

# PERIODISERING AV INTÄKTER

## – VILKA NORMER STYR UTFALLET I RÄTTSFALL?

Magisteruppsats i Företagsekonomi

Anna Müllerström  
Jenny Norving

VT 2008:MF22



HÖGSKOLAN I BORÅS  
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

**Svensk titel:** Periodisering av intäkter – vilka normer styr utfallet i rättsfall?

**Engelsk titel:** Distribution of incomes over a period of time – which rules affect the outcome of court cases?

**Utgivningsår:** 2008

**Författare:** Anna Müllerström och Jenny Norving

**Handledare:** Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist

### **Abstract**

Distribution of incomes over a period of time is a basic part of accounting and made in the closing procedures or continuous during the year. There are rules for how this distribution is done but even though, it is often not obvious how to make the allocation. In recent years new accounting principles has been introduced which has complicated the allocation. Often but not always has these principles been the cause of new allocating solutions. As a result of this a homogenous theory for revenue recognition is hard to find. Lately the questions about allocating incomes have been noticed as an increasing number of cases in Regeringsrätten.

This paper examines distribution of incomes over a period of time and which standards that is important for the outcome of court cases. The purpose of this paper is to identify and analyse arguments in court cases. These arguments are then related to in force standards of accounting. One chapter includes a review of the chosen cases where the arguments are identified and then related to the chapter that consists of theory, all of this is done to fulfil the purpose of this paper.

The method that has been used in this paper has a qualitative character and has an interpretive and understanding approach. The goal has been to generate new knowledge and both primary and secondary data has been used to broaden the theoretical chapter.

An analysis has been made of the different arguments that were identified in the review of court cases. As a result of this we have come to some implications of the research questions. The most common argument that affects the outcome in reviewed court cases is the realization concept. Apart from the realization concept we have also identified generally accepted accounting principles in Sweden, accruals concept and the matching principle as common in use. Also identified are arguments that are not directly related to in force standards or accounting norms, but have been used as arguments in court cases. All these arguments are discussed in correlation with the research question in the final chapter.

**Keywords:** distribution of income over a period of time, income, accounting, in force standards, court cases, generally accepted accounting principles in Sweden, realization concept.

## Sammanfattning

Periodisering genomförs i samband med att bokslutet upprättas eller löpande under året och är ett grundläggande moment inom redovisning. Regler finns för hur en periodisering skall gå till, men det är ändå inte alltid uppenbart hur en sådan skall ske. På senare år har nya redovisningsprinciper introducerats vilka inte alltid ger samma lösningar som de äldre, etablerade principerna. Detta gör det svårt att följa en enhetlig teori för hur intäkter skall redovisas. Frågor som berör periodisering har under den senaste tiden blivit mer och mer uppmärksammade, vilket bland annat märks på antalet mål som avgjorts i Regeringsrätten.

Denna uppsats behandlar periodisering av intäkter och vilka normer som styr utfallet i rättsfall. Syftet med uppsatsen är således att identifiera och analysera argument i rättsfall rörande periodiseringsfrågor samt att se hur väl dessa argument stämmer överens med vad som finns definierat i lagar och normer inom redovisningen. För att uppfylla syftet har studien utförts genom en rättsfallsgenomgång där olika parters argument har identifierats. Dessa argument har sedan kopplats ihop med referensramen där allmän teori samt lagar och normer som berör intäkter har presenterats.

Den metod som använts i uppsatsen är av kvalitativ karaktär med ett tolkande och förstående synsätt. Målet har varit att generera ny kunskap och både primär- och sekundärdata har använts för att bredda det teoretiska kapitlet.

En analys av de olika argumenten har resulterat i slutsatser kring uppställda forskningsfrågor. Bland annat har det framkommit att realisationsprincipen är det argument som är styrande för utfallet i de undersökta rättsfallen. Förutom realisationsprincipen är god redovisningssed, bokföringsmässiga grunder samt matchningsprincipen vanligt förekommande argument i frågor som berör periodiseringar. Även hänvisningar som inte kan kopplas till tydliga lagar och redovisningsnormer, men som ändå använts som argument i rättsfallen, har identifierats och diskuteras.

**Nyckelord:** periodisering, intäkt, redovisning, lagar, normer, praxis, rättsfall, god redovisningssed, realisationsprincipen.

## Förkortningslista

BFL	–	Bokföringslagen
BFN	–	Bokföringsnämnden
BFNAR	–	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
IAS	–	International Accounting Standard
IASB	–	International Accounting Standards Board
IASC	–	International Accounting Standards Committee
IFRS	–	International Financial Reporting Standard
IL	–	Inkomstskattelagen
Prop.	–	Proposition
RedR 1	–	FAR SRS Redovisningsrekommendation 1
RF	–	Regeringsformen
RR	–	Redovisningsrådets rekommendation
RSV	–	Riksskatteverket
SKM	–	Skattemyndigheten
SRN	–	Skatterättsnämnden
ÅRL	–	Årsredovisningslagen

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND .....	1
1.2 PROBLEMATISERING .....	2
1.3 PROBLEMFÖRMULERING .....	3
1.4 SYFTE .....	3
1.5 AVGRÄNSNING .....	3
1.6 DISPOSITION .....	4
<b>2. METOD</b> .....	<b>5</b>
2.1 VETENSKAPLIGT SYNSÄTT .....	5
2.2 ANGREPPSSÄTT .....	6
2.3 FORSKNINGSANSATS .....	6
2.4 DATAINSAMLINGSMETOD .....	7
2.5 SAMMANFATTNING AV METODVAL .....	7
2.6 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT .....	8
2.7 GILTIGHETSANSPRÅK .....	9
2.8 KÄLLKRITIK .....	9
<b>3. REFERENSRAM</b> .....	<b>11</b>
3.1 ALLMÄNT OM INTÄKTSREDOVISNING .....	11
3.1.1 Periodiseringar .....	11
3.2 DEFINITION AV INTÄKT .....	12
3.3 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING .....	13
3.3.1 Allmänt om sambandet .....	13
3.3.2 Sambandet avseende periodiseringar .....	13
3.3.3 Inkomstskattelagen .....	14
3.4 REDOVISNINGSRÄTT .....	14
3.4.1 Rättskällehära .....	15
3.4.2 Årsredovisningslag .....	16
3.4.3 RR 11 Intäkter .....	16
3.4.4 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter .....	17
3.5 VIKTIGA PRINCIPER .....	18
3.5.1 Bokföringsmässiga grunder .....	18
3.5.2 Realisationsprincipen .....	18
3.5.3 Försiktighetsprincipen .....	18
3.5.4 Matchningsprincipen .....	19
3.6 GOD REDOVISNINGSSÄD .....	19
3.7 RÄTTSPRAXIS .....	20
3.7.1 Key Code-fallet .....	21
<b>4. RÄTTSFALLSGENOMGÅNG</b> .....	<b>22</b>
4.1 CONTAINERFALLET .....	22
4.1.1 Skatterättsnämnden .....	23
4.1.2 Regeringsrätten .....	24
4.1.3 Sammanfattning .....	25
4.2 VINDKRAFTSFALLET .....	26
4.2.1 Skatterättsnämnden .....	26
4.2.2 Regeringsrätten .....	27
4.2.3 Sammanfattning .....	27
4.3 HAMNFALLET .....	28
4.3.1 Skattemyndigheten .....	28
4.3.2 Länsrätten .....	29
4.3.3 Kammarrätten .....	29
4.3.4 Regeringsrätten .....	31
4.3.5 Sammanfattning .....	32
4.4 AVTALSBROTTSFALLET .....	34
4.4.1 Länsrätten .....	34
4.4.2 Kammarrätten .....	35

4.4.3 Regeringsrätten .....	35
4.4.4 Sammanfattning .....	36
<b>5. ANALYS .....</b>	<b>38</b>
5.1 CONTAINERFALLET .....	38
5.2 VINDKRAFTSFALLET .....	40
5.3 HAMNFALLET .....	41
5.4 AVTALSBROTTSFALLET .....	44
<b>6. SLUTDISKUSSION.....</b>	<b>46</b>
6.1 SLUTSATSER.....	46
6.2 EGNA KOMMENTARER .....	47
6.3 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING.....	48
<b>7. KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>49</b>

## Figurförteckning

FIGUR 1. DISPOSITION.....	4
FIGUR 2. METODVAL .....	7
FIGUR 3. PERIODISERINGENS LOGIK.....	12
FIGUR 4. RÄTTSKÄLLORS HIERARKI.....	15
FIGUR 5. SAMMANFATTNING AV CONTAINERFALLET .....	25
FIGUR 6. SAMMANFATTNING AV VINDKRAFTSFALLET .....	27
FIGUR 7. SAMMANFATTNING AV HAMNFALLET.....	33
FIGUR 8. SAMMANFATTNING AV AVTALSBROTTSFALLET.....	37

## 1. Inledning

---

*I detta kapitel presenteras bakgrunden till uppsatsen, en problemdiskussion samt forskningsfrågor. Därefter följer syfte, avgränsning och uppsatsens disposition.*

---

### 1.1 Bakgrund

*”Redovisning är ett teoretiskt kaos!”*

Så uttrycker sig Falkman (2004, s. 42) med avseende på redovisning av intäkter. Detta kaos har, enligt Falkman, uppstått på grund av att det idag används olika referensramar inom externredovisningen, vilket kan skapa stor förvirring. Han menar att vi under stora delar av 1900-talet har vant oss vid en viss uppsättning av redovisningsprinciper som legat till grund för redovisningslösningar. Dessa principer, bland annat matchningsprincipen och realisationsprincipen, har under många år utgjort vedertagna redovisningsprinciper. Under de senaste åren har emellertid fler och fler undantag från dessa principer gjorts och föreställningsramen har introducerat nya redovisningsprinciper vilka inte alltid ger upphov till samma lösningar som de traditionella. I och med detta är det mycket svårt, ibland omöjligt, att identifiera en enhetlig teori som kan användas för att förklara hur intäkter skall redovisas. Den nutida redovisningen är en blandning av lösningar där det inte finns ett svar, utan flera (Falkman 2004).

De inkomster som hänförs till en viss bestämd redovisningsperiod benämns intäkter och detta är ett mycket centralt begrepp ur ett redovisningsperspektiv (Gröjer 1997). I redovisningslitteratur brukar intäkter vanligtvis ses som inflöden av tillgångar till ett företag i utbyte mot utflöden av varor och tjänster från samma företag. Intäktsbegreppet kan i och med detta kopplas till vissa redovisningstekniker som syftar till att med hjälp av bokföringen fördela intäkterna på sina rätta redovisningsperioder (Westermarck 1993). Tyvärr är detta arbete ganska svårt eftersom de intäkter som är hänförliga till redovisningsperioden inte alltid är desamma som de som har uppkommit (Gröjer 1997). Sett över företagets hela livscykel är det företagets totala nettoflöde av intäkter som är avgörande för hur resultatet skall bedömas. Vid bedömning av mer kortperiodiska resultat, till exempel för ett räkenskapsår, måste hänsyn tas till att företaget är involverat i ett stort antal ofullbordade transaktioner och att totalresultatet därför måste brytas ner till räkenskapsårets nivå. Frågan gäller alltså hur sådana ofullbordade transaktioner skall påverka resultatet (Westermarck 1993).

I Sverige regleras intäkter bland annat i Redovisningsrådets föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, RR 11, Årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens Allmänna Råd 2003:3, RR 10, IAS 11 samt IAS 18. Eftersom redovisningslagstiftningen enbart är en ramlag krävs även att andra normkällor används för att bestämma vad som är gällande rätt (Artsberg 2005). Enligt Lehrberg (2006) är det domstolarna som har det yttersta ansvaret för att avgöra hur en lag eller en rättsprincip skall tillämpas. När en hög instans har tagit ställning till en rättsfråga och denna sedan uppkommer igen, i samma domstol eller i lägre instans, är det vanligt att domstolen vid en ny bedömning följer det tidigare avgörandet. Detta kallas för att följa prejudikat. Att följa prejudikat har i praktiken blivit så vanligt att prejudikatet som rättskälla är det som väger tyngst efter lagen. För att ett avgörande skall tillmätas ett prejudikatvärde handlar det i första hand om avgöranden från de högsta instanserna, det vill säga Högsta Domstolen och Regeringsrätten. Lehrberg (2006) menar även att betydelsen av ett prejudikat är beroende av tyngden i den motivering som anges i domslutet. Värdet av

domar från Regeringsrätten som berör redovisningsfrågor ligger normalt i att innehållet i god redovisningssed klargörs i anledning av fallen (Norberg 1999). Värdet av domar från Regeringsrätten som berör periodiseringsfrågor innebär normalt att innehållet i god redovisningssed, avseende fallen, klargörs (Norberg 1999).

### 1.2 Problematisering

Årsredovisningslagen hänvisar till god redovisningssed och detta begrepp kan inte förstås genom att enbart läsa lagtexten, utan det måste även förstås utifrån vad som står i förarbetena. God redovisningssed kan ses både som rådande praxis och rekommendationer från normgivande organ, men i vissa situationer kan det vara nödvändigt att avvika från rekommendationer, allmänna råd och vedertagen praxis för att ge en rättvisande bild. Vad som är gällande rätt och hur lagen skall tolkas blir domstolens uppgift att avgöra (Artsberg 2005).

Vid intäktsredovisning finns det två centrala huvudfrågor; har intäkterna intjänats som en del av den ordinarie verksamheten samt skall ickerealiserade vinster tas upp i resultaträkningen eller inte? Falkman (2001) menar att för att en intäkt överhuvudtaget skall kunna redovisas i resultaträkningen måste den vara intjänad och realiserad eller realiserbar. Enligt realisationsprincipen erkänns intäkterna vid försäljningstillfället och enligt matchningsprincipen skall dessa intäkter matchas mot utgifterna för motsvarande resursutflöde (Smith 2006).

Det kanske inte låter speciellt svårt att avgöra om en intäkt är intjänad och realiserad, men i många fall är det långt ifrån okomplicerat. Ofta är det svårt att avgöra när intakten faktiskt är intjänad, det vill säga under vilken period den hänför sig till. En intäkt kan sträcka sig över flera perioder vilket kan vara besvärligt då det skall avgöras hur en sådan transaktion skall behandlas. Skall intakten anses vara realiserad då den uppkommer eller ska den periodiseras över tidsperioden?

Ett av de grundläggande momenten i externredovisning är att periodisera löpande inkomster och utgifter (Falkman 2004). Periodisering genomförs i samband med bokslutsarbetet eller löpande under verksamhetsåret. Begreppet kommer från det faktum att intäkter och kostnader hänförs till rätt period i samband med periodiseringen. Det är här som problematiken kommer in. När transaktioner tas in i redovisningen är det ofta, dock inte alltid, klart vilka belopp de skall tas upp till (Johansson et al. 2004). Argumentet för periodisering är att intäkter och kostnader i enlighet med matchningsprincipen måste kopplas till varandra. Genom en sådan matchning av intäkter och kostnader ger resultaträkningen uttryck för verksamhetens möjlighet att generera överskott (Falkman 2004). Det finns regler för hur periodiseringar skall gå till, men det är ändå inte alltid uppenbart hur det skall ske (Johansson et al. 2004). För just intäkter och kostnader handlar det om att utifrån orsakssamband redovisa en kostnad i den period som denna ger upphov till en intäkt. Om intakten genereras först under nästkommande period skall utgiften tillgångsredovisas under denna tidsperiod tillsvidare. Möjligheten att använda orsakssamband med avseende på mer långsiktiga transaktioner är ofta komplicerat då det är svårt att avgöra realisationstidpunkten (Falkman 2004).

Periodiseringsfrågorna har fått en allt större betydelse under de senaste åren. Detta märks bland annat på antalet avgjorda mål rörande dessa frågor i Regeringsrätten. Det finns flera

förklaringar till att periodiseringsfrågorna i dag framstår som viktigare vid beskattningen än tidigare. En är att skattemyndigheterna har börjat visa större intresse för frågorna. En annan förklaring är att redovisningen ständigt förändras och utvecklas (Norberg 2003).

### 1.3 Problemformulering

När det gäller intäktsredovisning finns det, enligt vår mening, många olika svårigheter. Särskilt problematiskt blir det då en periodisering skall göras. Att fördela kostnader och intäkter över rätt tidsperiod kan låta relativt enkelt för den ovetande, men så är inte alltid fallet. Periodiseringar styrs av flera olika regler och normer som alla måste tas hänsyn till. God redovisningssed, matchningsprincipen och realisationsprincipen är bara några exempel på vad som skall beaktas. Precis som Norberg (2003) säger har antalet fall som avgjorts i Regeringsrätten ökat, vilket tydligt visar att periodisering är ett komplicerat begrepp både när det gäller redovisning och beskattning. Eftersom det kan konstateras att intäktsredovisning, så som periodisering, är ett område som kan ge upphov till många frågor vill vi i denna uppsats undersöka följande:

#### Huvudfråga:

- Vilket eller vilka argument är avgörande för utfallet i rättsfall gällande periodisering av intäkter?

#### Delfrågor:

- Hur väl motsvarar detta eller dessa argument gällande regler i redovisningens lagar och normer?
- Används andra argument i rättsfallen än de från klara redovisningsnormer? Vilka?

### 1.4 Syfte

Syftet är att identifiera och analysera argument i rättsfall rörande intäkter i periodiseringsfrågor samt se hur väl dessa argument stämmer överens eller inte med vad som finns definierat i lagar och normer inom redovisning.

### 1.5 Avgränsning

I kapitlet som utgör vår referensram har vi endast berört de lagar, normer och grundläggande redovisningsprinciper som har betydelse för att kunna göra en analys av argumentationen i rättsfallen. Detta innebär att vi har utelämnat en del av Redovisningsrådets rekommendationer som visserligen behandlar hur intäkter skall redovisas men är inte direkt tillämpliga i vår situation. De rekommendationer som vi har utelämnat är RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag, samt RR 6:99, Leasingavtal. De lagar och normer som har berörts har inte presenterats i sin helhet, utan de punkter och paragrafer som har varit väsentliga har behandlats. På grund av detta har RR 11, Intäkter, endast behandlats vad det gäller tjänsteuppdrag och bestämmelser kring varuförsäljning har utelämnats.

Ytterligare en avgränsning har gjorts genom att vi har utelämnat BFNAR 2003:3 från referensramen. Detta allmänna råd behandlar visserligen redovisning av intäkter och är en

förlängning av RR 11, men inget av de rättsfall som behandlas i uppsatsen hänvisar direkt till BFNAR 2003:3. Dessutom berör rättsfallen mestadels redovisningsprinciper vilka inte finns uppräknade i det allmänna rådet. Genom att utesluta BFNAR 2003:3 har vi även lyckats undgå upprepningar då det som tas upp i det allmänna rådet i princip är det samma som uttrycks i RR 11.

