



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

God redovisningssed i skattepraxis

– En analys av sex rättsfall avseende intäktsperiodisering

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Extern redovisning och Företagsanalys
Vårterminen 2008
Handledare: Olov Olson
Författare: Jonas Larson

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning och Företagsanalys, Kandidatuppsats, VT 2008

Författare: Jonas Larson

Handledare: Olov Olson

Titel: God redovisningssed i skattepraxis – en analys av sex rättsfall avseende intäktsperiodisering

Bakgrund och problem: Sedan början på 1900-talet har det i svensk företagsbeskattning rått ett starkt samband mellan redovisning och beskattning vilket främst tar sikte på periodiseringen av intäkter och utgifter. Det område där god redovisningssed styr beskattningen kallas ofta det kopplade området och det är detta område som är föremål för undersökningen i denna uppsats.

Eftersom kopplingen mellan redovisning och beskattning bygger på konceptet god redovisningssed är det av intresse att titta på innebörden av konceptet och hur detta behandlats i de rättsinstanser som har att ta ställning till begreppets innebörd.

Syfte: Uppsatsens syfte är att utifrån sex rättsfall studera vad som i skatterättspraxis ansetts utgöra god redovisningssed i frågor om intäktsperiodisering.

Avgränsningar: Skatterättsliga omfångsfrågor, det vill säga frågor om huruvida en intäkt är skattepliktig och/eller en utgift är avdragsgill faller utanför uppsatsens område. Eftersom uppsatsens fokus ligger på periodiseringsfrågor kommer inte heller frågan om hur andra redovisningsfrågor behandlats i skattepraxis att undersökas. Vidare är det endast de periodiseringsfrågor som ligger inom det kopplade området som behandlas eftersom det är dessa som påverkas av god redovisningssed.

Frågor som rör koncernredovisning behandlas inte heller eftersom koncernen inte är något skattesubjekt. Inte heller behandlas reglerna för taxeringsförfarandet och skatteprocessen mer ingående.

Metod: Uppsatsarbetet har genomförts med en kombination av företagsekonomisk kvalitativ metod och rättsdogmatisk metod. Detta val grundas på att det material som undersöks är rättsfall. Sådana lämpar sig inte för statistisk behandling med utgångspunkt i en kvantitativ metod utan förstås bäst med hjälp av tolkning. Den rättsdogmatiska metoden underlättar förståelsen för rättsfallens förhållande till de andra rättskällorna. I avsnitt 2.3.3 beskrivs den använda analysmodellen.

Resultat och slutsatser: Med grund i de analyserade rättsfallen kan sägas att synen på periodiseringsfrågan har förändrats från en skyldighet att intäktsredovisa, och därmed betala skatt, när betalningen influtit, till en större frihet att för den skattskyldige att fördela intäkterna över den period betalningen avser. Kan den skattskyldige presentera underlag för hur de kostnader som intäkterna skall matcha fördelas, skall denna beräkning som huvudregel godtas, annars skall linjär periodisering tillämpas.

Realisationsprincipen och presumptionen om linjär fördelning har numera en så stark ställning att redovisning enligt dessa principer godtagits även i fall där avtalsvilkorens affärsmässighet med fog kan ifrågasättas.

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	6
1.1	PROBLEM	6
1.2	SYFTE	6
1.3	TIDIGARE FORSKNING	7
1.4	AVGRÄNSNING	8
1.5	DISPOSITION	9
2	METOD	10
2.1	ALLMÄNT OM METODVAL	10
2.2	KVALITATIV METOD	10
2.2.1	Urval	10
2.3	RÄTTSDOGMATISK METOD	12
2.3.1	Rättskälleläran	13
2.3.2	Rättsfallsanalys	14
2.3.3	Den använda analysmodellen	14
2.4	KÄLLKRITIK	16
2.5	RELIABILITET	16
2.6	VALIDITET	17
3	SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	18
3.1	DET KOPPLADE OMRÅDET	18
3.1.1	Materiellt samband – redovisningsreglerna styr beskattningen	18
3.1.2	Formellt samband – skattereglerna styr redovisningen	18
3.2	DET FRIKOPPLADE OMRÅDET	19
3.3	PERIODISERING	19
3.3.1	Periodiseringens relevans för beskattningen	19
4	REGLERING PÅ REDOVISNINGSSOMRÅDET	21
4.1	ÖVERSIKT AV REGELKOMPLEXET	21
4.1.1	Noterade företag	21
4.1.2	Onoterade företag	21
4.2	GOD REDOVISNINGSSSED	22
4.2.1	Vad styr god redovisningssed?	23
4.3	INTERNATIONELL UTBLICK	24
4.3.1	Civilrättslig utveckling	24
4.3.2	Orsaker till skilda redovisningstraditioner	24
4.3.3	Kontinental redovisningstradition	25
4.3.4	Anglosaxisk redovisningstradition	25
4.3.5	Internationell utveckling och tillnärmning	26
5	EMPIRI – RÄTTSFALLSGENOMGÅNG	27
5.1	RÅ 1977 REF 13 – ANTICIMEX	27
5.1.1	Omständigheterna i fallet	27
5.1.2	Parternas ståndpunkter och yrkanden	27
5.1.3	Domstolarnas behandling	28
5.2	RÅ 1999 REF 32 – KEY CODE	28
5.2.1	Omständigheterna i fallet	28
5.2.2	Parternas ståndpunkter och yrkanden	28
5.2.3	Domstolarnas behandling	28
5.3	RÅ 2002 REF 84 – ENGÅNGSERSÄTTNING FÖR 25-ÅRIGT ARRENDE	30
5.3.1	Omständigheterna i fallet	30
5.3.2	Parternas ståndpunkter och yrkanden	30
5.3.3	Domstolarnas behandling	30
5.4	RÅ 2002 REF 94 – RÄTT TILL FRAMTIDA BETALNINGSSTRÖMMAR	30
5.4.1	Omständigheterna i fallet	31
5.4.2	Parternas ståndpunkter och yrkanden	31
5.4.3	Domstolarnas behandling	31
5.5	TVÅ INTRESSANTA NOTISMÅL	32

5.5.1	<i>Avstående från framtida näringsverksamhet</i>	32
5.5.2	<i>Långvarigt tjänsteuppdrag</i>	32
6	ANALYS OCH SLUTSATSER	34
6.1	VAD STYR GOD REDOVISNINGSSSED?	34
6.2	GOD REDOVISNINGSSSED ENLIGT SKATTEPRAXIS	35
6.3	UTVECKLINGEN AV GOD REDOVISNINGSSSED	37
6.3.1	<i>Utvecklingen i normgivning</i>	37
6.3.2	<i>Utvecklingen i rättspraxis</i>	38
6.4	AVSLUTANDE SUMMERING	39
6.4.1	<i>Förslag på fortsatt forskning</i>	39
7	KÄLLFÖRTECKNING	40
7.1	OFFENTLIGT TRYCK	40
7.1.1	<i>Betänkanden</i>	40
7.1.2	<i>Propositioner</i>	40
7.1.3	<i>Publikationer från EU</i>	40
7.2	LITTERATUR	40
7.3	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	41

Figurförteckning

Figur 1: Kategorisering av skattefrågor.....	8
Figur 2: Påverkan på god redovisningssed	23
Figur 3: Påverkan på god redovisningssed	34

1 Inledning

Under en längre tid har det inom svensk företagsbeskattning rått ett samband mellan redovisning och beskattning. Detta samband fick sina grunddrag redan genom införandet av 1928 års kommunalskattelag (KL) och 1929 års bokföringslag (BFL), och tar främst sikte på periodiseringen av inkomster och utgifter.¹ Sambandet innebär, något förenklat, att om två förutsättningar är uppfyllda läggs periodiseringen i företagets räkenskaper till grund för beskattningen. De två förutsättningarna är att räkenskaperna upprättats enligt god redovisningssed och att det inte finns några särskilda skatterättsliga periodiseringsregler för den aktuella transaktionstypen.

Regeln om sambandet mellan redovisning och beskattning återfinns i dag i inkomstskattelagen (IL) 14:2² varigenom god redovisningssed inkorporeras i skatterätten. Det område där uttryckliga skatteregler saknas och god redovisningssed således styr beskattningen kallas ofta *det kopplade området*. Omvänt benämns det område där särskilda skatterättsliga regler för resultatberäkningen finns *det frikopplade området*.³

1.1 Problem

Det föreligger en koppling mellan redovisning och beskattning som ofta brukar beskrivas som stark⁴, och denna koppling bygger på konceptet god redovisningssed. Innebörden av detta är att tillämpningen av skattelagarna innefattar många ekonomiska bedömningar och i många fall är det naturligt att dessa påverkas av redovisningens utformning. På ett övergripande plan syftar reglerna för både redovisning och beskattning till att företagets resultat skall speglas på ett rättvisande sätt. På grund av detta samband mellan redovisning och beskattning är det intressant att studera vad konceptet god redovisningssed innebär och hur det bedömts i de rättsinstanser som har att ta ställning till dess innebörd.

Uppsatsens problem kan därför delas in i två delfrågor:

- Vad styr god redovisningssed?
- Vad har domstolarna i skattepraxis⁵ ansett vara god redovisningssed?

Den första delfrågan är av intresse eftersom den utgör bakgrunden för den andra delfrågan där uppsatsens huvudfokus ligger. Frågan om vad som styr god redovisningssed behandlas därför mer översiktligt än frågan om domstolarnas bedömning av begreppet.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utifrån ett antal rättsfall studera vad som i skatterättspraxis ansetts utgöra god redovisningssed. Fokus för denna bestämning av god redovisningssed ligger på frågor om intäktperiodisering.

¹ SKV handledning s 21.

² Med detta skrivsätt avses Inkomstskattelagen (1999:1229) 14 kapitlet 2 §.

³ Norberg & Thorell s 22. En enkel definition av det kopplade området är att så länge det inte finns specifika regler i skattelagstiftningen rör det sig om det kopplade området och då handlar det om att identifiera vad som utgör god redovisningssed för att bestämma vad det beskattningsbara resultatet uppgår till.

⁴ A a s 20.

⁵ Med termen skattepraxis avses i detta arbete rättspraxis på det skatterättsliga området.

1.3 Tidigare forskning

Området god redovisningssed verkar vid en litteratursökning inte ha varit föremål för några större forskningsansatser. En sökning på *god redovisningssed* i bibliotekskatalogen vid Göteborgs universitetsbibliotek resulterar i 6 träffar publicerade under de senaste 30 åren, bland dessa finns tre studentuppsatser i företagsekonomi och ett cirkulär från Bokföringsnämnden (BFN). Kvar blir således två böcker publicerade med 30 års mellanrum – 1977 respektive 2007.

En sökning i den nationella biblioteksdatan Libris resulterar i ytterligare sju studentuppsatser, en artikel från redovisningstidskriften *Balans* samt en publikation från Svenska elverksföreningen.

I den elektroniska utgåvan av *Balans*⁶ får man 609 träffar på termen god redovisningssed. Resultatet framstår dock till största delen som artiklar vilka innehåller termen i något sammanhang. Under de senaste tre utgivningsåren verkar ingen artikel skrivits som mer specifikt behandlar begreppet.

Vidare kan konstateras att synen på god redovisningssed behandlats ur ett skatterättsligt perspektiv i ett antal artiklar i tidskrifter som exempelvis *Skattenytt*. Dessa är då självfallet skrivna med en juridisk utgångspunkt snarare än en redovisningsteoretisk.

Även om denna litteratursökning inte kan göra anspråk på fullständighet, det finns säkerligen ytterligare ett antal publikationer och artiklar som inte kopplats till den aktuella söktermen, måste den anses ge en fingervisning om forskningsintensiteten på området.

Oavsett anledningen till det ringa antalet publikationer är det intressant att titta på domstolens uppfattning om begreppets innebörd. Domstolen, i det här fallet Regeringsrätten, är den instans som, på beskattningsområdet, slutligen uttolkar vilka redovisningsmetoder som skall anses förenliga med god redovisningssed.⁷ Domstolen är dock endast rättstillämpare, inte normgivare.⁸

⁶ Den elektroniska utgåvan av *Balans* är tillgänglig via www.farkomplett.se.

⁷ Rabe & Melbi s 534.

⁸ Norberg & Thorell s 113.

1.4 Avgränsning

Redan i avgränsningens inledning skall påpekas att det finns frågor som rör vilka intäkter som är skattepliktiga respektive skattefria och vilka kostnader som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla – de så kallade omfångsfrågorna - vilka helt regleras av skatterättsliga regler som ligger utanför området för denna uppsats.

De frågor som kan tänkas uppkomma i skatterätten och deras inbördes förhållande kan beskrivas med figuren⁹ nedan:

Skatterättsliga frågeställningar	
Omfångsfrågor	Periodiseringsfrågor
	Det frikopplade området
	Det kopplade området IL 14:2

Figur 1: Kategorisering av skattefrågor

Uppsatsens fokus ligger på frågor om periodisering och därför kommer behandlingen av andra typer av redovisningsfrågor i skattepraxis inte att tas upp i uppsatsen. Bland periodiseringsfrågorna är det de som faller inom det kopplade området, mer om detta begrepp nedan, som behandlas i uppsatsen då det är dessa periodiseringsfrågor som påverkas av god redovisningssed.

Eftersom det är skattepraxis som utgör grunden för det undersökta materialet kommer frågor om koncernredovisning enligt IFRS inte att behandlas mer än för att ge läsaren en orientering om den mängd olika redovisningsregler som finns i dagsläget. Koncerner är inte skattesubjekt och svaret på de frågor som uppkommer på koncernredovisningsområdet står således inte att finna i skattepraxis.

