

Lagutskottets betänkande

1979/80: 15

med anledning av motion om ändring av bestämmelserna i bokföringslagen om räkenskapsår

Ärendet

I motionen 1978/79:859 av Bengt Sjönell (c) yrkas att riksdagen ändrar 12 § bokföringslagen så att brutet räkenskapsår även kan omfatta tiden 1 november–31 oktober.

Skatteutskottet har avgivit yttrande i ärendet. Yttrandet (SkU 1979/80:2 y) har fogats till detta betänkande som *bilaga 1*.

Remissyttranden över motionen har vidare inhämtats från bokföringsnämnden, riksskatteverket, Svensk spannmålshandel, Lantbrukarnas riksförbund (LRF) samt Svenska foderämnes- och spannmålsimportörens förening. Därjämte har i ärendet inkommit en skrivelse från två enskilda företag. En sammanställning av remissyttrandena och skrivelsen finns på s. 6–9.

Företrädare för justitiedepartementet och riksskatteverket har inför utskottet lämnat en redogörelse för och synpunkter på dispensgivningen enligt 12 § första stycket bokföringslagen.

Gällande rätt m. m.

Bestämmelser om räkenskapsår finns intagna i 12 § *bokföringslagen*. Huvudregeln är att räkenskapsåret skall omfatta tolv månader och överensstämma med kalenderåret. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) får användas men skall då omfatta antingen tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, medge att annan period av tolv månader skall utgöra räkenskapsår (12 § första stycket). Regeringen har delegerat denna dispensgivning till riksskatteverket.

Bokföringsskyldig, som vid lagens ikraftträdande den 1 januari 1977 tillämpade annat brutet räkenskapsår än de ovan medgivna, har enligt övergångsbestämmelserna (p. 5) haft skyldighet att genom avkortning eller förlängning av det brutna räkenskapsår som började närmast efter den 1 januari 1977 anpassa därefter följande räkenskapsår till de nya bestämmelserna om vilka tidsperioder som kan utgöra räkenskapsår. Bokföringslagen innehåller inga bestämmelser om påföljd för underlåtenhet att följa övergångsbestämmelserna.

För annan omläggning av räkenskapsåret än nu sagts krävs som regel tillstånd. Om brutet räkenskapsår tillämpas, får dock enligt 12 § tredje

stycket omläggning av räkenskapsåret till kalenderår alltid ske. Skall i ett sådant fall omläggning däremot ske till annat brutet räkenskapsår eller vill rörelseidkare, som har kalenderår som räkenskapsår, övergå till brutet räkenskapsår krävs särskilt tillstånd av länsstyrelsen. Sådant tillstånd får ej avse bokslut vid andra tidpunkter än den 31 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Vidare skall den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser använda samma räkenskapsår för dessa, om ej synnerliga skäl föranleder annat.

Från nu angivna regler gäller vissa undantag. Sälunda får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd i syfte att få samma räkenskapsår för flera rörelser eller inom en koncern. Vidare kan räkenskapsåret förlängas eller förkortas i vissa situationer, t. ex. när en rörelse övergår till annan innehavare eller upphör.

Motionen

I motionen anförs att det inom spannmålshandeln av ålder har brukats ett räkenskapsår som slutat per den 30 september eller den 31 oktober. Anledningen härtill har varit att skörden vid denna tidpunkt är bärgad och uppköp skett från odlarna. De företag som handlar med spannmål har då maximalt lager och kan göra maximal lagernedskrivning vid beskattningen. Om företagen måste ha kalenderåret som räkenskapsår, skulle de bli obenägna att teckna avtal med regleringsorganet Svensk spannmålshandel om leverans av spannmål för export under hösten, när de högsta priserna kan erhållas på världsmarknaden, eftersom detta skulle medföra upplösning av den lagerreserv som byggts upp under tidigare år. Företagen skulle då enligt motionären gå miste om de s. k. prestations- och terminstillägg som utgår utöver inlösenpriserna. Motionären anför vidare att spannmålshandlarna i Skåne på grund av att skördearbetet där är färdigt tidigare än i landet i övrigt kan använda 31 augusti som bokslutsdag och därigenom kan tillgodogöra sig såväl maximal lagernedskrivning som prestations- och terminstillägg.

Motionären upplyser vidare att dispens har sökts från bestämmelserna om brutet räkenskapsår av ett antal företag inom branschen men att dispensansökningarna avslagits. Om inte branschen medges rätt att ha det räkenskapsår som motionären förordar blir resultatet sannolikt att regleringsorganet måste ta i anspråk mer regleringsmedel för att bibehålla vinstmarginalen på nuvarande nivå hos spannmålshandlarna. För att undvika en sådan ordning och för att vinna likställighet mellan handlare i Skåne och övriga landet förordar motionären att brutet räkenskapsår medges alla för perioden den 1 november—den 31 oktober.

Vissa uttalanden under förarbetena till bokföringslagen

Frågan om räkenskapsårets förläggning i tiden var föremål för ingående överväganden under riksdagsbehandlingen av propositionen (1975:104) med förslag till ny bokföringslag. I propositionens förslag hade 12 § samma lydelse som den av riksdagen antagna bestämmelsen med undantaget att enligt propositionens förslag skulle rörelser som startades efter lagens ikraftträdande vara skyldiga att som räkenskapsår alltid ha kalenderår. I propositionens förslag saknades vidare dispensbestämmelsen.

Propositionen föranledde flera motionsyrkanden som syftade till att i större utsträckning göra det möjligt för de bokföringsskyldiga att använda brutet räkenskapsår. Olika förslag till lösning av frågan anvisades. I en motion föreslogs att också nystartade företag borde få använda brutet räkenskapsår efter tillstånd av länsstyrelse på samma villkor som föreslogs gälla beträffande existerande företag. I två andra motioner hemställdes att såväl existerande som nystartade företag utan tillståndsprövning skulle få använda brutet räkenskapsår med vissa i lag fixerade bokslutstidpunkter. I den ena motionen godtogs därvid propositionens förslag om att brutet räkenskapsår endast skulle få avslutas i samband med halvårsskifte eller tertialskifte. I den andra motionen föreslogs i stället att brutet räkenskapsår måste anknyta till utgången av de tvåmånadersperioder som gäller för mervärdeskatteredovisningen (dvs. börja med ojämn och sluta med jämn kalendermånad). I ytterligare två motioner framfördes mera generellt utformade krav på valfrihet i fråga om redovisningsperiod för såväl existerande som nystartade företag.