Vidare har vi valt att endast ha med rättsfall som har tagits upp av Regeringsrätten samt fall som innehåller någon typ av periodiseringsproblem avseende intäktsredovisning. Det innebär att rena skattefrågor och andra tvistefrågor inte kommer att beröras. Vidare finns det ett avsnitt i uppsatsen om sambandet mellan redovisning och beskattning som har tagits upp för att klargöra hur de båda områdena påverkar varandra samt varför ett fall av redovisningskaraktär kan komma att prövas som ett skattemål. Sambandet mellan redovisning och beskattning blir extra viktigt vid en del periodiseringsfrågor eftersom det i många fall saknas sådana regler i skattelagstiftningen.

### 1.6 Disposition

<b>Kapitel 2 Metod</b>	Kapitlet innehåller våra metodologiska ställningstaganden samt studiens giltighetsanspråk, källkritik och tillvägagångssätt.
<b>Kapitel 3 Referensram</b>	Detta kapitel innehåller sex huvudavsnitt som behandlar intäktsredovisning, sambandet mellan redovisning och beskattning, redovisningsrätt, principer, god redovisningssed och rättspraxis.
<b>Kapitel 4 Rättsfallsgenomgång</b>	Fyra stycken rättsfall som benämns containerfallet, vindkraftsfallet, hamnfallet och avtalsbrottsfallet presenteras i detta kapitel.
<b>Kapitel 5 Analys</b>	I detta kapitel har rättsfallen ställts mot den teori som presenterats i referensramen och en analys har genomförts.
<b>Kapitel 6 Slutdiskussion</b>	I följande kapitel presenteras uppsatsens slutsatser, egna tankar kring resultatet samt förslag till fortsatt forskning.
<b>Kapitel 7 Källförteckning</b>	De artiklar, böcker, rättsfall och normer som vi har använt presenteras i detta kapitel.

Figur 1. Disposition (Egen konstruktion)

## 2. Metod

*I detta kapitel presenteras våra metodologiska ställningstaganden. De områden som behandlas är vetenskapligt synsätt, angreppssätt, forskningsansats, datainsamlingsmetod och giltighetsanspråk. Kapitlet avslutas med en beskrivning av vårt tillvägagångssätt samt källkritik.*

---

### 2.1 Vetenskapligt synsätt

Enligt Carlsson (1990) finns det inom vetenskapsteorin två olika vetenskapliga synsätt som står för helt skilda verklighetsuppfattningar. Dessa är positivism och hermeneutik. Den stora skillnaden mellan synsätten ligger i begreppen förklaring och förståelse. Positivisterna förespråkar förklaringar medan hermeneutikerna söker förståelse.

Hermeneutikerna har sina rötter långt tillbaka i tiden, då synsättet användes för att utföra tolkningar av bibeln. Den moderna hermeneutikerna avser att tolka och förstå uttryck i både det talade och det skrivna språket (Olsson & Sörensen 2001). Carlsson (1990) menar att förförståelsen är viktig för en hermeneutiker. När en forskare möter en ny tanke eller teori blir denna omöjlig att förstå om forskaren saknar lämplig förförståelse. Därmed är tidigare erfarenhet och förståelse viktigt för att kunna ta till sig ny kunskap.

Hermeneutikerna menar att för att förstå delarna måste helheten förstås. Enligt Olsson och Sörensen (2001) görs detta enklast genom att pendla mellan delar och helhet som i en spiral. Denna hermeneutiska spiral anger en större och större förståelse av innehållet i en text som skall tolkas. Först skaffar sig forskaren en helhetsuppfattning av texten och därefter läggs fokus på vissa delar för att försöka utveckla deras mening. Avslutningsvis undersöker forskaren hur delarna passar in i helheten vilket genererar en djupare förståelse i form av en spiralrörelse.

Den subjektiva verklighetsuppfattningen är en central del av hermeneutikerna då forskare ser verkligheten som en social konstruktion som kan påverkas (Johansson Lindfors 1993). En hermeneutiker använder medvetet sina egna värderingar. För att förstå olika sammanhang och fenomen måste forskaren tränga in i det som skall göras begripligt och därmed påverkar forskaren verkligheten genom sina egna tankar (Olsson & Sörensen 2001).

Vi har ett hermeneutiskt synsätt då detta handlar om att tolka och förstå olika företeelser. Under arbetet med uppsatsen har vi kommit i kontakt med rättsfall och berörda lagar. Dessa har vi analyserat för att kunna besvara våra forskningsfrågor, vilket innebär att vi har tolkat och fått förståelse för de argument som finns. I analysen har vi brutit ner rättsfallen i olika delar och studerat dessa var och en för sig. Därefter gjorde vi en samlad bedömning av argumenten i sin helhet, vilket gav oss en tydligare uppfattning om problemet. Den förförståelse vi hade med oss har sin grund i tidigare kunskaper från vår utbildning samt teori- och litteraturstudier inom området. Dessutom har vi erfarenhet av att läsa och tolka lagtext, vilket har varit användbart i denna studie.

### 2.2 Angreppssätt

Enligt Andersen (1998) finns det två former av angreppssätt inom samhällsvetenskapen, vilka är kvalitativa och kvantitativa metoder. Vid ett val av vetenskaplig undersökningsmetod skall uppsatsens kunskapssyfte, problemställning och den del av verkligheten som skall undersökas stå i fokus. Detta innebär att den metod som skall användas bör väljas utifrån dessa kriterier och inte utifrån vilken metod som en forskare känner till eller tycker bäst om. Enligt Holme och Solvang (1997) finns det ingen absolut skillnad mellan kvalitativa och kvantitativa metoder. De olika metoderna är arbetsredskap som i olika grad använder sig av diverse metodiska principer. Dock finns det vissa kännetecken som karakteriserar de två olika angreppssätten.

Vid en kvalitativ metod intresserar forskaren sig för sammanhang och strukturer, beskrivning och förståelse samt ett intresse för det unika eller det eventuellt avvikande (Holme & Solvang 1997). Hur forskaren använder sig av siffror och statistik är den viktigaste skillnaden mellan kvalitativa och kvantitativa metoder. Med en kvantitativ metod vill forskaren omvandla information till siffror och mängder för att sedan kunna göra statistiska analyser. Den kvalitativa metoden innebär istället att det är forskarens uppfattning eller tolkning av informationen som står i fokus, vilket medför att denna information inte kan eller bör omvandlas till siffror. Kvalitativa metoder brukar innebära en låg grad av formalisering och forskaren prövar inte om informationen har en generell giltighet. Vidare säger Holme och Solvang (1997) att kvalitativa metoder i första hand har ett förstående syfte.

Eftersom syftet med uppsatsen har varit att identifiera och göra en analys av de argument som finns i utvalda rättsfall har vi använt oss av en kvalitativ metod. Vi har presenterat och beskrivit rättsfallen i rättsfallsgenombgången och tolkat argumentationen. Då tolkning av argument stått i fokus i denna uppsats har det inte varit aktuellt med en kvantitativ metod.

### 2.3 Forskningsansats

När syftet är att utveckla nya teorier och producera ny kunskap måste verklighet och teori kopplas samman med varandra. För att förena dessa delar finns det två vägar att gå. Den ena kallas för deduktion och sägs vara bevisföringens väg, medan den andra kallas för induktion och sägs vara upptäckstens väg. Båda dessa forskningsansatser anger tillvägagångssätt utifrån vilka vetenskapliga slutsatser kan dras (Andersen 1998).

Den induktiva ansatsen innebär att forskaren utgår från upptäckter i verkligheten som sedan sammanförs till allmänna principer som i sin tur kan sammanföras i en teori (Olsson & Sörensen 2001). Enkelt uttryckt betyder detta att forskaren går från empiri till teori i sitt arbete. Induktion är vanligt hos hermeneutiska forskare med subjektiva verklighetsuppfattningar. Förståelse handlar om att skapa kunskap och det redskap som används vid forskning som går från empiri till teori, är tolkning. (Johansson Lindfors 1993). Syftet med en induktiv ansats sägs vara att bygga upp ny teori och kunskap, med andra ord att försöka dra slutsatser utifrån empiriska fakta (Lundahl & Skärvad 1999).

Vårt vetenskapliga synsätt är hermeneutiskt och vi har i denna studie använt oss av en induktiv forskningsansats. Denna typ av ansats är vanlig att använda bland hermeneutiker och så även i vårt fall då vi har haft för avsikt att generera ny kunskap genom att tolka och förstå

argumentationen i utvalda rättsfall. Valet av den induktiva ansatsen kan förklaras med att vi utifrån tolkning av rättsfall, som utgör empiri i denna studie, vill skapa nya kunskaper. Detta har skett genom att vi har identifierat olika argument i de utvalda rättsfallen. Dessa argument har sedan relaterats till de argument som finns i referensramen.

### 2.4 Datainsamlingsmetod

För att kunna producera ny kunskap måste olika typer av data sammanföras och bearbetas. Vilka datakällor som är aktuella och av intresse beror till viss del på vilket syfte och vilka frågeställningar som är uppställda i studien (Artsberg 2005). Enligt Andersen (1998) betyder data "det givna" eller "faktum" och är en beteckning för de råa fakta som forskaren bearbetar för att uppnå kunskap inom ett visst område.

Datainsamlingsmetoder kan delas in efter många olika kriterier. Dock menar Andersen (1998) att de två viktigaste kriterierna att skilja mellan är:

- Kvantitativ eller kvalitativ data
- Primär- eller sekundärdata

Den första punkten berör huruvida data kan summeras i tal eller inte, med andra ord är skillnaden mellan kvantitativ och kvalitativ data användningen av tal. Kvantitativ data sägs vara mängdbestämd medan kvalitativ data är artbestämd. Punkt två behandlar forskarens medverkan vid insamlingen av data (Andersen 1998). Data som har samlats in av forskaren själv för det aktuella ändamålet kallas för primärdata, medan data som redan har samlats in eller återges av någon annan benämns sekundärdata (Artsberg 2005).

I uppsatsen har vi använt oss av kvalitativ data som är både primär och sekundär i sin karaktär. Då studien är kvalitativ i utformningen har det varit olämpligt att använda kvantitativ data. Orsaken till att både primär- och sekundärdata använts beror på att vi har nyttjat såväl artiklar och böcker som lagar och rättsfall. Vår sekundärdata består av de artiklar vi har använt och samtliga böcker vars teori har legat till grund för studien. Primärdata utgörs i detta fall av lagtexter, rekommendationer, förarbeten samt olika normer inom redovisning. Vi är medvetna om att de flesta har uppfattningen att allt egeninsamlat material från människor är primärdata och att all publicerad text är sekundärdata, men så behöver det inte vara. Enligt Artsberg (2005) är det materialets plats i undersökningen som avgör om det är primär- eller sekundärdata, det vill säga att en källa blir det ena eller det andra beroende på hur den används. I och med detta anser vi, tillsammans med Artsberg (2005), att den lagtext och de normer som vi har använt är primär och inte sekundär eftersom den är obearbetad.

### 2.5 Sammanfattning av metodval

<b>Vetenskapligt synsätt</b>	Hermeneutiskt synsätt
<b>Angreppssätt</b>	Kvalitativ metod
<b>Forskningsansats</b>	Induktiv ansats
<b>Datakällor</b>	Sekundär- och primärdata

Figur 2. Metodval (Egen konstruktion)

## 2.6 Tillvägagångssätt

Under detta avsnitt förklaras närmare vilka val vi gjort under uppsatsens utformning. De kapitel som tas upp och klargörs ytterligare för är *Referensram, Rättsfallsgenomgång* samt *Analys*.

Referensramen innehåller all den litteratur som vi ansett vara av vikt, dels för djupare förståelse av ämnet som uppsatsen berör och dels för att kunna svara på forskningsfrågorna. Referensramen inleds allmänt med en introduktion om intäktsredovisning och en förklaring till sambandet mellan redovisning och beskattning. Dessa delar har haft mindre betydelse för besvarning av forskningsfrågorna men är viktiga ur kunskapssyn. Därefter kommer ett avsnitt om redovisningsrätt där vi har samlat de lagar och normer som är relevanta för de rättsfall som vi använt oss av. Viktiga principer har vi valt att samla under en egen rubrik. Anledningen till att principerna står under en egen rubrik och inte under respektive lag som de finns uppräknade i är för att vi vill ha de samlade på ett och samma ställe, detta har gjorts för att principerna är så pass viktiga. Dessa principer har varit av stor vikt för rättsfallen och den genomförda analysen. Även god redovisningssed har en egen plats i uppsatsen då vi ansett att detta begrepp är av grundläggande karaktär och mycket viktigt när det gäller redovisning. Referensramen avslutas med avsnittet rättspraxis där vi presenterar ett välkänt rättsfall som har fått stor principiell betydelse inom intäktsredovisning. Rättspraxis finns med i uppsatsen på grund av att det har betydelse för tolkning och tillämpning av redovisningsrätten.

I rättsfallsgenomgången presenteras de rättsfall som vi har valt ut för uppsatsen. De kriterier som vi hade vid sökning av rättsfallen var att de skulle behandla någon typ av periodisering av intäkter samt att de skulle vara de senast avgjorda fallen från Regeringsrätten. Anledningen till att de mest aktuella rättsfallen valdes var för att kunna använda de lagar och normer som gäller idag på dessa fall i analysen. De rättsfall som valdes ut och som presenteras i kapitel fyra är:

- RÅ 2002 ref. 42
- RÅ 2002 ref. 84,
- RÅ 2003 not 127
- RÅ 2005 ref. 49

Genomgången av rättsfallen är upplagd på så sätt att de presenteras på samma sätt som de beskrivs i rättsfallen. Det vill säga att det först kommer en introduktion till vad fallet handlar om och därefter presenteras instans för instans. Orsaken till att vi har gjort på detta sätt är för att vi tydligt vill få fram vad som hänt i respektive rättsfall. Varje fall avslutas med en sammanfattning där de argument som vi kunnat identifiera radas upp under respektive part.

Analysen är gjord genom att vi har fört samman teorin i referensramen med de rättsfall som presenterats i rättsfallsgenomgången. För att underlätta arbetet med slutsatserna valde vi att genomföra analysen utefter den ordning som rättsfallen presenterades i. Varje rättsfall har analyserats var för sig för att undvika felaktiga tolkningar. De argument som vi identifierade i rättsfallsgenomgången har vi i analysen behandlat i samma följd som de tidigare presenterades i. Vi har utfört analysen genom att lyfta fram argumenten ytterligare och kopplat samman dem med aktuella lagar och normer så långt det varit möjligt. Då det i vissa fall varit svårt att koppla argumenten till konkreta rättskällor har vi valt att berika analysen med egna kommentarer för att få ett större djup.

### 2.7 Giltighetsanspråk

En undersöknings kvalitet brukar oftast diskuteras i termer av validitet och reliabilitet. Begreppen har ofta olika innebörd beroende på om studien är kvantitativ eller kvalitativ (Patel & Davidson 2003). Vid kvantitativa studier brukar reliabilitet sägas vara hur säkert och exakt forskaren mäter det denne avser att mäta (Andersen 1998). Validitet kan istället sägas vara frånvaro av systematiska mätfel (Lundahl & Skärvad 1999).

Patel och Davidson (2003) menar att validiteten i en kvalitativ studie handlar om hela forskningsprocessen. Det kan till exempel handla om hur väl forskaren använder sin förförståelse i forskningen eller om forskaren lyckas skaffa underlag för att göra en tolkning av det studerade objektet. Patel och Davidson (2003) menar vidare att tolkningar av det insamlade materialet också har en stor betydelse för validiteten, det vill säga om tolkningarna verkligen tillför kunskap om det som studeras. Validitet kan också sägas vara huruvida forskaren kan kommunicera de tolkningar som gjorts så att meningen hos dessa framträder. Sammantaget innebär detta att en kvalitativ forskningsprocess är unik och att det inte finns några klara regler eller procedurer för att säkerställa validiteten (Patel & Davidson 2003).

När det gäller begreppet reliabilitet i en kvalitativ studie kan den inte heller sägas vara densamma som i en kvantitativ studie (Patel & Davidson 2003). Oftast sägs reliabiliteten vara hög om olika och oberoende mätningar av en och samma sak ger samma eller ungefär samma resultat (Holme & Solvang 1997). Vid en kvalitativ studie behövs reliabiliteten inte vara låg om samma fråga till en intervjuperson ger olika svar. Intervjupersonen kan till exempel ha fått nya insikter, lärt sig något eller ändrat uppfattning. Patel och Davidson (2003) menar att reliabilitetsbegreppet i detta sammanhang kan antas närma sig validitetsbegreppet och att dessa begrepp är så nära sammankopplade för en kvalitativ forskare att de sällan använder begreppet reliabilitet.

Eftersom vår studie inte har omfattat någon intervju eller enkät kan det vara svårt att uppnå hög reliabilitet och god validitet utefter begreppens mest förekommande betydelse. Det material som har legat till grund för kapitel fyra består av rättsfall från Regeringsrätten och vi anser att denna information är tillförlitlig. Vi har varit grundliga och noggranna vid tolkningen av rättsfallen och vi anser oss säkra på att vi har fångat den argumentation som har haft betydelse för rättsfallen.

### 2.8 Källkritik

Som författare till denna uppsats är vi medvetna om vikten av att ha ett kritiskt förhållningssätt till den litteratur som används. Vi har medvetet valt att använda oss av många olika källor i uppsatsens framställning. Information har inhämtats från böcker, tidskrifter, artiklar, lagar och normer. Anledningen till detta val är att vi har velat få ett brett underlag att bygga uppsatsen på. Vi anser att den breda basen av källor tillför dels ett större djup i uppsatsen och dels en ökad tillförlitlighet på den information som använts.

För en uppsats av denna karaktär, där lagar och normer har stor betydelse, är det enligt vår mening viktigt att den litteratur som används inte är inaktuell. Lagar och normer förändras och uppdateras med jämna mellanrum, vilket innebär att litteratur som innehåller exempelvis

lagkommentarer blir inaktuella förhållandevis fort. I och med detta har vi varit noga med att använda källor som är aktuella för de lagar och normer som gäller idag.

De artiklar som har använts är publicerade i tidskrifterna Balans och Skattenytt. Dessa skrifter är förvisso inte av någon vetenskaplig karaktär, men vi finner ändå dessa artiklar vara intressanta för uppsatsen då de är utgivna av etablerade branschorganisationer. Artiklarna är skrivna av personer som är kända inom området, det vill säga har skrivit mycket om intäcksredovisning, och därmed anser vi att de är tillförlitliga att använda som underlag. Ytterligare ett val vi gjort är att inte använda Internetkällor i uppsatsen. I de fall vi funnit intressant information på Internet har vi sökt upp ursprungskällan och angivit denna som källa istället. Vi är av uppfattningen att det, så långt det är möjligt, är både tillförlitligare och säkrare att inte använda Internetkällor då dessa kan innehålla felaktig information eller relativt enkelt kan ha blivit utsatta för manipulering.