Någon ingående beskrivning av taxeringsförfarandet och skatteprocessen samt de regler som styr dessa kommer heller inte att göras. Här skall endast konstateras att den som inte är nöjd med beslutet i ett ärende om förhandsbesked i en taxeringsfråga kan överklaga detta beslut direkt till Regeringsrätten (RegR). Prövningstillstånd krävs inte i dessa fall, till skillnad mot vad som är det normala.¹⁰ Den som söker ytterligare information om taxeringsprocessen hänvisas till litteratur på området.¹¹

⁹ Figuren är inspirerad av den kategorisering av skattefrågor som återfinns i Norberg & Thorell s 22 f.

¹⁰ Jfr 22 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor respektive 35 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

¹¹ En genomgång av reglerna med hänvisningar till relevant lagtext och litteratur finns i Lodin et al kap 23 s 642 – 678.

1.5 Disposition

Uppsatsen är disponerad så att kapitel 1 är inledningen och kapitel 2 beskriver den metod som använts vid undersökningen.

Kapitel 3 och 4 vilka beskriver sambandet mellan redovisning och beskattning respektive regleringen av redovisningsområdet med fokus på konceptet god redovisningssed utgör uppsatsens teoridel, eller undersökningens referensram om man hellre vill använda den termen.

Vidare behandlas empirin, ett antal rättsfall på skatteområdet, i kapitel 5. Dessa rättsfall analyseras sedan i kapitel 6 för att se om det finns några allmängiltiga svar på vad som i skattepraxis ansetts vara god redovisningssed avseende periodiseringsfrågor. För att öka översikten presenteras analys och slutsatser i samma kapitel.

2 Metod

Eftersom det problem som behandlas i uppsatsen ligger i gränslandet mellan ekonomi och juridik ställs något annorlunda krav på den tillämpade metoden.

Valet av metod har fallit på en kombination av rättsdogmatisk metod och kvalitativ metod. Även om det på goda grunder kan påstås att den rättsdogmatiska metoden faller in i kategorin kvalitativa metoder är den så pass särpräglad att den måste betraktas som en särskild metod. Till grund för den rättsliga analysen har lagts ett kvalitativt urval av rättsfall och andra rättskällor som bearbetats i enlighet med den rättsdogmatiska metoden.

2.1 Allmänt om metodval

Valet av metod präglas av det som i viss samhällsvetenskaplig litteratur har kallats för *forskningsdesign*. Med denna term avses valet av vilka undersökningar som görs för att besvara det problem som ligger till grund för uppsatsen. Eftersom samma problem ofta kan undersökas med olika design kan som huvudregel inget krav på fullständighet i undersökningen uppställas, snarare handlar designfrågan om att välja de undersökningar som ger rimlig möjlighet att svara på de aktuella frågeställningarna.

Grundproblemet för denna uppsats är *hur* god redovisningssed avseende periodiseringsfrågor behandlats i skattepraxis, varför en beskrivande undersökning lagts till grund för uppsatsarbetet.¹²

2.2 Kvalitativ metod

Karaktäriserande för den kvalitativa metoden är att vissa delar av det som undersöks anses viktigare än andra¹³ - så är exempelvis fallet vid behandling av rättsfall.

Uppsatsen är skriven med ett deskriptivt angreppssätt, vilket innebär en beskrivning av rådande förhållanden. De data som samlats in kommer från kvalitativa källor vilka, i viss mån, är öppna för tolkning. De data som främst använts för den juridiska analysen är rättsfall, mer om detta nedan, vilka inte kan behandlas kvantitativt. Eftersom två fall sällan är identiska, mindre skillnader står nästan alltid att finna åtminstone gällande parterna i målet, är det inte intressant att försöka dra statistiska slutsatser från rättspraxis.¹⁴

Tanken med användandet av en kvalitativ metod är att få en djupare förståelse för problemområdet och en bättre bild av det undersökta området.¹⁵

2.2.1 Urval

Det har i metodlitteraturen slagits fast att det undersökta urvalet är av avgörande betydelse för studiens resultat. I denna uppsats har ett strategiskt bedömningsurval tillämpats. Strategiskt bedömningsurval är ett icke-slumpmässigt urval där undersökaren själv väljer de källor som kan vara relevanta för besvarandet av frågeställningen.¹⁶

¹² Metodpraktikan s 95 ff.

¹³ A a s 233.

¹⁴ Samuelsson & Melander s 167.

¹⁵ Holme & Solvang s 92.

¹⁶ Jacobsen s 202.

Eftersom skattemål behandlas i förvaltningsdomstolarna är det Regeringsrätten som är slutinstans i dessa mål. Regeringsrättens praxis spelar således stor roll på skatteområdet och det finns en stor mängd avgjorda fall att studera, varför ett urval måste göras på något sätt.

Uppsatsens urval grundar sig på en sammanställning gjord av professorerna Claes Norberg och Per Thorell.¹⁷ I denna sammanställning återfinns de rättsfall där RegR inhämtat ett yttrande i en periodiseringsfråga från Bokföringsnämnden (BFN). Eftersom företagets redovisning ligger till grund för dess beskattning och redovisningen skall upprättas i enlighet med god redovisningssed är det, avseende periodiseringsfrågor, endast i de fall där den skattskyldige och Skatteverket har olika uppfattning om den goda redovisningssedens innebörd som en domstolsprocess blir aktuell. Att domstolen begär ett yttrande i redovisningsfrågan skall tolkas som att deras bedömning är att det rör sig om en kopplingsfråga i det aktuella fallet, varför det är naturligt att alla dessa fall finns med i sammanställningen. Vidare har ett antal fall, där RegR inte begärt yttrande från BFN, upptagits i sammanställningen då domstolen valt att avgöra fallet med hänvisning till en rekommendation eller dylikt utfärdad av ett normgivande organ på redovisningsområdet. Dessutom har ett antal, subjektivt utvalda, rättsfall medtagits i sammanställningen för att Norberg och Thorell bedömt att de behandlar en central redovisningsfråga utan att det av målet framgår att RegR grundat sitt avgörande på en redovisningsmässig bedömning. Allt som allt uppgår denna sammanställning till knappt 130 rättsfall, mestadels referat från Regeringsrätten, avgjorda mellan åren 1965 och 2006.

Av förklarliga skäl har det varit tvunget att göra ett urval bland de rättsfall som återfinns i ovan nämnda förteckning. Där Norberg och Thorell behandlar sex huvudtyper av redovisningsfrågor på periodiseringsområdet har jag valt att fokusera på en enda, den som rör intäktsperiodisering. Valet av intäktsperiodisering grundas till viss del i en förhoppning om att redovisningsfrågorna är enklare på det området än på flera andra. Givet den begränsade tid som funnits tillgänglig för uppsatsskrivandet anser jag denna urvalsgrund fullt berättigad. Bland de rättsfall som rör intäktsperiodisering har jag vidare valt ut sex stycken som fångat mitt intresse. Den gemensamma nämnaren för dessa är att mottagaren av betalningen (som huvudregel) utfört, eller förbundit sig att i framtiden utföra, en prestation av något slag.¹⁸ Jag har således avstått från att behandla fall där intäkten är någon form av avkastning eller en ersättning grundad på försäkring eller skadestånd.

Att uppsatsen slutligen kom att behandla just de sex rättsfall som valts ut bygger på följande ställningstaganden: Key Code-målet (RÅ 1999 ref 32) är förmodligen det mest centrala rättsfallet som behandlar intäktsperiodisering och ett fall som de flesta som studerat skatterätt kommit i kontakt med. Att skriva en uppsats om intäktsperiodisering utan att behandla detta framstår således som tämligen meningslöst. Det tidigaste rättsfallet (RÅ 1977 ref 13) var det som dominerade praxis på periodiseringsområdet fram till Key Code avgjordes, även detta fall ansåg jag därför kräva behandling, om inte annat som en bakgrund till Key Code och för att kunna teckna en bild av utvecklingen på

¹⁷ Förteckningen över dessa rättsfall återfinns i Norberg & Thorell s 270 – 273 och urvalet motiveras på s 28.

¹⁸ Som kommer framgå är detta en sanning med viss modifikation för ett av de behandlade notismålen, där endast viss del av ersättningen avsåg den genomförda prestationen och resterande del av intäkten avsåg bidrag för att avhålla sig från framtida näringsverksamhet.

periodiseringsområdet. Att jag sedan valde de två målen från 2004 handlar om att dessa aktualiserar de principer som RegR fastlade i Key Code, fast i betydligt längre avtalsförhållanden. Dessutom kom det ena fallet att aktualisera frågan om transaktionens affärsmässighet och det andra att aktualisera hur långt Key Code-principerna egentligen kunde utsträckas. Båda två är således intressanta rättsfall vilka tål att studeras ingående. Slutligen har de två notismålen valts ut eftersom de aktualiserar frågan om periodisering av kompensation för framtida inkomstbortfall respektive periodisering av förskottsbetalning för mycket långvariga tjänsteavtal vilka knappast är kommersiellt grundade. För att kunna göra detta urval har ett större antal rättsfall studerats, alla dessa behandlas således inte i uppsatsen och det är endast de sex som behandlas i uppsatsen som återfinns i rättsfallsförteckningen.

Ett antal av de studerade fallen är förhandsbesked som överklagats till RegR. Detta är inte något problem utan innebär snarast att fallet får ett högre prejudikatvärde. När förhandsbesked prövas i domstol är den aktuella rättsfrågan klarare, eftersom den skattskyldige då begärt prövning av en uttrycklig fråga vilken inte påverkas av flera andra omständigheter.¹⁹

Slutligen skall sägas att vid valet av den litteratur som lagts till grund för de teoretiska delarna har strävan varit att ge en tillräcklig men ändå lättförståelig grund för frågeställningens besvarande.

2.3 Rättsdogmatisk metod

Med rättsdogmatik avses den gren av rättsvetenskapen som rör det rättsliga normsystemet och normernas tolkning.²⁰ Till grund för det rättsdogmatiska forskningsområdet ligger den utopiska tanken bakom rättsformalismen – genom att skaffa full kunskap om normer och konventioner kan alla enskilda fall avgöras.²¹ Inom rättsformalismen ses rättsapparaten som något som kan generera entydiga svar på alla rättsfrågor, bedömningen av olika fall finns med detta synsätt redan fastlagt i olika källor.²²

Även om den formalistiska tanken att alla svar står att finna i normerna är en utopi är studiet av de olika rättskällorna det centrala när gällande rätt skall klarläggas. Det är förvisso så att en del rättsvetare, vilka tillämpar ett konstruktivistiskt synsätt, ifrågasatt huruvida någon *gällande rätt* verkligen existerar. Eftersom skatterätten är av offentligrättslig karaktär och skattesubjekten skyddas av legalitetsprincipen är det inte omotiverat att bortse från denna kritik.²³

Den skatterättsliga *legalitetsprincipen* innebär att en person endast får påföras skatt med uttryckligt stöd i lagen. Lagen måste därför tolkas utan avseende på vad skatteverket anser vara skäligt. Effekten av detta är att ”fri” tolkning av skattelag aldrig får vara till nackdel för skattebetalarna.²⁴

Gällande rätt på det skatterättsliga området kan således kartläggas genom studier av rättskällorna.

¹⁹ Lodin et al s 622.

²⁰ Juridikens termer s 158.

²¹ En kort beskrivning av rättsformalismen finns i Andréasson s 107.

²² Andréasson s 116.

²³ Rabe & Melbi s 534.

²⁴ Lodin et al, s 618.

2.3.1 Rättskällevärdet

Med termen rättskälla avses de underlag som används för att konstatera vad som är gällande rätt. När en juridisk frågeställning skall lösas krävs i de flesta fall ett stöd – en rättskälla.²⁵

Rättskällorna är ordnade i en hierarki och rättskällevärdet är beteckningen på den allmänt vedertagna inbördes rangordningen av de olika rättskällorna.

- Gemenskapsrätt – EU/EG-rätt har genom Sveriges medlemskap i EU en särställning som rättskälla. En förordning övertrumpar i princip en svensk grundlag, eftersom Sverige i grundlag förbundit sig att följa EG-rätten. Någon närmare analys av gemenskapsrättens förhållande till nationell rätt ryms dock inte i detta arbete.²⁶
- Författningar – i den inbördes rangordningen: grundlag, lag, förordning, föreskrift – har högst prioritet av de nationella rättskällorna.
- Rättspraxis – Relevant praxis är i huvudsak den från de högsta dömande instanserna; Högsta domstolen respektive Regeringsrätten. Även underrätternas praxis kan vara av intresse i de fall då målet inte behandlats i högsta instans. Tidigare praxis är inte absolut bindande för domstolarna i deras rättstillämpning. Det brukar talas om att prejudikatbundenheten för svenska domstolar är relativ, med detta avses att överrätternas prejudikat endast har betydelse genom tyngden av de domskäl som motiverar domslutet.²⁷ I praktiken följer dock underrätternas prejudikaten i hög grad. Vid publikation av rättsfall delas dessa av hävd in i referatfall, vilka skall tillmätas högt prejudikatvärde, respektive notisfall, vilka skall tillmätas lågt eller inget prejudikatvärde. De senare är dock av värde för rättsvetenskapen då de kan belysa en fråga som inte utförligt behandlats i annan praxis.²⁸
- Förarbeten – Förarbeten är som namnet antyder just förarbeten till de olika författningarna. Som rättskälla är förarbeten inte bindande för domstolarnas rättstillämpning, utan skall fungera som en vägledning.
- Doktrin – Med doktrin avses den rättsvetenskapliga litteraturen. Sammanställningar i doktrin innehåller ofta en mängd hänvisningar till de primära rättskällor som format gällande rätt inom ett visst område. Eftersom doktrinen ofta fyller det tomrum som kan uppstå i lagstiftning, förarbeten och tidigare praxis genom förslag på lösningar på fall som inte prövats, kan den tjäna som ett viktigt stöd för domstolarnas rättstillämpning. Bindande är den dock inte.
- Andra rättskällor – i denna kategori kan till exempel sedvanerätt inordnas. I vissa grupper och branscher har under en längre tid vissa frågor av sedvana lösts på ett visst sätt trots att lagstiftning eller rättspraxis inte existerar. God redovisningssed är i vissa fall, och har i än högre grad varit, baserad på vedertagen sedvana för hur redovisningen skall skötas. I en uppkommen tvist kan då sedvanan tjäna som underlag för hur tvisten skall lösas.

