

2004-02-13

Regeringsrätten
Box 2293
103 17 STOCKHOLM

Yttrande i Regeringsrätten mål nr [REDACTED]

YTTRANDE

För tiden innan BFNs rekommendation BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring skall tillämpas (t.o.m. inkomståret 1999) var det inte oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet, även om de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten.

För tiden under vilken BFN R 11 Enskild näringsidkare bokföring skall tillämpas är det inte i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om det kan klarläggas att de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten (näringsstillgång).

MOTIVERING

Frågan och förutsättningarna

Redovisningsfrågan i det mål som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från Regeringsrätten gäller under vilka förutsättningar som en fysisk persons skuld skall bokföras i dennes enskilda näringsverksamhet. I yttrandet behandlar BFN frågan dels utifrån vad som gällde för tiden innan nämndens rekommendation BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring skall tillämpas, dels utifrån vad som gäller för tid därefter.

Av utredningen i målet framgår följande förutsättningar. En fysisk person har 1997 köpt en fastighet. I samband med förvärvet lånade han pengar från den tidigare ägaren till fastigheten. Fastigheten bokfördes i näringsverksamheten. I deklARATIONERNA för 1998 och 1999 redovisades lånet som en privat skuld. Skattemyndigheten frångick deklARATIONERNA genom att hänföra upplånat kapital till

förvärvskällan näringsverksamhet och medge avdrag för skuldräntor i detta inkomstslag. Det nu remitterade målet gäller ett överklagande av ett förhandsbesked för taxeringsåret 2000. Detta år har näringsidkaren redovisat den ifrågavarande skulden och skuldräntorna i enlighet med skattemyndighetens beslut för de tidigare åren. Fastigheten är alltså bokförd i verksamheten. I en begäran om omprövning har näringsidkaren yrkat att kapitalskulden och räntan på denna skall flyttas till inkomstslaget kapital.

Näringsidkarens argument för att skulden och räntorna inte längre skall hänföras till näringsverksamheten är, att han som privatperson gjort ett tillskott till näringsverksamheten i form av ett skuldövertagande. Skatteverket menar att det är användningen av de upplånade medlen som är avgörande för om bokföring skall ske i näringsverksamheten eller inte och att det inte är möjligt att påverka bokförings-skyldigheten genom ett sådant uttag av en skuld.

Gällande rätt

Tiden fram till och med 1999

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet var för inkomståret 1999 bokföringsskyldig för denna enligt 1 § i 1976 års bokföringslag (1976:125). Bokföringsskyldigheten ska enligt 2 § denna lag fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Tiden efter 1999

En fysisk person är enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) bokföringsskyldig för denna. Lagen skall tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Enligt 4 kap. 2 § skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

BFN behandlar i rekommendationen BFN R11 Enskild näringsidkares bokföring (fortsättningsvis R 11) hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras i enskild näringsverksamhet. R 11 trädde i kraft den 1 januari 1999. Den skall tillämpas senast ifråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999 (punkt 28).

Särskilt intresse ägnas i rekommendationen åt frågor som gäller vilka inkomster och utgifter respektive tillgångar och skulder som skall hänföras till näringsidkaren privat eller hans näringsverksamhet (jfr punkt 2). Av rekommendationen framgår följande som är av betydelse för den aktuella frågan.

Alla tillgångar som hör till näringsverksamheten och som ägs av näringsidkaren skall tas med i bokföringen. Tillgångar som näringsidkaren äger men som inte hör till

näringsverksamheten (privata tillgångar) skall inte tas med i bokföringen (punkt 4). Används en tillgång både i verksamheten och av näringsidkaren privat skall tillgången i sin helhet antingen bokföras i verksamheten eller inte alls. Tillgången tas alltså inte upp endast till en viss del i bokföringen. Om tillgången till sitt värde eller användning bedöms vara väsentlig för verksamheten bör den bokföras i denna. Sker en uppenbar och varaktig förändring i de förhållanden som legat till grund för bedömningen skall frågan om tillgången skall vara bokförd i verksamheten prövas på nytt (punkt 5). Alla skulder som hör till näringsverksamheten skall tas med i bokföringen. Näringsidkarens privata skulder skall inte bokföras i verksamheten (punkt 10).

