

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

NUMMER 3

2024

BAS

inte bara en kontoplan

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

DAVID KINELL

TELEFON: 070-871 77 61

E-POST: DAVID.KINELL@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.

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 978-91-39-02977-9

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2024

TRYCK: Norstedts Juridik, 2024

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
Nya regler för datering av
årsredovisningen

8

Claes Eriksson
Rätten att senarelägga bokföring

10

Mats Brockert
Moms vid löneväxling genom
bruttolöneavdrag prövad i HFD –
men hur bokförs transaktionerna?

19

Claes Eriksson
Information från
Bokföringsnämnden

AKTUELLT FRÅN BAS

22

Bulletinens redaktionsråd
BAS vill bredda medlemsBASen

3

Förord

Då är det dags för ett nytt nummer av Bulletinen igen. Sommaren har gått och sensommaren bjöd på sol och värme i början av september. När dessa rader skrivs så har värmen precis bytts mot regn och rusk, så nu är det dags för höst. Hösten är en härlig tid, frisk och klar luft och en massa nya lagförslag och regeländringar som piggar upp.

I vanlig ordning så bjuder denna utgåva av Bulletinen på intressant läsning. I detta nummer skrivs det om lönefrågor, momsfrågor och bokföringsfrågor, kryddat med lite ändringar i årsredovisningslagen.

Detta med bruttolöneavdrag tror jag blir allt vanligare, därför är det bra med tydliga regler för vad som gäller både ur ett momsperspektiv och ur ett redovisningsperspektiv. Mats Brockerts artikel bringar klarhet i några av de frågeställningar som kan dyka upp i dessa sammanhang.

Det är mycket ”på g” från Bokföringsnämnden och du kan i detta nummer läsa om dagsläget vad gäller bland annat översynen av K-reglerna.

Sedan har årsredovisningslagens regler ändrats angående datering av en årsredovisning. De nya reglerna gäller räkenskapsår som inleds den 1 juli 2024 eller senare. Men precis som tidigare så är grunden den att man ska ha koll på vilket datum det är när man undertecknar en årsredovisning.

Men det skrivs också om vikten av att bredda medlemsBASen. Under 2024 har vi fått ett par till av våra ledande programleverantörer för administrativa program som medlemmar samt även ytterligare en

redovisningsbyrå. Vi välkomnar fler byråer och programleverantörer att ansöka om medlemskap i BAS och därigenom bidra till att möjliggöra fortsatt utveckling av den svenska BAS-kontoplanen.

Tillsammans kan vi trygga framtiden för vår viktiga och värdefulla BAS-kontoplan, men fler behöver bli medlemmar så att vi kan bygga en ännu starkare plattform för en fristående BAS-kontoplan, som är ett oerhört viktigt verktyg för svenska företag i den allt snabbare digitaliseringsutvecklingen.

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

Nya regler för datering av årsredovisningen

Av Claes Eriksson

I Bulletin nr 1 2022 skrev jag om Bokföringsnämndens (BFNs) hemställan om översyn av årsredovisningslagen vad gällde när en årsredovisning ska skrivas under. Utan att veta vad hemställan skulle resultera i gick BFN vidare med ett remissförfarande och en ändring i K-regelverken. Det var nödvändigt med tanke på hur lagen då var utformad. Nu har lagen ändrats och BFN har anledning att se över K-regelverken igen.

Årsredovisningslagen har en ny lydelse som trädde i kraft vid halvårsskiftet 2024. Enligt övergångsreglerna ska den tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024. Om vi utgår från årsredovisningar som har kalenderår innebär det att den första årsredovisning som ska upprättas i enlighet med de nya reglerna är den med 2025 som räkenskapsår. För 2024 gäller fortfarande den gamla lydelsen:

”Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.”

Det BFN anförde i sin hemställan var bland annat att det ur ett redovisningsmässigt perspektiv kan finnas skäl att ange ett datum när innehållet i årsredovisningen faktiskt beslutades. Detta även om den av en eller ett par ledamöter faktiskt undertecknas någon eller några dagar senare. Det kan vara bra till exempel för att bedöma innehållet i noten om väsentliga händelser efter balansdagen.

Nu har lagen som sagt ändrats och den nya lydelsen innebär att årsredovisningen dels ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknas, dels ska årsredovisningen dateras.

”Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.”