²⁵ Hela avsnittet bygger på kapitel 4 i Zetterström s 50 ff.

²⁶ Bernitz & Kjellgren s 72, där en heltäckande beskrivning av förhållandet mellan gemenskapsrätt och nationell rätt görs. Principen om europarättens företräde lades fast av EG-domstolen redan 1964 i det numera klassiska rättsfallet *Costa mot ENEL*.

²⁷ Lehrberg s 102. Principen om relativ prejudikatbundenhet kom till uttryck vid första lagutskottets granskande av Marknadsdomstolens ämbetsberättelse 1947.

²⁸ Finna rätt s 125.

Det råder viss oenighet om huruvida praxis eller förarbeten skall anses ha högst dignitet. Argument har dock framförts för att den rangordningen egentligen är mindre viktig. De två rättskällorna är tillkomna vid olika tidpunkter och har därför olika förhållanden till själva lagen. I många fall kompletterar dessa rättskällor varandra, men situationer kan uppstå när praxis och förarbetsuttalanden kolliderar. Förarbetena tillkommer som en del av lagstiftningsprocessen och syftar till att redogöra för de överväganden som ligger till grund för lagens slutgiltiga utformning. Rättspraxis däremot är resultatet av en tolkning av lagen i ljuset av de överväganden som gjorts i förarbetena. Är överrättens praxis klar bör den därför, om inte annat av processekonomiska skäl, tillmätas större värde än förarbetena.²⁹

2.3.2 Rättsfallsanalys

Rättsfallsanalys är en ofta komplicerad disciplin. I en del fall handlar svårigheten om att avgöra huruvida en generell princip slås fast i rättsfallet eller om avgörandet är kasuistiskt. I andra fall är svårigheten att avgöra om ett prejudikat är tillämpligt på det konkreta fall man har för handen.³⁰ De prejudikat som anses mest värdefulla är de där domstolen uttalat sig i en viktig principfråga på ett sådant sätt att en övergripande rättsregel kan generaliseras ur avgörandet.³¹

Vid analys av ett rättsfall finns det ett antal punkter som kan behandlas, lite beroende på syftet med analysen. Exempel på sådana punkter att undersöka är:

- Själva rättsfrågan
- Yrkanden
- Grund för yrkanden
- De faktiska omständigheter som har betydelse för grunden
- Åberopad bevisning
- Domstolens domskäl
- Domstolens domslut

I vissa rättsfall avger domstolen vad som kallas ett *obiter dicta*. Det är ett uttalande i förbigående vilket inte är nödvändigt för målets avgörande. Ett *obiter dicta* har inte prejudikatvärde men kan ses som en fingervisning om domstolens uppfattning i en viss fråga, det kan således ses som ett annorlunda sätt att formulera en generell regel.³²

2.3.3 Den använda analysmodellen

Syftet med rättsfallsanalysen i detta arbete är att klarlägga domstolens syn på vad som egentligen är god redovisningssed i ett antal periodiseringsfrågor.

Även om det studerade materialet utgörs av både överklagade förhandsbesked där den skattskyldige ännu inte agerat och fall där skatteverket anklagat den skattskyldige för felaktig redovisning, där den skattskyldige således redan vidtagit den åtgärd som prövas i tvisten, kommer jag i konstruktionen av analysmodellen att bortse från detta faktum om annat inte anges. Fallets prejudikatvärde och möjligheten att bedöma domstolens syn på god redovisningssed påverkas inte av

²⁹ Lodin et al s 621.

³⁰ Finna rätt s 130.

³¹ Lehrberg s 104. En sådan generell rättsregel formuleras, vilket kommer att framgå nedan, bland annat i RÅ 1999 ref 32.

³² Zetterström s 104.

denna språkliga förenkling i analysmodellen – för det avsedda ändamålet är det egalt om domstolen uttalar sig om en planerad eller redan vidtagen åtgärd.³³

Genom införandet av den nya taxeringslagen (1990:324) övergick taxeringsprocessen från att vara en så kallad beloppsprocess till att vara en sakprocess.³⁴ Detta innebär att det är en eller flera specifika delfrågor i taxeringen som prövas, istället för de skattepliktiga och/eller taxerade beloppen. I de frågor som behandlas i denna uppsats är det således frågan om huruvida periodiseringen i bolagets räkenskaper utförts i enlighet med god redovisningssed som är föremål för domstolsprövning. Övergången är dock utan betydelse för den analys som görs i denna uppsats.

Som redogjorts för i avsnittet om urval är det, inom det kopplade området, endast de fall där den skattskyldige och skatteverket har olika uppfattning om innebörden av god redovisningssed som kommer att bli föremål för domstolsprövning. Som grund för sina yrkanden får parterna presentera sin syn på vad som är god redovisningssed i den aktuella frågan. Domstolens roll är att avgöra huruvida den skattskyldiges agerande ligger i linje med god redovisningssed eller om den skattskyldige brutit mot detta krav i sin bokföring. Av detta följer att i de fall den skattskyldige gjort rätt är skatteverkets bedömning av god redovisningssed felaktig och vice versa. När domstolen skall avgöra tvisten har den att förhålla sig till rättskällorna så som dessa beskrivits i avsnitt 2.3.1. Vad domstolen gör när de begär in ett uttalande från BFN är att tillämpa en rättskälla som ligger på gränsen mellan doktrin och andra rättskällor. Ett uttalande från BFN torde ha högre auktoritet än en sedvana som lyfts fram av part i tvisten, men i uttalandena förhåller sig BFN såväl till tidigare rättspraxis och doktrin som till vad de anser vara sedvana i form av god redovisningssed på området.³⁵

Det är endast den andra, och mest centrala, frågan av de två som lagts till grund för undersökningen: vad domstolarna i skattepraxis ansett vara god redovisningssed, som besvaras genom analys av rättsfallen.

Fokus för rättsfallsanalysen i denna uppsats ligger därför på de faktiska omständigheterna och domstolens domskäl vari domstolen gör sin analys och formulerar eventuella rättsregler.³⁶ De faktiska omständigheterna är av vikt för att bestämma om det är möjligt att formulera en generellt tillämplig rättsregel utifrån det aktuella domslutet. Är omständigheterna i fallet allt för speciella är detta inte möjligt. Allt för udda omständigheter kan också leda till att tidigare praxis inte är möjlig att tillämpa när fallet skall avgöras. Genom urvalet av de undersökta rättsfallen har allt för kasuistiska avgöranden gallrats bort. Vidare är domskälen av vikt för att bedöma vilka faktorer som är centrala för fallets avgörande. I domskälen lyfter domstolen som huvudregel de frågor som aktualiseras i fallet till behandling och bedömer de aktuella omständigheterna i ljuset av rättsreglernas rekvisit. I de fall domstolen presenterar en mer långtgående generell rättsregel, exempelvis genom ett obiter dicta, kommer även denna att analyseras.

Forskningsfrågan rörande vad som styr god redovisningssed analyseras utifrån en mer dogmatisk synvinkel med utgångspunkt i en figur som presenteras i kapitel 4.2.1. Denna figur är i sin tur grundad i doktrin och förarbetesuttalanden.

³³ Jfr vad som har sagts om förhandsbeskedens prejudikatvärde, ovan i avsnitt 2.2.1.

³⁴ Lodin et al s 661.

³⁵ Till stöd för detta påstående talar det faktum att RegR följt BFN:s uttalande i alla fall där sådant inhämtats.

³⁶ Lehrberg s 108.

Vidare görs en analys av utvecklingen av god redovisningssed, denna analys delas i två delar vilka beskriver utvecklingen i normgivning respektive rättspraxis. För analysen av utvecklingen i rättspraxis tas utgångspunkt i primärt två rättsfall vilka haft stor betydelse för intäktsperiodiseringen. Analysen av utvecklingen på normgivningsområdet kopplas till internationaliseringen på redovisningsområdet och Sveriges inträde i EU. I detta avsnitt belyses också det faktum att senare internationell normgivning kodifierar presumtioner som gjorts i tidigare svensk rättspraxis.

2.4 Källkritik

Relativt omfattande litteratur har lagts till grund för de teoretiska delarna av uppsatsen. Eftersom såväl kopplingen mellan redovisning och beskattning samt god redovisningssed, i huvudsak, är nationella fenomen är det främst svensk litteratur som använts. Den akademiska metodlitteraturen behandlar tre faktorer för källkritik vid hantering av bearbetade källor; samtidskritik, tendenskritik och beroendekritik.³⁷

Samtidskritik avser hur utbredda och accepterade respektive författares verk är i den akademiska världen. Den litteratur som använts i uppsatsen är en blandning av handböcker och mer vetenskapliga verk. Tillika består författarskaran av en blandning av akademiker och praktiker. Även om urvalet kan kritiseras utifrån aspekten att vissa handböcker använts har litteraturen fyllt sitt syfte i den del den använts och får anses såväl tillämplig som tillförlitlig.

Tendenskritik handlar om vilka intressen författaren har i det behandlade ämnet. Dessa intressen kan komma till uttryck i såväl det använda språket som i de fakta som valts ut och hur dessa sorterats. För att minimera risken för genomslag av vissa tendenser i uppsatsen har flera olika källor använts. Det skall dock påpekas att detta kriterium har störst betydelse vid behandlingen av kontroversiella frågor där debatten är intensiv. Eftersom så inte är fallet på detta område skall inte tendenskriteriets påverkan på denna uppsats överdrivas.

Beroendekritik rör hur olika författares verk bygger på varandra eller refererar till varandra. Det är förvisso så att en del av den använda litteraturen hänvisar till varandra eller till samma grundläggande teorier. Bedömningen är dock att detta inte påverkar trovärdigheten i någon större utsträckning.

2.5 Reliabilitet

Med en undersöknings reliabilitet avses dess precision. Med detta menas sannolikheten att få samma resultat om undersökningen görs om eller utförs av någon annan. Reliabilitet är en större fråga i analysen av kvantitativa undersökningar, där man talar om signifikant påvisbara skillnader, än vid kvalitativa studier. För de senare gäller i stället att det främsta syftet är att skaffa en bättre förståelse för vissa faktorer eller omständigheter, något som är svårt att kombinera med den klassiska synen på reliabilitet.³⁸

Den litteratur som använts i uppsatsen är förvisso skriven av individer med olika uppfattningar och preferenser vilket kan påverka innehållet. För att erhålla hög reliabilitet erfordras jämförelse och kritisk granskning av litteraturens innehåll. Så har skett vid författandet av denna uppsats och detta förfaringssätt bedöms ge goda möjligheter till en objektiv analys.

³⁷ Eriksson & Widerheim-Paul s 167 f.

³⁸ Holme & Solvang s 94.

2.6 Validitet

Med validitet menas hur relevanta resultaten av en undersökning är med hänsyn till dess syfte. Genom en kvalitativ studie ökar möjligheten att få de svar som efterfrågas. Problematiken med validitet i kvalitativa undersökningar är snarare undersökarens förhållningssätt samt dennes förmåga att tolka och återge den information som framkommer genom undersökningen.

Den teoretiska bakgrunden i undersökningen bedöms vara fullt tillräcklig och relevant för att behandla det aktuella problemet. Likväl bedöms den använda analysmodellen neutral och i linje med vedertagna rättsdogmatiska principer, vilket borgar för en godtagbar validitet.

3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Som sades i inledningen är sambandet mellan redovisning och beskattning ett fenomen som funnits i Sverige sedan tidigt 1900-tal. Grunden till kopplingen lades i 1923 års förslag till 1928 års KL där det uttalades att rätt beskattningsår för inkomster och utgifter – den skattemässiga periodiseringen – för rörelseidkare som var bokföringsskyldiga skulle kopplas till allmänt vedertagen köpmannased.³⁹ Med begreppet allmänt vedertagen köpmannased avsågs tillämpad bokföringspraxis, något motsvarande begrepp fanns inte i tidigare lagstiftning. Först i 1929 års BFL infördes termen allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.⁴⁰

Det samband mellan bokföringsmässigt och skattemässigt resultat som formulerades i 1923 års förslag motiverades med att taxeringen skulle bli enhetligare. Enligt förslaget skulle sambandet vara så starkt att, i den händelse skattemyndigheten ville göra avsteg från bokföringen, bevisbördan för det då uppkomna resultatet placerades hos myndigheten. För att det redovisningsmässiga resultatet skulle kvarstå som grund för beskattningen krävdes då att den bokföringsskyldige på ett tillfredsställande sätt kunde bemöta skattemyndighetens anmärkning.⁴¹

Idag utgörs grunden för sambandet mellan redovisning och beskattning av IL 14:2. Paragrafen stadgar något förenklat, vilket tidigare nämnts, att god redovisningssed skall läggas till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen i de fall särskilda skatterättsliga regler för beräkningen saknas.