Bedömning

Tiden fram till och med 1999

R 11 trädde som angivits i kraft den 1 januari 1999. Av övergångsbestämmelsen (punkt 28) framgår emellertid att tillämpningen inte blev obligatorisk förrän året efter. Detta innebär att den aktuella frågan för räkenskapsår som inletts före den 1 januari år 2000 skall besvaras med stöd av 1976 års bokföringslag (1976:125) och den goda redovisningssed som fanns före tillkomsten av R 11 (BFN bortser här ifrån att vissa företag kan ha valt att frivilligt tillämpa R 11 under 1999. Enligt nämndens mening påverkar en sådan frivillig tillämpning inte den goda seden för dem som i enlighet med vad rekommendationen tillåter väljer en senare tillämpning.)

Det finns ingen bestämmelse i 1976 års bokföringslag som närmare anger vad som skall bokföras i en enskild näringsverksamhet eller som i övrigt har någon avgörande betydelse för den fråga som behandlas i yttrandet. Det fanns för denna tid heller inte någon normgivning som behandlar den aktuella frågan.

BFNs arbete med att ta fram R 11 var en reaktion på att det fanns stora skillnader i redovisningen hos olika enskilda näringsidkare. Skillnaderna fanns på flera av de områden som är speciella för redovisning i enskild näringsverksamhet. Inte minst var det oklart vilka tillgångar och skulder som tillhör näringsverksamheten och därför ska bokföras och vilka som är privata och därför inte ska bokföras. Enligt BFNs mening fanns det på detta område alltså ingen etablerad praxis hos företagen.

Det saknas således både lagstiftning, normgivning och etablerad företagspraxis som behandlar den aktuella frågan. Den är heller inte av en sådan karaktär att den auktoritativt kan lösas med en tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper. Därför måste det enligt BFNs mening konstateras, att det inte finns grund för att påstå att det är oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet, även om de upplånade medlen används för att finansiera införskaftet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten.

Tiden efter 1999

Ett företag som bedrivs i form av en enskild näringsverksamhet är inte ett rättssubjekt (juridisk person), utan företaget är den del av en fysisk persons verksamhet som består i att bedriva näring i bokföringslagens (och skattelagstiftningens) mening. Bokföringsskyldighet gäller endast för denna avgränsade del av den fysiska personens verksamhet. Detta innebär bl.a. att svaret på frågan om vilka tillgångar och skulder som skall bokföras inte (som för bokföringsskyldiga juridiska personer) kan ta sin utgångspunkt i vilka tillgångar det bokföringsskyldiga subjektet äger eller vilka skulder det svarar för. Den gräns mellan näringsverksamheten och den privata sfären som är nödvändig bl.a. på grund av bokföringsskyldigheten måste därför dras utifrån andra kriterier än äganderätt och ansvar för skulder. I BFN R11 Enskild näringsidkares bokföring är utgångspunkterna för denna prövning följande.

Det är användningen av en tillgången som är avgörande för om tillgången skall bokföras eller inte. Tillgångar som enbart används i företaget ”hör till” näringsverksamheten och skall alltid bokföras i denna (punkt 4). Det finns alltså för dessa tillgångar ingen valfrihet. För tillgångar som både används i näringsverksamheten och privat anges att de bör bokföras i verksamheten om de bedöms vara väsentliga för verksamheten.

De principiella utgångspunkterna är desamma för skulder – det är användningen av de upplånade medlen som är avgörande för om bokföring skall ske eller inte. Skulder som avser medel som på ett eller annat sätt används i näringsverksamheten ”hör till” näringsverksamheten och skall därför bokföras i verksamheten (punkt 10). Det gäller naturligtvis för ordinära leverantörsskulder men även för lån som upptagits för att införskaffa tillgångar som bokförs i näringsverksamheten.

I vissa fall kan de principer som enligt BFN R11 Enskild näringsidkares bokföring är avgörande för om bokföring skall ske eller inte vara svåra att tillämpa i praktiken. Det gäller t.ex. på tillgångssidan för kontanta medel, och för skulder. Svårigheterna består i att avgöra när kontanta medel eller skulder används i verksamheten och därför ”hör till” denna. I den praktiska tillämpningen kan då företagarens uppfattning och de bokföringsåtgärder han företar bli av avgörande betydelse för bedömningen. Det är viktigt att framhålla att detta principiellt är en annan sak än att näringsidkaren privat kan överta en skuld som på grund av användningen är hänförlig till näringsverksamheten. Denna skillnad visar sig bl.a. i fall som det förevarande då det finns en uppenbar koppling mellan en skuld och en tillgång i näringsverksamheten.

I enlighet med vad som nu sagts är det inte i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten (näringsstillgång).

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Anders Bengtsson
Kanslichef