Det tillkommande kravet på att årsredovisningen ska dateras innebär att det ska framgå när innehållet i årsredovisningen faktiskt beslutades. Man kan då fundera över om det av lagen borde framgå när innehållet i en årsredovisning faktiskt beslutas. Teoretiskt skulle lagstiftaren kunna ange att en årsredovisnings innehåll ska fastställas på ett styrelsemöte. I det här avseende är däremot inga nyheter införda i lagen.

Inte heller ändras det krav på undertecknande och datering av undertecknandet som finns idag. Det som gäller idag kommer alltså att gälla fortsättningsvis också, men det tillkommer ett krav på att årsredovisningen ska dateras. Dateringen bör ange den tidpunkt då de som ska underteckna årsredovisningen är överens om dess innehåll. I ett fåmansföretag är det många gånger bara en eller två som undertecknar årsredovisningen. Om alla i styrelsen skriver under samma dag kan det också vara den dag man faktiskt kom överens om innehållet.

En intressant fråga är vilka som ska skriva under årsredovisningen. Enligt propositionen till lagändringen är det dateringen som ska styra. Kontroll av att samtliga befattningshavare har undertecknat årsredovisningen ska ske utifrån årsredovisningens datering. Exempelvis ska en befattningshavare som har avgått efter dagen för dateringen av årsredovisningen ha skrivit under årsredovisningen. Om denne inte har skrivit under årsredovisningen innan avgången måste företaget ta fram en ny årsredovisning undertecknad av samtliga då behöriga företrädare.

En annan fråga är vad som ska göras om det händer något väsentligt mellan det att årsredovisningens innehåll har fastställts fram till att alla ledamöter har skrivit under. Lagen anger inte någon begränsning av hur lång tid det kan gå mellan fastställande av innehåll och siste ledamots underskrift. I propositionen anges att om det inträffar händelser av väsentlig betydelse för företaget efter att årsredovisningen dateras men innan alla företrädare har hunnit skriva under årsredovisningen får företrädarna ta ställning till om en ny överenskommelse om årsredovisningens innehåll behöver träffas.

Sammanfattningsvis tror jag inte att det tillkommande lagkravet kommer att ställa till några större problem. Det är i undantagsfall det föreligger längre tid mellan det att årsredovisningens innehåll fastställs till dess att den skrivs under. Men det kan vara en fråga för program-

varuföretagen att se till att deras lösningar kan leverera olika datum. Det är också en fråga för BFN om normeringen behöver ses över igen. Båda dessa parter har nu ett knappt år på sig att fundera över detta.

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

8

Rätten att senarelägga bokföring

Av Claes Eriksson

Bokföringsnämnden (BFN) har fått fråga om ett företags möjligheter att senarelägga tidpunkten för bokföring när bokföring inte har upprättats för en tidigare period. Frågeställningen är om rätten för ett företag att senarelägga bokföringen för nästkommande period eller perioder har förbrukats för samtliga perioder som inträffar efter den första period som företaget inte har upprättat bokföring för.

Det är Ekobrottsmyndigheten (EBM) som begärt ett förtydligande av BFN. Enligt EBM är det vanligt att bokföring inte är upprättad lång tid tillbaka i ärenden som anmäls till EBM. I många fall saknar företagen bokföring för perioder som enligt reglerna om möjlighet att senarelägga bokföringen i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2013:2 Bokföring (punkterna 3.6–3.10) har passerats. Frågan är då om det är möjligt att använda reglerna om senareläggning av tidpunkten för bokföring för en senare period.

Vid en bokstavstrogen läsning kan det uppfattas som att det är tillåtet att senarelägga bokföringen för en senare period. Det är däremot helt klart en relevant fråga om det är meningen att reglerna ska tolkas så.

BFN har lämnat ett brevsvar till EBM. Brevsvaret finns också publicerat på BFNs webbplats. Enligt brevsvaret kan ett företag som saknar bokföring för en eller flera tidigare perioder *inte* återropa lagens regler och BFNs normering och avvakta med bokföringen av affärshändelser för en därpå följande period.

I 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen anges att kontanttransaktioner ska bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. Det kan ses som huvudregeln för när bokföring ska göras. I andra stycket i paragrafen anges däremot att bokföringen får senareläggas om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed.