3.1 Det kopplade området

I detta avsnitt behandlas de två principiella typerna av samband inom det kopplade området. I nästa avsnitt behandlas vad som benämns det frikopplade området vilket snarast karaktäriseras av ett icke-samband.⁴²

3.1.1 Materiellt samband – redovisningsreglerna styr beskattningen

Vid ett materiellt samband är utgångspunkten för beräkningen av den inkomst som skall läggas till grund för taxeringen redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Redovisningsreglerna styr således beräkningen av såväl redovisningsmässigt som skattemässigt resultat. Detta innebär att om redovisningen uppfyller de krav som gäller enligt vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed så accepteras det redovisningsmässiga resultatet som grund för taxeringen.

Uppfylls inte dessa krav i redovisningen skall resultatet korrigeras så att taxeringen kan grundas på ett redovisningsmässigt korrekt resultat.

3.1.2 Formellt samband – skattereglerna styr redovisningen

När ett formellt samband gäller mellan redovisning och beskattning är utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen en särskild, förmånlig, skatteregel vilken kräver att den redovisningsmässiga behandlingen av

³⁹ Det skall dock påpekas att många rörelseidkare inte var bokföringsskyldiga enligt de lagar som gällde vid denna tid. Thorell s 143.

⁴⁰ SOU 1923:96 s 119 och Thorell s 143.

⁴¹ SOU 1923:96 s 119.

⁴² Avsnittet bygger till stora delar på SKV Handledning s 21 f.

transaktionen följer den skattemässiga. Sådana redovisningsåtgärder är inte motiverade av redovisningshänsyn utan är helt skattebetingade.⁴³ I dessa fall är skattereglerna styrande för såväl beskattningen som för redovisningen. Villkoret om likvärdig redovisningsmässig behandling uttrycker att skatteförmånen endast får utnyttjas om beloppet belastar resultatet och därigenom binds i bolaget.⁴⁴

Exempel på formella samband är räkenskapsenlig avskrivning och avsättningar till periodiseringsfond i juridiska personer. Förutsättningen för att använda räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget i deklarationen är lika stort som avskrivningen i redovisningen.⁴⁵ För avsättningar till periodiseringsfond krävs att avsättningen bokförs i räkenskaperna.⁴⁶

3.2 Det frikopplade området

På det frikopplade området styr skattereglerna till fullo hur en transaktion skall beskattas. Redovisning och beskattning är i dessa fall två fristående system vilka inte påverkar varandra. Finns särskilda materiella skatteregler kan redovisningen av en transaktion utformas fritt i enlighet med gällande regler och god redovisningssed, eftersom de skatterättsliga reglerna har företräde framför de dispositioner som görs i räkenskaperna.⁴⁷

Exempel på transaktioner inom det frikopplade området är beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet och avsättningar till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare.

3.3 Periodisering

Enligt vad som är gällande rätt på området idag är svenska företag bokföringskyldiga. I BFL⁴⁸ och i årsredovisningslagen⁴⁹ (ÅRL) uppställs krav på att företagen har en löpande bokföring och att de i vissa fall upprättar ett bokslut (årsredovisning) med lagstadgat innehåll. Enligt de tillämpliga reglerna måste redovisningen skötas enligt en viss standard – god redovisningssed.⁵⁰

Syftet med bolagets externa redovisning är att informera intressenter utanför bolaget om dettas ekonomiska ställning och resultat.⁵¹ Då företagets livslängd i de flesta fall är betydligt längre än redovisningsperioden krävs, för att denna information om företagets ekonomiska ställning skall vara rättvisande, att företagets intäkter och utgifter hänförs till rätt redovisningsperiod.⁵² Det är arbetet att fördela företagets inkomster och utgifter på olika perioder som benämns *periodisering*.⁵³

3.3.1 Periodiseringens relevans för beskattningen

Eftersom företagstaxeringen har sin grund i bolagets resultat är det av vikt att detta resultat är korrekt beräknat. En korrekt resultatberäkning kräver att

⁴³ Kjellgren s 125 f.

⁴⁴ Norberg & Thorell s 75.

⁴⁵ IL 18:14.

⁴⁶ IL 30:3.

⁴⁷ Kjellgren s 112.

⁴⁸ Bokföringslag (1999:1078).

⁴⁹ Årsredovisningslag (1995:1554).

⁵⁰ Mer om innebörden av begreppet god redovisningssed i kapitel 4.2.

⁵¹ Smith s 17.

⁵² A a s 35 f och Norberg & Thorell s 21.

⁵³ Thorell s 17.

företagets intäkter och utgifter periodiseras på ett riktigt sätt. Som visats ovan skall denna beräkning som huvudregel göras enligt bokföringsmässiga grunder såvida inte särskilda skatteregler med annan innebörd finns.⁵⁴

⁵⁴ Jfr IL 14:2.

4 Reglering på redovisningsområdet

I detta kapitel ges en översikt över de normer som reglerar företagens redovisning. Kapitlet inleds med en orientering i de regler som styr redovisningen i olika typer av företag. Denna orientering syftar inte till att beskriva den materiella innebörden av reglerna utan snarare att peka på olika faktorer som styr vilka regler som blir tillämpliga.

I avsnitt 4.2 behandlas konceptet god redovisningssed, dels som en utfyllnad i ramlagstiftningen på redovisningsområdet, men även som en produkt av denna lagstiftning.

Slutligen görs i avsnitt 4.3 en internationell utblick som mycket kortfattat berör utländska redovisningsregler med fokus på den anglosaxiska kontra den kontinentaleuropeiska redovisningstraditionen.

4.1 Översikt av regelkomplexet

Detta avsnitt utgör en kortfattad orientering i vilka regler som gäller för olika kategorier av företag. Liksom i IAS-förordningen⁵⁵ kategoriseras företagen som noterade respektive onoterade, beroende på om deras aktier handlas på någon reglerad marknad.⁵⁶

4.1.1 Noterade företag

Enligt art 4 i IAS-förordningen skall noterade företag tillämpa IFRS i sin koncernredovisning. Ett företag är noterat om det har givit ut aktier vilka är upptagna till handel på en reglerad marknad.

I de koncerner som upprättar koncernredovisning enligt IFRS skall moderbolaget upprätta redovisningen enligt Redovisningsrådets rekommendation RR32 – redovisning i juridiska personer.⁵⁷ RR 32 innebär att även moderbolagets redovisning i hög utsträckning anpassas till IFRS, vissa undantag och anpassningar görs i punkterna 4-94 vilka främst beror på bestämmelser i ÅRL.⁵⁸ Rekommendationen påverkar inte redovisningen i övriga koncernbolag, självfallet måste de dock rapportera till moderbolaget enligt standarden i IFRS för att korrekt koncernredovisning skall kunna upprättas.

4.1.2 Onoterade företag

Genom ändringar i ÅRL 7 kap 33 § ges numera även onoterade bolag möjlighet att frivilligt upprätta koncernredovisning enligt IFRS. Görs detta gäller samma regler för redovisningen i de olika koncernbolagen som för bolag i noterade koncerner.⁵⁹

Vilka regler som gäller för redovisningen i onoterade juridiska personer är dock en mer komplicerad fråga. Reglerna återfinns i Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd BFNAR 2000:2 och här skall sägas något om reglernas struktur. Vilka regler som skall tillämpas i ett onoterat bolag styrs till viss del av dess

⁵⁵ Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

⁵⁶ Vad som utgör en reglerad marknad definieras i 1 kap 5 § p 20 Lag (2007:528) om värdepappersmarknaden. Dit räknas bland annat vad som i dagligt tal refereras till som Stockholmsbörsen/OMX.

⁵⁷ Se inledningen till RR 32 samt RR 32 p 1.

⁵⁸ Se RR 32 p 3.

⁵⁹ Reglerna som styr detta återfinns i BFNAR 2000:2 p 5 & 5 c.

storlek. ÅRL 1 kap 3 § p 3-4 gör en uppdelning mellan större och mindre företag, till de större företagen räknas de som uppfyller mer än ett av tre villkor i paragrafen: mer än 50 anställda, mer än 25 miljoner i balansomslutning eller mer än 50 miljoner i nettoomsättning. Alla andra företag räknas således som mindre företag. Såväl mindre som större företag har enligt BFNAR 2000:2 möjlighet att välja mellan redovisning enligt RR 1-29 eller anpassade BFNAR. Konsekvensen av detta är att redovisningen i de onoterade företagen är betydligt mer oreglerad vilket ger företagen stora möjligheter till egna tolkningar av vad som är god redovisningssed.⁶⁰

Företag som genom sin storlek är av stort allmänt intresse trots att de inte är noterade skall enligt BFN tillämpa i princip samma regler som de noterade bolagen. Innan införandet av IFRS för de noterade bolagen innebar detta att såväl onoterade bolag av större allmänt intresse som noterade bolag redovisade enligt RR. Under en övergångsperiod, i väntan på nya regler från BFN, gäller nu att de onoterade bolagen av stort allmänt intresse skall fortsätta tillämpa rekommendationerna från RR trots att dessa regler inte längre revideras.⁶¹

4.2 God redovisningssed

Redovisningslagstiftningen är i många fall utformad som ramlagstiftning. Den rättsliga standard som utgörs av god redovisningssed är avsedd att fylla ut denna ramlag. Begreppet *god redovisningssed* är i sig ett vagt begrepp och det är svårt att definiera dess innebörd.⁶² Det har framförts att en redovisningsmetod är förenlig med god redovisningssed om den uppfyller de formella och materiella krav som ställs i redovisningslagstiftningen, samt uppfyller de övergripande syften och mål som ligger till grund för nämnda lagstiftning.⁶³ Det finns knappast något att anmärka på definitionen men den leder inte till någon djupare förståelse för begreppets innebörd.

Som en motsats till denna uppfattning av god redovisningssed kan anföras att begreppet skall vara ett sätt att bestämma hur redovisningen skall skötas på områden där någon reglering inte finns, en sorts restbestämning. Enligt detta synsätt skall med god redovisningssed då inte förstås redovisning så som den regleras i lag utan redovisning av oreglerade transaktioner vilka *accepteras* av revisorer och domstolar. Denna acceptans skulle då grundas i det faktum att om det inte finns några regler för hur transaktionerna skall redovisas kan den redovisningsskyldige inte heller bryta mot dessa regler.

Termen god redovisningssed infördes genom den bokföringslag som trädde i kraft 1977 och ersatte då formuleringen ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased”. Terminologiändringen kom sig av att *köpman* i lagen ersatts av det något modernare *näringsidkare*, i sak avsågs dock ingen skillnad utan även den nya termen skulle omfatta: ”generellt accepterade principer för bokföring oberoende av företagsform, bransch och företagsstorlek.”⁶⁴

Under de senare åren har den svenska redovisningen, bland annat som en konsekvens av Sveriges anslutning till EU, anpassats till internationella förhållanden. Detta har påverkat innehållet i god redovisningssed, framför allt genom en kraftig ökning av mängden redovisningsregler.⁶⁵

⁶⁰ Norberg & Thorell s 31.

⁶¹ A a s 32.

⁶² Bjuvberg s 147.

⁶³ Thorell s 52.

⁶⁴ Heijtz & Rydström s 6.

⁶⁵ Bjuvberg s 148.

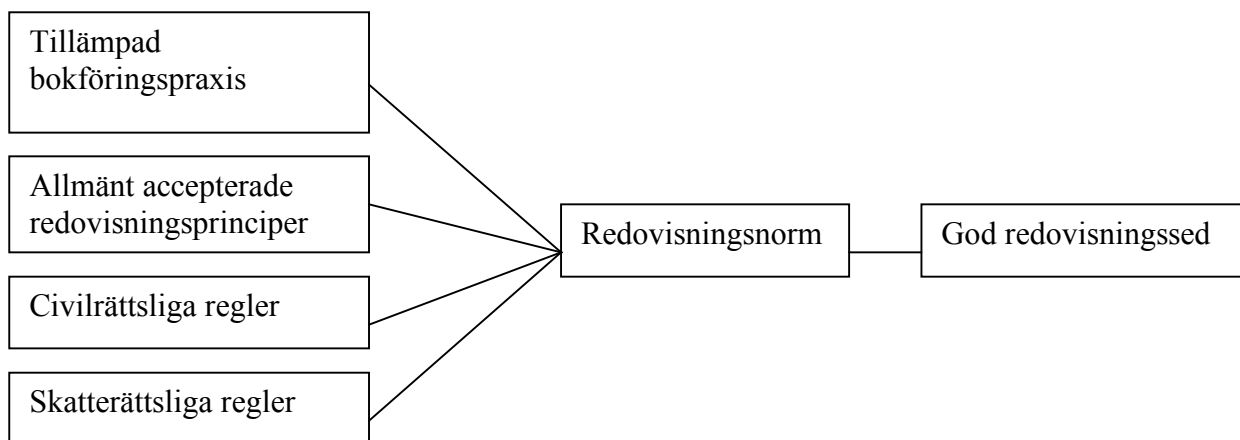
Eftersom innebörden av god redovisningssed, genom sambandet mellan redovisning och beskattning, påverkar bolagets beskattning, skall resten av detta avsnitt ägnas åt en beskrivning av konceptet god redovisningssed.

