

Till ledamöterna av Sveriges advokatsamfund

Ändringar i K2-regelverket avseende redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning och skattemässig hantering

I juni 2016 beslutade Bokföringsnämnden att ändra det så kallade K2-regelverket. Bakgrunden till ändringen är att EU-kommissionen riktat klagomål mot Sverige och den möjlighet som tidigare funnits i K2 att redovisa tjänsteuppdrag på löpande räkning i takt med faktureringen, den så kallade faktureringsmetoden. Ändringen i K2-regelverket ska tillämpas på räkenskapsår som avslutas efter den 10 juli 2016.

Information om vad ändringen i K2-regelverket innebär finns på Bokföringsnämndens hemsida.

<http://www.bfn.se/sv/nyheter/andringar-i-k2-regelverken-arsredovisning-i-mindre-aktiebolag-och-arsredovisning>

Advokatsamfundet har därtill inhämtat [följande utredning från Mazars](#).

Stockholm den 18 oktober 2016

Anne Ramberg

Redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning samt skattemässig hantering

Bakgrund

I juni 2016 beslutade Bokföringsnämnden att ändra BFNAR 2008:1 det så kallade K2-regelverket. Bakgrunden till ändringen är att EU-kommissionen riktat klagomål mot Sverige och den möjlighet som tidigare funnits i K2 att redovisa tjänsteuppdrag på löpande räkning i takt med faktureringen, den så kallade faktureringsmetoden. Ändringen i K2-regelverket ska tillämpas på räkenskapsår som avslutas efter den 10 juli 2016.

Redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning

Ett tjänsteuppdrag på löpande räkning är ett uppdrag för vilket inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget.

Tjänsteuppdrag på löpande räkning ska nu alltid redovisas i takt med att arbetet utförs, så kallad successiv vinstavräkning.

Skattemässig hantering av tjänsteuppdrag på löpande räkning

Skatteverket har i allmänna råd och meddelande uttalat att vid tillämpning av reglerna om pågående arbete i 17 kap 25§ IL bör begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” innebära att minst 90% av ersättningen ska ha bestämts med utgångspunkt från pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material o.d.

Skattemässigt kan ett bolag välja mellan att tillämpa successiv vinstavräkning enligt 4 kap 10§ ÅRL eller faktureringsmetoden enligt 17 kap 26§ IL vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning. Faktureringsmetoden innebär att värdet av pågående arbete som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång utan i stället redovisar den skattskyldige det belopp som den skattskyldige fakturerat för sitt arbete under beskattningsåret som intäkt vid beskattningen. Det leder till att intäkter redovisas i takt med faktureringen och att samtliga driftkostnader får dras av på vanligt sätt.

Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att beskattningen av pågående arbete på löpande räkning är ett så kallat frikopplat område. Man säger att trots att ett företag redovisar upparbetade ej fakturerade intäkter vid bokslutet enligt reglerna för successiv vinstavräkning, kan företaget i beskattningen redovisa intäkter utifrån fakturerade belopp. Detta görs genom att det skattepliktiga resultatet justeras i skatteberäkning och deklaration.

Notera att det belopp som kan justeras för vid tillämpningen av faktureringsmetoden ska beräknas utifrån en fakturering som överensstämmer med vad som är att anse som god affärsed inom branschen. Om faktureringen sker med ledning av arbetad tid eller liknande anses faktureringen normalt ha kunnat ske löpande.

Något om advokatverksamhet som bedrivs i handelsbolag vars andelar ägs av aktiebolag

Ett flertal advokatbyråer är organiserade så att advokatverksamheten bedrivs i handelsbolag vars andelar ägs av de verksamma advokaterna via aktiebolag. Oavsett tillämpat redovisningsregelverk kommer fortsättningsvis alla uppdrag på löpande räkning att redovisas som intäkt i takt med att arbetet utförs.

För det fall man inte önskar att beskattningen ska ske enligt redovisningen får man justera till faktureringsmetoden i deklarationen för handelsbolaget eller i delägarbolagens deklarationer. Lämpligen kompletteras justeringen i deklarationen med en skriftlig förklaring i textbilaga. Justeringen innebär att det uppkommer en form av obeskattad reserv som inte syns i handelsbolagets redovisning utan enbart i deklarationen.

Den förändrade redovisningsmetoden inom ramen för K2 (övriga regelverk har sedan tidigare inte tillåtit faktureringsmetoden) kan komplicera den interna avräkningen mellan delägarna i det fall man väljer att tillämpa faktureringsmetoden skattemässigt. Det som komplicerar avräkningen är att i resultatet i redovisningen kommer det att ingå ett belopp som kommer att faktureras efter bokslutsdagen och därmed beskattas först nästkommande år.

Det finns därmed behov av två resultatfördelningar, en som visar resultatfördelningen utifrån resultatet i redovisningen och en som visar resultatfördelningen utifrån faktureringsmetoden (det skattemässiga resultatet).

Ett delägarbolag som tillämpar K2 vid upprättande av årsredovisning ska enligt punkt 20.5 BFNAR 2008:1 redovisa med användning av handelsbolagets resultat enligt beskattningen. I det fall samtliga delägarbolag tillämpar K2 kan det vara lämpligt att justeringen till faktureringsmetoden görs i handelsbolagets deklaration så att den fördelning av resultatet som görs i handelsbolagets deklaration kan användas som underlag i delägarbolagets redovisning.

Ett delägarbolag som tillämpar K3 vid upprättande av årsredovisning ska enligt punkt 14.12 BFNAR 2012:1 använda handelsbolagets redovisade resultat. Endast i det fall handelsbolagets skattepliktiga resultat inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet kan det skattemässiga resultatet användas. Tillämpar något av delägarbolagen K3 kan det därför vara lämpligt att justeringen till faktureringsmetoden inte görs i handelsbolagets deklaration utan görs i delägarbolagens deklarationer.

Sammanfattning

Samtliga redovisningsregelverk ställer numera krav på att tjänsteuppdrag på löpande räkning ska intäktsredovisas i takt med att arbetet utförs. Skattemässigt finns även fortsättningsvis möjlighet att i stället tillämpa faktureringsmetoden. Justeringen från redovisat resultat till ett resultat enligt faktureringsmetoden görs i handelsbolagets deklaration eller i delägarbolagens deklarationer. Lämpligen lämnas en upplysning i textbilaga till den deklaration där justeringen görs.

Stockholm 2016-10-05



Annika Larsson
Auktoriserad revisor