BFN har i BFNAR 2013:2 tolkat när det kan anses vara förenligt med god redovisningssed att senarelägga bokföringen. Vid en bokstavs-trogen läsning kan de reglerna uppfattas som att de gäller ”period för period”. Det skulle innebära att ett företag skulle kunna avvakta med bokföringen för en senare period även om en tidigare inte är bokförd.

I brevsvaret menar BFN att god redovisningssed inte ska tolkas på det sättet. BFN ger tre exempel. I första fallet saknas verifikationer helt och hållet för en tidigare period. I det andra fallet finns verifikationerna, men det ordningskrav som ställs är inte uppfyllt. I det sista exemplet finns verifikationerna och ordningskravet är uppfyllt, men ingen bokföring har de facto gjorts.

Oaktat vilket av exemplen ovan som har inträffat anför BFN i svaret att det *inte* kan rymmas inom god redovisningssed att senarelägga bokföringen för en senare period. Reglerna om möjligheterna att senarelägga bokföringen bygger på att det faktiskt sker bokföring löpande och att affärshändelser för tidigare perioder är bokförda inom den tid som lag och normering anger. Den överblick som krävs av bokföringslagen kan normalt inte erhållas om det saknas en tidigare bokföring.

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

10

Moms vid löneväxling genom bruttolöneavdrag prövad i HFD – men hur bokförs transaktionerna?

Av Mats Brockert

I Bulletinen nr 4 2023 redogjorde jag för ett ställningstagande från Skatteverket som gällde moms vid tillhandahållande av förmåner till anställda mot ersättning. Av ställningstagandet framgår det att ett tillhandahållande anses ha skett mot ersättning om arbetsgivaren gör ett bruttolöneavdrag. Det får enligt min uppfattning anses logiskt, eftersom en löneväxling genom bruttolöneavdrag bör ses som ett byte. Byte av kontant lön mot en förmån i form av varor eller tjänster.

Högsta förvaltningsdomstolen har nu i ett mål 2024 klarlagt att ett tillhandahållande mot bruttolöneavdrag får anses vara ett tillhandahållande mot ersättning. I denna artikel redogör jag för och kommenterar denna dom utifrån Skatteverkets ställningstagande. Vidare diskuterar jag principen om substance over form och ger några exempel, utifrån denna princip, hur man kan tänka kring bokföring vid tillhandahållande av förmåner.

1. 2023-04-24 Tillhandahållande till anställda mot ersättning, mervärdesskatt.

HFD 2024 ref. 33 – förmånscyklar och bruttolöneavdrag

I en ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om en arbetsgivare som förser sina anställda med förmånscyklar ska betala moms för tillhandahållandet. Förmånen skulle tillhandahållas genom löneväxling med bruttolöneavdrag.

Den första frågan som måste besvaras är om tillhandahållandet kan anses utförd mot ersättning. Anses ersättning inte ha utgått omfattas transaktionen inte av momsreglerna och någon moms ska då inte betalas. Anses däremot ersättning ha utgått är nästa fråga om tillhandahållandet utgör en ekonomisk verksamhet enligt momslagen och om ersättningen därmed kan bli föremål för moms.

När det gäller frågan om ersättning hänvisar Högsta förvaltningsdomstolen till utvecklad praxis i EU-domstolen. Enligt denna praxis får det anses klarlagt att en arbetsgivare som mot löneavdrag tillhandahåller sina anställda en förmån kan anses tillhandahålla de anställda en tjänst som kan bli föremål för moms. Domen uttrycker vidare att ersättningen (vid bruttolöneavdrag) också kan mätas i pengar och att prestationerna är villkorade av varandra. Därmed får det anses klart att löneväxling genom ett bruttolöneavdrag innebär att ersättning utgår för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde vidare att tillhandahållandet utgjorde en ekonomisk verksamhet enligt momslagen. Företaget var därmed en beskattningsbar person även för tillhandahållandet och ska därför betala utgående moms på ersättningen.

Kommentarer till domen

Enligt min uppfattning är det inte förvånande att löneväxling genom bruttolöneavdrag innebär att ersättning har erhållits för tillhandahållandet. Den verkliga innebörden av tillhandahållandet kan inte gärna ses som något annat, se exempel 1 nedan.