I sitt av riksdagen godkända betänkande (LU 1975/76:15) uttalade utskottet – efter att ha inhämtat yttrande från skatteutskottet – att frågan om räkenskapsårets förläggning borde avgöras med utgångspunkt i följande överväganden.

Som framhållits av de remissinstanser som företräder skatteintressen samt av skatteutskottets majoritet är den nuvarande möjligheten att fritt bestämma redovisningsperiod inte godtagbar med hänsyn till de problem som uppkommer vid beskattningen. En bristande överensstämmelse mellan bolagens och delägarnas beskattningsår försvårar i hög grad taxeringskontrollen. I de fall då rörelsens räkenskapsår tid efter annan växlas, ökar givetvis dessa kontrollsvårigheter. Även beträffande enskild näringsidkare uppkommer härvidlag kontrollproblem. Genom att utnyttja möjligheten att förlänga räkenskapsåret kan vidare beskattningen av rörelseinkomst skjutas upp ett helt kalenderår. Förfarandet kan efter en tid upprepas och medför förutom kontrollsvårigheter en inte avsedd skattecredit. Den nuvarande valfriheten medför också svårigheter för skatteadministrationen, främst då det gäller samordningen av inkomsttaxeringen och redovisningen av mervärdeskatt.

Som föredragande statsrådet understrukit kan inte de skattemässiga hänsynen få vara ensamt avgörande när det gäller att ta ställning till frågan om brutna räkenskapsår skall tillåtas. Utskottet delar statsrådets uppfattning

att det med hänsyn till bokföringsbyråernas och revisorernas arbetsbelastning f. n. inte finns praktiska förutsättningar för att samtliga bokföringsskyldiga skulle kunna ha kalenderåret som bokföringsår. Utskottet hänvisar också till statsrådets uttalanden om att det för en del bokföringsskyldiga kan vara lämpligt att låta räkenskapsåret sluta vid den tidpunkt på året när den ekonomiska aktiviteten är låg, liksom att det ibland kan vara särskilt motiverat att varje räkenskapsår får omfatta en obruten säsong i rörelsen.

Utskottet medger likväl att de skattemässiga synpunkterna har en sådan tyngd att det är nödvändigt att den nuvarande valfriheten i fråga om räkenskapsperiod begränsas. Ett villkor för att brutet räkenskapsår över huvud skall få användas måste således vara att redovisningsperioden anknyter till vissa i lag fixerade bokslutstidpunkter, vilka är lämpliga med hänsyn till samhällets skattekontroll. Vidare måste rätten till omläggning av räkenskapsåret inskränkas till fall då ett godtagbart sakligt skäl kan påvisas för omläggningen.

Den reglering av hithörande frågor som föreslås i propositionen beträffande existerande företag utgör enligt utskottets mening en skälig avvägning mellan de olika synpunkter som härvidlag gör sig gällande. Utskottet tillstyrker därför lagförslaget i denna del.

Däremot kan utskottet inte biträda den ordning som föreslås beträffande nystartade rörelser. Enligt propositionen skall sådan rörelse i princip sakna rätt att använda brutet räkenskapsår. Utskottet delar motionärernas bedömning att det är olämpligt att i detta avseende göra skillnad mellan existerande och nystartade företag. Även nystartade rörelser kan ju vara utpräglat säsongbetonade och därför ha behov av att få tillämpa annat räkenskapsår än kalenderåret. Efter hand som nya företag startas och äldre företag läggs ned leder vidare propositionens förslag till att bokföringsbyråer och företagsrevisorer får en orimligt betungande arbetsanhopning under våren. Utskottet anser i likhet med motionärerna att följden av en sådan utveckling för den enskilde näringsidkarens del torde bli en försämrad och fördyrad service från bokföringsbyråernas och redovisningskonsulternas sida. Likaså kommer en säsongvis uppskruvad efterfrågan på kvalificerade revisorer att leda till att många företag ej kan få den revisor som de anser lämplig för uppdraget.

Som framgår av vad utskottet ovan anfört, utgör enligt utskottets åsikt de regler som föreslås gälla för de existerande företagen en skälig avvägning mellan samhällets krav på ordning och reda i bokföringsväsendet och det ekonomiska livets intresse av flexibilitet i fråga om valet av redovisningsperiod. Dessa regler får anses tillgodose högt ställda krav från taxeringssynpunkt och bör därför enligt utskottets mening utan olägenhet kunna tillämpas generellt, dvs. även på nytillkommande rörelser. Utskottet förordar därför att riksdagen med anledning av motionerna 1975:2169 (yrkandet 1), 1975:2171, 1975:2174 (yrkandet 3), 1975:2176 och 1975:2178 beslutar om sådana ändringar i 12 § förslaget till bokföringslag att även rörelse som startas efter lagstiftningens ikraftträdande skall få rätt att använda brutet räkenskapsår under samma förutsättningar som föreslås gälla beträffande existerande företag.

I samband med utskottets behandling av lagförslaget har fråga uppkommit om det finns skäl att öppna möjlighet till d i s p e n s från reglerna om vilka tidsperioder som kan utgöra räkenskapsår. Som exempel på situationer där dispens borde kunna komma i fråga vill utskottet peka på de särskilda

förutsättningar som gäller för verksamheten i Scandinavian Airlines System (SAS). Konsortialavtalet beträffande SAS är godkänt av de tre skandinaviska parlamenten och regeringarna och föreskriver perioden den 1 oktober—den 30 september som räkenskapsår. Under åberopande härav har SAS svenska moderbolag AB Aerotransport (ABA) i skrivelse till utskottet framställt önskemål om att få behålla detta räkenskapsår. I skrivelsen framhålls att det i vårt land torde finnas andra företag som i här berört avseende befinner sig i en situation jämförlig med den som råder för ABA och SAS och med dem associerade företag. Även Industriförbundet har infört utskottet understrukit betydelsen av att förutsättningarna för internationella samarbetsavtal inte rubbas av den nya svenska bokföringslagstiftningen.