4.2.1 Vad styr god redovisningssed?

Enligt EU:s fjärde redovisningsdirektiv är syftet med externredovisningen att ge en rättvisande bild av företagets verksamhet.⁶⁶ Det är således rimligt att anta att resultatet av att redovisa i enlighet med god redovisningssed är att en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning uppnås. Frågan är då vad som styr den goda redovisningsseden. Som visats ovan är termen god redovisningssed på intet sätt klar och entydig. Det finns ett flertal faktorer som styr termens innebörd och i detta avsnitt görs ett försök att peka på dessa.

Inledningsvis skall upprepas att den svenska redovisningslagstiftningen är utformad som en ramlag vilken fylls ut genom praktisk tillämpning.⁶⁷ I förarbetena till 1976 års BFL uttrycks att ”god redovisningssed [torde] kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos ett kvalitativt urval redovisningsskyldiga.”⁶⁸ Innebörden av god redovisningssed skall således bestämmas med hänsyn till praxis även om lagreglerna är tvingande. Detta är en konsekvens av att lagen utformats som en ramlag.

Tolkningen av redovisningsreglerna, i syfte att komma fram till vad som är god redovisningssed, påverkas av ett antal faktorer enligt figuren nedan:⁶⁹



Figur 2: Påverkan på god redovisningssed

Som synes skall gällande normer på redovisningsområdet, på grund av lagstiftningens ramlagskaraktär, tolkas i ljuset av såväl annan lagstiftning som tillämpad sedvana på bokföringsområdet och de redovisningsteoretiska principer som ligger till grund för denna sedvana.

⁶⁶ 78/660/EEG (Fjärde redovisningsdirektivet) punkt 4 i preambeln.

⁶⁷ SOU 1973:57 s 94.

⁶⁸ Prop 1975:104 s 148.

⁶⁹ Grundad på en figur hämtad från Thorell s 52.

4.3 Internationell utblick

Tidigare i detta kapitel har visats att vad som betraktas som god redovisningssed inte är resultatet av principer fastslagna vid ett tillfälle. God redovisningssed är snarast resultatet av en historisk utveckling som påverkats av flera olika faktorer.⁷⁰ Grunden för svensk redovisningspraxis har varit densamma under lång tid, på senare år har dock en viss förskjutning ägt rum från vad som benämns kontinental redovisning till en redovisning mer inspirerad av den anglosaxiska redovisningen.⁷¹

I detta avsnitt skall göras en beskrivning av vad som karaktäriserar de två redovisningstraditionerna och hur dessa utvecklats över tiden. Först skall dock den civilrättsliga utvecklingen i de två traditionssfärerna beskrivas översiktligt.⁷²

4.3.1 Civilrättslig utveckling

Redovisningen i den industrialiserade världen påverkas av den civilrättsliga utvecklingen i respektive stat. Rättssystemen i de länder som omfattas av den kontinentala traditionen har sitt ursprung i den romerska rätten, vilken sammanställdes av kejsar Julianus på 500-talet och vidareutvecklades av Napoleon under tidigt 1800-tal. Den kontinentala civilrättsliga traditionen är legalistisk, det vill säga att reglerna är baserade på nedskrivna lagar.

I den kontinentala civilrätten ingår av tradition även bolagsrätten och som en följd av denna tradition har redovisningsfrågor ofta kommit att regleras i bolagsrätten.⁷³ Under 1900-talet har redovisningsreglerna även kommit att påverkas av skattereglerna genom sambandet mellan redovisning och beskattning.

Den anglosaxiska traditionen är å andra sidan inte alls präglad av legalism på samma sätt som den kontinentala traditionen utan baseras i stället på sedvanerätt kompletterad med prejudikat från överrätterna. Eftersom den allmänna civilrätten, i likhet med bolagsrätten, därigenom inte kommit att regleras i lagtext har redovisningsreglerna i de länder som omfattas av den anglosaxiska traditionen kommit att utvecklas av yrkesmän på redovisningsområdet.

4.3.2 Orsaker till skilda redovisningstraditioner

En bidragande orsak till skillnaderna i redovisningstradition är de historiska skillnaderna i ägarstruktur mellan länderna i de olika områdena. I de länder som präglas av den kontinentala traditionen har staten, bankerna och små ägargrupper, ofta en familj, varit de dominerande intressenterna.⁷⁴ I de länder som omfattas av den anglosaxiska traditionen har företagen i högre grad finansierats genom aktieemission och börsnotering varigenom de haft en spridd skara intressenter. Eftersom dessa, spridda, intressenter inte haft tillgång till intern information har de varit hänvisade till externredovisningen för att bedöma bolagens ställning.

I ett samhälle där företag i stor utsträckning finansierats genom banklån, som det av tradition sett ut i exempelvis Tyskland, finns det ett intresse av en konservativ redovisning präglad av försiktighetsprincipen. En försiktig värdering av bolagets tillgångar i redovisningen ökar sannolikheten att borgenärerna får full betalning vid en eventuell konkurs hos låntagaren. Redovisning enligt den

⁷⁰ Smith s 73.

⁷¹ Falkman s 118.

⁷² Avsnitt 4.4 bygger till största delen på Falkman s 73 ff.

⁷³ Sådan var uppdelningen redan i den franska civillagstiftningen Code Napoléon som utgavs 1804.

⁷⁴ En kortfattad beskrivning av svenska förhållanden finns i Flower (ed) s 182.

kontinentala traditionen kan således sägas vara präglad av ett borgenärsskyddsintresse.⁷⁵

Finansieras företagen å andra sidan genom försäljning av aktier till olika grupper av investerare är det i deras intresse att bolagets redovisning i högre grad ger en rättvisande – *true and fair* – bild av företagens värde. Redovisning enligt den anglosaxiska traditionen kan således sägas präglad av ett investerarintresse.

4.3.3 Kontinental redovisningstradition

Med grund i det faktum att den kontinentala redovisningen i högre grad är reglerad i lag vore det rimligt att anta att den är mer regelstyrd än den anglosaxiska. Så är också fallet vad gäller redovisningens form, terminologi, posternas ordningsföljd etc. En redovisning enligt kontinental tradition anses således korrekt om den stämmer med lagen. Vad gäller värderingsfrågor gäller dock att den är mindre regelstyrd, vilket kan förklaras på följande sätt. I den kontinentala traditionen har reglerna inte angett vad som skall anses vara en tillgångs ”riktiga” värde. I stället har ofta civilrätten angivit ett högsta tillåtna värde och skatterätten ett lägsta tillåtna värde, i detta spelrum har det stått företagen tämligen fritt att värdera sina tillgångar efter eget gottfinnande. Då företagen i många fall valt att skjuta beskattningen framför sig genom att använda lägsta tillåtna värdering har skattereglerna i praktiken kommit att styra redovisningen.

4.3.4 Anglosaxisk redovisningstradition

I den anglosaxiska traditionen har inte sambandet mellan redovisning och beskattning varit lika starkt som i den kontinentala traditionen. Ofta har därför olika värderingsregler använts då det redovisningsmässiga resultatet inte påverkat företagens beskattning. Tvärtom bör, enligt anglosaxisk tradition, den skattemässiga resultatberäkningen skilja sig från den redovisningsmässiga, om en avsättning som är skatterättsligt tillåten inte är ekonomiskt motiverad. Denna frikoppling innebär att redovisning enligt den anglosaxiska traditionen har möjlighet att i högre utsträckning kommunicera en rättvisande bild av bolagets ekonomiska ställning till intressenterna. Det centrala kravet för att en redovisning skall anses korrekt enligt anglosaxisk tradition är därför att den ger en rättvisande bild av företagens ekonomiska ställning.

I USA har emellertid redovisningsorganisationerna utvecklat egna regler, ofta mycket strängare än de som finns i den kontinentala traditionen, för vad som skall anses vara rättvisande - *true and fair* . Det är dessa regler som benämns Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Orsaken till detta är att redovisningsfrågor blivit föremål för processer där revisionsbyråer tvingats betala skadestånd då de godkänt redovisningshandlingar som domstolen senare bedömt bristfälliga. De detaljerade reglerna syftar således till att skydda såväl revisorerna som de som upprättar redovisningen. Konsekvensen av detta är att yrkesgrupper på redovisningsområdet, främst revisorer, blivit en starkare maktfaktor i den anglosaxiska traditionssfären.

⁷⁵ Kraakman et al beskriver skillnaderna avseende finansiering och ägarförhållanden i kontinentaleuropa respektive i det anglosaxiska området. Se s 78 & 87.

4.3.5 Internationell utveckling och tillnärmning

Som sagts tidigare kan en internationell utveckling uttydas där länder vars redovisning traditionellt präglats av det kontinentala borgenärsskyddsintresset i högre grad börjat tillämpa delar av de anglosaxiska redovisningsreglerna. Denna förskjutning kan främst förklaras med att det anglosaxiska inflytandet ökat i den kontinentala traditionssfären genom Storbritanniens inträde i EU samt genom notering av företag från den kontinentala traditionssfären på börser i London och New York och genom en internationell redovisningsstandardisering med grund i anglosaxisk tradition.

True and Fair blev genom Storbritanniens inträde i EU ett av de mål för företagens redovisning som tagits upp i redovisningsdirektiven.⁷⁶ Den egentliga effekten av detta är dock oklar då begreppet tolkats väldigt olika. De som representerar en utpräglat kontinental tolkning – främst Tyskland – hävdar att kravet på rättvisande bild är uppfyllt om redovisningen är upprättad i enlighet med lagar och andra tillämpliga rekommendationer. Enligt de som företräder en utpräglat anglosaxisk syn – främst Storbritannien – betyder däremot kravet på rättvisande bild att det är tillåtet att göra avsteg från redovisningsreglerna om det är nödvändigt för att presentera en korrekt bild av företagets ekonomiska ställning.

⁷⁶ Se exempelvis punkt 4 i preambeln till det fjärde redovisningsdirektivet, den svenska översättningen är ”rättvisande bild”.

5 Empiri – rättsfallsgenomgång

I detta kapitel görs en genomgång av ett antal rättsfall där god redovisningssed avseende periodisering av intäkter behandlats. För samtliga fall gäller att den skattskyldiges motpart benämns Skatteverket (SKV), även om det i en del av fallen kan vara så att det egentligen är en lokal skattemyndighet eller annan organisatorisk enhet som representerar statens intressen i tvisten.

Eftersom det inte finns någon rättspraxis där redovisning av intäkter från försäljning av varor varit föremål för tvisten⁷⁷ behandlas inledningsvis två fall avseende periodisering av tjänsteintäkter. Det första fallet är idag överspelat som prejudikat och presenteras främst som bakgrund till det andra fallet. Anledningen till att det saknas praxis rörande varuförsäljning kan vara att det är tydligare till vilken period en sådan intäkt skall hänföras och att detta inte har givit upphov till några tillämpningsfrågor.⁷⁸

Efter dessa två fall redogörs för två fall som båda avdömdes under 2002 och har som gemensam faktor att de båda behandlar periodisering av intäkter till följd av långa upplåtelseavtal.

Slutligen behandlas två notismål för att belysa vissa faktorer som är av vikt när periodisering av förtida betalningar bedöms.⁷⁹

5.1 RÅ 1977 ref 13 – Anticimex

RÅ 1977 ref 13 – det så kallade Anticimexfallet – är ett klassiskt skatterettsfall som här främst presenteras för att tjäna som bakgrund till nästa fall. Under lång tid hade fallet stor påverkan på periodiseringen av intäkter från tjänsteavtal.

5.1.1 Omständigheterna i fallet

LW var distriktschef för Anticimex AB i östra Skaraborg. Med anledning av sitt arbete redovisade han inkomster i inkomstslaget rörelse (numera inkomstslaget näringsverksamhet). I samband med deklarationen 1971 gjorde LW ett avdrag på 114 000 kronor för avsättning till en ”garantifond” med motiveringen att detta var förskottsbetalningar avseende nästa verksamhetsår (tillika nästa beskattningsår).

Av taxeringsnämnden beviljades avdraget endast upp till 57 000 kronor vilket var samma belopp som beviljats vid föregående taxering.

5.1.2 Parternas ståndpunkter och yrkanden

Såväl LW som SKV överklagade beslutet. SKV yrkade att avdraget skulle vägras i sin helhet och LW att det skulle beviljas i sin helhet.

LW anförde att huvuddelen av de betalningar som inflöt till honom var förskott för årslånga garantiavtal avseende att en fastighet skulle hållas fri från råttor och ohyra. Besiktning och utläggning av gift företogs kontinuerligt under avtalsperioden. Skulle LW avyttra rörelsen måste han till efterträdaren överlämna de inbetalda förskott som inte förbrukats. LW hade beräknat det verkliga

⁷⁷ Norberg & Thorell s 127.

⁷⁸ A a s 127. Enligt IASB:s Föreställningsram (art 53 & 83) skall en intäkt redovisas när det är sannolikt att den ekonomiska fördelen tillkommer bolaget och enligt ÅRL 2:4 1 st p 3a får endast konstaterade intäkter redovisas.

⁷⁹ Som sades ovan i avsnittet om rättskällevärdet skall notisfall tillmätas lägre prejudikatvärde än referat från högsta instans, de är dock av intresse för att belysa vissa specifika frågor. Se Finna rätt s 125.

avsättningsbehovet till 205 886 kronor och yrkat avdrag för 114 000 kronor av det beräknade beloppet.