När det gäller den andra frågan, om tillhandahållandet utgjorde en ekonomisk verksamhet, är det av intresse att den bedrivna verksamheten i huvudsak bestod av att sälja cyklar och ge service till arbetsgivare som erbjuder cykelförmån till sina anställda. Företagets tillhandahållande av cyklar till de anställda var alltså samma verksamhet som man bedrev mot externa kunder. Det vill säga tillhandahållandet ingick i samma ekonomiska verksamhet som övrig försäljning.

Men vad gäller då om arbetsgivaren bedriver en helt annan verksamhet, t.ex. måleriverksamhet, och det också är frågan om något enstaka

tillhandahållande? Är det en ekonomisk verksamhet som kan ligga till grund för betalning av moms? Det ger domen inget svar på.

Möjligen är den ekonomiska betydelsen försumbar om enstaka tillhandahållande ska ses som ekonomisk verksamhet, eftersom avdragsrätten vid förvärv beror på om moms ska betalas på tillhandahållandet. För det enskilda företaget, men även staten, har det därför kanske inte någon nämnvärd betydelse hur lagen ska tolkas.

Förmåner som är gratis

Skatteverket skriver i sitt ställningstagande att det inte behandlar tillhandahållanden som är gratis. Vad det innebär är inte självklart. Det är inte heller något som klargörs i domen.

Anta att den anställde kan välja att få delvis betalt genom olika förmåner, t.ex. förmån av fritt garage, i stället för kontant lön. Innebörden av en sådan valmöjlighet är väl närmast densamma som löneväxling genom bruttolöneavdrag. En annorlunda situation är om den anställde kan välja att erhålla en förmån, utan att det påverkar storleken av den kontanta lönen. Det upplever jag mer som gratis.

Som tidigare nämnts är rätten till avdrag för ingående moms avhängig av om utgående moms ska betalas för tillhandahållandet. Den sammanlagda skattemässiga skillnaden, om moms ska betalas på ett tillhandahållande eller inte, torde därför vara beloppsmässigt liten. Sannolikt kan det dessutom vara både till fördel och nackdel för företaget att behöva betala moms på tillhandahållandet. Mot denna bakgrund, och den administrativa börda som momsreglerna i övrigt innebär, kan vi hoppas att Skatteverket i praktiken inte gör en allt för restriktiv tolkning av vad som är gratis.

Exempel 1 – den verkliga innebörden utifrån resultatet av bokföringen

En anställd har en månadslön på 50 000 kr. Skatteavdrag beräknas till 13 000 kr (26 procent på lönen) och det belopp som betalas ut är 37 000 kr.

Den anställde efterfrågar en tillgång som ingår i arbetsgivarens produktutbud. Arbetsgivarens inköpspris (och marknadsvärde) är 5 000 kr ink. moms 1 000 kr.

Hur kan det bokföras om ersättning för tillgången lämnas a) genom ett vanligt köp med kontanta medel och b) genom bruttolöneavdrag? Går det att dra någon slutsats om den verkliga innebörden utifrån bokföringen?

a) Kontant betalning

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
3010	Försäljning		4 000
2610	Utgående moms		1 000
19xx	Bank	5 000	

b) Bruttolöneavdrag

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
7010	Kontant lön (50 000–5 000)	45 000	
7090	Skattepliktiga förmåner	5 000	
3010	Försäljning		4 000
2610	Utgående moms		1 000
2710	Personalskatt (26 % x 50 000)		13 000
19xx	Bank		32 000

Enligt alternativ a) betalar den anställde för 5 000 kr för tillgången med sin lön 37 000 kr. Enligt alternativ b) får den anställde med ett bruttolöneavdrag på 5 000 kr bara ut 32 000 kr i lön, men å andra sidan erhålls en tillgång för 5 000 kr.

Den anställdes och arbetsgivarens ekonomiska utfall är alltså exakt lika oavsett vilken tillvägagångssätt som tillämpas. Transaktionernas verkliga innebörd borde därmed vara samma oavsett om betalning sker med kontanta medel eller genom bruttolöneavdrag. Transaktionerna bör därför, som Högsta förvaltningsdomstolen klargjort, behandlas på samma sätt vid beskattningen.

Hur ska tillhandahållanden redovisas?

