen hade fortsatt samarbetet med det tyska bolaget. Något krav hade inte heller framställts eller andra åtgärder vidtagits från det tyska bolaget.

Vinstutdelningen 2016

Vid tiden för 2016 års utdelningsbeslutet var situationen annorlunda. Konkursbolaget hade fått ett brev från ett ombud för det tyska bolaget där det kunde utläsas att köparen av dotterbolaget hade sagt upp 2006 års avtal med det tyska bolaget. Det tyska bolaget ansåg att både konkursbolaget och köparen av andelarna var skadeståndsskyldiga gentemot bolaget. Det angavs också att det tyska bolaget avsåg att inleda ett skiljeförfarande om parterna inte kunde träffa en förlikning.

Det fanns därför enligt Högsta domstolen en påtaglig risk för att en rättslig prövning av konkursbolagets skadeståndsansvar skulle initieras.

Den balansräkning som låg till grund för utdelningsbeslutet 2016 skulle därför rätteligen ha innehållit en avsättning för förpliktelsen mot det tyska bolaget. Det skadeståndsbelopp som kunde uppskattas var av en sådan storlek att det därför inte skulle ha funnits utrymme

för någon utdelning detta år. Utdelningen 2016 ansågs därför otillåten enligt beloppsspärren och utgjorde därmed en olaglig värdeöverföring. Holdningbolaget ansågs därför återbäringsskyldigt enligt aktiebolagslagen avseende vinstutdelningsbeslutet 2016.

Skiljaktig mening

Två av fem domare var av skiljaktig mening och menade att även 2016 års utdelning var tillåten. Grunden var att det gick nästan ett år från det att kravbrevet skickats 2015 och innan det tyska bolaget vidtagit några åtgärder. Detta tillsammans med avtalets otydlighet och att betalningskrav även ställts mot det sålda dotterbolaget innebar att det även för 2016 inte fanns anledning att bedöma det som mer troligt att förpliktelsen skulle leda till ett utflöde av resurser från konkursbolaget än att så inte skulle bli fallet.

Avslutning

Domen från Högsta domstolen är en intressant och lärorik läsning och den visar också hur svårt det kan vara att bedöma om det finns anledning att göra en avsättning. Domen visar också att frågan om avsättning enligt årsredovisningslagen inte bara påverkar inkomstbeskattningen, utan även t.ex. med vilket belopp utdelning kan ske enligt aktiebolagslagen. Vidare visar domen att en felbedömning kan få kännbara ekonomiska effekter.

Dom meddelad i Stockholm den 2 november 2023, mål nr T 8042-21.

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.

26

BAS har haft medlemsmöte

Av Bulletinens redaktionsråd

Den 13 november samlades BAS medlemmar i en fysisk och digital blandning för att lyssna på hur verksamheten har förflutit under det senaste halvåret och vad som är på gång framåt. Det är två stora projekt som "äter upp" det mesta av tiden.

Dels har BAS att se över den framtida finansieringen. Vi har hamnat i ett läge där det helt enkelt har blivit nödvändigt. I framtiden kommer det inte gå att finansiera verksamheten genom att sälja böcker.

Det andra projektet som tar tid är översynen av kontoplanen. Här är vi i ett läge där vi dels väntar på beslut om regeländringar, dels för dialog med bland annat programvaruföretagen om vilka ändringar som är både möjliga och nödvändiga att genomföra.

Förutom de två stora pågående frågorna informerades också om BAS deltagande på mässan Ekonomi & Företag. I vanlig ordning fanns BAS representerade i Srf konsulternas monter. BAS informerade om verksamheten och tog också emot förhandsbeställningar på nästa års stödlitteratur.

27

Projektet Översyn av kontoplanen

Av Bulletinens redaktionsråd

Sedan ett par år tillbaka driver BAS ett projekt där kontoplanen ses över. För cirka två år sedan intensifierades arbetet och delades in i delprojekt. Målet var att ha remitterat alla delprojekt under 2023.

Svaren på den första remissen har däremot gjort att takten i projektet har avtagit. Vi måste helt enkelt se till att det vi slutligen föreslår verkligen kommer att genomföras i praktiken. Det är då viktigt att programvaruleverantörerna är med på ändringarna. För tillfället förs därför dialog med SIE-Gruppen och de programvaruleverantörer som är medlemmar i BAS. Parallellt med det förs också dialoger med branschförbund och olika myndigheter. Det arbetas dessutom med delprojekten, men någon ny remiss är inte att vänta i närtid.

Det finns ingen ny exakt tidplan för projektet. Som säkert är bekant genomför Bokföringsnämnden en stor översyn av K-regelverken. De ändringar som genomförs kan med viss sannolikhet få betydelse för kontoplanen. Det är ett relativt omfattande projekt BFN genomför och det går inte idag att säga när verkliga förändringar kommer.

SVENSK REDOVISNING – BULLETTINEN

BULLETTINEN 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.

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

BULLETTINENS 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

BULLETTINEN
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, Visma Spcs.

Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