Skatteutskottet har tillstyrkt att man genom särskilda dispensregler öppnar möjlighet att tillgodose sådana mera extraordinära behov av brutet räkenskapsår varom här är fråga.

Utskottet anser mot bakgrund av den ovannämnda framställningen att det är nödvändigt att det i bokföringslagen intas bestämmelser som gör det möjligt att efter prövning i det särskilda fallet medge undantag från reglerna om vilka tidsperioder som kan utgöra räkenskapsår. Inom ramen för den kontroll som en dispensmyndighet kan utöva finns det då möjlighet att ta hänsyn till särskilda omständigheter av sådan art som anförts i skrivelsen från ABA och som undantagsvis kan motivera ett avsteg från reglerna om räkenskapsårets tidsmässiga förläggning. Med hänsyn till de förutsättningar som bör gälla för dylika medgivanden och till att antalet dispensärenden torde bli begränsat bör dispensprövningen ankomma på regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Utskottet förordar att en dispensregel av denna innebörd införs i 12 § första stycket förslaget till bokföringslag. Utskottet vill understryka att avsikten är att dispensbestämmelsen bör tillämpas mycket restriktivt. Detta markeras i lagtexten genom att synnerliga skäl måste föreligga för att dispens skall kunna ges.

Remissvaren

Svenska foderämnes- och spannmålsimportörers förening, Lantbrukarnas riksförbund och Svensk spannmålshandel tillstyrker motionsförslaget. *Bokföringsnämnden* avstyrker en ökning av antalet tillåtna perioder för räkenskapsår men ifrågasätter en eventuell ändring av dispensreglerna. *Riksskatteverket* avstyrker bifall till motionen.

Svenska foderämnes- och spannmålsimportörers förening vill till alla delar bekräfta riktigheten av motionens redogörelse för innebörden av de nya reglerna om bokslutsdatum för spannmålshandeln. Enligt föreningen har flertalet av företagen i branschen av ålder haft bokslut per den 30 september eller den 31 oktober. Detta har tett sig naturligt eftersom årets skördar varit bärgade och inlevererade till spannmålshandeln vid angivna tidpunkter. Lagerhållningen inom företagen har vid angivna tidpunkter haft sin största omfattning, och möjligheten till lagernedskrivning har sålunda varit maximal. Denna lagernedskrivning har varit fullt lojal från skattesynpunkt, och från myndigheternas sida har densamma alltid godtagits. Föreningen vill i detta sammanhang särskilt understryka att lagerfunktionen varit den för

branschen centrala, i vilken betydande kapital bundits. I den mån annat datum för bokslut skulle bli nödvändigt, skulle detta komma att engångsvis leda till framtagning till beskattning av varulagerreserv med åtföljande menliga konsekvenser för företagens konsolidering. Föreningen tillstyrker därför motionsförslaget.

Svensk spannmålshandel (SSH) som är en ekonomisk förening lämnar i sitt remissvar följande redogörelse för spannmålsbranschen.

SSH har enligt beslut av riksdagen och efter närmare direktiv av statens jordbruksnämnd att bl. a. inlösa och med bästa utbyte avyttra på export den spannmål som inte åtgår för den inhemska försörjningen. Föreningen räknar bland sina medlemmar samtliga privata och producentkooperativa spannmålsföretag av betydelse inom landet.

Produktionen av spannmål har sedan mitten av 1960-talet ökat kraftigt medan konsumtionen endast stigit marginellt. De årliga överskotten har därför vuxit väsentligt och exporten har under den senaste 5-årsperioden i genomsnitt överstigit 1,2 miljoner ton spannmål per år.

En framgångsrik avyttring av kvantiteter i denna storleksordning förutsätter en noggrann planering, vad gäller såväl den fysiska hanteringen som försäljningsverksamheten. Världsmarknadpriserna för spannmål har under 1970-talet fluktuerat starkt under inflytande av ändringar i tillgångs- och efterfrågesituationen. För att kunna planera försäljningen och utnyttja marknadsläget måste föreningen vid varje tillfälle ha, icke blott kännedom om överskottens storlek, utan även möjlighet att disponera varan. Under årets sista kvartal är handeln på världsmarknaden som intensivast, exportpriserna i regel fördelaktigast och Svensk Spannmålshandels-kostnader som lägst.

I princip bör spannmålsöverskotten lastas ut under perioden september-juni, men till följd av isförhållandena under första kvartalet blir skeppningssäsongen oftast kortare. Den tid som står till förfogande måste utnyttjas effektivt med beaktande av hamnresurser och fartygstillgång. Varje förlängning av skeppningssäsongen betyder väsentligt ökade kostnader för föreningen med hänsyn till de ersättningar för lagring och räntekostnader föreningen har att betala. Successiva leveranser under skeppningsperioden är vidare ofta ett krav som framförs från de utländska köparna. Det har särskilt betonats i långsiktiga leveransavtal, som slutits med närliggande, ur föreningens synpunkt angelägna marknader, vilka är av stor betydelse för avsättningen av svensk spannmål.

Enligt gällande riksdagsbeslut sker hembud av överskottsspannmål den 1 april. Att disponera överskotten först vid denna tidpunkt vore praktiskt omöjligt – ur försäljningssynpunkt, ur lagrings- och skeppningssynpunkt och med hänsyn till de stora ekonomiska konsekvenserna för föreningen. I detta sammanhang må erinras om det ökade ansvar för kostnaderna i samband med avyttring av överskottsproduktionen av spannmål, som samhället i och med riksdagsbeslutet 1977 påtagit sig.