Redovisning enligt transaktionens ekonomiska innebörd

En grundläggande princip vid redovisningen är att transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd, se K3 p. 2.7. Det innebär, enligt kommentaren till denna punkt, att transaktioner och andra händelser inte alltid redovisas i enlighet med sin juridiska form (substance over form). Till exempel behöver ett ingånget avtal inte alltid redovisas utifrån hur det har betecknats. Om avtalet är rubricerat som gåva kan den ekonomiska innebörden ändå vara ett köp. Det kan också vara både köp och gåva (det som inom beskattningen kallas blandat fång).

I normeringen kan det regleras att en transaktion ska redovisas på ett särskilt sätt, utan hänsyn till den ekonomiska innebörden. Det gäller särskilt K2 som innehåller förhållandevis många särskilda regler². Ett typexempel är leasing. Den som tillämpar K2 ska alltid redovisa leasingavtal som operationella leasingavtal. För den som tillämpar K3 finns det också särskilda regler för leasing. I punkt 20.29 regleras att i juridisk person får alla leasingavtal av skatteskäl redovisas som operationella oaktad den ekonomiska innebörden.

När det gäller tillhandahållande av varor och tjänster till anställda saknas det särskild normering hur det ska bokföras. Normeringen ger inte heller någon vägledning. Därmed finns det utrymme för olika tolkningar av den ekonomiska innebörden.

En grundläggande princip borde dock vara att utgifter för tillhandahållanden till anställda ska redovisas som lönekostnad i kontoklass 7. Det borde därför inte vara korrekt att en utgift för en förmån till en anställd redovisas i kontoklass 4–6. Tyvärr är det nog vanligt att så sker. En besvärlig situation är om utgiften både kan kopplas till ett tillhandahållande av en förmån och arbete i anställning. Typexempel är en förmånsbil som också används för tjänsteresor. Eftersom arbetsgivaravgifter ska betalas på förmånen kanske det bästa är att utgiften redovisas som lönekostnad i kontoklass 7. Men något självklart svar kan jag inte se.

Hur ska bruttolöneavdrag bokföras?

Enligt den aktuella domen från Högsta förvaltningsdomstolen anses den verkliga innebörden av löneväxling genom bruttolöneavdrag vara att företaget erhåller ersättning för tillhandahållandet. Även om det kan diskuteras om den verkliga innebörden vid beskattningen alltid bör motsvara den ekonomiska innebörden vid redovisningen så talar mycket för att man borde kunna utgå ifrån det. Bedömningen grundar sig nämligen i båda fallen på principen om substance over form.

Utifrån principen om substance over form bör den ekonomiska innebörden av bruttolöneavdrag vara att företaget erhåller ersättning för att tillhandahålla en vara eller tjänst. Frågan är emellertid om utgifterna för tillhandahållandet ska redovisas i en post (netto) som

2. I Bulletinen 4 2012 uttrycker Jan Bjuvberg i artikeln, Några skattemässiga synpunkter på K2- och K3-regelverken, följande vad avser tillämpningen av substance over form i K-regelverken. "K2-regelverket bygger i huvudsak på ett form over substancesynsätt medan K3-regelverket som utgångspunkt är utformat mot bakgrund av ett substance over formsynsätt". Att ett "form over substancesynsätt" tillämpas i K2 är enligt min mening resultatet av många särregler. Där det saknas särregler bör enligt min uppfattning principen om substance over form även tillämpas i K2 även om det inte framgår uttryckligen i normeringen. Jag ser denna princip närmast som en allmän rättsprincip.

personalkostnad eller i två poster (brutto). Dels som personalkostnad, dels som intäkt.

Enligt min mening bör tillhandahållandet redovisas som intäkt om den vara eller tjänst som tillhandahålls ingår i företaget normala produktutbud. Tillhandahållandet bör alltså redovisas som personalkostnad och intäkt om ersättningen hade redovisats som nettoomsättning om varan eller tjänsten i stället hade sålts till någon utomstående. I avsaknad av standardkonton för skattepliktiga förmåner kan företaget skapa egna konton utifrån behovet av information, se exempel 1 ovan. Bruttoredo visas tillhandahållandet bokas tidigare bokförda kostnader för tillhandahållandet inte om, utan kostnaderna redovisas på samma sätt som vid försäljning till utomstående. Därmed leder tillhandahållandet till tre olika poster i resultaträkningen. Inköpskostnad, personalkostnad och intäkt. Se exempel 3.