## 3. Referensram

---

*I detta kapitel presenteras ett urval av redovisningens normer och normgivare. Viktiga begrepp och principer kommer också att beröras. För övrigt behandlas hur intäktsredovisning skall ske i allmänhet och sambandet mellan redovisning och beskattning. Referensramen kommer sedan att ligga till grund för analys av de utvalda rättsfallen i uppsatsen.*

---

### 3.1 Allmänt om intäktsredovisning

Den bokföringsmässiga redovisningen har länge varit intäktsorienterad, vilket innebär att det i regel är intäkterna som fastställs först. Förfarandet då de till perioden hänförliga intäkterna ställs mot de till samma period hänförliga kostnaderna kallas för matchning och betyder alltså att intäkter och kostnader matchas mot varandra (Thorell 1984). En redovisning på bokföringsmässiga grunder innebär att transaktionerna inverkar på framtida betalningar men skall redovisas vid den aktuella affärshändelsen, snarare än när betalning sker. De termer som är grundläggande för en sådan redovisning är intäkter, kostnader, tillgångar och skulder (Falkman 2001).

En intäkt definieras enligt RR 11 Intäkter som det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningarna som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument. Med andra ord utgör en intäkt en ökning av en redovisningsenhetens kapital. Intäkter föregås av en intjänandeprocess som utmärker företagets prestation, det vill säga att en förbrukning av resurser möjliggör intäkters förvärvande. Vidare kan en intäkt även definieras som en del av en kreditbokning på ett intäktskonto som ökar det egna kapitalet, alltså som en periodiserad inkomst (Falkman 2001).

Den stora huvudfrågan vid intäktsredovisning är när intäkter kan anses vara realiserade. För att avgöra denna fråga tillämpas den så kallade realisationsprincipen (Thorell 2003). Principen innebär att inga orealiserade vinster får ingå i det redovisade resultatet, samt att den ekonomiska ställningen skall redovisas utan påverkan av sådana vinster (Thorell 1984).

Vanligtvis anses en intäkt vara realiserad när de risker och förmåner som är förknippade med varan eller prestationen övergår mellan parterna (Thorell 2003). Vid en varuförsäljning innebär detta att säljaren anses ha realiserat en intäkt när köparen övertagit risken för varan, står för kostnader förknippade med varan samt har rätten att förfoga över den. Som regel inträffar denna tidpunkt när varan har levererats vilket betyder att det är traditionen, alltså överlämnandet som är det kritiska momentet. Vid tjänsteprestationer är situationen något annorlunda då avtal ofta har en viktig roll. Här gäller att intäkten anses vara realiserad när uppdragstagaren fullgjort sina prestationer enligt avtalet (Thorell 2003).

#### 3.1.1 Periodiseringar

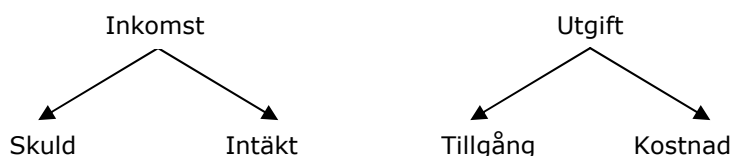
I ett företags redovisning fördelas totala inkomster och utgifter på olika perioder (Thorell 1984). Vid bokslutet skall de löpande inkomsterna och utgifterna justeras till intäkter och kostnader vilket kallas för periodisering. En periodisering utförs alltså när inkomsten eller

---

utgiften på bokslutsdagen inte motsvarar intäkten eller kostnaden (Falkman 2001). Genom att värdera bolagets samtliga tillgångar och skulder fås årets resultat av verksamheten. Detta innebär i huvudsak att periodiseringen är en värderingsfråga (Thorell 1984). Falkman (2001) menar att periodiseringsprocessen är ett bedömningsmoment som kan vara mer eller mindre subjektivt.

Periodiseringsprocessen handlar om att analysera huruvida de löpande inkomsterna och utgifterna är presterade respektive förbrukade för att få fram underlag till årsredovisningens resultat- och balansräkning. Om de redovisade inkomsterna inte är presterade och om utgifterna inte är förbrukade måste de periodiseras (Falkman 2001).

Grundregeln är att en redovisad inkomst, om den inte är fullständigt presterad, skall reduceras med det icke presterade värdet för att intäktens värde skall fås fram. Det icke presterade värdet utgör en skuld som företaget måste prestera i framtiden. Om en utgift inte är fullständigt förbrukad skall utgiften reduceras med det icke förbrukade värdet för att kostnadens rätta värde skall kunna tas fram. Det icke förbrukade värdet skall i sin tur redovisas som en tillgång i balansräkningen eftersom det värdet kan användas under nästkommande redovisningsperioder (Falkman 2001). Detta innebär att periodiseringsprocessen kan sammanfattas på följande sätt:



Figur 3. Periodiseringens logik (Falkman 2001).

## 3.2 Definition av intäkt

Enligt RR 11 Intäkter definieras en intäkt som det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningarna som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument. Rekommendationen skall tillämpas vid redovisning av intäkter från försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag samt vid annans utnyttjande av företagets tillgångar som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning (RR 11).

Föreställningsramen för utformning av finansiella rapporter definierar intäkt något annorlunda men innebörden är den samma. En intäkt är, enligt föreställningsramen, en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skuldens värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökningarna av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna (Föreställningsram 1995). Definitionen på en intäkt anger begreppets viktigaste kännetecken, men syftar inte till att ange de kriterier som måste vara uppfyllda för att de skall tas med i resultaträkningen.

### 3.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

I Sverige råder ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Detta samband fick sina grunddrag redan under 1920-talet genom 1928 års kommunalskattelag numera Inkomstskattelagen och 1929 års bokföringslag. Framför allt tar sambandet sikte på periodiseringar av inkomster och utgifter men även principer för värderingar av tillgångar och skulder har betydelse för när i tiden intäkter och kostnader skall redovisas (Skatteverket 2007). Ett syfte med sambandet är att den bokföringsmässiga redovisningen skall kunna ligga till grund för beskattningen (Thorell 1984).

#### 3.3.1 Allmänt om sambandet

Det finns olika former av samband mellan redovisning och beskattning, vilka kan delas in i tre huvudkategorier. Den första kategorin är när redovisningen påverkar beskattningen och den andra kategorin är när beskattningen påverkar redovisningen. Sista kategorin är den när något samband inte föreligger överhuvudtaget (Bjuvberg 2006).

##### **Ett materiellt samband**

För detta samband är redovisningsreglerna styrande vilket innebär att om företagets redovisning följer rådande redovisningsregler och god redovisningssed så accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt. Om redovisningen avviker från dessa skall en korrigering göras så att beskattningen kan grundas på ett redovisningsmässigt korrekt resultat (Skatteverket 2007). Det materiella sambandet benämns även för "*det kopplade området*" och betyder att redovisningen är nödvändig för att kunna lösa en skattefråga. God redovisningssed är alltså styrande och skall följas med undantag för de fall då speciella bestämmelser finns särskilt föreskrivna i lag (Bjuvberg 2006).

##### **Ett formellt samband**

Med det formella sambandet avses de fall när det i skattesystemet finns uttryckliga kopplingar till redovisningen och god redovisningssed (Bjuvberg 2006). Det finns alltså ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionen måste följa den skattemässiga. Detta innebär att skattereglerna kan sägas vara styrande, både för beskattningen och för redovisningen (Skatteverket 2007). Med andra ord skall redovisningen följas vid beskattningen om den inte strider mot vissa skatterättsliga minimivärderingsregler (Bjuvberg 2006).

##### **Inget samband**

När det inte finns något samband mellan redovisning och beskattning är det enbart skattereglerna som avgör hur en viss transaktion skall beskattas. I dessa fall har redovisningen och beskattningen var sitt regelsystem där bokföringen och det redovisade resultatet saknar relevans vid beskattningen (Skatteverket 2007).

#### 3.3.2 Sambandet avseende periodiseringar

I ett företags löpande bokföring identifieras och registreras alla affärshändelser. En ordnad bokföring utgör grunden för årsredovisningens innehåll och tillförlitlighet samt är av stor betydelse för skattekontrollen. En årsredovisning aktualiserar klassificerings- och

periodiseringsfrågor, det vill säga hur affärshändelserna skall återspeglas samt hur inkomsterna och utgifterna skall periodiseras. Denna klassificering och periodisering utgör även grunden för beskattning (Norberg & Thorell 2007).

När det skattepliktiga resultatet skall beräknas är det viktigt att skilja mellan omfångsfrågor och periodiseringsfrågor (Norberg & Thorell 2007). Regler som bestämmer huruvida en redovisad intäkt är skattepliktig eller inte brukar sägas vara en omfångsfråga. Dessa frågor avgörs uteslutande på basis av innehållet i skattelagstiftningen och hur posten behandlas i redovisningen saknar betydelse. Regler som bestämmer när en inkomst skall tas upp som intäkt vid beskattningen är i stället en periodiseringsfråga. Periodiseringsreglerna kan i sin tur vara av två slag. Sådana regler som innebär att redovisningen är direkt bestämmande även vid beskattningen berör det *kopplade området*. Om det däremot finns uttryckliga skatteregler gäller dessa framför redovisningen och dessa regler berör det *frikopplade området*.

I många fall råder det ingen osäkerhet om att god redovisningssed är avgörande för den skattemässiga bedömningen av en periodiseringsfråga. I andra fall kan det föreligga viss tveksamhet om en fråga ska avgöras med ledning av god redovisningssed, det vill säga om frågan hör till det kopplade området, eller om den ska avgöras med tillämpning av en skatteregel, alltså hör till det frikopplade området (Skatteverket 2007).

#### 3.3.3 Inkomstskattelagen

Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) tar upp hur sambandet mellan redovisning och beskattning påverkar periodiseringsfrågan. De grundläggande bestämmelserna som berör detta område finns i IL 14 kap. Av lagen framgår att det skattepliktiga resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, det vill säga att intäkter och kostnader skall tas upp det beskattningsår som de hänför sig till om inget annat är särskilt föreskrivet i skattelag. Detta innebär alltså att god redovisningssed är avgörande för hur periodiseringar skall ske (Skatteverket 2007). Denna regel ger uttryck för ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning genom att den innebär att skatterätten importerar de redovisningsrättsliga periodiseringsreglerna som ingår i god redovisningssed (Bjuvberg 2006). Vidare tar IL upp att företagets redovisning skall läggas till grund för beräkningen av resultatet vid beskattningstidpunkten. Med andra ord att när redovisningen av periodiseringar i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed så skall denna utgöra underlag för beskattningen (Skatteverket 2007).

#### 3.4 Redovisningsrätt

I Sverige består redovisningsnormerna i vid mening av många olika delar på olika nivåer. Delvis är denna splittring speciell för redovisningsområdet och beror bland annat på att utvecklingen inom området går fort och ren lagstiftning kan ha svårt att hinna med att beakta allt. Därför tillkom till exempel BFL:s och numera även ÅRL:s hänvisning till god redovisningssed och rättvisande bild (Nilsson 2005).

### 3.4.1 Rättskällelära

För att analysera gällande rätt kan den så kallade rättskälleläran användas. Denna definierar de rättskällor som skall, bör och får beaktas. Rättskälleläran brukar även sägas omfatta rättskälleprinciper. Med detta menas oskrivna principer för hur källor skall tolkas såsom lagtolkning och rättsfallstolkning, analogier samt principer för rättskällornas inbördes relation till exempel vid en normkollision (Sandgren 2007).

Rättskälleläran beskriver, förklarar, rättfärdigar och kritiserar de olika rättskällorna (Peczenik 1995). Den svenska rättskälleläran är mycket flexibel jämfört med många andra länder som har uppfattningen att alla rättsfrågor borde besvaras genom hänvisningar till lagen. I Sverige däremot kan även andra rättskällor vara avgörande för att lösa en rättsfråga. Normalt delas rättskällorna in i tre olika kategorier; rättskällor som *skall*, *får* respektive *bör* beaktas.

Hierarkin mellan olika rättskällor	
<b>Skall beaktas</b>	Lagar, föreskrifter, fasta sedvanor och avtal.
<b>Bör beaktas</b>	Prejudikat, förarbeten, förankrade sedvanor och internationella konventioner.
<b>Får beaktas</b>	Institutionella rekommendationer, domstolsbeslut, lagförslag, vissa sedvanor, upphävda lagar, doktrin, utländsk rätt och uttalanden.

Figur 4. Rättskällors hierarki (Anpassad efter Peczenik 1995)

Vad som menas med *skall*, *får* och *bör* beaktas kan anses ha en komplex innebörd. Kort sammanfattat kan sägas att de rättskällor som skall beaktas är bindande, andra är det inte (Peczenik 1990). Rättskällor som bör beaktas är således inte bindande men om en domstol åsidosätter en sådan rättskälla kommer domen antagligen att ändras efter ett överklagande. De rättskällor som skall beaktas är alltså viktigare än de som bör beaktas, och de som bör beaktas är i sin tur viktigare än de som får beaktas. Till exempel har en lag starkare auktoritetskäl än en vetenskaplig artikel.

För att kunna koppla rättskälleläran specifikt till de normer som finns inom redovisningen hänvisas ibland till Regeringsformen för att fastställa vad som skall anses som rättsliga normer. RF:s normbegrepp inkluderar dock endast rena lagar, samt sådana föreskrifter som tillkommit i enlighet med 8 kap. i RF. Den utesluter både allmänna råd från statliga myndigheter och rekommendationer som utges av privata organ. Detta innebär att Redovisningsrådets rekommendationer och Bokföringsnämndens anvisningar allmänt sett är redovisningsnormer av juridiskt sett lägre dignitet än lagarna men är trots detta en del av vad som kallas gällande rätt. De kan således åberopas av domstolarna för att fastställa innebörden i god redovisningssed (Nilsson 2005).

Rättskälleläran innehåller även normer om hur ”kollisioner” mellan rättsregler skall lösas (Peczenik 1995). Om en kollision uppstår mellan en viktigare rättskälla och en mindre viktig rättskälla så har den förstnämnda företräde. Skulle en mindre viktig rättskälla sättas före en viktigare sådan måste goda argument finnas till varför detta sker. Sådana skäl krävs till exempel för att följa ett prejudikat i stället för en lag. Däremot behövs inga skäl för att exempelvis sätta en klar lagtext före lagförarbeten. I de fall det finns regler i särskild lag, så kallad speciallag, skall dessa regler gå före en allmän lag då speciallag har högre rang än allmän lag. Ibland kan en äldre lagregel vara oförenlig med en nyare lagregel och i ett sådant fall bör den nyaste lagen tillämpas (Peczenik 1995).

#### 3.4.2 Årsredovisningslag

Årsredovisningslagen trädde i kraft den 1 januari 1996 (SFS 1995:1554). ÅRL gäller endast för årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport i aktiebolag och vissa handelsbolag. Ekonomiska föreningar och handelsbolag får följa ÅRL om de vill. ÅRL är precis som övrig redovisningslagstiftning en ramlagstiftning vilket innebär att reglerna normalt behöver kompletteras med andra normer för att få ett mer preciserat innehåll (Thorell 1996). I denna lagstiftning anges vilka grundläggande principer som skall gälla för redovisningen och vissa minimikrav på omfattningen av den information som skall lämnas externt (Svensson & Edenhammar 1996)

I ÅRL finns det två paragrafer som har betydelse för intäktsredovisning. Den första paragrafen är 2 kap. 2 § (SFS 1995:1554) där det stadgas att en årsredovisning skall upprättas på ett överskådligt sätt och enligt god redovisningssed. Den andra paragrafen i ÅRL är 2 kap. 4 §. Denna tar upp sju grundläggande redovisningsprinciper som bolagen är skyldiga att tillämpa i årsredovisningen (Svensson & Edenhammar 1996). Det är principerna om fortlevnad, enhetlighet, försiktighet, periodisering, post-för-post värdering, kvittningsförbud och kontinuitet (Thorell 1996). Avvikelse från dessa principer får göras om det finns särskilda skäl och avsteget är förenligt med kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild (Ingblad & Fagerberg 1997).

#### 3.4.3 RR 11 Intäkter

Rådet för finansiell rapportering bildades under 2007 och ersatte Redovisningsrådet som då lades ner. Redovisningsrådet hade till uppgift att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information i redovisningsfrågor. Till och med år 2004 utarbetade Redovisningsrådet rekommendationerna RR 1–RR 29, som i första hand tog sikte på de företag vars aktier var föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek hade ett stort allmänt intresse (Samlingsvolymen 2008 del 1).

Redovisningsrådets rekommendationer är från och med den 1 januari 2005 inte längre tillämpliga vid upprättandet av koncernredovisning som upprättas enligt IAS/IFRS. Rekommendationerna och uttalandena fyller dock under en övergångsperiod ett syfte inom ramen för BFN:s normgivning för övriga företag. Redovisningsrådets rekommendationer RR 1–RR 29 kommer därför att finnas kvar i de lydelse de hade den 1 januari 2005. Om rekommendationerna skulle förlora sin betydelse genom ändring i lag kommer BFN att överväga vilka åtgärder som behöver vidtas. Vissa punkter i rekommendationerna kan således komma att stå i strid mot lagen eftersom rekommendationerna inte uppdateras med alla lagändringar efter den 1 januari 2005. Lagens krav ska i första hand följas även om rekommendationen anger något annat (Samlingsvolymen 2008 del 1).

Syftet med RR 11 Intäkter är att ange hur inkomster skall behandlas i redovisningen. I rekommendationen anges att den viktigaste frågan vid redovisning av inkomster är att fastställa när inkomster skall redovisas som en intäkt i resultaträkningen (RR 11). Vidare anges att en intäkt skall redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

#### **Tjänsteuppdrag**

I de fall som inkomster är hänförliga till ett tjänsteuppdrag skall inkomsterna redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. För att detta skall få göras krävs att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne. Dessutom måste färdigställandegraden på balansdagen kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt samt att de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (RR 11).

Den metod som används för att redovisa inkomster utifrån färdigställandegraden kallas successiv vinstavräkning och innebär att inkomsterna redovisas som intäkt i den period då arbetet utförs. Metoden att successivt redovisa intäkter i resultaträkningen tas även upp i RR 10 *Entreprenader och liknande uppdrag* vilken också är tillämplig vid redovisning av inkomster och utgifter hänförliga till tjänsteuppdrag. För att beräkna färdigställandegraden kan flera olika sätt användas och det är upp till företaget att tillämpa det sätt som på ett tillförlitligt sätt mäter prestationerna (RR 11). Då ett tjänsteuppdrag består av en mängd antal aktiviteter som inte på förhand är kända eller bestämda skall inkomsten periodiseras linjärt över avtalsperioden förutsatt att det inte finns en annan metod som är bättre. Om ett tjänsteuppdrag innehåller en dominerande aktivitet skall intäkten tas upp då denna del har slutförts.

#### **3.4.4 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter**

Föreställningsramen publicerades av International Accounting Standards Committee (IASC) 1989 och översattes 1995 till svenska av Redovisningsrådet. Föreställningsramen är avsedd att utgöra ett grundläggande underlag för utgivning av nya rekommendationer och har därmed stor betydelse för tolkning av Rådet för finansiell rapportering (före detta Redovisningsrådet) och BFN:s rekommendationer, allmänna råd och uttalanden, eftersom dessa i stor omfattning bygger på IASB:s normgivning (Skatteverket 2007).