SSH anför vidare att föreningen sökt på frivillighetens väg komma överens med handeln om leveranser före årsskiftet av vissa delar av det preliminärt beräknade överskottet, varvid ekonomisk stimulans utgått. Handeln har ställt sig förstående, men har understrukit de problem som uppkommit med hänsyn till de stora investeringar man under senare år nödgats göra för att

omhändertaga de ökade spannmålsvolymerna samt de negativa konsekvenserna av en minskning av bokslutslagen. Mot denna bakgrund har det för föreningen varit synnerligen tillfredsställande att den samlade lantmännenorganisationen stått i begrepp att ändra räkenskapsåret till 1 november–31 oktober. Flertalet privata spannmålsföretag har av tradition haft bokslutsdagen den 31 oktober, vilket väsentligt underlättat för föreningen att fullfölja sina leveransåtaganden före årsskiftet. Enligt föreningen gör den nya bokföringslagen det emellertid omöjligt att använda sig av detta bokslutsdatum. SSH vill därför varmt tillstyrka att 12 § i bokföringslagen (1976:125) ändras, så att brutet räkenskapsår även kan omfatta tiden 1 november–31 oktober. Därigenom skulle föreningen ges möjlighet att avsätta överskotten med så begränsad belastning för det allmänna som möjligt. Förutsättningarna för att utnyttja de internationella marknadsförhållandena, att träffa avtal om successiva långsiktiga leveranser utan långtgående ekonomiska stimulansåtgärder till handeln och att hålla nere de stora kostnaderna för lagring och ränteersättningar under våren och sommaren skulle väsentligt förbättras.

Lantbrukarnas riksförbund (LRF) hänvisar till att förbundet vid den hearing som lagutskottet hade vid bokföringslagens antagande framhöll de problem som de begränsade möjligheterna att använda brutet räkenskapsår skulle medföra för framför allt bokföringsbyråer och liknande. Även branschspecifika argument för brutet räkenskapsår framfördes vid hearingen. Räkenskapsår borde enligt förbundet få avslutas i anslutning till utgången av de tvåmånadersperioder som gäller för mervärdeskatten. LRF upplyser vidare att Svenska lantmännens riksförbund nyligen har begagnat sig av den möjlighet som lagen ger att hos riksskatteverket söka dispens från lagstadgade bokslutstidpunkter. Sedermera har dock regeringen avslagit dispensansökan.

De motiv för dispens som framfördes var att ingen av de tillåtna perioderna passar särskilt bra med hänsyn till årsrytmen i jordbruket och möjligheterna att få en allmän uppslutning kring distriktsmöten och andra medlemsaktiviteter. Ett bokföringsår som sammanfaller med kalenderåret för t. ex. med sig att ifrågavarande medlemsaktiviteter kolliderar med det arbetsintensiva vårbruket inom de flesta lantmännenföreningarna. Till detta kan fogas att den medlemsdemokratiska uppbyggnaden inom lantbrukskooperationen allmänt förutsätter ett aktivt deltagande från medlemmarna i såväl den fackliga som ekonomiska föreningsrörelsens olika beslutsorgan. Det är ett starkt önskemål att en spridning av de lantbrukskooperativa företagens räkenskapsår kan ske i syfte att få en effektivt fungerande medlemsdemokrati.

Mot den här angivna bakgrunden vill därför LRF tillstyrka att ytterligare en bokslutstidpunkt införs. Ur fiskal kontrollsynpunkt torde det enligt LRF inte heller ha någon avgörande betydelse om antalet bokslutstidpunkter utökas från fyra till fem. Däremot skulle väsentliga praktiska fördelar uppstå för såväl bokföringsbyråer som de enskilda företagen.

Bokföringsnämnden (BFN) finner i sitt remissvar inte anledning att på i motionen angivna grunder tillstyrka förslaget om ändring av 12 § bokföringslagen så att brutet räkenskapsår även kan omfatta tiden 1 november–31 oktober. Enligt BFN:s uppfattning pekar argumentationen i motionen på att ärendet närmast är att betrakta som en företagsskattepolitisk fråga som bör bedömas från denna utgångspunkt.

Bokföringslagen har enligt BFN:s erfarenhet fungerat i huvudsak väl, och dispensmöjligheterna har visat sig vara ett lämpligt instrument för att tillgodose vissa särförhållanden. Tillämpningen av dispensinstitutet har emellertid gett vid handen att i vissa fall den i förarbetena till lagstiftningen uppdragna ramen för dispensgivning skulle kunna innebära en onödigt hård låsning. Om en mer flexibel attityd i fråga om räkenskapsår skall övervägas, finns emellertid enligt BFN inte skäl att mot bakgrund av de motiv som en gång getts för en begränsning av antalet tillåtna balansdagar medge flexibilitet genom en ökning av antalet tillåtna perioder (räkenskapsår). Eventuella förändringar bör i stället åstadkommas inom dispensområdet.

Riksskatteverket (RSV) bekräftar att ett antal företag verksamma inom spannmålshandeln ansökte om dispens enligt 12 § 1 st. BFL för att få behålla brutna räkenskapsår avslutade per den 31 oktober. RSV medgav inte dispens, och regeringen biföll inte de besvär som anfördes över RSV:s beslut. I dispensansökningarna framfördes samma argument som i motionen. RSV fann inte att kravet "synnerliga skäl" som anges i lagen var uppfyllt. Dispensansökningar från företag i andra branscher som åberopat liknande skäl som spannmålshandeln har RSV inte heller bifallit. RSV:s motivering för denna ståndpunkt är att lagstiftaren beaktat problemen med säsongsmässiga förhållanden i verksamheten genom att redan i lagstiftningen tillåta bokslutsdagar vid fyra olika tidpunkter.

Mot bakgrund av vad som sagts i lagförarbetena och RSV:s erfarenheter av dispensprövningen finner RSV det inte motiverat att införa ytterligare en bokslutsdag för att tillgodose en viss branschs intressen. Även om RSV har förståelse för de problem som kan uppstå vid en upplösning av lagerreserven, ifrågasätter RSV om inte denna fråga överbetonats. I det fåtal fall lagerreservens storlek framgår av ansökningshandlingarna, har inget av företagen gjort maximal skattemässigt tillåten nedskrivning. Av ansökningshandlingarna framgår även att många av företagen även lagerhåller andra produkter. Vanligast är fröer, utsäde, gödning och foder, men även byggnadsvaror m. m. förekommer. RSV vill även framhålla att företagen genom att utnyttja reglerna i p. 1, 6 st. anv. 41 § kommunalskattelagen kan undvika att en lagerminskning medför en omedelbar upplösning av lagerreserven. RSV avstyrker därför bifall till motionen.