Är det däremot en vara eller tjänst som normalt inte tillhandahålls av arbetsgivaren bör bruttolöneavdraget inte redovisas som intäkt. I stället tillämpas nettoredo visning genom att utgifterna redovisas som lönekostnad i kontoklass 7. Tillhandahållandet redovisas därmed som personalkostnad i en enda post i resultaträkningen, se exempel 3. Har utgifterna tidigare bokförts i kontoklass 4–6 bokas de om till ett konto för lönekostnader. Även i detta fall är det lämpligt att skapa ett särskilt konto för skattepliktiga förmåner, se exempel 2 nedan. Se även BAS bokföringsbok och bokföringsexempel 72–5 om bokföring av förmån av fri bil.

Sammanfattningsvis bör enligt min mening följande synsätt tillämpas på tillhandahållanden mot bruttolöneavdrag. Har företaget förvärvat eller producerat en vara eller tjänst för att generera intäkter bör redovisningen inte skilja sig beroende på om produkten tillhandahålls en anställd mot ersättning eller en utomstående person. Det innebär att redovisningen inte bör skilja sig om en anställd beställer en produkt via arbetsgivarens webbsida och betalar den kontant eller erhåller produkten av genom löneväxling med bruttolöneavdrag. Avser tillhandahållandet däremot en vara eller tjänst som inte ingår i företagens produktutbud bör utgiften redovisas som lönekostnad.

Exempel 2 – tillgången ingår inte i det normala produktutbudet

Vi utgår ifrån exempel 1b, men med den skillnaden att den överlåtna tillgången inte ingår i företaget normala produktutbud. Förvärvet av tillgången är bokförd på konto 5410. Avdrag för moms gjordes vid förvärvet.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
7010	Kontant lön (50 000–5 000)	45 000	
7090	Skattepliktiga förmåner	5 000	
5410	Förbrukningsinventarier		4 000
2610	Utgående moms		1 000
2710	Personalskatt (26 % x 50 000 kr)		13 000
19xx	Bank		32 000

Om arbetsgivaren redan vid förvärvet hade haft vetskap om att tillgången skulle överlätas till den anställde, hade det varit enklare att inte dra den ingående momsen vid förvärvet. Någon utgående moms hade då inte behövts redovisas vid överlåtelsen. Det förutsätter givetvis att överlåtelsen inte bedöms som en beskattningsbar transaktion och att utgående moms ska betalas på tillhandahållandet.

Exempel 3 – skillnaden i resultaträkningen mellan netto- och bruttoredovisning

Företagets slutliga resultat påverkas inte av om ett tillhandahållande redovisas netto eller brutto. Är företagets kostnad för tillhandahållandet 5 000 kr, enligt exempel 1 och 2, skiljer sig redovisningen i resultaträkningen enligt nedan.

Post i resultaträkningen	Nettoredovisning	Bruttoredovisning
Rörelseintäkter (kontoklass 3)	0	+5 000
Rörelsekostnader (kontoklass 4–6)	0	-5 000
Personalkostnader (kontoklass 7)	-5 000	-5 000

Vad gäller om marknadsvärdet överstiger inköpspriset?

I tidigare exempel har jag utgått ifrån att marknadsvärdet på den tillhandahållna varan eller tjänsten överensstämmer med arbetsgivarens inköpspris. Om t.ex. en vara bearbetats innan den överläts till den anställde torde marknadsvärdet vara högre vid överlåtelsestillfället.

Det innebär att förmånsvärdet ökar. Vidare innebär det att beskattningsunderlaget för moms ska omvärderas. Beskattningsunderlaget ska då fastställas utifrån marknadsvärdet.

Exempel 4 – marknadsvärdet är högre än inköpspriset

Vi utgår från samma förutsättningar som i exempel 1. Bruttolöneavdraget (ersättningen) är fortfarande 5 000 kr, men marknadsvärdet på tillgången vid överlåtelsen uppgår till 10 000 kr. Den skattepliktiga förmånen uppgår därmed till 10 000 kr. Eftersom ersättningen är lägre än marknadsvärdet ska beskattningsunderlaget omvärderas till marknadsvärdet. Moms ska därför betalas med 2 000 kr.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
7010	Kontant lön (50 000–5 000)	45 000	
7090	Skattepliktiga förmåner	10 000	
3010	Försäljning		8 000
2610	Utgående moms (20 % x 10 000 kr)		2 000
2710	Personalskatt (26 % x 55 000 kr)		14 300
19xx	Bank		30 700

Här kan vi notera att redovisningen hade blivit udda vid nettoredovisning. Det vill säga om utgiften för inköpet av tillgången i stället hade bokats om till personalkostnad (jämför med exempel 2). Då hade kostnadskontot vid inköpet krediterats med 8 000 kr trots att inköpskostnaden bara var 4 000 kr.