SKV:s ståndpunkt var att frågan rörde reservering av medel för täckande av framtida kostnader avseende inspektion och bekämpning. Någon egen utredning om kostnadernas storlek hade LW inte gjort utan istället hade de inbetalda förskotten endast proportionerats över avtalstiden. Det belopp LW räknat fram kunde enligt SKV inte godtas då det framstod som avsevärt för högt.

5.1.3 Domstolarnas behandling

I sin dom uttalade RegR att även om förskottsbetalningarna till viss del avsåg att täcka utgifter vilka, till följd av garantiavtalen, uppkom under nästa beskattningsår kunde detta inte ge LW rätt att i skattehänseende fördela inkomsterna på två beskattningsår i relation till den tid avtalet gäller.

Domstolen uttalade dock att viss reservation vid vinstberäkningen hade fått göras om utredning av de kostnader som kan beräknas uppkomma under nästa beskattningsår hade framlagts.

Eftersom någon tillförlitlig utredning rörande de kostnader som kunde tänkas uppkomma under nästa år inte fanns i fallet gick RegR, såväl som underrätterna, på SKV:s linje och vägrade avdraget i sin helhet.

5.2 RÅ 1999 ref 32 – Key Code

RÅ 1999 ref 32 – allmänt känt som Key Code-fallet efter företagets namn – är förmodligen det mest centrala rättsfallet vad avser periodisering av intäkter.

5.2.1 Omständigheterna i fallet

Key Code Security AB:s verksamhet bestod i att hyra ut säkerhetsbrickor för nycklar. Säkerhetsbrickan hade ett unikt nummer och om kunden tappade sina nycklar kunde upphittaren lägga dessa i en postlåda. Posten vidarebefordrade sedan nyckelknippan till bevakningsföretaget ABAB vilka enligt avtal med Key Code återlämnade nycklarna till kunden. För denna tjänst debiterades kunderna en förskottsavgift för varje år.

I samband med bokslutet siste april 1990 ändrades bokföringsrutinerna så att dessa periodiserades genom fördelning med lika delar på varje månad under den årslånga avtalstiden. Konsekvensen av detta blev att bolaget upptog en skuld om 5 688 113 kronor, avseende förskottsbetalda åtaganden, på balansräkningen vid bokslutstillfället.

5.2.2 Parternas ståndpunkter och yrkanden

SKV underkände i ett beslut denna skuldpost och upptog till omedelbar beskattning 5 588 113 kronor men beviljade avdrag med 100 000 kronor.

Key Code överklagade taxeringen och yrkade taxering enligt bolagets ingivna deklaration. Enligt bolagets mening var det korrekt att redovisa intäkterna på det sätt som skett i redovisningen.

5.2.3 Domstolarnas behandling

Grundat på den promemoria som upprättades vid skatterevisionen konstaterade länsrätten (LR) att Key Code periodiserat intäkterna jämnt över avtalstiden på det sätt som exempelvis görs med hyres- och ränteinkomster.

Skillnaden var enligt LR att dessa inkomster grundas på en prestation som fullgörs under en viss tidsperiod. Så ansågs inte vara fallet hos Key Code. I detta

fall ansåg LR istället att det fanns vissa likheter med försäkringsavtal. Eftersom bolagets huvudsakliga arbetsinsats, i de flesta fall, var fullgjord när abonnemanget sålts, låg större delen av bolagets kostnader innan avtalets ingående.

LR gick på SKV:s linje och uttalade att hela det skuldförda beloppet om 5 688 113 kronor borde upptas till beskattning men att en avsättning på 100 000 kronor borde kunna accepteras.

Motiveringen till detta domslut grundades på att endast en till två procent av de registrerade nycklarna tappades bort och att bolaget i övrigt kostnadsförde sina utgifter fortlöpande. Key Code:s förpliktelser gentemot kunderna skulle därför i princip vara fullgjorda i samband med avtalets ingående. Den framtida kostnaden var enligt domstolen i alla fall för liten och för osäker för att medge större avsättningar. Med hänvisning till realisationsprincipen skulle Key Code:s intäkter därför, enligt LR:s uppfattning, vara realiserade redan när avtalet slöts och intäkterna skulle därför, med undantag för den beviljade avsättningen om 100 000 kronor, upptas till beskattning redan år 1990.

När målet efter överklagande kom upp i kammarrätten (KR) hänvisade domstolen till bland annat RÅ 1977 ref 13 (anticimexfallet, ovan). KR uttalade att även om fallet var omdiskuterat var det inte överspelat som prejudikat. Någon annan bedömning än LR:s kunde därför inte göras och Key Code:s överklagande avslogs.

Prövningstillstånd beviljades när Key Code överklagade KR:s dom och regeringsrätten begärde in ett yttrande från BFN.

BFN delade LR:s uppfattning om att realisationsprincipen skulle läggas till grund för bedömningen om huruvida periodiseringen var förenlig med god redovisningssed och betonade att principen innebär att en intäkt skall redovisas när prestationen är fullgjord i sin helhet. Vidare betonade BFN att det i fallet rörde sig om tjänsteavtal under en längre tid och att bolaget således hade ett ansvar gentemot kunderna under hela denna period. Grundat på detta ansvarsförhållande kan Key Code inte anses ha fullgjort sina avtalsenliga prestationer innan avtalstiden löpt ut. I likhet med försäkringsavtal rör det sig om ett avtal som fullgörs kontinuerligt under avtalstiden och intäktsredovisningen skall då också ske successivt över denna period, om det ekonomiska utfallet kan beräknas med tillräcklig säkerhet. Genom att fördela intäkterna proportionellt över tiden bör detta rekvisit, enligt BFN:s mening, vara uppfyllt och Key Code:s intäktsperiodisering skall således anses förenlig med god redovisningssed.

RegR gick på BFN:s linje och biföll Key Code:s begäran att bli taxerade i enlighet med den inlämnade självdeklarationen.

Domen motiverades enligt följande: Lagens regler innebär att bolagets intäktsredovisning skall gälla om denna inte strider mot god redovisningssed eller mot uttryckliga lagregler.⁸⁰ Några lagregler finns inte på området. Om god redovisningssed öppnar för flera alternativ avseende intäktsperiodisering skall beskattningen grundas på det alternativ bolaget tillämpat i redovisningen. Med hänvisning till ett antal av BFN:s cirkulär uttalade RegR vidare att då det handlar om ett åtagande som fullgörs under hela avtalstiden är det riktigt att redovisa intäkterna löpande under perioden. Den tillämpade intäktsredovisningen kan således inte anses stå i strid med god redovisningssed och skall därför läggas till grund för inkomsttaxeringen.

⁸⁰ Tillämplig i fallet var gamla kommunalskattelagen, vilken senare byttes ut mot nuvarande inkomstskattelagen, reglerna är dock materiellt sett desamma.

5.3 RÅ 2002 ref 84 – Engångsersättning för 25-årigt arrende

Fallet har sin grund i en ansökan om förhandsbesked som överklagats från Skatterättsnämnden (SRN) till RegR och det skiljer sig från de tidigare fallen eftersom avtalstiden här är utsträckt över ett flertal år.

5.3.1 Omständigheterna i fallet

X ägde ett antal jordbruksfastigheter. För uppförande av vindkraftverk upplät X mark på dessa fastigheter under en tjugofemårsperiod.

Avtalet gav arrendatorn rätt att anlägga tillfartsvägar och dra ledningar över marken, vilka skulle återställas efter avtalets upphörande. Under arrendetiden hade X i princip ingen möjlighet att säga upp avtalet. Sägs avtalet inte upp senast ett år innan periodens utgång förlängs arrendet automatiskt med fem år. Arrendatorn har rätt att fritt upp- eller överlåta arrendet under avtalstiden. Ersättningen för arrendet skall beräknas som en andel av värdet av den elektricitet som produceras av vindkraftverket.

Enligt de förutsättningar som rådde när X ansökte om förhandsbesked skulle den årliga arrendeavgiften uppgå till 102 500 kronor. X hade dock förhandlat sig till möjligheten att istället för årliga betalningar i tjugofem år erhålla en förskottsbetalning om 1000 000 kronor för hela perioden.

Eftersom X var osäker på hur denna ersättning skulle beskattas begärde han förhandsbesked från SRN.

I förhandsbeskedet uttalade SRN att en periodisering av engångsbeloppet över arrendetiden var förenligt med god redovisningssed.

5.3.2 Parternas ståndpunkter och yrkanden

SKV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att RegR skulle förklara hela ersättningen omedelbart skattepliktig. X bestred ändring av förhandsbeskedet.

5.3.3 Domstolarnas behandling

RegR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde därför SRN:s förhandsbesked. Det resonemang som SRN förde skall därför kort redogöras för här.

Ett engångsbelopp som ersättning för markupplåtelse skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I detta inkomstslag skall resultatet beräknas på bokföringsmässiga grunder såvida särskilda skatteregler inte existerar. Några sådana regler föreligger inte i detta fall. Därför skall huvudregeln att den periodisering som valts i redovisningen läggs till grund för beskattningen, såvida denna redovisning är förenlig med god redovisningssed, följas. Enligt majoritetens uppfattning i det uttalande som SRN begärt från BFN har fastighetsägaren inte fullgjort sin förpliktelse förrän vid avtalstidens slut. Eftersom fullgörelsen sker successivt är det förenligt med god redovisningssed att fördela förskottsbetalningen linjärt över avtalsperioden när andra, bättre, fördelningsgrunder saknas.

5.4 RÅ 2002 ref 94 – Rätt till framtida betalningsströmmar

I detta fall godtog SKV efter BFN:s uttalande den redovisningsmetod som bolaget tillämpat. Redovisningsfrågan var således inte tvistig när fallet avgjordes av RegR.

5.4.1 Omständigheterna i fallet

Ett dotterdotterbolag i ABB-koncernen (Bolaget) hade överlåtit rätten till framtida betalningar från leasingkunder till ett finansbolag inom Nordbanken (Banken). Enligt överlåtelseavtalet förvärvade Banken rätten att uppbära samtliga ännu ej förfallna hyror samt rätten till alla övriga ersättningar enligt hyresavtalets allmänna villkor.

I enlighet med avtalet fakturerade Bolaget Banken i december 1991 och inbetalningen inflöt strax innan årsskiftet. Köpeskillingen om knappt 482 miljoner kronor redovisades som skuld för förutbetalda hyror vilket senare korrigerades till drygt 492 miljoner kronor, mellanskillnaden kostnadsfördes som en räntekostnad.

Bolaget periodiserade intäkterna med stigande belopp över tiden och gjorde således avsteg från presumtionen om linjär fördelning.

5.4.2 Parternas ståndpunkter och yrkanden

SKV återförde i ett omprövningsbeslut, till följd av skatterevision, drygt 4 miljoner kronor av köpeskillingen till beskattning. Till motivering för detta beslut anförde SKV att den annuitetsmodell Bolaget använt för att periodisera intäkterna var ”baktung” – med detta avsåg SKV att intäkterna redovisades med stigande belopp över tiden. Enligt SKV skulle inte de företagsekonomiska kalkylmodeller som Bolaget använt läggas till grund för beskattningen, i stället anförde SKV att periodisering av intäkterna enligt god redovisningssed skulle ske linjärt över tiden. Höjningsbeloppet om 4 mkr fastställdes så att det beskattningsbara beloppet enligt SVK:s beräkningar deklarerats 14 mkr för lågt men från detta hade avräknats en invändning från Bolaget om outnyttjat avskrivningsutrymme på 10 mkr.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade beskattning i enlighet med den inlämnade deklARATIONEN.

5.4.3 Domstolarnas behandling

LR inledde med att konstatera att Bolaget och SKV var oeniga om den ekonomiska och civilrättsliga karaktären hos den influtna engångsbetalningen. Dock konstaterade LR att denna fråga var ointressant för bestämningen av god redovisningssed avseende periodiseringen.

Periodiseringens förenlighet med god redovisningssed skulle enligt LR grundas i hur leasingavtal redovisas enligt branschpraxis. LR:s uppfattning var att leasingavtal som huvudregel är konstruerade så att leasetagaren betalar lika stor avgift varje år under avtalets bestånd. Kostnaderna för leasingbolaget består under avtalstiden av två komponenter, kostnaden för att finansiera objektet och avskrivningen på objektet. Finansieringskostnaden minskar över tiden och för att då få en rättvisande bild av kostnaderna måste leasingbolaget redovisa en successivt ökande avskrivningskostnad. Sådana ökande avskrivningskostnader ges exempelvis genom tillämpning av annuitetsmetoden, vilken ger en god matchning av intäkter och kostnader.

I det aktuella fallet har Bolaget fått en engångsbetalning vilken motsvarade det diskonterade värdet av hyreskostnaderna, detta innebar att det inte längre föreligger några ränteeffekter i leasingbolaget. Eftersom Bolaget, i enlighet med branschpraxis, skriver av med tillämpning av annuitetsmetoden måste de, för att åstadkomma matchning i redovisningen, redovisa successivt ökande intäkter för att matcha de stigande avskrivningskostnaderna.

Det är LR:s uppfattning att enbart det faktum att det, som följd av engångsbetalningen, saknas ränteeffekter inte innebär att Bolaget haft fog för att redovisa på det sätt som skett. I kombination med det faktum att Bolaget vid ett antal tillfällen återköpt fordringar från Banken, för ett värde som beräknats enligt annuitetsmodellen, skall dock den tillämpade periodiseringen anses förenlig med god redovisningssed.