Skrivelse till utskottet

Guldfynd AB och Olof Pettersson AB har till utskottet överlämnat handlingar i ett ärende angående avslagen dispensansökan och har i en särskild skrivelse hemställt att den motion som nu föreligger skall leda till sådan lagändring att begreppet "synnerliga skäl" utbyts mot "särskilda skäl".

Vissa uppgifter om dispensgivningen enligt 12 § första stycket bokföringslagen

Vid utskottets hearing med företrädare för justitiedepartementet och riksskatteverket (RSV) har följande uppgifter lämnats om dispensgivningen.

Ca 500 dispensansökningar har kommit in till RSV. Av ansökningarna har 409 prövats. I 332 fall (78,7 % av antalet prövade fall) har det varit fråga om *internationella förhållanden*, dvs. en utländsk koncern med svenskt dotterbolag. Ansökan har i dessa fall avsett att för det svenska dotterbolaget få ha samma räkenskapsår som för koncernen i övrigt. RSV har medgivit dispens, när dotterföretaget har varit av sådan storlek att skilda bokslutsdagar skulle medföra praktiska svårigheter för koncernen. I praktiken har en gräns dragits vid en omsättning på ca 2 milj. kr. Företag med en mindre omsättning har i princip inte fått dispens. Antalet meddelade dispenser i denna grupp av ärenden är 268 (eller 83,2 %). Besvär över RSV:s beslut om nekad dispens har anförts i 17 fall. I ett fall har regeringen bifallit besvären. Ärendet avsåg en utländsk koncern med två svenska dotterföretag. RSV hade gett dispens åt det ena dotterföretaget men inte åt det andra. I detta fall gav regeringen dispens även åt det andra dotterföretaget.

Övriga ärenden har avsett ansökningar från svenska företag. I några ärenden har som skäl för ansökningarna åberopats *säsongvariationer*. Hit kan räknas ansökningar från bl. a. spannmålshandeln. Svenska lantmännens riksförbund m. fl. Samtliga ansökningar i denna grupp har avslagits av RSV. I ett fall har regeringen bifallit anförda besvär. Besvären gällde Storsjöfiskarnas försäljningsförening. Som skäl för dispens åberopades i detta fall att fiskarna var borta från Sverige under vissa längre perioder.

I resterande ärenden har åberopats *olika omständigheter* t. ex. dyrbara och praktiskt svår genomförbara omläggningar av bokföringen. I denna grupp har RSV gett 14 dispenser. Flertalet har avsett s. k. marknadsbolag varmed avses bolag vars aktier noteras på fondbörsen eller upptas på fondhandlarlistan. I fyra fall har det varit fråga om flotts-föreningar, vilka föreningar regleras av speciell lagstiftning. Återstående dispenser har avsett ett par statliga företag. Även i denna grupp har regeringen meddelat en dispens. Ärendet avsåg en intresseförening hos Esselte som begärde att få ha samma bokföringsår som Esseltekoncernen. Som skäl härför åberopades att föreningen hade samma redovisningssystem som koncernen.

Utskottet

Bestämmelser om räkenskapsår finns intagna i 12 § bokföringslagen. Huvudregeln är att räkenskapsåret skall omfatta tolv månader och överensstämma med kalenderåret. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) får användas men skall då omfatta antingen tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, medge att annan period av tolv månader skall utgöra räkenskapsår. Regeringen har delegerat denna dispensgivning till riksskatteverket.

I motionen yrkas att riksdagen skall ändra 12 § bokföringslagen så att brutet räkenskapsår även kan omfatta tiden 1 november–31 oktober. Till stöd för yrkandet anför motionären att det inom spannmålshandeln av ålder har brukats ett räkenskapsår som slutat per den 30 september eller den 31 oktober. Anledningen härtill har varit att skörden vid denna tidpunkt är bärgad och uppköp skett från odlarna. De företag som handlar med spannmål har då maximalt lager och kan göra maximal lagernedskrivning vid beskattningen. För regleringsorganet Svensk spannmålshandel är det angeläget att leverans av spannmål kan ske under hösten när världsmarknadspriserna är som högst. Om företagen måste ha kalenderåret som räkenskapsår, kommer de emellertid att bli obenägna att teckna avtal med regleringsorganet om leverans av spannmål under hösten, eftersom detta skulle medföra upplösning av den lagerreserv som byggts upp under tidigare år. Företagen skulle då enligt motionären gå miste om de s. k. prestations- och terminstillägg som utgår utöver inlösenpriserna. Motionären anför vidare att spannmålshandlarna i Skåne på grund av att skördearbetet där är färdigt tidigare än i landet i övrigt kan använda 31 augusti som bokslutsdag och därigenom kan tillgodogöra sig såväl maximal lagernedskrivning som prestations- och terminstillägg. Om branschen inte ges rätt att ha det av motionären föreslagna räkenskapsåret, blir enligt motionärens uppfattning följderna att regleringsorganet måste ta ytterligare regleringsmedel i anspråk för att kompensera spannmålshandlarna.

Skatteutskottet har i infortrat yttrande förordat att lagutskottet avstyrker bifall till motionen.

Lagutskottet vill för sin del till en början erinra om att ett viktigt syfte med införandet av bestämmelsen om en begränsning i rätten att använda brutet räkenskapsår har varit att få till stånd en bättre skattekontroll. Den tidigare möjligheten att fritt bestämma redovisningsperiod ledde ofta till en bristande överensstämmelse mellan bolagens och delägarnas beskattningsår, något som försvårade skattekontrollen. En bidragande svårighet var också möjligheten att tid efter annan växla rörelsens räkenskapsår. Förutom kontrollsvårigheter medförde dessa förfaranden ofta en inte avsedd skatte-kredit.