Avslutande kommentarer

Högsta förvaltningsdomstolen har genom HFD 2024 ref. 33 klargjort att löneväxling genom bruttolöneavdrag innebär att företaget erhåller ersättning för de varor och tjänster (förmåner) som tillhandahålls anställda genom löneväxling. Därmed kan det bli aktuellt att betala moms på tillhandahållandet. Det gäller om tillhandahållandet sker inom en ekonomisk verksamhet.

Den ekonomiska innebörden i redovisningen för ett tillhandahållande bör som utgångspunkt vara densamma som den verkliga innebörden vid beskattningen. Företaget anses i så fall ha erhållit ersättning vid ett tillhandahållande av varor och tjänster genom bruttolöneavdrag. Hur det ska bokföras är dock inte uttryckligen normerat. Som jag ser det finns det två alternativa sätt att bokföra tillhandahållandet, netto- eller bruttoredovisning.

Avser tillhandahållandet varor eller tjänster som företaget normalt inte säljer redovisas utgiften för tillhandahållandet som personalkostnad

(netto redovisning). Har utgiften tidigare bokförts på ett annat konto, t.ex. handelsvaror eller övriga externa kostnader, bokas kostnaden om till ett konto i kontoklass 7. Bokföringen illustreras i exempel 2 och 3.

Om tillhandahållandet däremot avser produkter som företaget normalt säljer tillämpas bruttoredovisning. Det innebär att ett belopp motsvarande bruttolöneavdraget bokförs dels som personalkostnad, dels som nettoomsättning. Någon ombokning av utgifterna för tillhandahållandet ska då inte ske. Redovisningen motsvarar en vanlig försäljning till utomstående och illustreras i exempel 1 och 3.

Mot bakgrund av att frågan inte är normerad och det sannolikt i praktiken förekommer olika sätt att se på och redovisa tillhandahållande till anställda vore det intressant att få läsarnas synpunkter på frågan. Kanske finns det ytterligare alternativ som är enklare eller bättre avspeglar den ekonomiska innebörden av ett tillhandahållande. Hur som helst är det svårt att säga vad som är rätt eller fel. Därför finns det också ett stort värde i att diskutera frågan.

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.

19

Information från Bokföringsnämnden

Från den 1 juli gäller har en del ändringar i bokföringslagen trätt i kraft. Det har föranlett Bokföringsnämnden att skicka ut uppdateringar av vägledningen Bokföring på remiss. Dessutom pågår Bokföringsnämndens arbete med uppdatering av K2 och K3. Hur går det med dessa projekt?

Bokföringslagen med tillhörande vägledning

Det har redan skrivits ganska mycket om de nya reglerna i bokföringslagen som tillåter att slänga räkenskapsinformation på papper direkt efter det att det har överförts till digital form. Det har fått den något missvisande benämningen ”nya kvittolagen”. Den är vilseledande dels därför att det inte finns någon särskild lag, dels för att förändringarna inte bara rör kvitton.

Vad är ändrat?

Det som har ändrats för att möjliggöra att slänga material tidigare är bokföringslagen. Bokföringsnämnden har i sin vägledning Bokföring uttolkat reglerna i bokföringslagen. Med anledning av ändringen har Bokföringsnämnden remitterat ändringar i vägledningen. I skrivande stund har remisstiden löpt ut. I bästa fall har nämnden hunnit med att

fatta beslut om kompletterande tolkningar till de nya reglerna när du läser detta. Annars torde det vara nära förestående.

Information från Bokföringsnämnden

Vad Bokföringsnämnden har gjort är att på webbplatsen lägga ut information om vad lagändringen innebär. Bokföringsnämnden anger att regeln om överföring bland annat blir aktuell när företaget skannar en pappersfaktura. Det vill säga regeln gäller inte bara kvitton. Enligt informationen är ändringen i bokföringslagen i detta avseende till stor del en ”tidsfråga”. Från och med den 1 juli får pappershandlingen kastas så snart räkenskapsinformationen överförs till en annan handling. Innan första juli fick det ursprungliga materialet kastas först efter tre år.

