15 Intäkter

15.1 RR 11 Intäkter

Tillämpnings-område

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning av intäkter för följande typer av transaktioner och händelser

- försäljning av varor,
- utförande av tjänsteuppdrag,
- annans utnyttjande av företagets tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001.

Definitioner

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningar som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument. Belopp som uppbärs för annans räkning utgör inte intäkt.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Värdering

Intäkter ska redovisas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas. I de fall betalningen senareläggs är det verkliga värdet normalt mindre än betalningens nominella värde. Om det vid köp ges en räntefri kredit eller en kredit som löper med lägre ränta än marknadsräntan fastställs betalningens värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas. Skillnaden mellan betalningarnas verkliga värde och nominella värde redovisas som en ränteintäkt.

I de fall varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, ska bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Detta kan vara fallet med lagervaror som leverantörer byter för att tillgodose efterfrågan under viss tid på viss plats. När däremot varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster

ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten motsvarar det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat med eventuella erhållna kontantbelopp.

Försäljning av varor

Inkomst från försäljning av varor ska redovisas som intäkt när följande villkor är uppfyllda

- företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande,
- företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Om företaget behåller väsentliga risker och förmåner utgör transaktionen inte någon försäljning, exempelvis när köparens betalning är villkorad av de betalningar som denne erhåller då varorna säljs vidare.

Utförande av tjänsteuppdrag

Huvudregel är successiv vinstavräkning. När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av företaget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om följande villkor är uppfyllda

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne,
- färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och

– de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Färdigställandegraden kan fastställas på olika sätt. Uppdragstagaren tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

– utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,

– utförda tjänster per balansdagen i proportion till vad som totalt ska utföras, eller

– förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete räknas in i nedlagda utgifter på balansdagen. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter.

När ett tjänsteuppdrag består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod periodiseras inkomsten linjärt över perioden om det inte finns någon annan metod som bättre återspeglar färdigställandegraden.

När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt endast i den utsträckning den motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.

Om det är sannolikt att totala utgifter kommer att överstiga totala intäkter för ett uppdrag ska den beräknade förlusten redovisas omedelbart.

Ränta, royalty och utdelning

Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar ska redovisas som intäkt enligt nedan när

– det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och

– inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäktsredovisningen ska ske på följande grunder:

- Ränta ska redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.
- Royalty ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.
- Utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning bedöms som säker.

En jämn avkastning beräknas med tillämpning av den räntesats som krävs för att nuvärdet av de förväntade framtida inbetalningarna under tillgångens livslängd ska bli lika stort som tillgångens ursprungligt bokförda värde.

Royalty uppstår i enlighet med villkoren för den aktuella överenskommelsen och redovisas normalt med utgångspunkt från denna om det med hänsyn till överenskommelsens innehåll inte är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk eller rationell grund.

Upplysningar

Upplysningar ska bl.a. lämnas om de principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.

Redovisning i juridisk person

Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan tjänsteuppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för gällande skatteregler. Om så sker och skillnaden är väsentlig mellan redovisat resultat och det resultat som en tillämpning av rekommendationen skulle ha inneburit ska upplysning lämnas om skillnadsbeloppet.

Exempel

Bilaga 1 innehåller exempel vars syfte är att illustrera rekommendationens tillämpning för att klargöra dess innebörd i olika situationer.

15.2 BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter

Tillämpningsområde

Det allmänna rådet bygger på Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter och behandlar redovisning av intäkter vid upprättande av bokslut i näringsdrivande icke-noterade företag och koncerner. Nämnda företagskategori kan välja att redovisa enligt RR 11 men ska tillämpa det allmänna rådet om inte RR 11 tillämpas. BFN har indelat de näringsdrivande icke-noterade företagen i tre kategorier: små, medelstora och stora (se BFNAR 2000:2). I punkterna 4–5 c i det

allmänna rådet anges vilka punkter som ska tillämpas av företagen i de olika kategorierna och vad de företag som undantas från vissa punkter i stället ska eller får göra.

Det allmänna rådet behandlar intäkter från följande typer av transaktioner och händelser

- försäljning av varor
- utförande av tjänsteuppdrag
- ränta, royalty eller utdelning.

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 juli 2003 och ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare.

Definitioner

Inkomst är ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar till ett företag som

- ökar företagets kapital och
- inte utgör tillskott från ägarna eller innehavare av instrument som är relaterade till aktierna i företaget.

Intäkt är den del av ett företags inkomst som kan hänföras till redovisningsperioden.

Varor är egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas, såsom handelsvaror samt mark och annan egendom som innehas för försäljning.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Nominellt värde (t.ex. fakturabelopp) är det värde som anges i ett avtal, en faktura eller någon liknande handling.

Tjänsteuppdrag avser tjänster som tillhandahålls inom ramen för en uppdragsöverenskommelse och som normalt ska utföras inom en bestämd tid. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder.

Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifter för arbetet.

Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.

Hur beräknas inkomsten

Inkomst kan endast vara det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som företaget inkasserar för annans räkning utgör inte inkomst.

Om betalningstidpunkten senarelagts på så sätt att inkomsten inte är lika med dess nominella värde (dold räntekompensation) ska inkomsten fastställas genom att nuvärdet av framtida betalningar beräknas. Nuvärdet behöver inte beräknas om den avtalade kredittiden är högst ett år. Små och medelstora företag och koncerner behöver inte tillämpa dessa regler.

Normalt ska en bytesaffär medföra att en inkomst redovisas. Bytet motsvarar en försäljning och innebär att en värdeökning realiseras. Företagets inkomst vid en bytesaffär är det verkliga värdet av de varor eller tjänster som företaget tagit emot. Detta värde ska justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären. Det kan ibland vara svårt att bedöma värdet av bytet när det gäller att visa att den tillgång som byts bort ökat i värde sedan den anskaffades.

Ett byte av en vara eller en tjänst av liknande slag och värde ska inte redovisas som inkomst. Detta är ofta fallet med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, exempelvis olja eller mjölk. Bytesaffären leder endast till att en tillgång ersätts med en annan och någon bokföringsåtgärd som påverkar resultaträkningen ska därför inte vidtas.

En eller flera transaktioner

Frågan om ett företag har haft en inkomst ska prövas för varje enskild transaktion. En transaktion kan bestå av flera delar som kan skiljas åt. Då ska företaget pröva frågan om det har haft en inkomst för varje särskild del om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden av transaktionen. Om flera transaktioner hör ihop på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att samtliga transaktioner beaktas ska företaget pröva om det haft en inkomst sammantaget för dessa transaktioner.

Försäljning av varor

Inkomsten från ett företags försäljning av varor ska redovisas som en intäkt när samtliga följande villkor är uppfyllda:

– företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen,

- företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget och
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått är det nödvändigt att närmare betrakta de faktiska omständigheterna och att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. Frågor som man kan ställa sig är:

- vilka risker och förmåner finns det som är relevanta
- vilka av dess är väsentliga och
- när har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått.