När förslaget till ny bokföringslag behandlades underströk utskottet (se ovan s. 3) emellertid att de skattemässiga hänsynen inte kunde få vara ensamt avgörande när det gällde att ta ställning till frågan om brutet räkenskapsår skulle tillåtas. Bl. a. måste hänsyn tas till bokföringsbyråernas och revisorernas arbetsbelastning. Vidare kunde det för en del bokförings-skyldiga vara lämpligt att låta räkenskapsåret sluta vid den tidpunkt på året när den ekonomiska aktiviteten var låg, liksom att det ibland kunde vara särskilt motiverat att varje räkenskapsår fick omfatta en obruten säsong i rörelsen. Utskottet ansåg att det dock var nödvändigt att den dåvarande valfriheten i fråga om räkenskapsperiod begränsades. Den föreslagna begränsningen till tertial och halvår utgjorde enligt utskottets mening en skälig avvägning mellan samhällets krav på ordning och reda i bokförings-väsendet och det ekonomiska livets intresse av flexibilitet i fråga om valet av redovisningsperiod.

Mot bakgrund av de uttalanden som utskottet sålunda gjorde vid bokföringslagens antagande och som utskottet anser alljämt äga giltighet finns det enligt utskottets mening inte någon anledning att i bokföringslagen införa ytterligare en redovisningsperiod enbart för att tillgodose en viss branschs intressen. Om man skulle vilja nå det resultatet att avskrivningar alltid skall generellt få göras vid den tidpunkt då lagret är störst måste man, såsom skatteutskottet framhållit, helt slopa begränsningarna i rätten att använda brutet räkenskapsår, en åtgärd som inte bör komma i fråga. Lagutskottet delar därför skatteutskottets uppfattning att motionsyrkandet inte bör vinna bifall.

I ett över motionen avgivet remissyttrande har bokföringsnämnden tagit upp frågan om förändringar bör göras inom dispensområdet. Även skatteutskottet har berört denna fråga i sitt yttrande liksom också företrädare för justitiedepartementet och riksskatteverket vid den hearing som utskottet hållit i ärendet. Frågan har vidare behandlats i en till lagutskottet inkommen skrivelse från två enskilda företag. Med hänsyn till det intresse som sålunda visats dispensregeln vill lagutskottet något närmare granska denna.

Utskottet erinrar till en början om att dispensregeln inte fanns med i propositionens förslag till ny bokföringslag utan tillkom först under utskottsbehandlingen av förslaget. Bakgrunden till regeln var främst att utskottet ville undvika att vissa internationella samarbetsavtal skulle rubbas genom den svenska bokföringslagstiftningen. Utskottet underströk att avsikten var att dispensbestämmelsen skulle tillämpas mycket restriktivt. I lagtexten markerades detta genom att "synnerliga skäl" måste föreligga för att dispens skall kunna ges.

Som framgår av sammanställningen ovan (s. 9) över dispensärendena har 409 dispensärenden prövats sedan regeln trädde i kraft den 1 januari 1977. I 322 fall har det varit fråga om internationella förhållanden, dvs. en utländsk koncern med svenskt dotterbolag. Ansökan har i dessa fall avsett att för det svenska dotterbolaget få behålla samma räkenskapsår som för koncernen i

övrigt. Dispens har medgivits när dotterföretaget varit av sådan storlek att skilda bokslutsdagar skulle medföra svårigheter för koncernen. Antalet meddelade sådana dispenser uppgår till 268. I övriga dispensärenden har åberopats skäl som säsongvariationer, lagerreserver, avsevärda omställningskostnader m. m. I denna grupp har meddelats 16 dispenser varav en avsett säsongvariationer (Storsjöfiskarnas försäljningsförening) medan det i övriga fall rört sig om s. k. marknadsbolag, dvs. aktiebolag som noteras på fondbörsen eller upptas på fondhandlarlistan, ett par statliga bolag samt några flottningsföreningar, vilka berörs av speciell lagstiftning. Bland avslagna dispensansökningar kan nämnas ansökningar från spannmålshandeln. Sammanfattningsvis finner sig utskottet kunna konstatera att dispens synes ha getts i något vidare omfattning än vad utskottet och riksdagen avsett med dispenserregeln.

Skatteutskottet tar i sitt yttrande bl. a. upp frågan om skillnaden mellan uttrycken särskilda och synnerliga skäl. Skatteutskottet anför härvidlag att dispensregler vanligen brukar utformas så att det – då en mera omfattande dispensgivning förutsätts komma till stånd – skall föreligga särskilda skäl, som närmare utvecklas i förarbetena. Vid en restriktiv dispensgivning, som mera tar sikte på enskilda fall, brukar däremot anges att synnerliga skäl skall föreligga för att dispens skall kunna medges. Förutsättningen för att man i bokföringslagen skulle kunna ändra synnerliga skäl till särskilda skäl är enligt skatteutskottets mening att man på ett effektivt sätt kan hindra att de gällande reglerna om brutet räkenskapsår mer eller mindre sätts ur kraft genom undantagsmedgivanden.

Lagutskottet vill med anledning härav framhålla att det inte är ovanligt att uttryck som särskilda skäl och synnerliga skäl ges en något varierande innebörd beroende på i vilket rättsligt sammanhang de används. Inte minst framträder sådana skillnader mellan skatterättslig och civilrättslig lagstiftning. På det civilrättsliga området är man för tolkningen av nämnda uttryck i huvudsak hänvisad till uttalandena i förarbetena. Helt allmänt kan dock sägas att med uttrycket särskilda skäl ofta har avsetts att vissa särskilda omständigheter skall föreligga medan uttrycket synnerliga skäl har använts för situationer som knappast kan karakteriseras som särpräglade men där man anser att omständigheterna i det särskilda fallet tillsammans innefattar särskilt starka skäl. Under senare år har uttrycket synnerliga skäl också kommit att alltmer användas när man över huvud taget velat ha en mera restriktiv tillämpning. Den nu aktuella dispenserregeln är ett exempel härpå. Som framgår av det tidigare anförda avsågs här med användandet av uttrycket synnerliga skäl att dispens skulle ges endast i mycket extraordinära fall. I sådana fall där man vill ha en något liberalare tillämpning av t. ex. en dispensbestämmelse väljer man ofta uttryck som särskilda skäl eller särskilda omständigheter utan att man därför, såsom synes vara fallet på skatteområdet, med det valda uttrycket avser att en mer omfattande dispensgivning skall komma till stånd. Inte ovanligt är heller att man vid införandet av en ny