I föreställningsramens inledande bestämmelser stadgas att föreställningsramen inte är en standard och att innehållet därmed inte är överordnat innehållet i enskilda IAS:er. Om föreställningsramen skulle komma i konflikt med en IAS så gäller alltså det som anges i den enskilda IAS:en (Föreställningsram 1995).

För att en intäkt skall redovisas i resultaträkningen måste den uppfylla rekognitionskriteriet (Föreställningsram 1995). Detta innebär att posten som skall redovisas måste motsvara definitionen av en intäkt, att de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillföras företaget i framtiden samt att postens värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Begreppet sannolikt i rekognitionskriteriet innebär att bedöma framtida ekonomiska fördelar utifrån den information som finns tillgänglig då årsredovisningen upprättas. Om det är sannolikt att ett företag kommer att erhålla betalning för en fordran, och om inget talat för det motsatta, är det motiverat att redovisa denna fordran som en tillgång i balansräkningen. Vidare sägs det i rekognitionskriteriet att postens värde måste kunna mätas på ett tillförlitligt sätt och detta innebär att posterna inte skall redovisas i balans- eller resultaträkningen om det inte är möjligt att uppskatta det förväntade beloppet med rimlig tillförlitlighet (Föreställningsram 1995).

## 3.5 Viktiga principer

Enligt ÅRL så finns det sju grundläggande principer som skall beaktas vid upprättande av en årsredovisning, vilket har nämnts tidigare under avsnittet om ÅRL. Att ÅRL räknar upp sju redovisningsprinciper som skall tillämpas innebär inte att andra etablerade principer inte ska beaktas. Till exempel kan nämnas innebörd och form och matchningsprincipen (RedR 1).

### 3.5.1 Bokföringsmässiga grunder

Ett viktigt begrepp som tas upp i ÅRL är bokföringsmässiga grunder. Att redovisa enligt detta begrepp är samma sak som att följa periodiseringsprincipen (Svensson & Edenhammar 1996). Enligt periodiseringsprincipen, som finns i ÅRL 2 kap. 4 § p. 4, skall endast intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret tas med i årsredovisningen oavsett om in- eller utbetalning har skett eller ej. Detta innebär att inkomster och utgifter fördelas mellan olika räkenskapsår så att den del som avser ett visst räkenskapsår redovisas som intäkt eller kostnad under det året.

Bokföringsmässiga grunder tas även upp i föreställningsramen där det av detta begrepp framgår att transaktioner och händelser skall bokföras när de inträffar, i stället för vid ut- eller inbetalning av likvida medel. Dessutom skall de olika transaktionerna redovisas i årsredovisningen för den period vilken de hänför sig till (Föreställningsram 1995).

### 3.5.2 Realisationsprincipen

En grundläggande princip inom redovisningen är den så kallade realisationsprincipen. Denna kommer till uttryck i ÅRL:s 2 kap. 4 § p. 3 och innebär att endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen (Ingblad & Fagerberg 1997). Vidare framgår att intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning.

I förarbetena till ÅRL diskuterades hur principen om konstaterade intäkter skulle lagfästas. Några av remissinstanserna framförde synpunkter på utformningen av denna princip. Regeringen beslutade att överlämna till redovisningspraxis att inom ramen av god redovisningssed och mot bakgrund av internationell utveckling på området tolka hur principen skall tillämpas. På grund av det fjärde direktivet valdes den svenska översättningen konstaterade intäkter istället för realiserade intäkter (Prop. 1995/96:10). Översättningen har dock inte någon faktisk betydelse då det endast är en fråga om hur det engelska ordet *realized* skall översättas (Thorell 1996).

### 3.5.3 Försiktighetsprincipen

En annan viktig princip är försiktighetsprincipen. Denna finns uppräknad i ÅRL:s 2 kap. 4 § p. 3. Principen är av grundläggande karaktär och innebär att värdering skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Det medför att ett företag vid osäkerhet skall välja en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder. Enligt förarbetena får försiktighetsprincipen inte drivas för långt, det vill säga att en *rimlig* försiktighet skall följas.

Alltså får ett företag inte medvetet undervärdera för att bygga upp dolda reserver. Om försiktighetsprincipen drivs för långt kan den komma i konflikt med kravet på att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning (Thorell 1996).

Ett företag som upprättar finansiella rapporter måste hantera den osäkerhet som är förknippad med många inträffade händelser och olika omständigheter. Osäkerhet skall, enligt föreställningsramen, hanteras genom upplysningar om dess natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Föreställningsramens definition på försiktighetsprincipens innebörd är den samma som i ÅRL, det vill säga att bedömningar som görs under osäkerhet skall göras med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas samt att skulder och kostnader inte underskattas (Föreställningsram 1995).

#### 3.5.4 Matchningsprincipen

Enligt RR 11 skall intäkter och kostnader som är hänförliga till en och samma transaktion redovisas samtidigt. Detta är innebörden av matchningsprincipen. Skulle en kostnad inte kunna identifieras eller beräknas får inte matchning tillämpas. Begreppet redogörs för i samband med att frågan om hur en transaktion skall ses aktualiseras. Rekommendationen anger att en intäkt normalt skall värderas till det verkliga värdet av vad som har tillfallit företaget eller vad som kommer att tillfalla företaget. Dessa kriterier måste tillämpas på varje transaktion var för sig, men rekommendationen anger också att det ibland kan vara befogat att identifiera delar av en transaktion separat för att den ekonomiska innebörden skall återges riktigt (RR 11).

I föreställningsramen finns också en definition på matchning. Innebörden är densamma som i RR 11, det vill säga att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller någon annan händelse redovisas samtidigt. Enligt föreställningsramen innebär matchning *inte* att poster som inte motsvarar definitionen på en tillgång respektive skuld får redovisas i balansräkningen (Föreställningsram 1995).

#### 3.6 God redovisningssed

Begreppet god redovisningssed finns stadgat i både Årsredovisningslagen och Bokföringslagen. I förarbetena till ÅRL och BFL preciseras hur begreppet skall förstås.

Bokföringsnämnden är det organ som enligt BFL 8 kap. 1 § (SFS 1999:1078) skall ansvara för utvecklingen av god redovisningssed. Nämnden är en statlig myndighet som till huvuduppgift har att konkretisera innebörden av god redovisningssed samt att utöva inflytande över hur frågan om god redovisningssed skall bedömas i olika situationer (Prop. 1998/99:130). BFN saknar normgivningsmakt i den form som föreskrivs i regeringsformen vilket innebär att BFN:s rekommendationer och uttalanden i redovisningsfrågor har status av allmänna råd. Även om dessa rekommendationer och uttalanden alltså inte är formellt bindande så har de ofta i praktiken en avgörande betydelse när ett rättsfall innefattar en bedömning av god redovisningssed.

Enligt förarbetena till BFL sägs det att innebörden i god redovisningssed ibland kan verka oklar. En del menar att begreppet skall ses som den praxis som faktiskt förekommer och en del tycker att god redovisningssed skall bestämmas utifrån de uttalanden som görs av normgivande organ såsom BFN och Redovisningsrådet (Prop. 1998/99:130). Inget av dessa synsätt bör accepteras fullt ut, istället bör god redovisningssed bestämmas genom tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området. Denna tolkning bör göras dels efter föreskrifternas ordagranna betydelse samt i ljuset av reglernas syfte och de allmänna principer vilka reglerna ger uttryck för. Detta innebär att när en traditionell lagtolkning inte ger svar på en fråga måste en utfyllande tolkning göras.

I förarbetena till ÅRL sägs att god redovisningssed innebär en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Innehållet i god redovisningssed bör bestämmas mot bakgrund av en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Av särskild betydelse är allmänna råd och rekommendationer från BFN och Redovisningsrådet. Detta innebär att för att följa god redovisningssed måste företag anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Det är dock viktigt att påpeka att ett företag aldrig kan bryta mot lagen med hänvisning till god redovisningssed (Prop. 1995/96:10).

### 3.7 Rättspraxis

Utöver lagstiftning, allmänna redovisningsprinciper och kompletterande normgivning har även rättspraxis betydelse för tolkning och tillämpning av redovisningsrätten. Även om det finns ett flertal avgöranden där god redovisningssed haft en avgörande betydelse för utgången i vissa rättsfall saknas det i stor utsträckning rättspraxis på redovisningsområdet. En orsak till avsaknaden av domstolsavgöranden inom detta område kan vara att det inte finns några direkta sanktioner i redovisningsrätten. Ett företag som bortser från god redovisningssed kan emellertid drabbas av så kallade indirekta sanktioner, som till exempel avregistrering från börser, skattetillägg eller skadeståndsansvar (Bjuvberg 2006).

I förarbetena till BFL går att läsa att Redovisningskommittén föreslog att frågor om bokföring och redovisning med prejudikatintresse skulle kunna prövas särskilt i Högsta Domstolen. Kommittén menade att ett företags bokföring och redovisning endast granskas inom ramen för en taxeringsrevision eller en förundersökning i brottmål, som ibland leder till domstolsprövning. Alltså prövas enbart frågor om vad som utgör en korrekt redovisning i skattetvister eller i associationsrättsliga tvister. Vidare tyckte kommittén att det i den rådande situationen ibland kunde anses vara svårt att få klarhet i vad som faktiskt utgör god redovisningssed. En bidragande orsak ansåg de vara att redovisningsfrågor sällan prövas av domstol. Kommitténs förslag gick inte igenom och regeringen tyckte inte att det behövde införas ett särskilt system för prövning av redovisningsfrågor. Bland annat hänvisades till att företagens redovisning faktiskt granskas i och med revisionsplikten (Prop. 1998/99:130).

Det är inte helt klart vilken betydelse ett avgörande i ett skattemål bör tillmätas för tolkningen av redovisningsrätten. Detta beror på att redovisningsrätten är prejudicerande i förhållande till skatterätten, det vill säga att skatterätten utgår ifrån redovisningsregler i frågor som berör periodisering, vilket är den vanligaste redovisningsfrågan i Regeringsrättens avgöranden. I de fall BFN lämnar ett uttalande bör avgörandets betydelse som rättskälla anses starkare än om BFN inte hade yttrat sig (Bjuvberg 2006).

#### 3.7.1 Key Code-fallet

Ett rättsfall som har fått stor uppmärksamhet på området intäktsredovisning är målet om Key Code. Fallet, RÅ 1999 ref. 32, togs upp vid Regeringsrätten och har fått en stor principiell betydelse (Skatteverket 2007).

Företagets verksamhet bestod av uthyrning av nyckelbrickor. Om kunden tappade sin nyckel med tillhörande nyckelbricka kunde upphittaren lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Företagets åtagande bestod i att se till att kunden återfick sina nycklar. För sitt åtagande debiterade bolaget kunden en årlig serviceavgift. De kostnader som uppkom, genom att bolaget återlämnade nycklar till kunden, var mycket låga. I målet prövades frågan om företaget haft rätt att skjuta upp intäktsredovisningen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår. Bolaget intäktförde inte de serviceavgifter som hade fakturerats under beskattningsåret och som tillhörde den avtalsperiod som inföll under efterföljande beskattningsår (Skatteverket 2007).

Regeringsrätten inhämtade yttrande från BFN, som sade att det hela rörde sig om ett tjänsteavtal som löper under en längre period och att bolaget under perioden hade ett ansvar för sitt åtagande. Företaget hade därför inte enligt BFN fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän avtalstiden löpt ut. Därmed ansågs bolagets tillämpade redovisningsmetod vara förenlig med god redovisningssed (Skatteverket 2007). Företagets yrkande godkändes och bolaget beskattades enligt dess valda redovisning. Regeringsrätten konstaterar i domen att bolagets intäktsredovisning ska ske enligt god redovisningssed när särskilda skatteregler saknas. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda redovisningsalternativet.

Domen i Key Code-fallet resulterade alltså i att det kan finnas flera olika goda redovisningsseder när det gäller periodiseringsfrågor. Det är således lika korrekt att periodisera intäkten över den berörda perioden som att ta upp hela intäkten när prestationen är utförd. Målet är numera prejudicerande och hänvisas ofta till i redovisnings- och rättsfallssammanhang (Skatteverket 2007).

## 4. Rättsfallsgenomgång

---

*Detta kapitel innehåller en presentation av de rättsfall som används i uppsatsen. Först presenteras containerfallet och därefter följer vindkraftsfallet, hamnfallet och avtalsbrottsfallet.*

---

De rättsfall som kommer att behandlas i uppsatsen är:

- RÅ 2002 ref. 42,
- RÅ 2002 ref. 84,
- RÅ 2003 not 127,
- RÅ 2005 ref. 49.

Dessa har vi valt att namnge till containerfallet, vindkraftsfallet, hamnfallet och avtalsbrottsfallet.

### 4.1 Containerfallet

Detta fall är RÅ 2002 ref. 42 med målnummer 8443-2000. Consent Equipment AB (i fortsättningen kallat för bolaget) har begärt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden angående periodisering av intäkt. Frågan som ställs är:

- *Får premier som erhålls för täckande av framtida reparationskostnader intäktsföras först när reparationskostnaderna är kända till sitt belopp?*

Bolaget ifråga hyr ut containrar till olika rederier i Europa. Hyrornas längd varierar och längden på avtalen revideras löpande, även om det oftast handlar om längre perioder. Under hyrestiden uppstår ofta skador och förslitningar på containrarna och de skador som uppkommer vid uthyrningarna måste åtgärdas för att containrarna skall kunna hyras ut igen. När avtalen löper ut besiktigas containrarna av en besiktningsman som bedömer vilka reparationsbehov som finns. Kostnaden för de reparationer som behöver göras fördelas mellan bolaget och hyrestagaren. Normala förslitningskostnader som uppkommer står bolaget för medan hyrestagaren står för kostnader för andra skador som uppstått under hyrestiden. Bolaget fördelar kostnaderna för de olika reparationerna efter hyrestidens slut och då får hyrestagaren stå för de kostnader som är hänförliga till skador som uppkommit.

I containeruthyrningsbranschen används ett system för att fördela reparationskostnader som kallas för DPP-systemet, Damage Protection Plan. Detta system innebär att hyrestagaren kan, utöver den ”vanliga” hyran, betala en förutbestämd kostnad per hyresdag för att täcka eventuella skador som uppstår under avtalstiden. Både premien och hyran för containrarna skall betalas månadsvis och premien bokförs separat av bolaget.

DPP-premien innebär att hyrestagaren betalar en fastställd summa per hyrd container och dag. Vid återlämnandet av containern behöver hyrestagaren inte betala för de reparationskostnader som eventuellt uppkommit. Premien är alltså som en form av försäkring vilket innebär att hyrestagaren inte behöver betala mer än premien för att reglera ”sina” reparationskostnader såvida inte reparationskostnaderna överstiger ett takbelopp. Däremot får hyrestagaren inte tillbaka något av premien om reparationskostnaderna är lägre än premiens belopp.

Detta system innebär att bolaget får en intäkt i förväg för att täcka en reparationskostnad som kommer att uppstå i framtiden. Reparationskostnaden går inte att förutsäga exakt till belopp,

---

men kan uppskattas om bolaget för register över tidigare skador för olika kunder. Premien skall beräknas utifrån dessa historiska fakta och kommer att variera beroende på vad containrarna kommer att användas till. Detta innebär att premien skall bestämmas och uppskattas så nära den förväntade reparationskostnaden som möjligt.

Vid tidpunkten för ansökan om förhandsbesked tillämpar bolaget inte DPP-systemet men önskar att i framtiden kunna erbjuda sina kunder detta system. På grund av detta vill bolaget veta om DPP-premien kan intäktsföras när reparationskostnaderna är kända till sitt belopp, det vill säga vid avtalstidens utgång.

##### 4.1.1 Skatterättsnämnden

I skrivelsen från bolaget till SRN angående förhandsbesked har bolaget bifogat ett antal egna synpunkter till varför intäkten för DPP-premien skall tas upp vid avtalstidens utgång.

Det första argumentet som bolaget hänvisar till är att företagets resultat skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder enligt IL. Detta innebär att inkomster skall tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det år som de hänförs till enligt god redovisningssed. Företaget menar att god redovisningssed är att följa realisationsprincipen och matchningsprincipen.

Bolaget åberopar också ett betänkande från Bidragsskattekommittén i frågan om periodisering av inkomster i "*Skatteregler om reservering för framtida utgifter*". I detta betänkande sägs att inkomsten måste omfatta en eller flera förpliktelser som kvarstår efter beskattningsårets utgång och att inkomsten kan proportioneras i förhållande till förpliktelserna. Här finns ett tydligt krav på att det måste föreligga en klar förpliktelse och inte enbart en risk för en eventuell förpliktelse. Bolaget menar att företaget vid tecknande av ett DPP-avtal får en sådan klart angiven förpliktelse som alltså kan ligga till grund för en proportionering av inkomsten även skattemässigt.

Vidare hänvisar bolaget till Key Code-fallet som behandlar frågan om hur inkomster som är hänförliga till framtida utgifter skall redovisas. Regeringsrätten fastställde att Key Codes intäktsredovisning skall läggas till grund för beskattningen så länge den inte strider mot god redovisningssed. Ersättningar för tjänster som skall utföras i framtiden skall intäktsföras antingen när prestationen till sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. Vidare uttalade Regeringsrätten att om huvuddelen av en prestation genomförts kan det finnas anledning att intäktsföra ersättning med en gång och göra en reservering för framtida utgifter.

Bolaget gör även en jämförelse med ett uttalande som BFN gav i U 87:1. Detta uttalande behandlade ett garantiserviceavtal som gav skydd mot oförutsedda utgifter för garanti och service hos kunden under avtalstiden som var mellan tre till fem år. Frågan i fallet var om försäljningen av den tjänst som avsågs i avtalet utgjorde en särskild transaktion eller om den borde ingå i en bakomliggande transaktion. BFN tyckte att det var en särskild försäljningstransaktion och att garantiserviceavtalet därför skulle redovisas skild från försäljningen av den produkt som avtalet avsåg. Vidare resonerade BFN om när intäkten från garantiserviceavtalet skulle tas upp i redovisningen. Slutsatsen blev att intäkten enligt god redovisningssed skulle fördelas över den period den avsåg. Eftersom bolagets kunder valfritt kan välja om de vill avtala om DPP-systemet vill bolaget att premien skall ses som en särskild försäljningstransaktion skild från hyran. Dessutom blir kostnaden som premien skall täcka

aldrig känd innan avtalet har löpt ut och containern har besiktigats. Därför vore det missvisande att ta upp intäkten när den inflyter. Alltså bör intäkten tas upp när kostnaden för reparationerna är känd så att intäkten och kostnaden kan matchas mot varandra.

Bolaget menar att skillnaden mellan Key Code-fallet och uttalandet från BFN jämfört med DPP-systemet är att det inte utförs någon löpande tjänst utan att prestationen kommer först vid avtalets utgång. Detta anser bolaget talar starkt för att inkomsten inte skall intäktsföras förrän reparationskostnaderna är kända. Detta stöds också av matchningsprincipen.