KR ändrade LR:s beslut då de ansåg att den tillämpade periodiseringen stred mot god redovisningssed. Motivet för detta var enligt KR att periodisering i redovisningen skall styras av intäkterna, mot vilka hänförliga kostnader sedan skall matchas. Bolaget hade istället tillämpat en kostnadsstyrd periodisering varemot hänförliga intäkter matchats. Enligt KR skulle istället linjär periodisering tillämpats för att redovisningen skulle vara förenlig med god redovisningssed. SKV:s taxering bifölls således.

RegR beviljade prövningstillstånd i fallet och begärde ett yttrande från BFN. BFN uttalade att det inte fanns något självklart svar på frågan om hur periodiseringen skulle utformas. I brist på uttryckliga regler kan den tillämpade periodiseringen inte anses stå i strid med god redovisningssed.

RegR konstaterade att huvudregeln innebär att den skattskyldiges redovisning skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot uttryckliga regler eller god redovisningssed. Med ändring av KR:s dom slog RegR fast att eftersom Bolagets redovisning varken strider mot uttryckliga regler eller mot god redovisningssed skall bolaget beskattas i enlighet med den inlämnade deklARATIONEN.

5.5 Två intressanta notismål

I detta avsnitt skall två notismål från RegR behandlas kortfattat. Syftet med detta är att belysa vissa faktorer som är av vikt när förtida betalningar behandlas.

5.5.1 Avstående från framtida näringsverksamhet

RÅ 1997 not 51 handlade om en fruktodlare som, med stöd i en EG-förordning, fått bidrag för att röja sin äppelodling. Frågan var om dessa bidrag skulle anses som avyttring av en del av fastigheten och därmed beskattas enligt kapitalvinstreglerna, eller om de skulle anses som näringsbidrag och beskattas i näringsverksamhet. Eftersom reglerna om näringsbidrag ansågs tillämpliga aktualiserades periodiseringsfrågan – den del av bidraget som avsåg framtida inkomstbortfall skulle enligt SRN periodiseras i enlighet med god redovisningssed. Vidare uttalade SRN att god redovisningssed innebar att hela bidraget skulle tas upp till beskattning det år det betalades ut eftersom fruktodlaren enda framtida prestation var att avstå från att plantera nya fruktträd – en prestation som inte innebar några framtida kostnader. RegR begärde inget uttalande från BFN i frågan utan gjorde samma bedömning som SRN.

5.5.2 Långvarigt tjänsteuppdrag

I RÅ 2003 not 127 behandlades frågan hur ersättning för ett tjänsteavtal med löptid på 50 år skulle intäktsredovisas – i de ovan redovisade rättsfallen var det frågan om tjänsteuppdrag med ett eller några års löptid.

Frågan var hur förskottsbetalning för tjänster vilka skulle utföras under de 50 åren skulle periodiseras. Karlshamns Hamn AB (Hamnen) som var mottagare av betalningen hade tillämpat linjär periodisering över avtalstiden. SKV godtog inte denna periodisering med motivering att engångsbetalningen skulle anses som

ersättning för bortfall av framtida intäkter mot vilka inte fanns några korresponderande kostnader för Hamnen.

LR godtog den periodisering som Hamnen tillämpat med motiveringen att förskottet skulle ses som ersättning för de servicetjänster Hamnen åtagit sig att utföra under avtalstiden. När målet nådde RegR yttrade sig BFN och uttalade att det avgörande för periodiseringen var när prestationen fullgjordes, inte när betalningen erlades. För tjänsteavtal vilka avser ett obestämt antal prestationer under lång tid borde linjär periodisering av inkomsten tillämpas. Eftersom Hamnen periodiserat förskottsbetalningen linjärt över 50 år var detta förfarande i enlighet med god redovisningssed. RegR gick på samma linje som BFN och godtog att Hamnens redovisning lades till grund för beskattningen.

6 Analys och slutsatser

För att öka översiktligheten och göra resonemangen klarare har jag valt att presentera slutsatserna i anslutning till de analyser vilka de grundas på.

I uppsatsens inledning, kapitel 1.1 och 1.2, angavs att uppsatsens syfte var att utifrån rättspraxis studera vad som ansetts vara god redovisningssed. Detta syfte formulerades som två delfrågor:

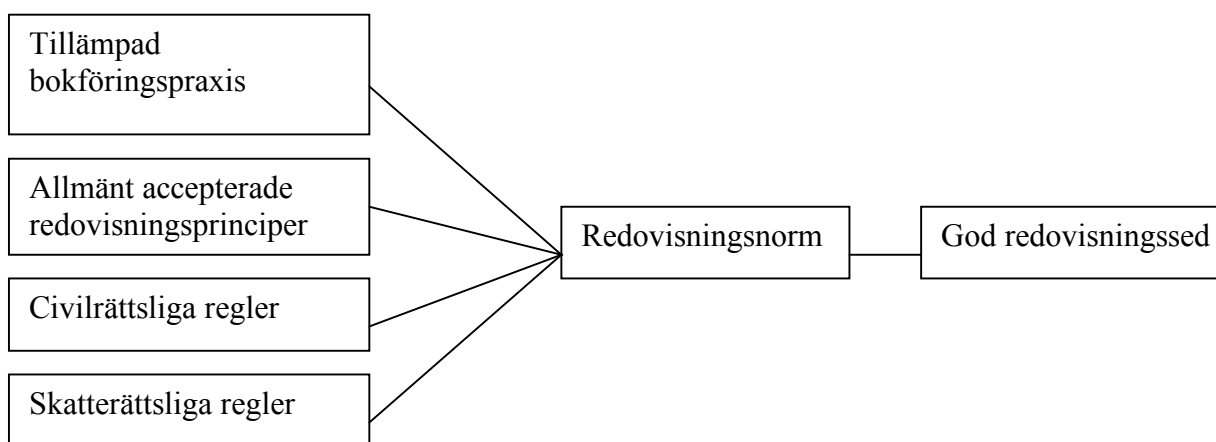
- Vad styr god redovisningssed?
- Vad har domstolarna i skattepraxis ansett vara god redovisningssed?

Den första delfrågan utgör bakgrunden för den andra delfrågan där uppsatsens huvudfokus ligger. Analysen grundas därför i dessa två frågeställningar och i avsnitten nedan behandlas vad som styr god redovisningssed respektive synen på god redovisningssed i skattepraxis.

Vidare görs ett försök att kartlägga utvecklingstendenser i synen på god redovisningssed. Denna kartläggning delas upp i två avsnitt vilka behandlar utvecklingen på normgivningsområdet respektive utvecklingen i rättspraxis – den senare analysen tar främst avstamp i rättsfallen Anticimex och Key Code.⁸¹

6.1 Vad styr god redovisningssed?

Utgångspunkt för analysen tas i figuren nedan, vilken även presenterats ovan i avsnittet om god redovisningssed.⁸²



Figur 3: Påverkan på god redovisningssed

Som antyds i figuren är det svårt att entydigt definiera begreppet god redovisningssed, särskilt eftersom det är svårt att avgöra vilka faktorer som egentligen påverkar vilka vid bestämmandet av begreppets innebörd.

Eftersom det i de lagar som styr redovisningen i svenska bolag på flera ställen hänvisas till god redovisningssed kommer denna att utgöra tillämpad bokföringspraxis. Utan att göra en fullständig genomgång av all producerad redovisning i landet är det rimligt att anta att den stora massan bokföringsskyldiga

⁸¹ RÅ 1977 ref 13 respektive RÅ 1999 ref 32.

⁸² Av översiktlighetsskäl finns figuren med även här.

följer de regler som ställts upp i tillämpliga lagar. Om bestämmandet av god redovisningssed samtidigt skall påverkas av vad som är tillämpad bokföringspraxis konstrueras ett cirkelresonemang genom vilket en tautologi uppstår. Till detta kan läggas explicita uttalanden i förarbetena, exempelvis till 1976 års BFL, att lagstiftningen skall utgöra en kodifiering av tidigare tillämpad praxis.⁸³

Å andra sidan kan sägas att en entydig definition av begreppet troligen är av ringa värde, eftersom en sådan är till liten nytta vid lösandet av ett redovisningsproblem.⁸⁴

I de förarbeten varigenom begreppet infördes i lagstiftningen sägs att begreppets innebörd bör kunna bestämmas utifrån vad som är en fast etablerad praxis hos ett kvalitativt urval bokföringsskyldiga. Detta kan ses som ett uttryck för de två villkor som finns i termen; nämligen *god* respektive *sed*. Kravet god kan då sägas motsvara att metoden är såväl teoretiskt som praktiskt acceptabel, och kravet på sed innebär att metoden är faktiskt tillämpad i praxis.⁸⁵

En redovisningssed kan därför sägas vara god om den uppfyller såväl de formella regler för bokföring som ställs upp i lagstiftningen, samt de syften och målsättningar de olika lagarna har. Dessutom krävs förmodligen att seden är baserad på erfarenheter och förutsättningar i det enskilda företaget.⁸⁶

Som har sagts ovan avses med sed en fast etablerad praxis i en viss fråga eller inom en viss bransch. I litteraturen har framförts argument för att en sådan hänvisning till redan etablerade förhållanden kan vara principiellt tveksam då den skulle kunna hindra utvecklingen av ny god redovisningssed.⁸⁷ Det har dock sagts att så knappast skall vara fallet, istället skall kravet på sed förstås så att en praxis måste ha förutsättningar för att bli någorlunda accepterad och enhetlig för att kunna bli god redovisningssed.⁸⁸

I förarbetena till 1999 års BFL uttalas dessutom att även metoder som innebär en vidareutveckling av redovisningsprinciper, utan att dessa ännu fått genomslag i redovisningspraxis, bör tillmätas betydelse.⁸⁹ Detta förarbetsuttalande innebär dessutom en öppning mot det synsätt som anser att god redovisningssed är redovisning som inte regleras i lag, men väl accepteras av de granskande instanserna, så länge denna redovisning ligger i linje med de grundläggande redovisningsprinciper som fastlagts i lagar och andra redovisningsnormer.

6.2 God redovisningssed enligt skattepraxis

Av figuren i det föregående stycket framgår att bestämningen av god redovisningssed påverkas av flera faktorer. I mål om skatt är det domstolen som i slutänden bestämmer vad som skall anses vara god redovisningssed. Som sades i uppsatsens inledning är domstolens arbete endast att vara rättstillämpare, inte normgivare.

I det äldsta av de analyserade fallen – RÅ 1977 ref 13 – gör RegR i domskälen ingen analys av innebörden av god redovisningssed. Avgörandet kan således inte sägas grundat på en redovisningsmässig bedömning. Detta fall är numera

⁸³ SOU 1973:57 s 192.

⁸⁴ Thorell s 52.

⁸⁵ A st.

⁸⁶ A st.

⁸⁷ A a s 53.

⁸⁸ A st.

⁸⁹ Prop 1998/99:130 s 185 f.

överspelat genom det nyare RÅ 1999 ref 32. I detta fall, liksom i de övriga fall som behandlas i uppsatsen, analyserar RegR frågan om vad god redovisningssed innebär i det konkreta fallet.

Utöver de generella uttalanden som gjordes i 1999 års fall är detta avgörande även centralt då det innebar en praxisändring för periodisering av intäkter från fleråriga avtal. De generella uttalandena, vilka återkommer i flera av de senare fall som har behandlats i uppsatsen, innebär att det är den metod för periodisering som företaget valt att använda som skall läggas till grund för beskattningen, såvida denna metod inte strider mot god redovisningssed eller skatterättsliga specialregler. Denna norm gäller enligt RegR även i de fall då det finns andra möjliga sätt att redovisa som också uppfyller kraven i god redovisningssed.

Konsekvensen av detta är att bolagets redovisning, vid beskattningen, är bindande för både bolaget och SKV. Bolaget är härigenom förhindrat att använda en redovisningsprincip i redovisningen och en i deklarationen. Inte heller SKV kan frånga den princip bolaget valt att redovisa enligt, även om det finns andra alternativ som är förenliga med god redovisningssed.⁹⁰ Slutsatsen i Key Code är att realisationsprincipen skall läggas till grund för intäktperiodiseringen och att förskottsbetalningar därför skall intäktföras i den takt prestationen fullgörs, precis som bolaget gjort i den inlämnade deklarationen.

Som kuriosas kan noteras att BFN i sitt uttalande i Key Code-målet från 1999 uttalade att den tillämpade redovisningsmodellen *överensstämde med* god redovisningssed medan RegR valde att formulera sin slutsats så att bolagets redovisning *inte kunde anses strida mot* god redovisningssed. Denna skillnad i ordval skall förmodligen inte tillmätas någon större betydelse.

Realisationsprincipen och presumtionen om linjär periodisering har vunnit en så stark ställning att sådan periodisering även godtogs i RÅ 2003 not 127 där avtalsvillkoren knappast kan uppfattas som kommersiella. Vilken köpare är i en kommersiell situation beredd att förskottsbeta tjänster som skall utföras under en femtioårsperiod? Eftersom målet är ett notismål och en del förutsättningar utelämnats – bland annat den om hur köparen redovisat kostnaden – skall för långt gående slutsatser inte dras av detta.