Vid en varuförsäljning finns normalt följande risker och förmåner att beakta:

- risker
  - prisfall
  - förstörelse
  - sakrättsrisker
- förmåner
  - prisökning
  - avkastning
  - rätt att utnyttja
  - rätt att förfoga över

Tjänsteuppdrag

Det allmänna rådet bygger på motsvarande bestämmelser i RR 11 Intäkter, men i RR 11 görs ingen skillnad mellan uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris. Vidare anger inte RR 11 vilka avtal som avses med tjänsteuppdrag. BFN, däremot, har valt att använda inkomstskattelagens definitioner av uppdrag på löpande räkning respektive uppdrag till fast pris. Bedömningen är att det är viktigt för näringsdrivande icke-noterade företag att regelverket är harmoniserat med beskattningsreglerna även om definitionerna något skiljer sig från

dem som tillämpas t.ex. i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

För såväl redovisning av uppdrag på löpande räkning som till fast pris finns det en huvudregel och en alternativregel. De företag som tillämpar alternativregeln får i båda fallen byta till huvudregeln. De företag som tillämpar huvudregeln får däremot inte i något av fallen byta till alternativregeln, om det inte finns särskilda skäl för detta. Ett sådant särskilt skäl kan vara att företaget från att ha varit ett medelstort företag blir ett litet företag och att detta är bestående. Samma metod ska användas vid redovisning av samtliga uppdrag av samma art (fast pris eller löpande räkning).

Löpande räkning – huvudregeln

Företagets intäkt från uppdrag på löpande räkning är värdet av det arbete som lagts ned och det material som levererats eller förbrukats under perioden. Värdet beräknas utifrån det avtalet priset. Det innebär att ofakturerade utförda arbeten per balansdagen ska redovisas som intäkt. Löner redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgifter för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet påbörjats eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld.

Löpande räkning – alternativregeln

Alternativregeln leder regelmässigt till en sämre redovisning. Att metoden tillåts beror på att den är enklare att tillämpa och att den stämmer överens med skattereglerna.

Alternativregeln innebär att små- och medelstora företag inte behöver redovisa värdet av det under perioden nedlagda arbetet och det levererade eller förbrukade materialet som intäkt förrän tjänsten har fakturerats. En förutsättning är att företaget inte dröjer längre med att fakturera än vad som följer av en affärsmässig branschpraxis eller i övrigt kan motiveras av affärsmässiga skäl. Normalt bör gälla att intäkten ska redovisas senast tre månader efter det att arbetet utförts. Lön redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgifter för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet påbörjats eller inte. Om företaget har

fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld.

Fast pris – huvudregeln

Den grundläggande principen när det gäller att intäktsredovisa uppdrag till fast pris är enligt RR 11 att intäkten ska redovisas i takt med färdigställandet, successiv vinstavräkning. Sådan vinstavräkning kan bara tillämpas av ett företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av tjänsteuppdraget. Därför måste ett företag som vill vinstavräkna successivt ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering.

En inkomst som kan hänföras till ett uppdrag till fast pris ska redovisas som en intäkt baserat på färdigställandegraden på balansdagen när företaget

- sannolikt kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget och
- på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
  - inkomsten
  - färdigställandegraden på balansdagen samt
  - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för
  - att slutföra tjänsteuppdraget.

Företaget kan i allmänhet beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt när det träffat överenskommelse med tjänsteuppdragets övriga parter om

- varje parts rättighet när det gäller den tjänst som ska utföras respektive tas emot
- den ersättning som företaget ska få och
- villkoren för den ekonomiska uppgörelsen.

Färdigställandegraden ska fastställas med hjälp av en metod som på ett tillförlitligt sätt mäter de tjänster företaget utfört. En metod är att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts. En annan metod är att mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. En tredje metod är att jämföra nedlagda utgifter på balansdagen med beräknade totala utgifter. Tillämpningen ska vara konsekvent. Ett företag kan välja bland de tre angivna metoderna så länge som resultatet kan anses tillförlitligt.

Det beräknade ekonomiska utfallet utgör skillnaden mellan å ena sidan inkomster för uppdraget i sin helhet så som den

bedöms vid den aktuella tidpunkten och å andra sidan de utgifter som svarar mot denna inkomst. Om inkomsterna vid denna beräkning understiger utgifterna uppstår en bedömd förlust, som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte.

Om företaget inte kan beräkna utfallet av tjänsteuppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten bara redovisas som intäkt i den utsträckning inkomsten motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

För balansräkningen gäller att det som redovisas som intäkt i resultaträkningen jämförs med de belopp som fakturerats beställaren under samma period. Om de fakturerade beloppen överstiger den redovisade intäkten utgör mellanskillnaden en skuld och vid det motsatta förhållandet en fordran. Den skuld eller fordran som uppkommer avräknas mot belopp som balanserats från föregående period.

Fast pris – alternativregeln

Små- och medelstora företag får avstå från att redovisa inkomsterna från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln och i stället vänta med intäktsredovisningen tills arbetet väsentligen är fullgjort. Fram till vinstavräkningen redovisar företaget enligt följande:

- Utgifter som avser direkta kostnader och en skälig andel av indirekta kostnader värderas enligt LVP och redovisas i balansräkningen som ”pågående arbeten för annans räkning”. Fakturerade belopp redovisas som kortfristig skuld. Alternativt kan företaget göra en öppen nettoredovisning av båda posterna.
- Förändringen i nedlagda kostnader från periodens början ska särredovisas i resultaträkningen om den är kostnadsslagsindelat. Är resultaträkningen funktionsindelad redovisas inga nedlagda kostnader förrän uppdraget vinstavräknas.
- En bedömd förlust ska i sin helhet omgående redovisas som kostnad samma period som förlusten identifieras, oavsett om arbetet påbörjats eller inte.

Ränta, royalty och utdelning

Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av att någon annan använder företagets tillgångar ska redovisas som intäkt när

- det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som det förknippar med transaktionen och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

Intäkten ska redovisas på följande sätt:

- Ränta ska redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.
- Royalty ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.
- Utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt till utdelning bedöms som säker.

Tilläggs-upplysningar

Tilläggsupplysningar ska lämnas om vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. De företag som tillämpat alternativregeln vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning måste lämna tilläggsupplysningar om icke fakturerade belopp, dock endast under förutsättning att de ofakturerade beloppen i det enskilda företaget skulle ge några väsentliga effekter på resultat och ställning. Små företag behöver bara lämna upplysningar om värdet på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag är avsevärt lägre vid redovisningsperiodens utgång än vid dess ingång. Företaget behöver bara upplysa om att värdet minskat. Vad som menas med avsevärt lägre går inte att ange generellt, men en tumregel kan vara att förändringar i de utförda och icke fakturerade tjänsteuppdragen som understiger 30 procent normalt inte anses som avsevärda.

Exempel

Vägledningen avslutas med 16 olika exempel, vars syfte är att illustrera tillämpningen av det allmänna rådet i olika situationer. Exemplen vill illustrera vilka intäkter som ska tas in i ett företags bokslut. De behandlar inte vad som gäller för den löpande bokföringen och kan därför inte användas för att avgöra t.ex. när skyldigheten att registrera en affärshändelse inträffar.

15.3 Inkomstskatt

Normerna ovan behandlar inte leasingavtal, utdelningar på investeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, försäkringsavtal i försäkringsbolag, förändringar av det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras, förändringar av värdet av andra

omsättningstillgångar, naturliga ökningar av djurbestånd samt skogsbruksprodukter eller utvinning av metallhaltiga mineraler. Detsamma gäller nedan. Dessutom behandlas inte annans utnyttjande av ett företags tillgångar som kan ge upphov till intäkter i form av ränta, royalty och utdelning.

