

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6633-10

meddelad i Stockholm den 7 november 2012

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

GLP Properties AB

Ombud: Skattejurist Lennart Staberg  
Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB  
113 97 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 14 september 2010 i mål nr 864-10

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2005

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av länsrättens och kammarrättens domar, att skulderna i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar GLP Properties AB ersättning med 100 000 kr för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Dok.Id 126156

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket fullföljer sin talan.

GLP Properties AB (bolaget) bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 278 000 kr.

Skatteverket tillstyrker ersättning med 100 000 kr.

Bolaget anför bl.a. följande. God redovisningssed vid valutasäkring innebär att ett bolag vid oförändrade sakförhållanden inte får byta redovisningsprincip. Upprättandet av nya bokslut var därför inte betingat av skatteskäl utan syftet var att följa god redovisningssed. Skatterättsligt finns det inte något hinder mot att ett nytt bokslut läggs till grund för taxeringen. I 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges bl.a. att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att vid beräkning av resultatet inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om något annat inte är särskilt föreskrivet i lag. Det relevanta är således att innehållet i bokslutet, som beskattningen grundar sig på, är i enlighet med god redovisningssed, snarare än hur den skattskyldige tillser att bokslutet överensstämmer med god redovisningssed. Det är långvarig och etablerad praxis på skatteområdet att bokslut får ändras och ligga till grund för taxering (se RÅ 82 1:3, RÅ 2000 ref. 64 och RÅ 2001 not. 146). Det vore olämpligt om Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra en sedan länge stadgad praxis (jfr RÅ 2004 ref. 39).

Bokföringsnämnden har på Högsta förvaltningsdomstolens begäran yttrat sig i målet och anför bl.a. följande. I bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554) saknas särskilda bestämmelser om på vilket sätt rättelse av fel i tidigare bokslut och byte av redovisningsprincip ska hanteras. Lagarna är ramlagar som ska tillämpas tillsammans med kompletterande normgivning. Vad gäller nu aktuell fråga har Bokföringsnämnden inte gett ut någon kompletterande normgivning, men enligt nämndens allmänna råd BFNAR 2000:2

Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden punkten 6 kan onoterade företag söka vägledning i Redovisningsrådets rekommendationer för de fall det inte finns någon normgivning från nämnden. Redovisningsrådet har i ett tillägg till rekommendationen RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, under rubriken Omräkning av fastställda resultat- och balansräkningar, angett att en redovisning i enlighet med rekommendationen inte innebär att tidigare av bolagsstämma fastställt bokslut ändras. I Redovisningsrådets rekommendation RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål anges i punkten 11 att upplysningar ska lämnas om resultateffekten av händelser och transaktioner som är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder och företag. Som exempel på när sådana upplysningar ska lämnas anges rättelse av fel i tidigare års räkenskaper. I RR 4 och RR 5 anges att rekommendationerna ska tillämpas på bokslut som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1994. Enligt Bokföringsnämnden är god redovisningssed att fel som avser ett eller flera tidigare räkenskapsår rättas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas närmast efter det att felet upptäcks. Effekterna av ett byte av redovisningsprincip redovisas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas första gången efter principbytet.

### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

Av handlingarna framgår att bolaget vid upprättande av årsredovisningarna för de aktuella räkenskapsåren ändrade redovisningsprincip för redovisning av skulder i utländsk valuta. Bolaget, som tidigare tillämpat s.k. säkringsredovisning, övergick till värdering till balansdagens kurs. Årsredovisningarna för dessa perioder fastställdes i behörig ordning. När bolaget upptäckte att det inte var förenligt med god redovisningssed att ändra redovisningsprincip upprättades nya årsredovisningar för räkenskapsåren vilka fastställdes vid en extra bolagsstämma. I dessa återgick bolaget till den tidigare använda säkringsredovisningen. Bolaget begärde omprövning av taxeringen med anledning av de nya boksluten.

Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som

intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Enligt 14 kap. 8 § första stycket första meningen IL ska bl.a. skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten enligt andra meningen tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna och värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Huvudregeln i första meningen i 14 kap. 8 § första stycket IL är en s.k. frikopplad skatteregel, dvs. dess tillämpning är inte beroende av hur skulderna har värderats i den skattskyldiges räkenskaper. Om huvudregeln frångås, och säkringsbestämmelsen i andra meningen i stället tillämpas, krävs däremot att skulderna åsatts samma värde i räkenskaperna. Frågan i målet är om bolaget uppfyller detta krav genom den värdering av skulderna som gjorts i de nya boksluten.

Länsrätten och kammarrätten har ansett att det av praxis följer att nya bokslut kan godtas vid beskattningen i vissa fall. Detta synes också vara en vanlig uppfattning i det praktiska rättslivet. En grundläggande förutsättning för att ett nytt bokslut ska kunna godtas måste dock enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening vara att upprättandet av detta är förenligt med god redovisningssed. Med räkenskaper avses i inkomstskattelagen nämligen endast sådana räkenskaper som upprättats i enlighet med god redovisningssed.

Enligt Bokföringsnämnden innebär god redovisningssed att fel som avser tidigare räkenskapsår rättas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas närmast efter det att felet upptäcks. På motsvarande sätt ska effekterna av ett byte av redovisningsprincip redovisas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas första gången efter principbytet. Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:2 följer att vägledning i denna fråga kan sökas i Redovisningsrådets rekommendationer RR 4 och RR 5 vilka har tillämpats på räkenskapsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 1994.

Mål nr  
6633-10

Högsta förvaltningsdomstolen gör beträffande innebörden av god redovisningssed ingen annan bedömning än Bokföringsnämnden. Eftersom det inte kan anses vara förenligt med god redovisningssed att rätta fel i räkenskaperna genom att ersätta ett fastställt bokslut med ett nytt kan de nya boksluten enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte heller godtas vid beskattningen. Bolaget får således inte tillämpa säkringsbestämmelsen utan ska värdera de aktuella skulderna enligt huvudregeln, dvs. till kursen vid beskattningsårets utgång.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns därmed förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 100 000 kr.

Henrik Jermsten

Eskil Nord

Kristina Ståhl

Anita Saldén Enérus

Christer Silfverberg

Linda Bolund Thornell

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-10-17