dispensregel väljer uttrycket synnerliga skäl för att senare, om behov uppstår att något lätta på regeln, kunna byta ut uttrycket mot särskilda skäl. Som exempel härpå kan nämnas låneförbudsreglerna i aktiebolagslagen. Dispens från låneförbudet kunde ursprungligen ges endast om synnerliga skäl förelåg. Hösten 1977 (prop. 1977/78:41, LU 1977/78:8) ändrades bestämmelsen så att dispens får ges även när det vid förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern är påkallat av särskilda omständigheter. I förarbetena underströks att det endast var fråga om en liberalisering av tillståndsprovningen i några av de fall som omfattades av dispensregeln. Vidare betonades att det liksom dittills måste ske en noggrann prövning i varje enskilt fall med särskilt beaktande av att lånemöjligheterna inte fick utnyttjas i skatteflyktsyfte eller för en urholkning av borgenärsskyddet.

När det gäller frågan huruvida det nu finns något behov av att ändra den aktuella dispensregeln anser skatteutskottet, från de synpunkter detta utskott har att beakta, att det inte föreligger något sådant behov, medan bokföringsnämnden menar att tillämpningen av dispensinstitutet gett vid handen att den i förarbetena till lagstiftningen uppdragna ramen för dispensgivningen i vissa fall kommit att innebära en onödig låsning. Vid den hearing utskottet hållit i ärendet har den till bokföringsnämnden knutna experten till förtydligande av remissvaret framhållit att medan dispensgivningen i vissa fall fått en onödigt hård låsning har dispensmyndigheten i andra fall funnit sig tvingad att göra en glidning från vad som i förarbetena ansågs vara synnerliga skäl. Inom bokföringsnämnden har man den uppfattningen att uttrycket synnerliga skäl borde kunna bytas ut mot särskilda skäl. Justitiedepartementets företrädare har framhållit att det är framför allt i fråga om dotterbolag till utländska koncerner som den nuvarande dispensregeln lett till en del mindre tillfredsställande avgöranden. I dessa fall borde det finnas större möjligheter att bevilja dispens. Även riksskatteverkets företrädare har anfört att den nuvarande dispensregeln fört med sig vissa problem och att det borde vara möjligt att lätta något på dispensregeln.

Utskottet konstaterar, att vissa problem för dispensmyndigheten tydligen uppstått vid tillämpningen av dispensregeln. Bl. a. har RSV ansett sig tvingat att ge dispens i vissa fall på vilka dispensregeln uppenbarligen inte varit avsedd att tillämpas. När RSV t. ex. gett svenska s. k. marknadsbolag dispens har man sålunda i viss mån gått ifrån den innebörd utskottet och riksdagen gett åt uttrycket synnerliga skäl och snarare tillämpat dispensregeln som om den endast avser särskilda skäl.

Med hänsyn till vad justitiedepartementets företrädare enligt ovan anfört om dispensgivningen utgår utskottet från att, om så finnes erforderligt, förslag till eventuella lagändringar kommer att föreläggas riksdagen. Något initiativ från riksdagens sida är därför inte påkallat.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motionen 1978/79:859.

Stockholm den 11 december 1979

På lagutskottets vägnar

LENNART ANDERSSON

Närvarande: Lennart Andersson (s), Bernt Ekinge (fp), Inger Lindquist (m), Ivan Svanström (c), Elvy Nilsson (s), Arne Andersson i Gamleby (s), Martin Olsson (c), Ingemar Konradsson (s), Olle Aulin (m), Owe Andréasson (s), Marianne Karlsson (c), Bengt Silfverstrand (s), Margot Håkansson (fp), Margareta Gard (m) och Ingrid Segerström (s).

Reservation

Inger Lindquist (m), Ivan Svanström (c), Martin Olsson (c), Olle Aulin (m), Marianne Karlsson (c) och Margareta Gard (m) anser

dels att den del av utskottets yttrande på s. 14 som börjar med "Utskottet konstaterar" och slutar med "inte påkallat" bort ha följande lydelse.

Sammanfattningsvis konstaterar utskottet, att den nuvarande dispensregeln med den mycket restriktiva tillämpning som förutsatts i förarbetena har fört med sig problem för dispensmyndigheten. Bl. a. har RSV ansett sig tvingat att ge dispens i vissa fall på vilka dispensregeln inte varit avsedd att tillämpas. När RSV t. ex. gett svenska s. k. marknadsbolag dispens har man sålunda i viss mån gått ifrån den innebörd utskottet och riksdagen gett åt uttrycket synnerliga skäl och snarare tillämpat dispensregeln som om den endast avser särskilda skäl. Det anförda visar att det finns ett behov av att lätta på dispensregeln. Genom ett utbyte av uttrycket synnerliga skäl mot t. ex. särskilda skäl uppnår man även fördelen att lagtexten skulle komma att stå i bättre överensstämmelse med den praxis som utbildats vid dispensgivningen. Som framgår av utskottets redogörelse ovan för den innebörd uttrycket synnerliga och särskilda skäl har i civilrättsliga sammanhang kan en sådan ändring av dispensregeln också göras utan att detta, såsom skatteutskottet synes befara, kommer att leda till att de gällande reglerna om brutet räkenskapsår mer eller mindre sätts ur kraft genom dispensregeln. Avgörande för tillämpningen av dispensregeln kommer självfallet att bli vad som utsägs i förarbetena till lagändringen.

Utskottet anser således att en ändring av dispensregeln bör komma till stånd. Förslag härom bör av regeringen föreläggas riksdagen. Härvid bör beaktas att förslaget utformas så att det inte innebär att möjligheterna till

skattekontroll försvåras. Vad utskottet sålunda anfört med anledning av motionen bör ges regeringen till känna.

dels att utskottet bort hemställa

att riksdagen med anledning av motionen 1978/79:859 som sin mening ger regeringen till känna vad utskottet anfört om en ändring av dispensregeln i 12 § första stycket bokföringslagen.