Sambandet

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 3 a) ÅRL ska endast konstaterade intäkter få redovisas i resultaträkningen, vilket torde innebära att intäkterna ska vara realiserade. Av 14 kap. 2 § IL framgår att vid beräkningen av resultatet i näringsverksamheten gäller bokföringsmässiga grunder och att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte någon särskild skatteregel finns. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. Det innebär att det är god redovisningssed som styr tidpunkten för beskattningen av en intäkt.

I 15 kap. IL finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 1 § framgår att det finns ytterligare bestämmelser om inkomster i ett stort antal kapitel i IL, dels när det gäller inkomster i näringsverksamhet, dels när det gäller kapitalvinster. Förutom att dessa bestämmelser handlar om skatteplikten reglerar de ibland även beskattningstidpunkten för inkomster. Ett exempel på detta är bestämmelserna om näringsbidrag i 29 kap. IL. I 8 § sägs att om bidraget ska användas ett senare beskattningsår än det år bidraget lämnats, ska om den skattskyldige begär det beskattning ske först det senare året. Här finns således en särskild bestämmelse angående beskattningstidpunkten. I fråga om rätt beskattningsår där någon särskild reglering inte finns i 29 kap. torde det vara god redovisningssed som är styrande.

När det gäller pågående arbete på löpande räkning för tjänsteuppdrag så innehåller ÅRL två metoder för vinstavräkning. Metoderna är den s.k. färdigställandemetoden där intäktsredovisning sker med stöd av 2 kap. 4 § 3 a i kombination med värderingsregeln i 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar eller i kombination med successiv vinstavräkning enligt 4 kap. 10 §.

Särskilda skatteregler för pågående arbeten finns i 17 kap. 23–33 §§ IL. Dessa gäller för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Den inledande 23 § anger att ett företags redovisning av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot (ger lägre värdering) än vad som följer av 24–33 §§. Enligt 26 § behöver

inte värdet av pågående arbeten som utförts på löpande räkning tas upp som tillgång. Istället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar tas upp som intäkt. Se även avsnitt 14 Entreprenader och liknande uppdrag.

Frågor

Periodisering av tjänsteuppdrag

Ett område av särskilt intresse är hur inkomster för åtaganden som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår ska periodiseras. Det är inte alldeles enkelt att bestämma när intäkten ska anses realiserad.

En för intäktsredovisningen principiellt viktig dom är RÅ 1999 ref. 32 (Key Code-målet, 1991 års taxering). Ett bolags verksamhet bestod i att återlämna upphittade nycklar till ägaren. Bolaget ställde en nyckelbricka som innehöll en individuell sifferkod till kundens förfogande. Om kunden tappade sin nyckel med tillhörande nyckelbricka kan upphittaren lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolagets åtagande bestod i att se till att kunden återfick sina nycklar. För sitt åtagande debiterade bolaget kunden en årlig serviceavgift, vid nytt abonnemang dessutom en uppläggningsavgift. De kostnader som uppkom genom att bolaget fick infria sina löften till kunden var erfarenhetsmässigt mycket låga.

I målet prövades frågan om bolaget haft rätt att uppskjuta intäktsredovisningen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår. Bolaget intäktsförde inte de serviceavgifter som hade fakturerats under beskattningsåret och som tillhörde den avtalsperiod som inföll under efterföljande beskattningsår. Såväl SKM som LR fann att serviceavgifterna skulle tas upp till beskattning under faktureringsåret, dvs. det aktuella beskattningsåret. KRG instämde i den bedömningen med hänvisning till RÅ 1977 ref. 13 (Anticimex-målet) och till RÅ 1987 not. 533 (garantiserviceavtal hos en radio- och TV-handlare).

I överklagande till RR vidhöll bolaget sin intäktsredovisning och anförde bl.a. att utgången i de av KRG åberopade rättsfallen synes strida mot god redovisningssed. I processen bestred RSV bifall till överklagandet och anförde i sin tur att bolagets inkomst till 98 procent kunde anses vara realiserad under räkenskapsåret, varför beskattning borde ske i enlighet med underinstansernas domar.

RR inhämtade yttrande från BFN, som anförde att fråga är om ett tjänsteavtal som löper under en längre period och att

bolaget under perioden hade ett ansvar för sitt åtagande. Bolaget har därför inte enligt BFN fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän avtalstiden löpt ut. Bolagets tillämpade redovisningsmetod ansågs därför enligt BFN vara förenlig med god redovisningssed.

RR biföll bolagets yrkande och beskattade bolaget enligt dess redovisning.

RR 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.

RR anför vidare att rent allmänt kan sägas att ersättningar för tjänster, som ska utföras kommande period, ska intäktsredovisas antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. Har huvuddelen av prestationen fullgjorts kan det finnas anledning att intäktsredovisa ersättningen och göra en reservering för framtida utgifter. De i målet aktuella serviceavgifterna avser betalning för bolagets åtaganden att under den period avgifterna avser självt eller genom annan ombesörja att upphittade nycklar kan återställas till ägaren. Bolaget får anses fullgöra denna prestation löpande under avtalsperioden. Bolagets intäktsredovisning kan med hänsyn härtill inte anses strida mot god redovisningssed.

Rättsfallet är av särskilt intresse eftersom RR uttalar sig mer allmänt om vad som bör gälla redovisningsmässigt och därmed även vid den skattemässiga inkomstberäkningen. RR konstaterar att eftersom det inte finns särskilda skatteregler ska bolagets intäktsredovisning läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed och att om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda alternativet. Det synsättet stämmer överens med de principer som ligger till grund för regleringen i IL angående god redovisningssed och bundenheten till räkenskaperna (jfr 14 kap. 2 och 4 §§). Sammanfattningsvis kan konstateras att rättsfallet har stor principiell betydelse.

Enligt Skatteverkets uppfattning ger domen uttryck för ett annat synsätt än det som redovisats i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1977 ref. 13. I det rättsfallet gällde frågan om ettåriga avtal under vilka Anticimex garanterade kundens fastighet fri från råttor och ohyra. RR avvisade en periodi-

sering av inkomsterna med motivering att även om de utgifter med vilka ifrågavarande inkomster är förenade i viss utsträckning kan komma att bestridas under kommande beskattningsår, kan det i fall som detta inte medföra rätt att i skattehänseende fördela influtna inkomster på båda beskattningsåren i relation till den tid åtagandet gäller. Mot bakgrund av utgången och motiveringen i RÅ 1999 ref. 32 gör Skatteverket bedömningen att 1977 års rättsfall saknas fortsatt intresse.

Ett annat rättsfall som har viss beröring med RÅ 1999 ref. 32 är RÅ 1994 ref. 2 (1988 års taxering). Ett energibolag hade erhållit anslutningsavgifter från kunder. Bolaget hade inte intäktsfört avgifterna i räkenskaperna utan i stället reducerat avskrivningsunderlaget för bolagets anläggningstillgångar. RR konstaterade inledningsvis att bolagets redovisningssätt inte var förenligt med god redovisningssed och prövade därefter frågan om avgifterna i sin helhet borde intäktsföras eller om viss del av avgifterna skulle ha kunnat redovisas som förutbetalda intäkter. RR konstaterade att anslutningsavgifterna borde ha tagits upp som intäkter under räkenskapsåret och uttalade följande. Det bör beaktas att anslutningsavgifterna under räkenskapsåret uppgått till endast 0,4 procent av bolagets intäkter för elkraft under året. En periodisering av en oväsentlig del av intäkterna bör i ett fall som det förevarande inte göras. Se även BFN:s yttrande i målet, BFN U 93:2 Redovisning av anslutningsavgifter.

Pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning

En fråga som uppkommit efter tillkomsten av ÅRL är om ett företag kan underlåta att redovisa värdet av nedlagda kostnader för arbeten på löpande räkning som inte utfakturerats.

Bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL innebär att endast sådana arbeten som har fakturerats ska tas upp till beskattning och att värdet av pågående arbeten inte behöver tas upp som tillgång. Emellertid föreskrivs i 17 kap. 23 § IL att den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot de följande bestämmelserna i detta kapitel. Gällande redovisningsregler i 4 kap. 9 § ÅRL ger inte berörda företag någon möjlighet att redovisa omsättningstillgångar till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet (från år 2004 nettoförsäljningsvärdet).

Enligt Skatteverket är bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL fakultativa, dvs. inte tvingande för företagen att följa. Enligt

14 kap. 2 § IL gäller att i de fall särskilda skatteregler saknas ska beskattning ske i enlighet med en redovisning upprättad enligt god redovisningssed. Skatteverket uppfattar bestämmelsen som att den syftar på skatteregler som är tvingande. Har redovisningen inte upprättats enligt god redovisningssed ska enligt 14 kap. 5 § det redovisade resultatet justeras.

Ett förhandsbesked har begärts för att pröva frågan om ett företag med stöd av 17 kap. 23 och 26 §§ IL kan underlåta att på balansdagen ta upp värdet av nedlagda kostnader avseende arbeten på löpande räkning.

SRN:s förhandsbesked i frågan kom den 11 mars 2005. Enligt SRN är det förenligt med god redovisningssed att intäktsredovisa löpande räkningsarbeten i takt med faktureringen. Förhandsbeskedet överensstämmer inte med Skatteverkets uppfattning. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

Periodisering av engångsbelopp

I rättsfallet RÅ 1997 not.51 (förhandsbesked) fann RR att EU-bidrag till fruktodlare för röjning av äppelodling skulle beskattas med en gång. SRN konstaterade bl.a. följande. Röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjning och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Reavinstreglerna var inte tillämpliga utan bidraget skulle i stället ses som ett näringsbidrag, vilket skulle beskattas under det beskattningsår som beslutet om stödet erhölls. RR delade SRN:s bedömning.

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 84 (förhandsbesked) prövades frågan om periodisering av engångsbelopp vid markarrende. Sökanden avsåg att träffa avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet skulle ge kraftbolaget möjlighet att även på sökandens mark anlägga tillfartsvägar, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden skulle uppgå till 25 år. Arrendeavgiften motsvarade viss del av värdet av den i vindkraftverket producerade elenergin. Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Sökanden avsåg att välja ett engångsbelopp som kunde beräknas uppgå till 1 miljon kr. Frågan i förhandsbeskedet var om engångsersättningen skulle intäktsföras omedelbart när avtalet sluts, alternativt vid betalningen, eller om den skulle periodiseras över upplåtelsetiden (25 år).

I fråga om intäktsredovisningen inhämtade SRN ett yttrande från BFN. BFN konstaterade följande. Avtalet är ett nyttjanderättsavtal som belöper över flera år i vilket fastighetsägaren förbinder sig att löpande under avtalsperioden upplåta nyttjanderätten till marken. Först vid avtalsperiodens slut har fastighetsägaren fullgjort alla sina avtalsenliga prestationer. Avgörande är enligt BFN att avtalet innebär att fullgörandet sker successivt och att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. Enligt BFN:s uppfattning ska engångsbeloppet därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid.

SRN konstaterade följande i sitt förhandsbesked. Ett engångsbelopp för markupplåtelsen hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet och enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet i näringsverksamheten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I 14 kap. 4 § IL stadgas att räkenskaperna ska följas vid den skattemässiga beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten, förutsatt att den periodisering som skett i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Det finns inte någon sådan särskild skattemässig reglering av den föreliggande situationen som en periodisering av engångsbeloppet skulle kunna strida mot. SRN ansluter sig till BFN:s ståndpunkt att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. Det leder till att en vald ersättning i form av ett engångsbelopp för det fullgörande över tiden som markupplåtelsen innebär inte behöver tas upp till beskattning på en gång utan kan fördelas i lika delar över avtalets löptid.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att RR skulle förklara att ersättningen skulle beskattas omedelbart. RR gjorde dock samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Synsättet i domen överensstämmer till viss del med det som redovisats i rättsfallet RÅ 1999 ref. 32, dvs. att ett avtal som ska fullgöras successivt under avtalsperioden leder till att även ersättningen ska redovisas successivt. En förklaring till att det blev olika utgångar i RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2002 ref. 84 kan vara att engångsersättningen i det första fallet skulle ses dels som ett näringsbidrag, dels som en ersättning som inte till någon del är knuten till en framtida prestation.

I RÅ 2003 not. 127 var frågan om en engångsersättning vid upplåtelse av kajer. Hamnen hade i avtal upplåtit kajer till ett företag och som ersättning erhållit ett engångsbelopp på 4 mkr avseende upplåtelsen av kajerna och därmed sammanhängande avgifter. Avtalet löpte på 50 år. Enligt avtalet har hamnen tillsammans med kommunen ett åtagande att utföra återkommande uppgifter såsom bl.a. isbrytning, underhållsmuddring och underhåll av ledningar. Frågan var om engångsersättningen skulle tas upp omedelbart till beskattning eller om periodisering skulle ske över avtalstiden dvs. 50 år, vilket hamnen hade gjort i räkenskaperna. BFN yttrade sig i målet och anförde sammanfattningsvis att fråga är om ett tjänsteuppdrag som innebär att ett obestämt antal aktiviteter ska utföras under en bestämd tidsperiod. Under de förutsättningarna ska ersättningen fördelas linjärt över avtalstiden. RR gjorde samma bedömning som BFN och förklarade att engångsbeloppet skulle periodiseras över avtalsperioden i enlighet med räkenskaperna.

I KRS 2003-04-10, mål nr 8148-00, kom domstolen fram till att erhållet engångsbelopp avseende kompensation för avtalsbrott skulle periodiseras över avtalad tid. Domen har överklagats av Skatteverket som yrkar på att ersättningen ska tas upp omedelbart eftersom samtliga prestationer är utförda när avtalet påtecknats. Bolaget hade rätten att sälja reklam på så kallade backlighttavlor. Avtalet löpte från den 1 juli 1997 till och med den 31 december 1998. På grund av ägarbyte sades avtalet upp och en överenskommelse träffades om ersättning till bolaget pga. avtalsbrottet under förutsättning att bolaget inte bedrev konkurrerande verksamhet under den tid som avtalet avsåg. Engångsersättningen betalades ut till bolaget i augusti 1997. I bolagets bokslut den 31 augusti 1997 periodiserades ersättningen över avtalsperioden.