SRN säger att beskattning skall ske enligt vad som följer av en tillämpning av bokföringsmässiga grunder. De fortsätter med att hänvisa till Key Code-fallet och vad som sägs i detta mål har tagits upp ovan. SRN tillägger att ersättningar inte skall intäktsföras med en gång om det finns ett åtagande om en framtida prestation från bolagets sida. Nämnden menar att DPP-premien innebär att bolaget friskriver hyrestagaren från reparationskostnaden och att premien på grund av detta inte är kopplad till någon utfäst prestation från bolagets sida. Alltså anses bolaget inte ha en förpliktelse gentemot hyrestagaren och därför skall intäktsredovisningen ske när intäkten inflyter. Svaret på frågan är därmed att bolaget inte har rätt att uppskjuta intäktsföring av erhållna DPP-premier.

#### 4.1.2 Regeringsrätten

Bolaget var inte nöjt med SRN:s beslut och överklagade till Regeringsrätten. Bolaget anser att det vore missvisande att ta upp premien som intäkt när den inflyter eftersom den kostnad som premien avser att täcka inte uppstår innan avtalet har löpt ut. Bolaget tar hjälp av en revisor som menar att matchningsprincipen är den grundläggande principen vid intäktsredovisning. I bolagets fall utgår en ersättning som skall täcka reparationskostnader som uppstår senare. Enligt matchningsprincipen kan därför inte premierna intäktsredovisas förrän i samband med att dessa kostnader redovisas. Att löpande ta upp intäkterna skulle innebära att bolaget redovisar en intäkt utan att redovisa tillhörande kostnad. Detta anser bolaget strider mot matchningsprincipen och även realisationsprincipen. Vidare anför bolaget att RR 11 ger stöd för att periodisera intäkterna.

Regeringsrätten ber BFN ge ett yttrande i frågan. Huvudfrågan som BFN redogör för är om huruvida DPP-premien skall anses vara en del av hyran eller avse ersättning för fristående prestation. Bolaget hävdar att den prestation som bolaget tillhandahåller hyrestagaren genom DPP-avtalet är serviceliknande och består i att bolaget reparerar återlämnade containrar. Detta innebär att prestationen inte är fullgjord innan containrarna återställts och reparationen har genomförts. BFN anser inte att detta synsätt kan godtas, då de menar att bolaget inte har någon prestation mot hyrestagaren eftersom inga krav kan ställas på denne förutom eventuella skadestånd för onormala skador. BFN anser också att det inte finns något som hindrar bolaget från att låta bli att reparera de återlämnade containrarna. I och med detta finns det inga likheter mellan DPP-premien och en ersättning som fås för underhåll eller service. På grund av detta anser BFN att premien skall ses som en del av ersättningen i ett hyresavtal och därmed intäktsredovisas som hyra. Då ersättningen skall ses som hyra skall premien redovisas linjärt över hyresperioden då det inte finns någon bättre metod att tillämpa, enligt punkt 43-44 i RR 6:99 Leasingavtal.

BFN medger att den föreslagna redovisningen kanske inte ger det bästa matchningen men att redovisning av kostnader i princip inte får styra när intäktsredovisning skall ske.

## 4. Rättsfallsgenomgång

---

Regeringsrätten anför att de argument som SRN och BFN har givit skall ligga till grund för domslutet som innebär att DPP-premien skall ses som ersättning knuten till hyresavtalet och därmed intäktsredovisas enligt samma grunder som hyra.

### 4.1.3. Sammanfattning

<b>Skatterättsnämnden</b>	
<b>Bolagets argument</b>	<b>Skatterättsnämndens argument</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Bokföringsmässiga grunder</li><li>- God redovisningssed</li><li>- Realisationsprincipen</li><li>- Matchningsprincipen</li><li>- Klara förpliktelser</li><li>- Key Code-fallet</li><li>- BFN U 87:1</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bokföringsmässiga grunder</li><li>- Key Code-fallet</li><li>- Framtida prestationer saknas</li></ul>

<b>Regeringsrätten</b>	
<b>Bolagets argument</b>	<b>Regeringsrättens argument</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Matchningsprincipen</li><li>- Realisationsprincipen</li><li>- RR 11 Intäkter</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- BFN:s yttrande</li><li>- Framtida prestationer saknas</li><li>- DPP-premien utgör hyra</li><li>- SRN:s beslut</li></ul>

Figur 5. Sammanfattning av containerfallet (Egen konstruktion)

### 4.2 Vindkraftsfallet

Följande rättsfall är RÅ 2002 ref. 84 och har målnummer 6803-2001. Per de Fine Licht (fortsättningsvis kallad sökanden) har från SRN begärt ett förhandsavgörande angående frågan om periodisering av en engångsersättning vid långtidsupplåtelse av mark.

Sökanden äger olika lantbruksfastigheter och vill ingå ett avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag, vilka i sin tur har för avsikt att uppföra och driva ett vindkraftverk på marken. Avtalet sträcker sig över 25 år och om avtalet inte sägs upp senast ett år före avtalstidens utgång förlängs avtalet med ytterligare fem år. Avgiften för markupplåtelsen kan antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp som gäller för hela avtalsperioden. Sökanden avser att välja betalning i form av ett engångsbelopp som kan beräknas uppgå till en miljon kronor. Denna ersättning beräknas på maximal produktion i vindkraftverket och betalas ut när vindkraftverket byggs upp.

Den fråga som sökanden ställer till SRN är följande:

- *Skall engångsersättningen intäktsföras omedelbart när avtal sluts alternativt vid betalning, eller skall den periodiseras över upplåtelse tiden?*

#### 4.2.1 Skatterättsnämnden

För att svara på frågan hänvisar nämnden till IL som stadgar att resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att inkomster skall tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Detta innebär att inkomster enligt huvudregeln beräknas i beskattningshänseende på samma sätt som i redovisningen, vilket betyder att en periodisering som sker i överensstämmelse med god redovisningssed är styrande även vid beskattningen om inte något annat finns reglerat i särskild skattelag. SRN slår fast att det i detta fall inte finns någon särskild reglering i skattelagstiftningen som en periodisering av engångsbeloppet skall kunna strida mot.

För att få ytterligare klarhet i hur intäktsredovisningen skall gå till har SRN bitt BFN om ett yttrande. BFN säger att avtalet är ett sådant avtal som löper över flera år där sökanden förbinder sig att löpande under avtalstiden upplåta sin mark till kraftbolaget. Därmed har sökanden inte fullgjort sina prestationer innan avtalsperioden är slut. Detta innebär alltså att fullgörelsen sker successivt och att det ekonomiska avtalet kan beräknas med en tillräcklig grad av säkerhet. Enligt BFN skall engångsersättningen därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid.

SRN har samma åsikt som BFN om att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över avtalstiden på 25 år. Nämndens beslut blir således att ersättningen inte behöver tas upp till beskattning med en gång utan kan fördelas lika över avtalstiden.

#### Skiljaktig mening

Av SRN:s beslut var det två stycken personer som var av skiljaktig mening och ansåg att det inte alls måste vara god redovisningssed att periodisera engångsersättningen över tiden. De framförde att det i svensk rätt inte finns några särskilda bestämmelser om redovisning av just nyttjanderättsavtal som frågan behandlar. Därför skall intäktsredovisning ske enligt

## 4. Rättsfallsgenomgång

---

realisationsprincipen som innebär att en intäkt skall redovisas när den part som skall prestera något i huvudsak har fullgjort sin prestation. För att en periodisering skall godtas måste det alltså finnas en förpliktelse som finns kvar efter beskattningsårets utgång.

Vidare hänvisar de två personerna av skiljaktig mening till två andra fall där frågan tidigare aktualiserats. Ett av fallen är Key Code-fallet och personerna menar att periodisering kräver tydliga förpliktelser efter beskattningsårets utgång. Det andra fallet är RÅ 1997 ref. 52 där domslutet innebar att en periodisering måste syfta till att återge ett resultat varje år som framstår som rimligt. I båda fallen blev utgången att intäkten skulle redovisas omedelbart då det stämde överens med god redovisningssed.

I detta fall anser personerna med skiljaktig mening att den sökande till största del har fullgjort sin prestation genom att skriva på avtalet. De menar att sökanden inte kommer ha några löpande kostnader för den upplåtta marken, inte kommer drabbas av någon värdeminskning av marken och inte heller ha några kostnader för att återställa marken när avtalet löpt ut då kraftbolaget står ansvarig för dessa. I och med detta anser de skiljaktiga att hela ersättningen skall intäktsföras när avtalet ingås.

### 4.2.2 Regeringsrätten

Sökanden var nöjd med utfallet i SRN:s dom där engångsbeloppet skulle periodiseras över de 25 åren som avtalet sträckte sig över. Dock ansåg Riksskatteverket, numera Skatteverket, att ersättningen skulle tas upp med en gång och därmed beskattas omedelbart. RSV skickade därför in en ansökan till Regeringsrätten om att de skulle ändra SRN:s förhandsbesked. Regeringsrätten fattade sig kort och gjorde samma bedömning som SRN, det vill säga att engångsbeloppet skall intäktsföras över avtalstiden enligt god redovisningssed.

### 4.2.3 Sammanfattning

Skatterättsnämnden	
Sökandens argument	Skatterättsnämndens argument
- Inga argument	- Bokföringsmässiga grunder - God redovisningssed - BFN:s yttrande - Icke fullgjorda prestationer

Regeringsrätten	
Sökandens argument	Regeringsrättens argument
- Inga argument	- SRN:s beslut - God redovisningssed

Figur 6. Sammanfattning av vindkraftsfallet (Egen konstruktion)

---

### 4.3 Hamnfallet

Följande rättsfall är RÅ 2003 not. 127 och har målnummer 181-2000. Företaget Karlshamns Hamn AB (nedan kallat hamnen) äger tre stycken kajer; Oeankajen, Sojakajen samt Västra kajen. Under år 1990 har Karlshamns AB och hamnen ingått ett avtal som innebär att hamnen har upplåtit sina tre kajer till Karlshamns AB. Denna upplåtelse innebär att Karlshamns AB har ensamrätt att använda kajerna för hantering av varor. Ensamrätten innebär att kajerna kan ses som privata kajer och för sådana skall hamnen ta ut fartygs- och varuavgifter för. När det gäller varuavgifterna behöver Karlshamns AB inte erlagga någon sådan för varor som hör till den normala verksamheten. Avgiften avser alltså enbart främmande gods. Avgifterna är tänkta att täcka diverse kostnader så att hamnen kan sköta och bibehålla allmänna farleder inom hamnområdet. Vidare innebär avtalet att Karlshamns AB skall betala ett engångsbelopp till hamnen för upplåtelsen av kajerna. Beloppet är på fyra miljoner kronor och avser kajerna samt sammanhängande avgifter.

Det ingångna avtalet mellan Karlshamns AB och hamnen, gällande upplåtelse av kajer, har en löptid på 50 år. I räkenskaperna har hamnen valt att periodisera intäkten och därmed intäktsfört 1/50 av engångsbeloppet på fyra miljoner kronor. Alltså har hamnen tagit upp 80 000 kronor medan resterande 3 920 000 kronor har tagits upp som skuld.

#### 4.3.1 Skattemyndigheten

Skattemyndigheten, numera Skatteverket, är av en annan åsikt och anser att beloppet är en engångsersättning som enligt praxis skall inkomstredovisas på en gång. De menar att beloppet på fyra miljoner inte kan jämföras med en hyresersättning utan måste betraktas som en engångsersättning för beräknat bortfall av framtida intäkter. Under de femtio år som avtalet sträcker sig över skall Karlshamns AB inte betala avgifter för varor som hör till den normala verksamheten utan enbart för övriga varor som är främmande gods. I och med detta måste beloppet anses utgöra en engångsersättning för beräknat bortfall av framtida varuavgifter enligt SKM.

Nästa fråga som SKM tar ställning till är vid vilket eller vilka års taxering som beloppet skall tas upp till beskattning. Enligt myndigheten verkar det som om hamnen först har hävdat att beloppet är ett förskott på utgående hyresersättning som skall fördelas över hela den avtalade perioden. Till detta hävdar hamnen, enligt SKM, även att engångsersättningen har ett sådant samband med framtida utgifter så att en periodisering av beloppet är motiverad av både bokföringsmässiga och skattemässiga skäl. Skattemyndigheten menar att så inte är fallet då den avtalade engångsersättningen är en engångsersättning just för att hamnen under avtalsperioden delvis avstår från att ta ut så kallade varuavgifter och inte på grund av några framtida åtaganden.

SKM:s beslut att beloppet på fyra miljoner kronor skall intäktsföras av hamnen på en gång eftersom det saknas förutsättningar för att periodisera ersättningen. Orsaken är att det inte finns något direkt samband mellan intäktsbeloppet och av hamnens framtida avgifter. Oavsett om varuavgifterna ses som en engångsersättning eller som löpande avgifter under de femtio åren påverkar dessa avgifter inte storleken på hamnens framtida utgifter.

### 4.3.2 Länsrätten

Hamnen, som vill periodisera engångsbeloppet över hela perioden, valde att överklaga Skattemyndighetens beslut till länsrätten för att få ytterligare prövning. Hamnen tycker att avtalet de undertecknat med Karlshamns AB innebär en skyldighet för dem själva att tillhandahålla en viss service och att det är det som engångsbeloppet utgör ersättning för. Vidare menar hamnen att ersättningen bestämdes till ett engångsbelopp, istället för successiva avgifter, på grund av att det var en praktisk lösning eftersom det var fråga om en och samma motpart. Därmed finns det också ett samband mellan ersättningen och hamnens serviceåtagande.

SKM vidhåller sin åsikt om att ersättningen skall ses som en engångsersättning för beräknat bortfall av framtida intäkter då hamnen i avtalet åtagit sig att inte ta ut några avgifter för varor från den normala verksamheten utan enbart för främmande gods.

Länsrätten grundar sin bedömning på följande uppgifter. Hamnen finansieras normalt genom olika typer av avgifter för varor som skeppas in och ut via hamnen och för fartyg som lägger till vid denna. Det avtal som ingåtts innebär att hamnen åtar sig att under perioden stå för de skyldigheter som hör till de kajer som upplåtits till Karlshamns AB. Därför måste avtalet, enligt länsrätten, innebära att engångsersättningen utgör ersättning för de servicetjänster som hamnen åtagit sig att svara för under de femtio åren.

Vidare skall inkomster beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med IL samt överrensstämman med god redovisningssed. För att bestämma vad som är god redovisningssed i detta fall hänvisar länsrätten till tre uttalanden från BFN, vilka är BFN U 87:1, U 89:10 och U 93:2. Av dessa uttalanden kan slutsatsen dras att en ersättning från tjänster som skall utföras under en avtalsperiod som löper flera år framåt enligt god redovisningssed skall periodiseras så att ersättningen fördelas över den period som den faktiskt avser.

Länsrätten tillägger även att i detta fall avser ersättningen åtaganden som sträcker sig över minst femtio år. På grund av den långa avtalstiden, vilket egentligen räcker för denna bedömning, anser länsrätten att hamnens gjorda periodisering stämmer överens med vad som kan anses vara god redovisningssed.

### 4.3.3 Kammarrätten

Skattemyndigheten vill fortfarande inte att hamnen skall få periodisera intäkten och väljer därför att överklaga till kammarrätten och yrka ändring av länsrättens dom. Till sitt försvar hänvisar SKM till de uttalanden som länsrätten åberopade i sin dom. BFN:s uttalande i U 87:1 gjordes på begäran av Regeringsrätten och intäkterna skulle i detta fall anses vara successivt intjänade enligt BFN. Trots detta valde Regeringsrätten att döma i strid mot uttalandet så att bolaget i fråga blev tvungen att ta intäkten till beskattning när den erhöles. I det andra uttalandet, U 89:10, handlade det inte om engångsersättningar utan om årligen fakturerade belopp. Därför saknar detta uttalande betydelse i nuvarande situation.

Vidare säger SKM att det intäktsbelopp som berördes i U 93:2 ansågs av Regeringsrätten vara oväsentligt i förhållande till de totala intäkterna, vilket innebär att frågan om huruvida dessa

#### 4. Rättsfallsgenomgång

---

intäkter hade koppling till framtida prestationer inte granskades närmare. Därmed saknar detta uttalande också betydelse för det aktuella fallet.

Vidare anser SKM att det av länsrättens dom inte framgår vilka omständigheter som ligger till grund för bedömningen att intäkten har en koppling till framtida prestationer som krävs för att en periodisering skall godkännas. De menar att det måste vara svårt att idag kunna avgöra vilka prestationer hamnen under exempelvis år 2038 kommer att fullgöra som en direkt följd av avtalet. Det saknas helt klart en direkt koppling mellan utgifterna för åtagandet ”att stå för alla skyldigheter som hör till kajerna” och ”de servicetjänster” som hamnen tror att de kommer fullgöra i utbyte mot engångsersättningen. I och med detta anser SKM att det alltså inte finns något uppenbart samband mellan engångsbeloppet på fyra miljoner kronor och framtida utgifter, vilket innebär att en periodisering inte kan ske.

Även hamnen hänvisar till BFN:s uttalanden U 87:1, U 89:10 och U 93:2. Av dessa framgår att det finns två huvudmetoder för att redovisa intäkter. Den ena metoden innebär att en intäkt inte redovisas innan den totala prestationen genomförts, medan den andra innebär att intäkten fördelas successivt över avtalsperioden. Vilken av dessa metoder som används beror på bakomliggande prestationer. Med detta i åtanke anser hamnen att länsrättens beslut om att en ersättning för tjänster som skall utföras under en eller flera år framåt löpande avtalsperiod enligt god redovisningssed skall periodiseras så att beloppet fördelas över den period den avser, stämmer väl överens med det huvudsakliga innehållet i nämnda uttalanden från BFN.

Hamnen tillägger att det är uppenbart att ersättningen för deras åtaganden i avtalet är så preciserade, med avseende på omfattningen och tiden för fullgörandet, att det finns underlag för en periodisering så att intäkterna redovisas successivt över perioden på femtio år. Det som är avgörande för att bedöma om en realiserad intäkt föreligger eller inte är om mottagaren av intäkten fullgjort sin prestation i förhållande till motparten eller inte. Det är alltså tillräckligt, enligt hamnen, att konstatera att prestationen i detta fall inte kan anses fullgjord när betalning sker. Därmed får periodisering ske över avtalstiden.

I sitt avgörande hänvisar kammarrätten till att en intäkt skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder enligt IL. En sådan beräkning innebär att en inkomst skall anses ha fått under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller kommit den skattskyldige till handa. Det vanligaste enligt bokföringsmässiga grunder är att fordringar skall tas upp som inkomst det år som de faktiskt uppkommer.