Ett annat fall där affärsmässigheten också kan ifrågasättas är RÅ 2004 ref 84 där det handlade om periodisering av tjugofemårigt arrende. Även om det kan tyckas rimligt att anta att markägaren fullgjort sin prestation vid avtalets ingående – annars hade köparen knappast förskottsbetalat arrendet för 25 år – godtog RegR, efter uttalande av BFN, periodisering enligt presumtionen om linjär fördelning av intäkterna. Även detta fall bör ses som ett uttryck för realisationsprincipens starka ställning på området. Här ansågs den avgörande för periodiseringen trots att avtalstiden är betydligt längre än i de fall där principen ursprungligen fastlades.

Samma år avgjordes ett annat fall – RÅ 2004 ref 94 – där det också var fråga om en förskottsbetalning, dock var betalningen i detta fall betydligt större. Frågan var om det bolag som överlätit sin rätt till framtida betalning av hyresavgifter i utbyte mot en förskottsbetalning även sluppit ifrån de ekonomiska risker som hyresavtalen innebar. Knäckfrågan var därför om det fanns kvar någon väsentlig ekonomisk risk hos bolaget. Något förenklat kan sägas att det var fråga om huruvida bolaget sålt hyresbetalningarna eller endast belånat dessa. Det låg enligt BFN:s bedömning nära till hands att redovisa transaktionen som en försäljning, vilket i så fall skulle innebära omedelbar intäktsredovisning. Å andra sidan kunde

⁹⁰ Norberg & Thorell s 130.

det alternativ som bolaget tillämpat, transaktionen redovisades som en belåning av hyresavtalen och intäkterna periodiserades, inte anses strida mot god redovisningssed. Om det inte hade funnits någon ekonomisk risk kvar hos bolaget skulle detta däremot ansetts ha fullgjort sin prestation och således skulle försäljningslikviden intäktsförts i sin helhet.

Här skall också behandlas det fall där utgångspunkt togs i realisationsprincipen men där periodisering inte beviljades, nämligen RÅ 1999 not 51, som behandlade EG-bidrag för röjande av äppelodling. Även om det var en förutsättning för bidragets beviljande att fruktodlaren inte planterade några nya äppleträd på den röjda marken inom en femtonårsperiod ansåg inte domstolen att detta avstående var någon prestation. Eftersom prestationen bestod i att såga ner de befintliga träden var denna fullgjord redan när bidraget betalades ut, även till den del bidraget avsåg framtida inkomstbortfall.

Slutsatsen blir således att det är realisationsprincipen och presumtionen om linjär periodisering som vuxit fram som de centrala koncepten i den skatterättsliga synen på god redovisningssed avseende intäktsperiodisering. De generella uttalandena i Key Code i kombination med senare tillkommen normgivning bör tolkas så att enligt god redovisningssed skall en betalning intäktsföras under den period då den prestation som betalningen kommer att fullgöras. Kan den skattskyldige visa en trovärdig beräkning för hur intäkterna skall fördelas över ett antal perioder, skall denna fördelning godtas vid beskattningen. Kan någon sådan beräkning inte presteras skall intäkterna fördelas linjärt över den avsedda tiden.

6.3 Utvecklingen av god redovisningssed

Här skall utvecklingen av god redovisningssed behandlas. Inledningsvis behandlas utvecklingen av redovisningsnormerna kortfattat, därefter följer ett mer omfattande avsnitt om utvecklingen i rättspraxis.

6.3.1 Utvecklingen i normgivning

God redovisningssed är i vissa fall, och har i än högre grad varit, baserad på vedertagen sedvana för hur redovisningen skall skötas. Längre var det denna sedvana som styrde all redovisning i företagen, antalet regler och rekommendationer på redovisningsområdet har dock ökat över tiden. Det kan med fog sägas att redovisningen rört sig från *oreglerat* område till *reglerat* då mängden redovisningsregler ökat kraftigt under senare år, främst som en konsekvens av Sveriges inträde i EU vilket lett till krav på att svenska noterade bolag skall redovisa enligt reglerna i IAS/IFRS.⁹¹

Det uttalande som görs i Key Code om att realisationsprincipen skall läggas till grund för intäktsperiodiseringen och att förskottsbetalningar därför skall intäktsföras i den takt prestationen fullgörs, måste idag ses i ljuset av senare tillkomna normer. Idag kan ett företag redovisa fleråriga tjänsteuppdrag enligt antingen IAS 18 eller BFNAR 2003:3 – se kapitel 4 för en beskrivning av vilka företag som tillämpar vilka regler. Enligt IAS 18 skall en intäkt redovisas när de avtalsenliga prestationerna anses fullgjorda och linjär fördelning skall, enligt punkt 25, tillämpas om någon bättre metod inte finns.

Som synes är IAS 18 ett uttryck för realisationsprincipen, vilket är samma presumtion som BFN gjorde i Key Code-målet. Att kodifiera en princip som tidigare fastlagts i rättspraxis är inget nytt grepp, i förarbetena till viss

⁹¹ Bjuvberg s 148.

redovisningslagstiftning har det till och med gjorts explicita uttalanden om att den föreslagna lagen syftar till att kodifiera tidigare redovisningspraxis.⁹² I just denna fråga hade den svenska lagstiftaren inte mycket val, införandet grundas på en EG-förordning med direkt effekt.⁹³ Ur ett förutsebarhetsperspektiv finns det dock ett värde i att kodifiera rättspraxis. Eftersom det i Sverige råder relativ prejudikatsbundenhet kan domstolarna ändra sin egen praxis, de kan dock inte göra avsteg från vad som står i lagen. Således är bundenheten vid realisationsprincipen än högre då den kodifierats⁹⁴ än när den ”bara” slagits fast i rättspraxis. Att lagfästa principen i en internationell standard som skall tillämpas i hela EU ger dessutom en likriktning över nationsgränserna. Denna likriktning är ägnad att ytterligare harmonisera den globala synen på god redovisningssed i vissa redovisningsfrågor.

6.3.2 Utvecklingen i rättspraxis

Med utgångspunkt i Anticimex-fallet⁹⁵ och Key Code-fallet⁹⁶ kan ses en tydlig utvecklingslinje i synen på god redovisningssed avseende intäktsperiodisering.

I Anticimex slår RegR fast att en förskottsbetalning, som huvudregel, skall intäktsföras det år betalningen inflyter. Viss möjlighet till reservation av medel fanns enligt domstolen i den händelse att en tillförlitlig utredning om de framtida kostnaderna kunde presenteras av den skattskyldige. Att endast fördela de inbetalda förskotten linjärt över avtalsperioden, på det sätt den skattskyldige gjort, kunde inte godtas bara för att de till viss del avsåg att täcka utgifter vilka uppkom under nästa beskattningsår.

Till i princip motsatt slutsats kom RegR efter inhämtande av yttrande från BFN i Key Code-målet. Med grund i ett resonemang om realisationsprincipens innebörd i det aktuella fallet beslöt domstolen att godta linjär intäktsperiodisering under avtalstiden. Trots att SKV presenterade statistiska uppgifter om att endast en till två procent av alla nycklar tappas bort ansågs inte Key Codes åtagande mot kunderna fullgjort förrän avtalet löpt ut. Eftersom avtalet således fullgörs kontinuerligt under avtalstiden är det korrekt att fördela intäkterna under denna tidsperiod, såvida tillräckligt säker beräkning av utfallet kan göras. Linjär periodisering måste anses uppfylla detta krav på tillräcklig säkerhet och skall därför godtas även om det kan finnas andra sätt att redovisa som är förenliga med god redovisningssed.

Det centrala i Key Code är att den redovisningsmodell den skattskyldige valt skall läggas till grund för beskattningen såvida den inte strider mot god redovisningssed, detta oavsett om det finns andra metoder att redovisa på som även de kan ligga i linje med god redovisningssed.

Grundat i de undersökta rättsfallen och med avstamp i Anticimex- domen samt Key Code- domen blir slutsatsen att synen på periodiseringsfrågan har förändrats från en skyldighet för den skattskyldige att intäktsredovisa så fort betalningen influtit, till en större frihet för den skattskyldige att fördela intäkterna över den tid betalningen avser. Om en utredning för hur kostnaderna kommer att fördelas inte kan presenteras godtas en linjär intäktsperiodisering. Har den skattskyldige

⁹² Jfr SOU 1973:57 s 192.

⁹³ Se Bernitz & Kjellgren s 72 för en beskrivning av EG-rättens förhållande till svensk rätt.

⁹⁴ I det här fallet genom att uttryckas i en redovisningsrekommendation som många bolag enligt lag är förpliktade att följa.

⁹⁵ RÅ 1977 ref 13.

⁹⁶ RÅ 1999 ref 32.

däremot presenterat en utredning som visar fördelningen av de kostnader som intäkterna skall matcha godtas denna fördelning, även om den innebär att intäkterna redovisas med allt högre belopp i framtiden.⁹⁷

6.4 Avslutande summering

Uppsatsen har visat på svårigheterna att tydligt peka ut vad god redovisningssed egentligen är. Vidare har konstaterats att redovisningen rört sig från att vara ett oreglerat till att bli ett allt mer reglerat område.

I takt med uppkomsten av ett ökat antal regler på området, där olika typer av bolag skall följa olika regler för den redovisning de producerar, blir det allt tydligare att det finns flera olika goda redovisningsseder. Resonemanget kring flera olika goda redovisningsseder tangeras av RegR i Key Code-domen. Där konstateras att i den händelse det finns flera möjliga sätt att redovisa en intäkt på skall det sätt som bolaget valt accepteras.

6.4.1 Förslag på fortsatt forskning

Mitt förslag till fortsatt forskning handlar mer om angreppssätt än angreppsområden. Jag anser att det finns ett värde i att bedriva forskning på redovisningsområdet med andra metoder än de som av tradition används i den företagsekonomiska forskningen. Ett rättsdogmatiskt angreppssätt hämtat från den juridiska traditionen kan ge forskaren nya, och annorlunda, perspektiv på sitt forskningsområde. När man skrapar lite på ytan är redovisningen, trots allt, det område inom företagsekonomin som i högst grad styrs av rättsregler. Vad lagstiftare och domstolar gör för bedömningar är således av större vikt än vad många ekonomiuppsatser och forskningsprojekt på området tycks vilja ge uttryck för.

⁹⁷ Se RÅ 2004 ref 94 där en ”baktung” intäktsredovisning godtogs.

7 Källförteckning

Till litteraturen hänvisas i noterna, om annat inte anges, endast med författarens efternamn.

7.1 Offentligt tryck

7.1.1 Betänkanden

SOU 1923:96 Inkomstskattesakkunnigas betänkande

SOU 1973:57 Förslag till bokföringslag

7.1.2 Propositioner

Prop 1975:104 Förslag till ny bokföringslag

Prop 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

7.1.3 Publikationer från EU

RÅDETS FJÄRDE DIREKTIV av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG). (Fjärde redovisningsdirektivet)

Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. (IAS-förordningen)

7.2 Litteratur

Andréasson, Reidar, *Att beskriva rätten – En kommentar till försök att ge en generell beskrivning av rätten* (Dis), Uppsala universitet 2004

Bergström, S, Andersson, T, Håstad, T, Lindblom, P, H, *Juridikens termer*, 9:e uppl., Liber: 2002 (Cit: Juridikens termer)

Bernitz, U, *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 9:e aktualiserade upplagan, Norstedts juridik: 2006 (Cit: Finna rätt)

Bernitz, U & Kjellgren, A, *Europarättens grunder*, 3:e uppl., Norstedts juridik: 2007

Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, MercurIUS Förlags AB 2006

Eriksson, L, T & Widerheim-Paul, F, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber: 2006

Esiasson, P, Gilljam, M, Oscarsson, H, Wängnerud, L, *Metodpraktikan – Konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 2:a uppl., Norstedts juridik: 2003 (Cit: Metodpraktikan)

Falkman, P, *Redovisning och skatt*, Liber: 2004

Flower, J (Ed), *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries*, Fritzes: 1994.

Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, Skatteverket: 2006 (Cit: SKV Handledning)

Heijtz, S & Rydström, E, *God redovisningssed*, Stig H Larsson Konsult AB: 1977

Holme, I, M & Solvang, B, K, *Forskningsmetodik - Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 2:a reviderade och utökade uppl., Studentlitteratur: 1997

Jacobsen, D, I, *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur: 2002

Kjellgren, J, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur: 2004

Kraakman, R R, Davies, P, Hansman, H, Hertig, H, Hopt, K J, Kanda, H, Rock, E B, *The Anatomy of Corporate Law – a Comparative and Functional Approach*, Oxford University Press: 2004 (Cit: Kraakman et al)

Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, 4:e uppl., Iustus Förlag: 2001

Lodin, S-O, Lindencrona, C, Melz, P, Silfverberg, C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 11:e uppl., Studentlitteratur: 2007 (Cit: Lodin et al)

Norberg, C & Thorell, P, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Iustus Förlag: 2007

Rabe, G & Melbi, I, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik: 2006

Samuelsson, J & Melander, J, *Tolkning och tillämpning*, 2:a uppl. Iustus Förlag: 2003

Smith, D, *Redovisningens språk*, 2:a uppl., Studentlitteratur: 2000

Thorell, P, *Skattelag och Affärssed – En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga redovisningen*. Norstedts: 1984.

Zetterström, Stefan, *Juridiken och dess arbetssätt – en introduktion*, Iustus Förlag: 2004

7.3 Rättsfallsförteckning

RÅ 1977 ref 13 (R77 1:7) Anticimex

RÅ 1997 not 51

RÅ 1999 ref 32 KeyCode

RÅ 2002 ref 84

RÅ 2002 ref 94

RÅ 2003 not 127