BFN har den 1 december 2004 yttrat sig till Regeringsrätten i målet. BFN säger att en inkomst som ett företag får som en ersättning för ett åtagande som innebär att det inte kommer att utföra någon prestation ska, enligt god redovisningssed, redovisa ersättningen som en intäkt i den tidsperiod då företaget får rätt till ersättningen. I föreliggande fall ska bolaget ta upp hela ersättningen som intäkt i bokslutet per 31 augusti 1997. BFN motiverar bl.a. sitt ställningstagande med att realisationsprincipen innebär att ett företag ska redovisa en inkomst från ett åtagande som en intäkt när det i allt väsentligt har utfört den prestation som det åtagit sig att utföra. I det fall ett företag har

gjort ett åtagande som innebär att företaget inte ska utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten ska redovisas som en intäkt när företaget har rätt till inkomsten. Det åtagande som bolaget i föreliggande fall har gjort innebär att någon prestation inte ska utföras. Inkomsten ska därför redovisas som intäkt då bolaget har rätt till inkomsten. BFN fortsätter med att tydliggöra hur man avgör om en inkomst ska periodiseras eller ej:

> ”För att avgöra om en inkomst ska periodiseras eller ej måste man alltså bedöma huruvida en prestation skall utföras eller inte. I en del fall kan detta vara svårt att avgöra, till exempel då kravet på prestation inte tydligt kan hänföras till faktiskt handlande eller i vart fall endast till mycket måttliga faktiska insatser. Här finns anledning att dela in fallen i olika kategorier.
>
> En första kategori är de avtal där det är säkert att det kommer att krävas en prestation, men insatserna är så måttliga att det kan ifrågasättas om inte inkomsten omedelbart skall redovisas som intäkt. Principiellt finns inga svårigheter när det gäller denna kategori. Inkomsten skall redovisas som en intäkt när prestationen väsentligen är fullgjord. I praktiken kan det naturligtvis diskuteras när tillräckligt stor del av prestationen är utförd, men detta problem måste lösas i det enskilda fallet utifrån en bedömning av väsentlighet och risk.
>
> Här bör också framhållas att ett hyresavtal inom redovisningen behandlas som ett avtal som avser en prestation. Hyresavtalet fullgörs normalt med lika stor del för varje redovisningsperiod som avtalet löper. Detta medför att hyresinkomster i princip alltid skall vinstavräknas linjärt under hyrestiden (jfr RÅ 2002 ref. 84).
>
> En andra kategori är de avtal som kan komma att kräva insatser, men där det finns betydande osäkerhet om det kommer att ske och i så fall i vilken utsträckning. Hit hör t.ex. vissa försäkringsavtal och vissa försäkringsliknande avtal (jfr RÅ 1999 ref. 32). God sed innebär för dessa avtal att intäkt normalt redovisas linjärt under avtalsperioden. En sådan redovisning är naturlig mot bakgrund av att det inte på förhand kan avgöras när en prestation måste utföras. I dessa fall gäller, som alltid, att intäktsredovisning bör ske först vid avtalets slut om stor osäkerhet råder kring avtalets totala utfall.

> En tredje kategori är avtal där ersättning utgår för att företaget skall avstå från en insats. Typiskt är det frågan om att företaget åtagit sig att underlåta ett visst handlande och man kan ofta beskriva avtalen i termer av inskränkning i möjligheterna att nyttja en tillgång eller en resurs som finns i företaget. Till denna kategori kan t.ex. hänföras ett stöd som ges mot villkor att företaget skall avstå från viss produktion (jfr RÅ 1997 not. 51). Principiellt skiljer sig dessa avtal från de föregående genom att man redan från början kan konstatera att det inte kommer att bli aktuellt för företaget att utföra någon prestation. BFN menar att det aktuella fallet är att hänföra till denna kategori.
>
> Utifrån ett företagsekonomiskt synsätt är de primära konsekvenserna av det åtagande företaget i sistnämnda fall gjort, att framtida inkomster som företaget skulle ha fått uteblir. Utgifter för att ställa om verksamheten kan uppstå, men dessa torde i regel vara av underordnad betydelse i förhållande till de förlorade inkomsterna. För avtal av detta slag 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 det har att göra."

Regeringsrätten har intill denna upplagas tryckning inte dömt i ärendet.

BFN:s synsätt i ovanstående yttrande har tillämpats av Skatteverket i ett ställningstagande om naturvårdsavtal. Inkomsten från ett naturvårdsavtal som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation ska i sin helhet tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen. Den ska således inte periodiseras över avtalstiden. Detta innebär en ändring av vad Skatteverket tidigare ansett ska gälla. Detta ställningstagande ska därför tillämpas först för avtal som ingås fr.o.m. beskattningsår som påbörjas efter 31 december 2004. Naturvårdsavtalet utgör ett nyttjanderättsavtal enligt jordabalken och ersättningen kan enligt vad som uttalas i prop. 2002/03:79 periodiseras linjärt över löptiden. Villkoren i det aktuella avtalet innebär dock i huvudsak att fastighetsägaren ska låta bli att vidta åtgärder på fastigheten och att avkastningen från denna begränsas. Det är inte heller som i RÅ 2002 ref. 84 fråga om ett hyresavtal. I enlighet med BFN:s ovannämnda yttrande

innebär det att avtalet är hänförbart till den tredje kategorin. Inkomsten ska därför redovisas som intäkt när avtalet ingås eftersom prestation därmed anses fullgjord. Mot bakgrund av BFN:s yttrande gör Skatteverket därför bedömningen att fastighetsägaren ska ta upp inkomsten från naturvårdsavtal som inte förutsätter någon prestation som intäkt när fastighetsägaren får rätt till inkomsten, och att den därför inte ska periodiseras över avtalstiden.

Denna bedömning avviker från vad som framgår av Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering. Eftersom Skatteverket nu gör en annan bedömning än tidigare ska det nya synsättet tillämpas först för avtal som ingås fr.o.m. beskattningsår som påbörjas efter 31 december 2004. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-02-14, dnr 130 84518-05/111, Inkomst från naturvårdsavtal.

Försäljning av vara och lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget sannolikt kommer att återköpa

Skatteverket har i ett ställningstagande kommit fram till att vid försäljning av en produkt tillsammans med ett lagringsmedium och där det är sannolikt att företaget kommer att återköpa lagringsmediet finns det två olika möjligheter att redovisa transaktionen. Utgör lagringsmediet inte en väsentlig del av värdet av den totala leveransen kan hela försäljningsintäkten redovisas. Någon reservering för vinstandelen på lagringsmediet ska då inte göras om åtagandet om återköp inte är ett förlustkontrakt. Utgör värdet av lagringsmediet en väsentlig del av den totala leveransen skall dock ingen försäljningsintäkt på lagringsmediet redovisas. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-02-22, dnr 130 108311-05/111, Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris.

Byte av tillgångar

I RR 11 och i BFNAR 2003:3 anges att när varor och tjänster byts mot varor och tjänster av liknande slag och värde ska bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Endast då fråga är om byte mot olikartade varor och tjänster anses en transaktion föreligga som genererar intäkter.

I rättsfallet RÅ 2001 not. 146 (1991 års taxering) prövades frågan om byte av aktier (lageraktier) skulle beskattas trots att god redovisningssed ansågs innebära att de tillbytta aktierna

kunde tas upp till samma värde i balansräkningen som de bortbytta aktierna.