Vad som krävs för periodisering av intäkter tas upp i SOU 1983:47. Kammarrätten hänvisar till detta betänkande där det första kravet som ställs upp är att det måste framgå klart att inkomsten faktiskt är ett förskott och inte bara betecknas som ett sådant. Vidare krävs att det utan tvekan går att fastställa hur många år som inkomsten hör till. Det allra viktigaste kravet är att inkomsten omfattar en förpliktelse som kvarstår efter beskattningsårets utgång och att dessa förpliktelser är så tydliga att inkomsten kan proportioneras i förhållande till dessa. Det räcker alltså inte med att det finns en allmän risk för att den skattskyldige, i detta fall hamnen, i framtiden kan bli tvungen att utföra ytterligare prestationer.

Vidare hänvisar kammarrätten till rättsfallet RÅ 1987 not 533 där Regeringsrätten tar ställning till frågan om periodisering av ersättning som ett företag i radio- och TV-branschen fått vid försäljning av ett så kallat garantiserviceavtal. Riksskatteverkets nämnd yttrade sig i denna fråga och sa att periodiseringar bara medges då de framtida prestationerna som

ersättningen avser är så preciserade att underlag finns för en riktig periodisering. Nämnden fann att de prestationer som bolaget i fråga kunde komma att fullgöra enligt garantiserviceavtalet inte är så bestämda till omfattning och tiden för fullgörandet att förutsättningarna för periodiseringen är uppfyllda.

Kammarrätten har inte samma uppfattning som länsrätten. De anser att de så kallade servicetjänsterna som hamnen tillhandahåller utgör åtgärder som vanligtvis ingår i en hamnverksamhet och därför är de kostnader som är förknippade med tjänsterna inte enbart beroende på den avtalade engångsersättningen. De menar alltså att servicetjänsterna, som isbrytning och bogseringsassistans, är tjänster som hamnen måste utföra oavsett avtalet då det hör till en hamns uppgifter. Därför bör engångsbeloppet på fyra miljoner ses som en slags kompensation för de varuavgifter som hamnen avstår från att ta ut av Karlshamns AB. Avslutningsvis tycker kammarrätten att de motprestationer som hamnen har att utföra enligt avtalet i utbyte mot engångsersättningen inte omfattar servicetjänster och att dessa servicetjänster inte heller är tillräckligt preciserade i omfattning och tid för att en periodisering av ersättningen kan ske för hela avtalstiden. Mot bakgrund av detta resonemang väljer alltså kammarrätten att inte medge en periodisering och slår därmed fast Skattemyndighetens tidigare beslut.

#### 4.3.4 Regeringsrätten

Hamnen vill att kammarrättens dom skall ändras och yrkar därför till Regeringsrätten att de skall fastställa länsrättens dom och på så sätt förklara att periodisering av engångsbeloppet överensstämmer med god redovisningssed. Hamnen anser det vara uppenbart att en periodisering av de fyra miljoner kronorna följer god redovisningssed. De säger att kopplingen mellan avstådd intäkt och engångsbelopp samt mellan engångsbeloppet och upplåtelsen av kajerna är klar och tydlig.

Regeringsrätten bestämmer sig för att rådfråga BFN och ber dem om ett yttrande. Enligt BFN skall Bokföringslagen gälla i denna situation, men lagen saknar bestämmelser om tidpunkten för redovisning av intäkter. Det betyder att redovisningen skall ske utifrån allmänna redovisningsprinciper, kompletterande normgivning och rättspraxis. Den avgörande principen är enligt BFN i detta fall realisationsprincipen. De säger att det som avgör när ett företag skall redovisa en intäkt från ett tjänsteuppdrag är när företaget fullgör de prestationer som de skall utföra enligt avtalet.

Enligt RR 11 skall intäkter som hör till tjänsteuppdrag som består av ett obestämt antal aktiviteter under en viss period periodiseras linjärt över avtalstiden av praktiska skäl. Detta under förutsättning att det inte finns någon bättre metod.

Enligt avtalet som träffats mellan hamnen och Karlshamns AB har hamnen ett åtagande att under femtio år se till att de tre upplåtna kajerna är tillgängliga för Karlshamns AB:s verksamhet. BFN utgår ifrån att hamnens prestation består av att utföra återkommande uppgifter som isbrytning och underhåll. Det finns inga uppgifter om att ersättningen avser prestationer i samband med att avtalet ingicks eller att ersättningen betalades. Eftersom ersättningen betalats i förskott föreligger inte några förändringar i värdet på ersättningen på kommande betalningar som kan ha betydelse för periodiseringsfrågan. Därför anser BFN att engångsbeloppet skall fördelas linjärt.

## 4. Rättsfallsgenomgång

---

Regeringsrätten hänvisar till att hamnens inkomster skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vilket för hamnens del innebär att deras intäktsredovisning av engångsersättningen skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda skatteregler. Regeringsrätten konstaterar att det i detta fall inte finns några sådana regler. Vidare refererar Regeringsrätten till Key Code-fallet där det fastslogs att om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen så skall beskattningen grundas på det alternativ som hamnen valt att tillämpa för redovisningen. Precis som BFN anser, tycker även Regeringsrätten att den ersättning som hamnen fått av Karlshamns AB för de upplåtta kajerna skall periodiseras linjärt över de femtio år som avtalet sträcker sig över.

### 4.3.5 Sammanfattning

Skattemyndigheten	
Hamnens argument	Skattemyndighetens argument
<ul style="list-style-type: none"><li>- Framtida prestationer</li><li>- Bokföringsmässiga grunder</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Rättspraxis</li><li>- Framtida prestationer saknas</li></ul>

Länsrätten	
Hamnens argument	Skattemyndighetens argument
<ul style="list-style-type: none"><li>- Framtida prestationer</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Framtida prestationer saknas</li></ul>
	Länsrättens argument
	<ul style="list-style-type: none"><li>- Framtida prestationer</li><li>- Bokföringsmässiga grunder</li><li>- God redovisningssed</li><li>- BFN U 87:1, U 89:10, U 93:2</li><li>- Lång avtalstid</li></ul>

Kammarrätten	
Hamnens argument	Skattemyndighetens argument
<ul style="list-style-type: none"><li>- BFN U 87:1, U 89:10, U 93:2</li><li>- God redovisningssed</li><li>- Framtida prestationer</li><li>- Successiv vinstavräkning</li><li>- Realisationsprincipen</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- BFN U 87:1, U 89:10, U 93:2</li><li>- Framtida prestationer saknas</li></ul>
	Kammarrättens argument
	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bokföringsmässiga grunder</li><li>- God redovisningssed</li><li>- SOU 1983:47</li><li>- Rättspraxis</li><li>- Tydliga prestationer saknas</li></ul>

---

#### 4. Rättsfallsgenomgång

---

<b>Regeringsrätten</b>	
<b>Hamnens argument</b>	<b>Regeringsrättens argument</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- God redovisningssed</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- BFN:s yttrande:<ul style="list-style-type: none"><li>- Bokföringslagen</li><li>- Realisationsprincipen</li><li>- RR 11 Intäkter</li><li>- Linjär periodisering</li><li>- Framtida prestationer</li></ul></li><li>- Bokföringsmässiga grunder</li><li>- God redovisningssed</li><li>- Key Code-fallet</li></ul>

Figur 7. Sammanfattning av hamnfallet (Egen konstruktion)

### 4.4 Avtalsbrottsfallet

Detta fall är RÅ 2005 ref. 49 med målnummer 3374-03. Milda Makter Media AB (i fortsättningen kallat för bolaget) har överklagat Skattemyndighetens beslut om att höja bolagets inkomst av näringsverksamhet med 961 386 kr.

Fallet berör en engångsersättning som bolaget fått från ARE-bolagen och som bolaget vill periodisera. Bolaget hade avtal med ARE-bolagen om att sälja reklamplatser åt dessa från och med 1 juli 1997 till 31 december 1998. Ersättningen för reklamplatserna skulle utgå enligt provision och på grund av detta avtal var bolaget mer eller mindre försäkrat inkomster till och med 31 december 1998. I samband med ett ägarskifte inom ARE-bolagen sades dock avtalet upp i förtid. Bolaget fick en kompensation, en engångsersättning, på grund av avtalsbrottet under förutsättningen att bolaget inte skulle bedriva någon konkurrerande verksamhet. Detta innebär att bolaget under den tid som konkurrensklausulen gällde hade begränsade intäkter.

#### 4.4.1 Länsrätten

Bolaget anför i länsrätten att på grund av de begränsade intäkterna till följd av konkurrensklausulen bör engångsersättningen periodiseras. Den förutbetalda intäkten har matchats mot löne- och kontorskostnader under den period som bolaget varit förhindrat att arbeta med verksamheter som omfattas av klausulen. Under avtalstiden har nämligen bolaget haft ansvar för en anställd med kompetens inom den verksamhet som de inte får bedriva. Bolaget menar att matchningsprincipen i detta fall skall följas och att kostnaderna skall redovisas samtidigt med de intäkter vilka kostnaderna har skapat. På grund av klausulen har bolaget haft svårt att få nya uppdrag och eftersom kostnaderna har överstigit intäkterna med råge har matchningsprincipen iakttagits. Vidare hänvisar bolaget till försiktighetsprincipen då allt för stora intäkter inte har redovisats. Bolaget har också angivit realisationsprincipen som argument då bolaget intäktsför först när förpliktelserna enligt avtalet fullgjorts. Bolaget anser också att periodisering av förutbetalda intäkter har skett enligt god redovisningssed.

Länsrätten menar att bolagets intäktsredovisning skall läggas till grund för beskattning om den inte strider mot särskilda bestämmelser i IL eller god redovisningssed. I IL finns inga särskilda bestämmelser för inkomster som behandlas i fallet och därför är frågan om bolagets redovisning står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Enligt länsrätten är det realisationsprincipen som är avgörande för när en intäkt skall redovisas enligt god redovisningssed. Detta innebär att en intäkt skall redovisas när den som skall presteras något i huvudsak har fullgjort sin prestation. För att en inkomstperiodisering skall vara tillåten ur skattesynpunkt krävs det att inkomsten omfattar förpliktelser eller dylikt som kvarstår efter beskattningsårets utgång och att dessa förpliktelser är så klart angivna att inkomsten kan periodiseras i förhållande till dessa. Bolaget har erhållit kompensation för avtalsbrott men efter beskattningsårets utgång finns det inte någon motprestation från bolagets sida. Länsrätten menar att det faktum att bolaget inte får bedriva konkurrerande verksamhet under avtalstiden inte är en klar förpliktelse. Alltså gör länsrätten bedömningen att intäkten är realiserad då bolaget nått överenskommelse och erhållit kompensationen och att bolaget därför saknar rätt att i skatterättslig mening periodisera ersättningen.

### 4.4.2 Kammarrätten

Bolaget överklagade länsrättens dom till kammarrätten. Bolaget anför som stöd för sin sak att under räkenskapsåret 1 september 1996 till 31 augusti 1997, närmare bestämt den 29 augusti 1997, erhöles kompensation med 961 386 kronor. Kompensationen grundade sig på ett avtal mellan parterna från och med den 1 juli 1997 till och med den 31 december 1998, det vill säga under ett och ett halvt år. Storleken på ersättningen indikerade att det rörde sig om ersättning för ett och ett halvt år. Bolaget menar att eftersom det är intäktsredovisningen som primärt bestämmer redovisningsperioden kräver god redovisningssed att tillhörande kostnader reserveras.

Bolaget anför vidare att på grund av konkurrensklausulen är denna del av verksamheten i princip ett förlustprojekt varför det framåt i tiden är nödvändigt att reservera kostnader i form av löner, arbetsgivaravgifter och övriga omkostnader. Bolaget anser att detta har stora likheter med pågående arbeten och därför skall behandlas som ett sådant. De menar att löne- och kontorskostnader som uppgår till 470 629 kronor skall matchas mot intäkter för räkenskapsåret 1996/1997 enligt god redovisningssed. Bolaget har även lagt fram ett yttrande från en auktoriserad revisor som säger att grundregeln för god redovisningssed är att inkomster och utgifter avseende en prestation från ett företag måste hänföras till samma period, vilket även förespråkas i Årsredovisningslagen. Vidare menar han att bokföringsmässiga grunder förutsätter att inkomster och utgifter periodiseras till det räkenskapsår till vilket de hänför sig. Frågan som skall avgöra vilket år som är rätt räkenskapsår måste belysas utifrån när affärshändelsen äger rum.

Sammantaget menar bolaget att den argumentation som har framförts medför att intäkterna skall redovisas för räkenskapsåret 1996/1997 med därtill hörande kostnader för erhållande av intäkterna.

Kammarrätten tar upp frågan om den ersättning som bolaget erhöles den 29 augusti 1997 var realiserad detta datum. Fråga är alltså om parterna kan anses ha fullgjort sina åtaganden i och med att hela ersättningen erlades samtidigt. Kammarrätten anser att bolaget inte aktivt var skyldig att lämna någon motprestation men att bolaget genom konkurrensklausulen var starkt begränsat att bedriva konkurrerande verksamhet, vilket enligt uppgörelsen kan ses som en förpliktelse. Alltså består förpliktelsen i att inte bedriva konkurrerande verksamhet under den tid som avtalet skulle ha gällt. Kammarrätten anser att bolaget vid den tidpunkt då de fick ersättningen inte hade fullgjort sin förpliktelse utan denna förpliktelse har fullgjorts löpande under avtalsperioden. Vidare anför kammarrätten att det är möjligt att löpande under perioden intäktsföra ersättning för tjänster som utförs under en period som hänför sig till flera räkenskapsår enligt god redovisningssed. Detta innebär att bolagets periodisering av ersättning godtas och därmed görs en ändring av länsrättens dom.

### 4.4.3 Regeringsrätten

Skatteverket var inte nöjt med domen och överklagade till Regeringsrätten, där de yrkar att bolaget taxeras i enlighet med länsrättens dom.

Regeringsrätten begärde ett yttrande från BFN. BFN uppgav att den första frågan att ta ställning till är i vilken eller vilka redovisningsperioder som ersättningen bolaget fått skall

## 4. Rättsfallsgenombgång

---

redovisas som intäkt. Det är först därefter som frågan om hur kostnader skall periodiseras kan klargöras. BFN menar att ersättningen som bolaget fått dels är en kompensation för att ARE-bolagen brutit ett avtal som inneburit att bolaget haft rätt att använda reklamplatser tillhörande ARE-bolagen och dels en ersättning för att bolaget under en viss period inte skulle konkurrera med ARE-bolagen. BFN menar att realisationsprincipen innebär att ett företag skall redovisa en inkomst från ett åtagande när det i allt väsentligt utfört den prestation det åtagit sig att utföra. I ett fall då företaget gjort ett åtagande som innebär att företaget inte skall utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten skall redovisas som en intäkt när företaget har rätt till inkomsten. BFN menar att i huvudsak skall en ersättning som avser ett skadestånd för avtalsbrott redovisas som intäkt i den period när rätten till skadestånd uppstått. BFN menar att detta gäller även i fall då skadestånd har betalats ut som kompensation för utebliven vinst. Denna typ av förhållande innebär att inkomsten har realiserats och den därför skall redovisas direkt som intäkt.

Utifrån ett företagsekonomiskt synsätt är konsekvenserna av det åtagande som bolaget har att inkomster som bolaget skulle ha fått uteblir. Det kan visserligen tänkas att utgifter för att förändra och ställa om verksamheten kan uppstå men att dessa är av underordnad betydelse i förhållande till de förlorade inkomsterna. Alltså innebär en tillämpning av realisationsprincipen, enligt BFN:s mening, att inkomsten skall redovisas som en intäkt redan när företaget fått rätt till inkomsten, eftersom företaget då fullgjort den prestation de har att göra. Bolaget har inte inkommit med nya argument eller handlingar. Regeringsrätten går på vad BFN har sagt och anser att bolagets sätt att redovisa inte är förenligt med god redovisningssed. Kammarrättens dom upphävs och istället fastställs slutet av innehållet i länsrättens dom. Detta innebär att företaget inte får periodisera ersättningen.

### 4.4.4 Sammanfattning

Länsrätten	
Bolagets argument	Länsrättens argument
- Matchningsprincipen	- God redovisningssed
- Försiktighetsprincipen	- Realisationsprincipen
- Realisationsprincipen	- Framtida prestationer saknas
- God redovisningssed	

Kammarrätten	
Bolagets argument	Kammarrättens argument
- God redovisningssed	- Realisationsprincipen
- Ses som pågående arbete	- Framtida prestationer
- Matchningsprincipen	- God redovisningssed
- Yttrande från revisor:	
- Årsredovisningslagen	
- Bokföringsmässiga grunder	

#### 4. Rättsfallsgenombång

---

<b>Regeringsrätten</b>	
<b>Bolagets argument</b>	<b>Regeringsrättens argument</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Inkom inte med några nya handlingar</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- BFN:s yttrande:<ul style="list-style-type: none"><li>- Realisationsprincipen</li><li>- Skadestånd tas upp direkt</li><li>- Framtida prestationer saknas</li></ul></li><li>- God redovisningssed</li></ul>

Figur 8. Sammanfattning av avtalsbrottsfallet (Egen konstruktion)

## 5. Analys

---

*I detta kapitel analyseras de argument som presenterades i rättsfallsgenomgången och jämförs med de lagar och normer som påverkar redovisningen. För att utvidga analysen finns även egna kommentarer kring argumenten med.*

---

För att underlätta presentationen av analysen så har vi analyserat varje rättsfall vart och ett för sig. Analysen följer samma upplägg som rättsfallsgenomgången genom att fallen analyseras i samma ordning. Även argumenten behandlas enligt samma följd som de presenterades i under rättsfallsgenomgången och har kopplats samman med referensramen.

### 5.1 Containerfallet

I detta rättsfall vill bolaget periodisera en inkomst som skall täcka bolagets framtida reparationskostnader för uthyrda containrar. Bolaget funderar på att fördela sina reparationskostnader med hjälp av det så kallade DPP-systemet. För bolagets del innebär systemet att de får en intäkt i förväg som skall täcka en reparationskostnad som uppstår i framtiden. Frågan i fallet är alltså om DPP-premien får intäktsföras när reparationskostnaden blir känd.

Både bolaget och SRN hänvisar till bokföringsmässiga grunder. Enligt ÅRL så innebär bokföringsmässiga grunder att endast intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med i redovisningen oavsett om in- eller utbetalningar har skett eller ej. Detta innebär att intäkter och kostnader ibland behöver fördelas för att hamna på rätt räkenskapsår. Även i föreställningsramen och IL stadgas bokföringsmässiga grunder och förklaras på samma sätt. SRN hänvisar endast till bokföringsmässiga grunder utan att ge någon anledning till varför intäkter och kostnader skall fördelas enligt deras metod.