Skatteutskottets yttrande

1979/80:2 y

över motionen 1978/79:859 av Bengt Sjönell om ändring av bestämmelserna i bokföringslagen om räkenskapsår

Till lagutskottet

Sedan lagutskottet begärt yttrande från skatteutskottet över motionen 1978/79:859 får skatteutskottet anföra följande.

I motionen yrkas att brutet räkenskapsår även skall kunna omfatta tiden 1 november–31 oktober. Motionären motiverar sitt förslag främst med att det skulle skapa gynnsammare möjligheter till lagernedskrivningar för spannmålshandeln. Om denna tvingas över till kalenderårshöjning skulle den – menar motionären – ha ett minskat intresse av att före årsskiftet leverera spannmål till regleringsorganet, som normalt får ut de högsta exportpriserna under hösten. Slutresultatet skulle då bli ökade kostnader för spannmålsregleringen.

I sitt yttrande (SkU 1975/76:2 y) till lagutskottet över propositionen med förslag till nu gällande bokföringslag anförde skatteutskottet att räkenskapsårets omfattning från skatteutskottets synpunkt var den centrala frågan när det gällde bokföringslagens utformning. Skatteutskottet, som starkt underströk de taxeringsmässiga olägenheterna av brutet räkenskapsår, ansåg det vara ett framsteg att möjligheterna att använda sådant räkenskapsår begränsades till tertial och halvår. Beträffande denna begränsning förelåg det enighet inom skatteutskottet, som inte finner att utvecklingen därefter ger anledning till något ändrat ståndpunktstagande i denna fråga.

Enligt skatteutskottets mening innebär de nu gällande perioderna för brutet räkenskapsår att mycket få företag med säsongmässigt varierande lager maximalt kan utnyttja möjligheterna till lagernedskrivningar. Om man vill nå det resultatet att avskrivningarna alltid skall få göras vid den tidpunkt då lagret är störst måste man helt slopa begränsningarna i rätten att använda brutet räkenskapsår, en åtgärd som utskottet från beskattningssynpunkt på det bestämdaste motsätter sig.

En annan lösning har antytts av bokföringsnämnden i yttrande över motionen, nämligen att eventuella förändringar i stället bör åstadkommas inom dispensområdet. Dispens från de i bokföringslagen angivna bestämmelserna om brutet räkenskapsår får meddelas endast om synnerliga skäl föreligger. Bakgrunden till denna regel, som infördes i samband med riksdagsbehandlingen av förslaget om ny bokföringslag, var främst att man ville undvika att rubba internationella samarbetsavtal inom bl. a. luftfarten genom den svenska bokföringslagstiftningen. Av förarbetena framgår att regeln skall tillämpas mycket restriktivt, vilket föranlett såväl riksskatte-

verket som sedermera regeringen att avslå dispensansökningar från bl. a. spannmålshandeln.

Dispensregler brukar vanligen utformas så att det – då en mera omfattande dispensgivning förutsätts komma till stånd – skall föreligga särskilda skäl, som närmare utvecklas i förarbetena. Vid en restriktiv dispensgivning, som mera tar sikte på enskilda fall, brukar däremot anges att synnerliga skäl skall föreligga för att dispens skall kunna medges. Förutsättningen för att man i bokföringslagen skulle kunna ändra synnerliga skäl till särskilda skäl är att man på ett effektivt sätt kan hindra att de gällande reglerna om brutet räkenskapsår mer eller mindre sätts ur kraft genom undantagsmedgivanden. Såvitt skatteutskottet kan finna bör enbart säsongvariationer i lagerhållningen inte vara dispensgrundande.

Behovet av en vidgad dispensgivning skulle därför främst gälla de fall då en omläggning av räkenskapsåret blir särskilt kostnadskrävande. Eftersom dispensgivningen i sådana fall varit generös, saknas skäl att på denna grund ändra dispensreglerna.

Motionären har som motiv anført att man genom hans förslag skulle skapa likställighet mellan å ena sidan spannmålshandlare i Skåne, som på grund av att skörden där bärgas tidigare kan utnyttja maximala nedskrivningsmöjligheter vid ett räkenskapsår som börjar den 1 september, och å andra sidan spannmålshandlarna i övriga delar av landet. Skatteutskottet får med anledning härav konstatera att det i praktiken knappast är möjligt att i samband med en bokföringslagstiftning beakta säsongmässiga, geografiska eller klimatiska skillnader, som endast har begränsad betydelse i fråga om nedskrivningsmöjligheterna. Bokföringslagens bestämmelser bör vara så enkla och lättillämpade som möjligt. Regeln om att den som är bokföringskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa kan uppenbarligen medföra skilda räkenskapsår inom en och samma bransch. Effekten av en ändring av dispensreglerna för att tillgodose motionens syfte skulle därför sannolikt inte bli att man får ett enhetligt bokföringsår inom spannmålshandeln utan att man bereder fåmansföretagen i branschen vissa begränsade fördelar i nedskrivningshänseende som de större lantbrukskooperativa företagen på grund av nyssnämnda regel inte kan utnyttja. Enligt skatteutskottets mening kan därför i det aktuella fallet strävandena efter konkurrensneutralitet åberopas mot en utvidgad dispensgivning.

Med hänvisning till det anförda förordar skatteutskottet att lagutskottet avstyrker bifall till motionen 1978/79:859.

Stockholm den 20 november 1979

På skatteutskottets vägnar
ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wärnberg (s), Knut Wachtmeister (m), Stig Josefson (c), Rune Carlstein (s), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Tage Sundkvist (c), Hagar Normark (s), Bo Lundgren (m), Curt Boström (s)*, Ingemar Hallenius (c), Bo Forslund (s)*, Wilhelm Gustafsson (fp), Anita Johansson (s), Bo Södersten (s) och Olle Grahn (fp).

* Ej närvarande vid yttrandets justering.