Fallet avsåg försäkringsföretags byte av aktier i Pharmacia mot aktier i Procordia. Bägge aktieslagen utgjorde lageraktier hos företaget. Vid bytet uppkom en vinst på cirka 3 miljoner kr genom att de tillbytta aktierna var mer värda än bokförda värdet på de bortbytta aktierna. Företaget hävdade att denna vinst inte var skattepliktig eftersom god redovisningssed tillämpats. God redovisningssed ansågs av företaget innebära att samma balansvärde kunde tillämpas på Procordiaaktierna som för de bortbytta aktierna i Pharmacia. Därigenom uppkom ingen bokföringsmässig vinst och inte heller någon skattemässig vinst genom kopplingen mellan redovisning och beskattning. Företagets bedömning av den goda redovisningsseden stöddes av BFN, som yttrade sig i målet efter begäran av RR.

LR beskattade inte vinsten vid aktiebytet på grund av den lagervärdering som skett i årsbokslutet. Vid nämnda års taxering fanns möjlighet till generell nedskrivning på aktier som utgjorde lagertillgångar. Det bokförda lagervärdet på de tillbytta aktierna ansågs inte understiga lägsta möjliga lagervärde. Det skedde därmed en tyst kvittning mellan vinst och nedskrivning av lagerposten Procordiaaktier. KRJ ändrade LR:s dom och beskattade vinsten utan beaktande av möjlig nedskrivning på Procordiaaktierna.

RR kom fram till samma slut som LR och anförde bl.a. följande. Frågan i målet avser den skattemässiga behandlingen av bytet av lageraktier. Några särskilda regler om sådana aktiebyten finns inte för det i målet aktuella beskattningsåret. Bytet av egendom innebär skatterättsligt sett dels att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av den tillbytta egendomen, dels att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av den bortbytta egendomen. Bytet har således gett upphov till dels en skattepliktig inkomst på grund av avyttring av aktierna, motsvarande marknadsvärdet på Procordiaaktierna, dels en avdragsgill utgift på grund av förvärvet av aktierna i Procordia, motsvarande värdet på Pharmaciaaktierna. Företaget har inte tagit upp vare sig någon inkomst eller någon utgift.

RR konstaterade avslutningsvis att den av företaget gjorda nedskrivningen av Procordiaaktierna kunde godtas, även med beaktande av den högre anskaffningsutgiften. Mot denna bakgrund fanns det enligt RR:s mening inte skäl för någon

höjning av företagets inkomst med anledning av att företaget tagit upp aktierna i Procordia till samma värde som de bortbytta aktierna i Pharmacia.

I rättsfallet RÅ 2002 not. 133 (förhandsbesked) prövades en liknande fråga som i ovan nämnda rättsfall dock med den skillnaden att de bortbytta aktierna utgjorde omsättningstillgångar och de tillbytta aktierna anläggningstillgångar. Även i detta fallet beskattades bytet som en avyttring. RR motiverade sitt ställningstagande med att det klarlagts att den mottagna ersättningen ska tas upp som en intäkt vid beskattningen för avyttringsåret och att värderingen av denna intäkt inte utgjorde någon periodiseringsfråga. Vidare hänvisade RR till 61 kap. 2 § IL där det framgår som huvudregel att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Slutligen anförde RR att då det inte rörde sig om någon periodiseringsfråga och att frågan var reglerad i IL, saknades anledning att inhämta yttrande från BFN angående god redovisningssed.

I svar på redovisnings- och skattefrågor (Redovisning och beskattning av bytesaffärer, 2003:3) har Skatteverket utvecklat sin syn genom att inledningsvis konstatera, att innebörden av BFL:s bestämmelser är att byte av varor och tjänster utgör affärshändelser (1 kap. 2 § BFL) som ska tas in i den löpande bokföringen. I samband med bytet uppkommer redovisningsmässigt frågan hur bytet ska värderas/ prissättas. När en vara eller tjänst byts mot en annan vara eller tjänst av liknande slag och värde ses inte bytet som en intäktsskapande transaktion, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Värdet på den tillbytta tillgången är lika med det bokförda värdet på tillgången som lämnats i byte. När däremot en vara eller tjänst utbyts mot olikartade varor eller tjänster ses bytet som en intäktsskapande transaktion. Intäkten utgörs av det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerade med eventuella kontantbelopp.

Skattemässigt framgår av 15 kap. 1 § IL att huvudregeln är att ersättningar för bl.a. varor och tjänster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt. Av 61 kap. 2 § IL kan utläsas att inkomster i annat än pengar normalt ska värderas till marknadsvärdet. För kapitalvinstbeskattade tillgångar framgår av 44 kap. 3 § IL att med avyttring av tillgångar avses även byte av tillgångar. Det innebär att ett byte i skattesammanhang utgör en avyttring som ska värderas till verkligt värde.

Skatteverkets tolkning av nämnda lagregler och ovan redovisade rättsfall är att byte av tillgångar utlöser beskattning och att god redovisningssed inte tar över skattereglerna. Den goda redovisningsseden styr inte vad som är skattepliktig inkomst och den skattemässiga bedömningen påverkas inte av betalningssättet. Detta gäller oavsett om det är kapitaltillgångar eller andra tillgångar i skatterättslig mening som byts. Motsvarande syn är även tillämplig på byte av tjänster.

Värdering av kundfordringar

I redovisningen ska en kundfordran tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen (4 kap. 9 § 1 st. ÅRL). Det är en företagsekonomisk bedömning som ska göras vilket innebär att fordran ska tas upp till det belopp som beräknas inflyta. Huvudregeln vid värderingen är en post för post värdering. Det innebär att en individuell värdering ska göras av varje fordran. Kollektiv värdering kan tillåtas om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. En sådan kollektiv värdering kan vara nödvändig för att uppnå en rättvisande bild av företagets resultat i exempelvis avbetalningshandel eller postorderhandel där kundfordringarna består av många fordringar som var och en endast uppgår till obetydligt belopp.

Vid den redovisningsmässiga bedömningen ska en kundfordran, som inte längre bedöms som sannolik att den kommer att inflyta, skrivas ned. Bedöms en kundfordran vid ett senare tillfälle ha återfått sitt fulla värde ska den åter tas upp i redovisningen. Erhålls full betalning avseende en tidigare nedskriven kundfordran ska det nedskrivna beloppet intäktsföras.

Den i bokföringen redovisade inkomstberäkningen ska godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed och om inte något annat är föreskrivet i skattelagstiftningen. När det gäller värdering av kundfordringar saknas särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. Det innebär att den i redovisningen företagna nedskrivningen i princip ska godtas även vid beskattningen under förutsättning att den står i överensstämmelse med god redovisningssed. Den skatterättsliga praxisen har dock intagit en strikt hållning. Avdrag medges alltid för en konstaterad förlust på kundfordringar, vilket normalt är fallet vid konkurs eller ackord. Avdrag kan också medges när gäldenären har ställt in betalningarna eller begärt ackord. Även om förlusten inte är definitiv kan avdrag medges om det är sannolikt att nedskrivningsbehov föreligger.