För bolagets del innebär bokföringsmässiga grunder att god redovisningssed skall följas, vilket i sin tur betyder att realisations- och matchningsprincipen skall beaktas. Realisationsprincipen finns stadgad i ÅRL där det sägs att endast konstaterade eller realiserade intäkter skall finnas med i årsresultatet. För bolagets del innebär detta att DPP-premien inte är realiserad förrän vid avtalstidens utgång. Bolaget anser att de har en tydlig och klar förpliktelse i framtiden då de vid avtalstidens utgång blir tvungna att reparera de containrar som varit uthyrda, det vill säga en motprestation till DPP-premien. Matchningsprincipen finns inte uppräknad bland de sju grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL men skall ändå beaktas. I RR 11 står att intäkter och kostnader som är hänförliga till en och samma händelse skall redovisas samtidigt vilket ger uttryck för principen. Eftersom bolaget har en framtida prestation uppstår inga intäkter förrän avtalet löper ut vilket innebär att intäkter skall matchas mot motsvarande reparationskostnader. Även föreställningsramen tar upp matchningsprincipen där den definieras på samma sätt som i RR 11. Sammantaget anser bolaget alltså att intäkterna skall tas upp när de fullgjort sin prestation och reparationskostnaderna har blivit kända. Bolaget ser det uppenbarligen som att de har en mycket tydlig förpliktelse i och med att de blir ”tvungna” att reparera containrarna som de får tillbaka. Dock ställer vi oss frågande till om bolaget verkligen måste reparera exakt alla containrar? De containrar som inte har blivit skadade eller som är helt förstörda har ju inget behov av att repareras. Det måste innebära att förpliktelsen inte är så ”klar och tydlig” som

bolaget faktiskt hävdar. Bolaget kan ju aldrig veta helt säkert att containrarna verkligen behöver repareras och därför kan det sägas att det bara finns en risk att så är fallet.

Bolaget anför även till stöd för sitt resonemang, om att DPP-premien kontra reparationskostnaden innebär en klar förpliktelse eller en tydlig motprestation, ett betänkande från Bidragsskattekommittén. Detta betänkande framhäver vikten av att det *måste* föreligga en klar förpliktelse och inte enbart en risk för en eventuell förpliktelse för att intäkten skall tas upp när avtalet fullgjorts. Huruvida bolagets förpliktelse är en sådan klar förpliktelse är inget som argumentationen stödjer mer, snarare används argumentet för att förklara att det *måste* finnas en förpliktelse, vilket bolaget starkt anser att det gör i deras fall.

Till bolagets argumentation kan även föras Key Code-fallet. Bolaget menar att precis som Regeringsrätten fastställde i Key Code-fallet kan det finnas flera goda redovisningsseder och om bolagets sätt att redovisa sina intäkter på inte strider mot god redovisningssed skall metoden läggas till grund för beskattningen. Eftersom bolaget anser sig följa god redovisningssed anser de att deras redovisning är korrekt och även skall ligga till grund för beskattningen. Visserligen innebär Key Code att det kan finnas flera olika goda redovisningsseder, men i detta fall behöver det inte vara god sed att ta upp intäkten vid avtalets utgång. Det hela beror, som tidigare nämnts, på om bolaget har en klar och tydlig prestation eller inte i framtiden. Om så är fallet är det god sed att redovisa som bolaget gjort, men om det enbart finns en risk för att bolaget i framtiden behöver reparera containrarna är det i stället god sed att redovisa intäkten när den inflyter i enlighet med realisationsprincipen.

När bolaget hyr ut sina containrar får de löpande ersättningar. Ersättningarna menar bolaget består av två delar, dels av ersättning för uthyrning av containrarna och dels ersättning för framtida reparationskostnader, DPP-premien. Bolaget anser att dessa transaktioner skall ses som två skilda och stöd för detta hämtar de i BFN U 87:1. I detta uttalande konstaterade BFN att särskilda försäljningstransaktioner skall redovisas skilda från försäljning av själva produkten som avtalet avser. Som stöd säger bolaget att det vore missvisande att ta upp sina intäkter när de inflyter eftersom motsvarande kostnader inte blir kända förrän containrarna är åter i bolaget. Även detta argument skulle kunna hänföras till matchningsprincipen. Sedan kan det återigen diskuteras på vilket sätt bolaget anser att DPP-premien skall ses som en särskild transaktion och därför matchas mot framtida reparationskostnader.

SRN hänvisar också till Key Code-fallet och menar att en intäkt inte skall intäktsföras med en gång om det finns ett åtagande om framtida prestation. Key Code är ett prejudikat som haft stor betydelse för rättsfall som berör intäktsredovisning och innebär att metoder för att intäktsföra skall, så länge de ligger inom ramen för god redovisningssed, accepteras även i skattehänseende. Av rättsfallet är det svårt att avgöra vad SRN menar genom att hänvisa till Key Code men vi antar att de egentligen menar att bolaget inte har följt god redovisningssed. Eftersom DPP-premien friskriver hyrestagaren från framtida reparationskostnader så är premien inte kopplad till någon framtida prestation. I och med detta argumenterar SRN att det *inte* finns någon klar förpliktelse såsom bolaget hävdar och därför skall intäkten tas upp när den inflyter. Av SRN:s argumentation följer beslutet att bolaget inte får skjuta på intäktsföringen.

När frågan tas upp i Regeringsrätten har bolaget inga nya argument, men tillför mer som stöd för den tidigare argumentationen. Bolaget menar att det starkaste argumentet för att ta upp intäkten vid avtalstidens slut är matchningsprincipen. Kostnaderna uppstår när avtalet är fullgjort och därför skall intäkterna tas upp samtidigt. Matchningsprincipen är enligt bolaget

av grundläggande betydelse för när intäktsredovisning skall ske. En hänvisning till RR 11 ges även av bolaget, dock finns ingen specificering vad de menar med att hänvisa dit.

Regeringsrätten framför ingen egen argumentation utan istället är det argumenten i BFN:s yttrande som får betydelse för domslutet. BFN:s argumentation går i stort sett ut på att bolaget inte har någon prestation gentemot hyrestagaren eftersom inga krav kan ställas på hyrestagaren när avtalet löpt ut. Dessutom menar de att det inte finns något som hindrar bolaget från att *inte* reparera de återlämnade containrarna. Alltså skall DPP-premien ses som en ersättning i ett hyresavtal och inte som en skild transaktion. Därför skall ersättningen intäktsföras när den inflyter. BFN argumenterar över huvudtaget inte utifrån någon allmän princip eller regel inom redovisningen. BFN möter dock bolagets argument om att matchningsprincipen skall vara styrande. De säger att det kanske inte blir någon bra matchning att intäktsföra ersättningen när den inflyter men att det inte *enbart* bör vara kostnader som styr när intäkter skall tas upp. I och med att bolaget inte alltid måste reparera de uthyrda containrarna när de kommer tillbaka kan BFN:s argumentation anses vara riktig. Visste bolaget till hundra procent att de hade varit tvungna att reparera alla containrar så hade det, som bolaget ville, varit okej att skjuta på intäktsföringen. Men i detta fall skall intäkten tas upp när den realiserar i enlighet med realisationsprincipen, och matchningsprincipen sätts därför åt sidan.

Regeringsrätten går helt på BFN:s argument och kommenterar inte vad bolaget har sagt. I domslutet sägs även att SRN:s argument ligger till grund för utgången i rättsfallet.

### 5.2 Vindkraftsfallet

Detta rättsfall behandlar upplåtelse av mark under en längre avtalsperiod. Frågan som sökanden i fallet ställer till SRN behandlar hur ersättning för upplåtelsen skall redovisas. Ersättningen betalas ut antingen med ett engångsbelopp eller löpande under perioden. Sökanden avser att ta ut ett engångsbelopp och undrar huruvida han skall ta upp det i redovisningen med en gång eller periodisera över avtalets löptid. Sökanden har inga egna argument eller hänvisningar till lagar och normer utan vill enbart ha svar på frågan om hur redovisning skall ske. Det kan tyckas vara något underligt att personen i fråga inte har något argument att komma med. Sökanden bedriver antagligen någon form av näringsverksamhet med tanke på att en årsredovisning skall upprättas. Eftersom det gör en stor skillnad för personen om hela beloppet skall tas upp vid avtalets ingång eller periodiseras över 25 år så borde det väl vara av vikt för sökanden att argumentera för sin sak?

Det första argumentet som SRN använder är bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Vilket i princip innebär att eftersom det inte finns någon reglering i skattelag om frågan skall god redovisningssed vara styrande vilket stadgas i IL. Om sökanden gör en periodisering som står i överensstämmelse med god redovisningssed skall denna godtas anser SRN. För att avgöra vad som är god redovisningssed i frågan tar de hjälp av BFN. BFN anser att ersättningen skall periodiseras över avtalets löptid eftersom sökanden fullgör sin prestation successivt genom att löpande upplåta marken. Denna åsikt kan ses som ett uttryck för realisationsprincipen det vill säga att sökanden inte har fullgjort sin prestation förrän vid avtalets utgång och därför inte kan anses ha en realiserad intäkt direkt.

SRN godtar BFN:s argument och därmed blir realisationsprincipen avgörande för fallet. För sökandens del innebär detta att engångsbeloppet skall periodiseras över avtalstiden på 25 år.

Två personer hade skiljaktig mening till beslutet. De menar att det *inte* behöver vara god redovisningssed att periodisera ersättningen. Som stöd för detta anger de också realisationsprincipen men menar att sökanden vid påskrift av avtalet *har* fullgjort sin prestation. Därför skall ersättning intäktsredovisas med en gång. Det är svårt att avgöra om det verkligen föreligger en framtida prestation. Med tanke på att två personer var skiljaktiga av totalt åtta ledamöter så var förmodligen SRN:s beslut inte helt självklart.

Riksskatteverket var dock inte nöjt med SRN:s beslut och överklagade till Regeringsrätten. De var av samma åsikt som SRN och ändrade inte förhandsbeskedet. Några argument förekommer inte alls. Vi anser att det är något märkligt att det är Riksskatteverket som överklagar SRN:s beslut. Även om det är två skilda myndigheter så tycker vi att de borde ha samma syn då deras uppgifter bland annat består av att behandla skattefrågor, om än på olika arbetsätt.

### 5.3 Hamnfallet

Detta rättsfall behandlar företaget Karlshamns Hamn som genom ett avtal har upplåtit tre kajer till Karlshamns AB. Frågan i fallet berör hur hamnen skall intäktsföra det engångsbelopp som utbetalas till hamnen. Beloppet ifråga avser ersättning för upplåtelsen av kajerna samt därtill hörande kostnader. Hamnen har valt att periodisera intäkten över de 50 år som avtalet sträcker sig.

Skattemyndigheten anser inte att hamnen skall få periodisera beloppet utan vill att de ska ta upp allt till beskattning med en gång. Skatteverket använder sig av argumentet att beloppet enligt praxis skall inkomstredovisas direkt. När de säger praxis specificerar de inte närmre vilken praxis de hänvisar till men det skulle mycket väl kunna vara Key Code-fallet. I sådana fall handlar frågan om vad som är god redovisningssed.

SKM anser att det är fel av hamnen att se ersättningen som hyra eftersom ersättningen egentligen utgår för att täcka bortfall av framtida intäkter. Hamnen menar dock att ersättningen är kopplad till framtida utgifter vilket tydligt talar för att periodisering skall ske. Hamnen hänvisar till bokföringsmässiga grunder. Med hänvisning till bokföringsmässiga grunder kan det sägas att intäkter skall redovisas i den period till vilken de hänför sig enligt Föreställningsramen. Vidare sägs det i IL att uttrycket står för att intäkter skall tas upp det år som de hänför sig till om det inte finns särskilda skatteregler som förskriver något annat. Detta innebär med andra ord att god redovisningssed blir styrande. I det här fallet anser hamnen att periodisering av ersättningen utgör god redovisningssed. SKM å andra sidan tycker inte att en periodisering utgör god redovisningssed, de menar att hamnen saknar de framtida motprestationer som krävs för att få göra en periodisering. Ersättningen är till för att täcka framtida bortfall av intäkter och utgör således inte hyra. Därför skall ersättningen intäktsredovisas med en gång. Än en gång blir den stora frågan om det finns en framtida prestation eller inte. Hamnen skulle kunna stärka sitt argument genom att förtydliga vad det är för typ av prestationer de har under avtalstiden. I dagsläget kan det tyckas att prestationerna som hamnen hävdar att de har, inte är så tydliga som de påstår. Som tagits upp tidigare

innebär realisationsprincipen inte enbart att intäkten måste vara realiserad för att tas upp, den måste även vara klart och tydligt preciserad.

Hamnen överklagar SKM:s beslut till länsrätten och håller fast vid att de har en framtida prestation eftersom det avtal som tecknats innebär en skyldighet för dem att utföra vissa serviceliknande tjänster i hamnen. Ytterligare ett argument som hamnen framför är att de valde att ta ut ersättningen som ett engångsbelopp på grund av att det var en praktisk lösning. Huruvida detta är ett godtagbart argument kan ifrågasättas. Det vore konstigt om ett resultat som även beskattningen grundar sig på skulle grunda sig på ”att det var en praktisk lösning att ta ut ersättningen som ett engångsbelopp”.

Länsrätten tycker att hamnen har framtida prestationer eftersom avtalet innebär att hamnen skall fullgöra de förpliktelser som följer av avtalet såsom att sköta och bibehålla allmänna farleder inom hamnområdet. Även länsrätten hänvisar till bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Vad som utgör god redovisningssed är en tolkningsfråga och måste ibland lösas olika från fall till fall. För att förklara vad som är god redovisningssed i detta fall använder länsrätten sig av tre uttalanden från BFN. I dessa har BFN kommit fram till att god redovisningssed är att periodisera ersättning från tjänster, som skall utföras under en längre avtalsperiod, över den period som intäkten faktiskt avser. På grund av dessa argument bestämmer länsrätten att hamnens periodisering är i överensstämmelse med god redovisningssed och ändrar därmed SKM:s beslut. Länsrätten tillägger att egentligen är det argument nog att avtalsperioden är så lång som den är, det vill säga 50 år. Vi ställer oss något undrande till detta resonemang. Av länsrättens framläggning låter det som att bara för att det är en lång avtalsperiod så är det okej att periodisera intäkten. Så som de har formulerat ”argumentet” verkar det som att det är en självklarhet. Borde inte periodiseringen istället grunda sig på om företaget har en tydlig framtida prestation? Dessutom undrar vi hur länsrätten definierar ”lång tid”? Visserligen håller vi med om att 50 år är en lång tid, men om avtalsperioden i stället hade varit 25 år, hade det varit en självklarhet att periodisera intäkten då med?

SKM överklagade länsrätten dom till kammarrätten. SKM menar att länsrätten har grundat sin dom på uttalanden som inte kan anses tillämpliga i detta fall. Frågan som kan ställas då är om länsrätten endast principiellt använt sig av uttalandena för att klargöra vad som är god redovisningssed eller om SKM faktiskt har rätt i sitt argument att uttalandena inte är aktuella i detta fall? SKM tillägger ett argument där de säger att det är svårt att idag avgöra vilka prestationer som hamnen har om exempelvis 20 år. Kommer hamnen att ha kostnader som följer av avtalet under detta år eller kommer mycket av förpliktelsen att fullgöras antingen i början eller slutet av avtalsperioden? Enligt SKM talar detta argument för att engångsbeloppet skall intäktsredovisas med en gång. Ett argument som SKM skulle kunna använda sig av är matchningsprincipen. Enligt denna skulle intäkten redovisas med en gång eftersom kostnaderna är svåra, för att inte säga omöjliga, att uppskatta för 50 år framöver.

Hamnen tar upp BFN:s uttalanden som argument igen. Enligt hamnen spelar det ingen roll om de tre uttalandena är inaktuella eftersom vitsen med att åberopa fallen är att få fram vad som menas med god redovisningssed. Det hamnen vill stödja sig på är det huvudsakliga innehållet i uttalandena, det vill säga att det är god redovisningssed att periodisera ersättning som avser tjänster som skall utföras under en eller flera perioder framöver.

Hamnen menar att avtalet är så precist utformat att det framgår att de kommer att ha prestationer att fullgöra i framtiden samt att hamnens åtagande inte är fullgjort vid tidpunkten

---

för engångsbeloppets utbetalande. Detta argument står i överensstämmelse med realisationsprincipen som innebär att endast realiserade intäkter skall intäktsredovisas. Eftersom hamnen inte anser sig ha fullgjort förpliktelsen så skall inte intäkten redovisas omedelbart eftersom den då inte kan anses vara realiserad. Återigen uppstår frågan om avtalet verkligen är så preciserat och utförligt som hamnen vill påstå. Det är en komplex situation som det inte finns några enkla och klara svar att hämta från lagar och normer på redovisningsområdet, frågan kommer istället att handla om hur avtalet och hamnens förpliktelser i framtiden skall tolkas. Uppstår förpliktelserna successivt eller har hamnen i princip fullgjort sin del vid påskrift av avtalet?

Kammarrätten hänvisar till bokföringsmässiga grunder för att avgöra när en inkomst skall intäktsredovisas. Det vanligaste är att intäkten tas upp när den faktiskt uppkommer. Vidare belyser kammarrätten att det klart måste gå att avgöra hur många år som inkomsten faktiskt hör till samt att det finns en tydlig förpliktelse som kvarstår efter beskattningsårets utgång. Detta framgår av SOU 1983:47. Enligt kammarrätten har hamnen bara en allmän risk att utföra ytterligare prestationer, det vill säga *inte* någon tydlig förpliktelse, och det räcker inte för att en periodisering skall kunna godkännas. Ytterligare stöd för sitt argument hämtar kammarrätten i RÅ 1987 not. 533 där det fastslags att periodiseringar endast får göras om framtida prestationer är tillräckligt klara och precisa. Möjligen anser kammarrätten, precis som vi påpekade tidigare, att förpliktelsen är något oklar för att de servicetjänster som hamnen skall utföra inte nödvändigtvis kommer att uppstå eller innebära någon kostnad för dem. Det främsta argumentet som kammarrätten använder är alltså att de framtida prestationerna inte är tillräckligt preciserade i omfattning och tid. Kammarrätten medger inte någon periodisering för den långa avtalstiden vilket innebär att de fastställer SKM:s tidigare beslut.

Hamnen vidhåller att det är god redovisningssed att periodisera intäkten över de 50 år som avtalet löper och överklagar till Regeringsrätten. Regeringsrätten ber BFN om ett yttrande där BFN hänvisar till tydliga lagar, normer och rättspraxis. Först och främst är det realisationsprincipen som skall gälla för intäktsredovisningen. Vidare skall intäkter som hör till ett tjänsteuppdrag periodiseras linjärt över tiden om det inte finns någon bättre metod att använda vilket framgår av RR 11. Visserligen kanske detta fall inte strikt kan ses som ett tjänsteuppdrag, men analogivis kan argumentet tillföra ytterligare stöd i saken. BFN menar att avtalet innebär att det finns framtida prestationer som måste fullgöras. Prestationerna består enligt BFN i att hålla kajerna tillgängliga för Karlshamns AB och utföra återkommande uppgifter såsom isbrytning och allmänt underhåll. På grund av detta skall intäkten fördelas linjärt över perioden. Återigen kan detta resonemang knytas an till realisationsprincipen som får anses vara styrande, då intäkten inte skall redovisas direkt på grund av de framtida uppgifter som åligger hamnen.