Precis som tidigare ställs fortfarande vissa krav på överföringen. I den nya lydelsen har det förtydligats att handlingarna endast får förstöras om överföringen med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Överföringen påverkar inte den sjuåriga arkiveringstiden. Efter överföringen tillämpas arkiveringsreglerna på den handling som räkenskapsinformationen har förts över till.

En vanlig fråga är om det går att tidigarelägga tidpunkten för att slänga material som rör tiden före första juli. Svaret är ja enligt informationen på Bokföringsnämndens webbplats. Det innebär att pappershandlingar som har överförts innan den 1 juli får kastas förutsatt att överföringen har skett i enlighet med kravet i bokföringslagen.

Ta till dig Bokföringsnämndens uppdatering

Bokföringsnämndens information är tydlig. Det var redan den första juli, under vissa förutsättningar, möjligt att slänga tidigare räkenskapsinformation som fanns på papper. Men Bokföringsnämndens uppdatering av vägledningen kan vara viktig att ta till sig innan rutiner sätts upp för att slänga räkenskapsinformation. Se därför till att ta del av den slutliga uppdateringen av Bokföringsnämndens vägledning Bokföring. Vi kommer i sista numret av Bulletinen 2024 att redogöra för ändringarna i vägledningen.

Uppdateringen av K2 och K3

Redan i februari 2023 remitterade Bokföringsnämnden förslag på uppdatering av K2 och K3. Tanken var att ändringarna skulle tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2024.

Bokföringsnämnden informerar på sin webbplats att tidplanen är ändrad. Planen är nu att ta beslut under 2024. I och med det relativt sena beslutet har nämnden också beslutat att skjuta på tillämpningen. Enligt nya tidplanen ska ändringarna träda i kraft med tvingande verkan först för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2025.

I informationen noteras särskilt att det även gäller ett eventuellt beslut om att samtliga bostadsrättsföreningar ska gå över till K3.

Förskjutningen av tidplanen för årsredovisningar som ska upprättas enligt K2 leder också till förskjutning av uppdateringen av vägledningen Årsbokslut. Enligt informationen pågår översynen av regelverket Årsbokslut parallellt med arbetet med K2. Beslut om remiss ska tas i samband med, eller så snart som möjligt efter, beslut om ändringar i K2.

För BAS del innebär det att det pågående projektet Framtidens kontoplan också skjuts ett år framåt.

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

22

BAS vill bredda medlemsBASen

Av Bulletinens redaktionsråd

Förändringens tider råder även för BAS-intressenternas Förening. Vår svenska BAS-kontoplan tas nog lite för given av näringslivet och övriga intressenter. Det man kanske inte tänker på är att BAS-kontoplanens utveckling och uppdatering drivs av en ideell förening med idag 25 medlemmar.

Bland medlemmarna kan nämnas Svenskt Näringsliv, FAR, Srf konsulterna, Svenska kyrkan samt statliga myndigheter såsom Skatteverket, Statistikmyndigheten SCB och Bokföringsnämnden.

BAS styrelse har fattat ett strategiskt beslut att bredda medlemsbasen med fler stödmedlemmar utan rösträtt. Den första kategorin vi bearbetat är företagen som levererar bokförings- och skatteprogram. Detta har lett till att vi idag har fyra medlemmar i denna kategori.

Nästa kategori vi kommer att börja uppvakta är *redovisnings- och revisionsbranschen*. Vi uppmanar byråer att ansöka om medlemskap och därigenom dels kunna vara med och påverka och utveckla BAS-kontoplanens utformning, dels även bidra med ekonomiskt stöd via medlemsavgiften. Årsavgiften för icke röstberättigad medlem är idag blygsamma 5 000 kr.

Låter det intressant? Gå in på www.BAS.se och ansök om medlemskap.

Tillsammans skapar vi en stabil plattform för att säkerställa BAS-kontoplanens fortsatta utveckling.

Välkomna som medlemmar!

SVENSK REDOVISNING – BULLETINEN

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

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

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

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN
BOKSLUTSBOKEN

BULLETINEN
NYCKELTALEN

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

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

Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