Det är den skattskyldige som har bevisbördan när det gäller nedskrivningsbehovet. Den skattskyldige ska därför visa att det är sannolikt att fordran är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet, se exempelvis RÅ 1972 Fi 1028. Tecken på att det kan föreligga ett nedskrivningsbehov är, förutom fordringens ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots flera krav inte har reglerats. Vid en domstolsprövning sker en självständig bedömning av nedskrivningsbehovet. Detta torde innebära att det krävs aktiva åtgärder av den skattskyldige för att det vid en prövning ska anses ha visats att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Behovet måste prövas genom en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Generell nedskrivning, dvs. kollektiv värdering, bör medges endast i undantagsfall. Den skatterättsliga praxisen är relativt restriktiv men avdrag har medgetts vid generell nedskrivning i ett antal fall, se exempelvis RÅ 1968 Fi 696 och RÅ 1970 Fi 2149. För att en generell nedskrivning ska godtas vid beskattningen måste den kollektiva värderingen utgöra god redovisningssed vilket innebär att metoden ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, jämför 2 kap. 4 § 1 st. 5 och 2 st. ÅRL. Sådana kvalitativa krav torde endast undantagsvis vara uppfyllda såsom i vissa fall avseende avbetalningshandel eller postorderhandel.

När det gäller förlustrisker i samband med exportaffärer har RSV gett ut allmänna råd (RSV 2003:35), vars syfte är att ge schabloner för beräkning av förlustrisk i samband med affärer i länder vars politiska och ekonomiska förhållanden är sådana att en inte försumbar förlustrisk föreligger.

Mellan närstående företag förutsätts att obeståndet är beroende av andra orsaker än själva intressegemenskapen. Det är viktigt att skilja mellan de fall där nedskrivningen har sin grund i intressegemenskapen och de fall där nedskrivningen är affärsmässigt betingad. I de förra fallen kan avdrag medges inom ramen för koncernbidragsreglerna medan i de senare fallen bedöms avdragsrätten enligt allmänna bestämmelser, under förutsättning att inte koncernbidragsreglerna är tillämpliga.

Vid både den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen ska hänsyn tas till information som erhålls till och med den dag då de finansiella rapporterna undertecknas. Detta framgår av RR 26 Händelser efter balansdagen. Vid värdering av balansposten kundfordringar ska endast upplysningar som

ger ytterligare information avseende ett förhållande som förelåg på balansdagen användas. Det innebär att grunden till betalningsoförmågan alternativt tvisten avseende fordran ska vara hänförlig till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår för att nedskrivning ska kunna ske baserad på den information som erhålls mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna undertecknas.

Olika diskonteringsräntor hos säljare och köpare

En felförräntad fordran/skuld ska redovisas hos säljaren och köparen på ett analogt sätt. Den dolda räntan beräknas approximativt motsvara skillnaden mellan kreditpris och kontantpris i en tänkt situation, där köparen erbjuds frihet att välja mellan kontantinköp och kreditinköp. Hos säljaren kan kreditpriset beräknas antingen med ledning av den räntesats till vilken han kan öka sin egen upplåning eller med ledning av den räntesats som han använder i sin produktkalkylering. Vid redovisningen hos köparen kan dennes marginella upplåningsränta tjäna som utgångspunkt för bestämmande av den dolda räntan. Detta innebär att säljare och köpare enligt rekommendationen inte nödvändigtvis måste beräkna räntan på identiskt samma sätt.

Ovanstående innebär att säljare och köpare kan göra olika nuvärdesberäkningar av t.ex. försäljningsvärdet respektive anskaffningsvärdet av en maskin som sålts mot betalning av en räntelös fordran som löper på fem år. Om olika räntesatser används vid nuvärdesberäkningen leder detta till att säljaren bokförda försäljningspris inte överensstämmer med det bokförda anskaffningsvärdet hos köparen.

Vid beskattningen gäller att det verkliga försäljningsvärdet och det verkliga anskaffningsvärdet ska läggas till grund för inkomstberäkningen. Den bristande reciprociteten mellan försäljningspris och anskaffningsvärde som kan uppkomma kan därför även godtas vid beskattningen.

Ej debiterad ränta mellan koncernbolag

Om ränta ej debiteras på lån mellan koncernbolag är detta att anse som ett bidrag från långivaren till låntagaren. Detta bidrag kan motsvaras hos mottagaren av en tänkt tillgångspost, förutbetalda koncernbidrag eller liknande, varför det normalt saknas anledning att göra någon korrigering.

För det fall det föreligger koncernbidragsrätt mellan koncernbolagen behöver någon korrigering inte ske vid beskattningen. Om koncernbidragsrätt saknas blir det däremot annorlunda. Då

kan en beskattning av den ej debiterade räntan aktualiseras. Om mottagaren av ränteförmånen är ett svenskt skattesubjekt kan beskattning av givaren ske enligt bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Är det däremot fråga om en utländsk mottagare uppkommer frågan om en korrigering i stället ska ske med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL, dvs. korrigeringsregeln.

15.4 Mervärdesskatt

Sambandet

I momsskattehänseende är merparten av de transaktioner som behandlas i RR 11 och BFNAR 2003:3 skattepliktiga. Några kan dock vara undantagna från skatteplikt eller helt falla utanför momsens tillämpningsområde vilket exempelvis utdelning på aktier gör. Någon moms ska inte tas ut på sådana transaktioner, varför en intäkt inte alltid behöver medföra att moms ska redovisas.

Frågor

Beskattningsunderlag

Reglerna för beräkning av beskattningsunderlaget finns i 7 kap. ML. Beskattningsunderlaget för moms beräknas utifrån ersättningen. I ersättningen ingår allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part. Även bidrag som kan anses direkt kopplade till priset anses utgöra en del av ersättningen. I beskattningsunderlaget ingår även skatter och avgifter som tillkommer förutom moms. Även bikostnader som provisions-, emballage-, försäkrings- och transportkostnader ingår i beskattningsunderlaget. Olika rabatter som säljaren lämnar till köparen ska normalt inte ingå i beskattningsunderlaget. Prisnedsättningar som lämnas i efterhand ska inte ingå i beskattningsunderlaget om inte säljaren och köparen avtalat om att prisnedsättningen inte ska påverka beskattningsunderlaget. Kassarabatter samt rabatter som lämnas vid tidpunkten för tillhandahållandet ska inte heller ingå i beskattningsunderlaget Vid nedsättningar av beskattningsunderlaget som görs i efterhand ska säljaren utfärda en kreditnota enligt 11 kap. 10 § ML utom vid sådana prisnedsättningar där säljaren och köparen avtalat om att nedsättningen inte ska påverka beskattningsunderlaget. I vissa fall behöver någon separat kreditnota inte heller ställas ut vid kassarabatter (Skatteverkets skrivelse 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152).

I vissa fall kan de särskilda reglerna för vinstmarginalbeskattning användas för att beräkna beskattningsunderlaget.

Detta gäller för resebyråtjänster i 9 b kap. ML samt för begagnade varor, samlarföremål och antikviteter i 9 a kap. ML. Beskattningsunderlaget beräknas då inte med utgångspunkt i försäljningsbeloppet utan med utgångspunkt i säljarens marginal.