Regeringsrätten hänvisar till bokföringsmässiga grunder och Key Code-fallet. Fallet används som argument till att det kan finnas flera metoder att redovisa intäkter på som alla kan stå i överensstämmelse med god redovisningssed. Om så är fallet skall den metod som valts av företaget även ligga till grund för beskattningen. Regeringsrätten utgår ifrån BFN:s argument och förklarar att hamnen skall periodisera ersättningen över den 50-åriga avtalsperioden.

## 5.4 Avtalsbrottsfallet

Detta rättsfall handlar om Milda Makter Media AB som har fått en engångsersättning från ARE-bolagen. Ersättningen har utgått på grund av att ARE-bolagen har sagt upp ett avtal som för bolaget innebär en rättighet att sälja reklamplatser åt dessa bolag. Denna ersättning vill bolaget periodisera då avtalet medför begränsade intäkter på grund av en konkurrensklausul, som innebär att bolaget inte får bedriva konkurrerande verksamhet. Bolaget anser att det är god redovisningssed att periodisera intäkten.

SKM har beslutat att höja bolagets taxerade inkomst då de inte godtar periodiseringen. Bolaget har överklagat till länsrätten och anger att matchningsprincipen skall vara gällande i denna situation. Enligt matchningsprincipen skall intäkter och kostnader som härrör från en och samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt enligt RR 11 och föreställningsramen. Bolaget menar att engångsersättningen skall matchas mot löne- och kontorskostnader som hänför sig till den tid då avtalet skulle ha gällt. Vidare hänvisar bolaget till försiktighetsprincipen då "alltför stora intäkter" inte har redovisats. Enligt ÅRL skall värdering göras med en rimlig försiktighet vilket innebär att ett företag skall välja en lägre värdering av tillgångar om osäkerhet finns. Detta argument klargörs inte mer av bolaget, utan de hänvisar endast till att allt för stora intäkter inte har redovisats. Vad de egentligen menar med allt för stora intäkter framgår inte av fallet. På ett sätt är hänvisningen till försiktighetsprincipen inte relevant då den kanske inte utgör ett bra argument till att företaget vill periodisera. På vilket sätt skulle försiktighetsprincipen stödja att det är bättre att periodisera engångsersättningen än att intäktsredovisa med en gång?

Realisationsprincipen tas upp som argument av bolaget då ersättningen skall intäktsföras först när avtalet har fullgjorts. Förmodligen anser bolaget att avtalet fullgörs först när avtalstiden för det "brutna avtalet" skulle ha löpt ut, på grund av den konkurrensklausul som gäller för erhållandet av engångsersättningen. Om förutsättningarna för att tillämpa realisationsprincipen skulle vara uppfyllda är detta ett övertygande argument eftersom realisationsprincipen tas upp i ÅRL som enligt rättskällevärdet står högt i hierarkin och skall följas.

Länsrätten menar att det är god redovisningssed som skall styra om engångsersättningen skall periodiseras eller ej, eftersom det inte finns några särskilda bestämmelser i IL. Länsrätten följer bolagets argument om att det är realisationsprincipen som har betydelse för att avgöra vad som är god redovisningssed. Däremot tycker de inte att bolaget har några förpliktelser då det inte finns någon motprestation från bolagets sida efter det att ersättningen har erhållits. Att bolaget inte får bedriva konkurrerande verksamhet anser länsrätten inte utgöra en klar förpliktelse. Om realisationsprincipen skall följas innebär det att intäkten skall redovisas med en gång vilket också blir länsrättens dom. Hela situationen är något svår enligt oss då vi å ena sidan tycker att bolaget inte har någon förpliktelse i framtiden eftersom bolaget inte skall prestera något gentemot ARE-bolagen. Å andra sidan tycker vi samtidigt att bolagets avtal om att inte bedriva någon konkurrerande verksamhet under avtalstiden även kan ses som en förpliktelse, alltså att de lovar att *inte* göra en viss sak.

Bolaget överklagar till kammarrätten och menar att det belopp som erhållits tyder på att det gäller en kompensation för de ett och ett halvt åren som egentligen kvarstår på avtalstiden. Vidare anför bolaget att situationen har stora likheter med ett pågående arbete och därför skall redovisas som ett sådant. Det går inte att uttyda av rättsfallet på vilket sätt de åberopar

bestämmelser om pågående arbeten men det kan tänkas att bolaget skulle vilja tillämpa någon typ av successiv vinstavräkning. Dessa regler finns i RR 11 och för bolagets del skulle det innebära att ersättningen periodiseras och redovisas samtidigt som löne- och kontorskostnader.

Bolaget har även tagit hjälp av en revisor som har formulerat ett yttrande vilket bolaget använder i sin argumentation. Det argument som bolaget tycker talar starkt för att en periodisering skall ske är bokföringsmässiga grunder, vilket enligt bolaget är grundregeln för när intäktsredovisning skall ske. Bolaget menar att frågan alltså är vilken period som intäkten hör till. Enligt bolaget är det intäkten som bestämmer perioden och intäkten hör till hela avtalstiden även om avtalet är brutet. Visserligen stadgas bokföringsmässiga grunder i ÅRL och det innebär att intäkter och kostnader måste hänföras till det år de hör till men frågan blir då i detta fall vilket som är rätt år. Eftersom avtalet är brutet kan det tyckas att prestationerna upphör för bolaget men fortfarande kvarstår den komplexa situationen att se till vilket år intäkten faktiskt hör.

Kammarrätten fortsätter att diskutera frågan om bolaget kan anses ha fullgjort sina prestationer i och med att engångsersättningen betalats ut. Enligt kammarrättens mening var bolaget aldrig skyldigt att lämna någon specifik motprestation men att bolaget genom konkurrensklausulen ändå var starkt begränsade att förvärva intäkter från annat håll. Alltså anser kammarrätten att bolaget faktiskt var så starkt begränsade att konkurrensklausulen skall ses som en förpliktelse. Precis som kammarrätten menar kan klausulen ses som en förpliktelse som innebär att ersättningen kan periodiseras över avtalstiden, frågan är dock om denna förpliktelse är tillräckligt klar och tydlig för att en periodisering skall godkännas. Kammarrätten tillägger att god redovisningssed kan anses vara att intäktsföra ersättningen löpande. Därmed ändras länsrättens dom och kammarrätten förklarar att bolagets periodisering godkänns.

Skatteverket överklagar till Regeringsrätten och beviljas prövningstillstånd. Regeringsrätten ber BFN om ett yttrande. BFN anger att realisationsprincipen är avgörande i detta fall. Vidare anser de att bolaget inte har någon prestation och att intäkten därför skall redovisas när bolaget har rätt till inkomsten. Ytterligare stöd för detta är uttalandet om att skadestånd för avtalsbrott i huvudsak skall redovisas i den period då skadeståndet uppstår. De menar att detta även skall ske när skadeståndet skall täcka en utebliven vinst. Att realisationsprincipen används som argument är naturligt men att BFN inte ser till matchningsprincipen kan verka något underligt. I detta fall skulle diskussion kring matchningsprincipen kunna innehålla argument både för och emot periodisering, vilket ytterligare skulle kunna stärka argumentationen.

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom då det inte kan anses vara god redovisningssed att periodisera ersättningen såsom bolaget har gjort. BFN:s och länsrättens argument ligger till grund för domen.

## 6. Slutdiskussion

---

*I detta kapitel besvaras forskningsfrågorna som ställdes upp i inledningen. Därefter följer en egen diskussion där vi reflekterar över de slutsatser vi kommit fram till. Slutligen presenteras förslag till fortsatt forskning.*

---

### 6.1 Slutsatser

Vår huvudfråga är ”Vilket eller vilka argument är avgörande för utfallet i rättsfall gällande periodisering av intäkter?”. På grund av vår huvudfråga har vi valt att dra en generell slutsats av alla rättsfall i stället för vart och ett för sig.

Det argument som har varit styrande för utfallet i alla undersökta rättsfall är realisationsprincipen.

I *containerfallet* var frågan om premier avsedda att täcka framtida reparationskostnader skulle få periodiseras, det vill säga intäktsredovisas när reparationskostnaderna blivit kända. Utfallet blev att premien skulle ses som en ersättning för ett hyresavtal och att bolaget inte hade några framtida prestationer gentemot hyrestagaren. Alltså skulle ersättningen redovisas när den inflyter enligt *realisationsprincipen*.

Nästa fall var *vindkraftsfallet* där frågan var om en engångsersättning för upplåtelse av mark under en längre avtalsperiod skulle periodiseras eller inte. Resultatet blev att ersättningen skulle periodiseras, enligt *realisationsprincipen*, då bolaget fullgör sin prestation successivt över avtalets löptid.

*Hamnfallet* berörde frågan om engångsersättning för upplåtelse av kajer under en 50-årig avtalstid, skulle fördelas över perioden eller intäktsredovisas med en gång. Utgången i detta fall blev, precis som i vindkraftsfallet, att bolaget skulle periodisera ersättningen. Även här var *realisationsprincipen* avgörande och bolaget ansågs fullgöra sin prestation löpande.

Det sista fallet var *avtalsbrottsfallet* som behandlade frågan om huruvida en engångsersättning på grund av avtalsbrott skulle periodiseras eller inte. Utfallet blev att ersättningen inte skulle periodiseras. Avgörande även för detta fall var *realisationsprincipen* och bolaget ansågs inte ha någon framtida prestation att fullgöra utan intäkten var realiserad vid erhållande av engångsersättningen.

En av de två delfrågor som vi ställde var ”Hur väl motsvarar detta eller dessa argument gällande regler i redovisningens lagar och normer?”. Som framgick av svaret på huvudfrågan är realisationsprincipen det argument som har haft störst betydelse för utfallen i de genomgångna rättsfallen. Denna princip finns stadgad i ÅRL och står således i överensstämmelse med gällande redovisningsregler. Då principen finns definierad i denna lag väger den enligt rättskälleläran tungt. Huruvida denna plats i rättskälleläran har spelat roll för utfallen i rättsfallen går utanför denna uppsats undersökningsområde.

I ÅRL valdes att i lagtext använda begreppet konstaterade intäkter i stället för realiserade i fråga om vilka intäkter som skall redovisas i resultaträkningen. Enligt förarbetena har detta val ingen faktisk betydelse och begreppet skall relateras till realisationsprincipen. I

förarbetena stadgas också att principen skall tolkas av redovisningspraxis inom ramen för god redovisningssed och mot bakgrund av internationell utveckling på området. BFN:s tolkning av realisationsprincipen innebär att ett företag skall redovisa en inkomst från ett åtagande när företaget i allt väsentligt utfört den prestation det åtagit sig att utföra. Om företaget har gjort ett åtagande som innebär att det inte skall utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten skall redovisas som en intäkt när företaget har rätt till inkomsten. Således får antas att denna tolkning står i överensstämmelse med vad som stadgas i förarbetena till ÅRL.

I rättsfallsgenomgången identifierade vi de olika argument som användes av parterna i de utvalda rättsfallen. Det argument som varit avgörande för utfallet i rättsfallen är, som vi konstaterat, realisationsprincipen. Givetvis har även andra argument förekommit som kan urskiljas i lagtext och redovisningsnormer, exempelvis bokföringsmässiga grunder, matchningsprincipen och god redovisningssed. Dock har vi identifierat ett par argument som faktiskt inte har någon direkt koppling till lagar och normer, vilket leder till vår andra delfråga; *"Används andra argument i rättsfallen än de från klara redovisningsnormer? Vilka?"*.

Gemensamt för alla fyra rättsfall är att BFN:s yttrande har används som argument. Huruvida dessa skall ses som argument som är direkt kopplade till klara redovisningsnormer är något svårt. Det vi menar är att BFN:s yttranden inte kan likställas med en tydlig lagtext eller norm. Eftersom de flesta rättsfallen handlar om att klargöra vad som är god redovisningssed och betydelse skall tillmätas BFN:s uttalanden är de ändå av stor vikt för utfallet i rättsfallen som vi analyserat.

Utöver BFN:s yttranden har *Bidragsskattekommitténs betänkande* och *lång avtalstid* använts som argument, vilka inte kan knytas till några klara redovisningsnormer. Vad gäller betänkandet, som tas upp av bolaget i containerfallet, så förtydligar det att det finns ett tydligt krav på att det måste föreligga en klar förpliktelse för att en periodisering skall få göras. Att enbart använda detta betänkande som argument för att få göra en periodisering kanske inte skulle "hjälpa" bolaget. Dock skulle betänkandet fungera att hänvisa till för att förstärka realisationsprincipens innebörd. Den "långa avtalstiden" användes som argument av länsrätten i hamnfallet för att godta en periodisering. Detta argument ställer vi oss kritiska till då det inte behöver vara självklart att en intäkt skall periodiseras bara för att avtalet sträcker sig över en lång tid.

### 6.2 Egna kommentarer

Även om rättsfallen har behandlat olika typer av periodiseringar av intäkter kan det konstateras att argumentationen i fallen är någorlunda lika. Till exempel hänvisar parterna ständigt till bokföringsmässiga grunder då det begreppet utgör grunden för hur en intäkt skall redovisas. Denna hänvisning anser vi utgör mer en standardfras än ett välformulerat och preciserat argument. Alltså används bokföringsmässiga grunder, enligt oss, som argument helt enkelt för att "det skall användas". Argumentet som sådant är viktigt och godtagbart men det blir sällan avgörande för utgången i fallet. Precis som diskussionen kring framtida prestation eller inte enligt realisationsprincipen skulle likväl fallen kunna avgöras genom diskussion av bokföringsmässiga grunder som faktiskt innebär att intäkter och kostnader skall hänföras till rätt räkenskapsår.

Svaret på vår huvudfråga är att realisationsprincipen har varit avgörande för utfallet i samtliga rättsfall som vi analyserat. Det som utmärkt argumentationen i fallen är att alla diskussioner kring realisationsprincipen har kretsat kring huruvida det föreligger en klar och tydlig framtida prestation eller inte för bolagen. Vi förstår att detta är en svår fråga att avgöra, det vill säga om det finns en framtida prestation eller ej, då det egentligen beror på ur vilket perspektiv frågan ses ur. Ofta ser naturligtvis bolaget det som att de har en framtida prestation om de vill göra en periodisering och tvärtom ser SKM det som att en framtida prestation inte finns.

I ÅRL står det att *endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen* vilket är ett uttryck för realisationsprincipen. Då diskussionen i rättsfallen har kretsat kring huruvida det föreligger en framtida prestation eller inte finner vi det något märkligt att definitionen av realisationsprincipen inte är mer utvecklad i lagtext. Samtidigt inser vi att ÅRL enbart är en ramlagstiftning som måste utfyllas med redovisningsrekommendationer och praxis.

Som vi nämnde under rubriken *Slutsatser* har någon part i alla fyra rättsfall bett BFN om ett yttrande. Dessa yttranden har genomgående handlat om hur begreppet god redovisningssed skall tolkas. Av detta framgår att god redovisningssed faktiskt är ett mycket svårtolkat begrepp som måste förstås utifrån en vidare mening. I alla rättsfall har BFN:s yttranden varit avgörande vilket visar på vilken auktoritet BFN har även om de inte kan likställas med konkreta lagar.

### 6.3 Förslag till fortsatt forskning

Under arbetet med denna uppsats har många idéer om fortsatt forskning uppkommit. En av de idéer som skulle kunna vara uppslag för fortsatt forskning är att undersöka argumenten i rättsfall utifrån ett mer omfattande material. Det vill säga material som kan beställas från Regeringsrätten och som innehåller parternas egna skrivelser och dokument. På så sätt skulle en djupare analys kunna göras. Ett annat förslag är att undersöka rättsfall inom ett annat område, till exempel vilka argument som är styrande i rättsfall avseende avsättningar för framtida utgifter.

---

## 7. Källförteckning

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori – policy och – praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.

Bjuvberg, Jan (2006). *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Stockholm: MercurIUS.

Bokföringslagen (SFS 1999:1078).

Bokföringsnämnden (2003). *BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter*.

Carlsson, Bertil (1990). *Grundläggande forskningsmetodik*. Stockholm: Norstedts Förlag.

Falkman, Pär (2001). *Externredovisningens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

Falkman, Pär (2004). Redovisningens teoretiska kaos. *Balans nr 2, s. 41-44*.

FAR SRS (2007). *Redovisningsrekommendation 1 Årsredovisning i aktiebolag (RedR 1)*.

FAR SRS (2008). *Samlingsvolymen 2008 – Del 1*. Stockholm: FAR SRS Förlag.

Gröjer, Jan-Erik (1997). *Grundläggande redovisningsteori*. Lund: Studentlitteratur.

Holme, Idar Magne & Solvang Krohn, Bernt (1997). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Ingblad, Sten-Eric & Fagerberg, Kerstin (1997). *Externredovisningen i lagen – Del 1 Årsredovisningslagen*. Stockholm: Industrilitteratur AB.

Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229).

Johansson, Christer, Johansson, Rolf, Marton, Jan & Pautsch, Gunvor (2004). *Externredovisning*. Stockholm: Bonnier Utbildning.

Johansson Lindfors, Maj-Britt (1993). *Att utveckla kunskap – Om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*. Lund: Studentlitteratur.

Lehrberg, Bert (2006). *Praktisk juridisk metod*. Uppsala: Institutet för Bank- och Affärsjuridik.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.

Nilsson, Stellan (2005). *Redovisningens normer och normbildare*. Lund: Studentlitteratur

---

Norberg, Claes (1999). Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall. *Skattenytt nr 11, s. 691-701*.

Norberg, Claes (2003). Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner. *Skattenytt nr 7-8, s. 508-518*.

Norberg, Claes & Thorell, Per (2007). *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. Uppsala: Iustus Förlag.

Olsson, Henny & Sörensen, Stefan (2001). *Forskningsprocessen – Kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. Stockholm: Liber.

Patel, Runa & Davidson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Peczenik, Aleksander (1990). *Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära*. Stockholm: Fritzes.

Peczenik, Aleksander (1995). *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Fritzes.

Proposition 1995/96:10. *Års- och koncernredovisning*.

Proposition 1998/99:130. *Ny bokföringslag m.m.*

Redovisningsrådet (1995). *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*.

Redovisningsrådet (2001). *RR 11 Intäkter*.

Sandgren, Claes (2007). *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Skatteverket (2007). *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*. Stockholm: Fritzes.

Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur.

Svensson, Bo & Edenhammar, Hans (1996). *Årsredovisningslagen – Kommentar och lagtexter*. Göteborg: Tholin & Larsson.

Thorell, Per (1984). *Skattelag och affärssed*. Lund: Studentlitteratur.

Thorell, Per (1996). *Årsredovisningslagen – lagkommentar*. Uppsala: Iustus Förlag.

Thorell, Per (2003). *Företagens redovisning, grundläggande räkenskapsförståelse*. Uppsala: Iustus Förlag.

Westermarck, Christer (1993). Intäktsredovisning – matchningsprincipens startpunkt. *Balans nr 4, s. 40-42*.

Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554).

---

**Högskolan i Borås** är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen för data- och affärsvetenskap (IDA)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

**Forskningsverksamheten** vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödande systemutveckling.



**HÖGSKOLAN I BORÅS**

VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS  
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.IDA@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/IDA