Av 7 kap. 6 § tredje stycket ML framgår att beskattningsunderlaget får minskas om en kundförlust uppkommer. Avdrag för kundförlust vid inkomstbeskattningen (se avsnitt 3.4) innebär som regel att även avdrag få ske med belopp som motsvarar momsen på förlusten. Avdraget görs genom att den utgående momsen minskas för den period under vilken förlusten konstaterats. Vad gäller generell nedskrivning av fordringsbeståndet föreligger däremot en skillnad i avdragsrätten mellan inkomstbeskattningen och momsen. Momsmässigt medges inte avdrag i samband med generell nedskrivning i motsats till inkomstbeskattningen där avdrag under vissa förutsättningar kan medges. Till skillnad mot vad som gäller andra nedsättningar av beskattningsunderlaget som görs i efterhand behöver säljaren inte utfärda någon kreditnota vid en konstaterad kundförlust. Andra nedsättningar ska grundas på kreditnota för att kunna säkerställa att den redovisade momsen hos säljare och köpare är lika. Eftersom detta krav frångås vid kundförluster är det viktigt att avgöra att nedsättningen beror på köparens oförmåga att betala och inte på andra omständigheter som t.ex. tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan. I annat fall än kundförlust ska säljaren utfärda kreditnota och köparen ska återföra avdragen ingående skatt.

Vid byte av vara eller tjänst mot annan vara eller tjänst anses i momssammanhang inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Beror bytet eller återlämnandet på gällande garantivillkor anses dock den ursprungliga försäljningen ha återgått. Vid beräkningen av ersättningens storlek enligt 7 kap. 3 a § ML ska värdet av bytesvara eller bytestjänst ingå i beskattningsunderlaget. EG-domstolen har också i flera avgöranden uttalat att vederlaget för leverans av en vara kan utgöras av tillhandahållande av en tjänst och utgöra beskattningsunderlag (C-230/87 Naturally Yours Cosmetics, C-33/93 Empire Stores samt C-380/99 Bertelsmann). Enligt RR 11 och BFNAR 2003:3 ska ett byte mot en vara eller tjänst som är av liknande slag inte ses som en intäktsskapande transaktion eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Även ett sådant byte ska dock ses som en avyttring och ett förvärv vid momsredovisningen. Utgående moms ska enligt 7 kap. 3 a §

ML redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående moms på inbytet om förutsättningarna i 8 kap. ML i övrigt är uppfyllda, såsom att avdragsrätten ska kunna styrkas med faktura. Vid inbyte av någon som inte är skattskyldig finns inte någon avdragsrätt för ingående moms. I stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli aktuella i enlighet med 9 a kap. ML.

Varor

I momshänseende inträder skattskyldigheten vid omsättning när en vara levererats. Om en betalning mottas i förskott eller á conto inträder skattskyldigheten i stället när betalningen erhålls enligt 1 kap. 3 § ML. Leverans av vara anses också ha skett om en vara avsänts mot postförskott eller efterkrav. Har skattskyldigheten för en omsättning inträtt ska utgående moms redovisas i den period då redovisningsskyldigheten inträder enligt bestämmelserna i 13 kap. ML.

Normalt kan en vara anses som levererad vid den tidpunkt då den enligt köplagens (1990:931) bestämmelser ska anses som avlämnad. En vara anses normalt som avlämnad då säljaren enligt försäljningsvillkoren fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan. I mål C-320/88 har EG-domstolen ansett att frågan om en leverans av en vara har skett ska avgöras enligt EG-rätten. Med leverans av vara avses enligt EG-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den. En bedömning som liknar den i RR 11 och BFNAR 2003:3 om försäljning av varor får då göras. Bokföringen eller den nationella civilrätten kan dock inte vara direkt avgörande för om en vara momsmässigt ska anses levererad.

Tjänster

Ett tillhandahållande av en tjänst får normalt anses ha skett när den som har utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när kunden har godkänt fullgjord prestation. Vissa tjänster med utsträckning i tiden anses tillhandahållna successivt. Exempel på sådana tjänster är uthyrningstjänster och underhålls- och serviceavtal. En hyrestjänst anses t.ex. normalt tillhandahållen då hyresperioden gått till ända.

15.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Generell nedskrivning av kundfordringar, bilhandel	RÅ 1968 Fi 696
	– Generell nedskrivning av kundfordringar, postorder	RÅ 1970 Fi 2149
	– Nedskrivning av kundfordringar, bevisfråga	RÅ 1972 Fi 1028
	– Anticimex (saknar numera prejudikatsvärde)	RÅ 1977 ref. 13
	– Redovisning av fordran på försäkringsersättning	RÅ 1986 ref. 153
	– Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal	RÅ 1987 not. 533
	– Kredittillägg ansågs delvis utgöra ränta i moms hänseende	RÅ 1991 ref. 105
	– Anslutningsavgifter för el, periodisering	RÅ 1994 ref. 2
	– Orealiserad värdeökning av s.k. nollkupongsobligation	RÅ 1994 ref. 19
	– Ränteberäkning av real nollkupongsobligation	RÅ 1995 ref.71 II
	– Ekonomiskt bidrag till fruktodlare	RÅ 1997 not. 51
	– Key Code	RÅ 1999 ref. 32
	– Byte av aktier	RÅ 2001 not. 146
	– Skillnad mellan ett konverteringslån och dess nuvärde har i visst fall inte ansett utgöra någon kostnad för det låntagande bolaget	RÅ 2002 ref. 77
	– Periodisering av engångsbelopp, markarrende	RÅ 2002 ref. 84
	– Byte av aktier	RÅ 2002 not. 133
	– Periodisering av engångsbelopp, Hamnavgift	RÅ 2003 not. 127

	– Periodisering av engångsbelopp	KRS mål nr 8148-00
	– Pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning	SRN 2005-03-11
BFN:s uttalanden	– Redovisning av s.k. utvecklings-kapital – royalty	BFN U 88:13
	– Redovisning av lokaliseringsbidrag	BFN U 89:7
	– Redovisning av nollkupongs-obligationer	BFN U 92:3
	– Redovisning av anslutningsavgifter	BFN U 93:2
	– BFN:s yttrande till Regeringsrätten, den 1 december 2004, avseende Periodisering av engångsbelopp	
Akutgruppens uttalanden	– Bedömning av den ekonomiska inne-börden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	URA 34
	– Intäktsredovisning i samband med byte av reklamtjänster	URA 38
Skatteverkets ställningstaganden	– Riksskatteverkets allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer	RSV 2003:35
	– Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver bygg-nads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse	SKV A 2005:2
	– Skatteverkets information om värde-ring av pågående arbeten hos skatt-skyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 2006 års taxering	SKV M 2005:4
	– Fordringar med dold räntekompensa-tion	1996:19

– Redovisning av återbetalda punktskatter	1996:17
– Tidpunkt för redovisning av mäklarprovisioner	1997:12
– Intäktsredovisning av produktverktyg	1997:16
– Tidpunkt för intäktsredovisning av royalty	1997:17
– Reservering av intäkter i patentbyråverksamhet	1997:18
– Fråga om matchningsprincipen	1997:22
– Redovisning av bonusfordran	1999:7
– Diskontering av fordran	1998:2
– Ränteberäkning av ej fastställd köpeskilling	1999:6
– Inkomstperiodisering av miljöstöd	2000:5
– Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet	2001:2
– Ränteinkomster på förskott i pågående projekt vid successiv vinstavräkning – uppdragsinkomst eller finansiell inkomst?	2001:7
– Redovisning och beskattning av bytesaffärer	2003:3
– Kvittning inom balansposten varu/kundfordringar	2003:5

– Inkomst från naturvårdsavtal, 2005-02-14 (dnr 130 84518-05/111)

– Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris, 2005-02-22 (dnr 130 108311-05/111)