

Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper
Kandidatuppsats 15 hp | Företagsekonomi | Vårterminen 2014

Sveriges kompletterande normgivning kring periodiseringsfrågan

– en rättsfallsstudie av fem prejudicerande domslut

Av: Malin Lindén & Malin Zöger
Handledare: Peter Jönsson

Innehåll

SUMMARY

SAMMANFATTNING

FÖRORD

FÖRKORTNINGAR

1	INLEDNING	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Problemställning	4
1.4	Syfte	4
1.5	Avgränsningar	4
1.6	Uppsatsens disposition	4
2	METOD	6
2.1	Forskningsstrategi	6
2.2	Vetenskapligt förhållningssätt	6
2.3	Forskningsdesign	7
2.4	Datainsamling	8
2.5	Tillvägagångssätt	8
2.6	Forskningskvalitet	11
2.7	Källkritik	12
3	TEORETISK REFERENSRAM	14
3.1	Intäktsredovisning	14
3.2	Samband mellan redovisning och beskattning	15
3.3	God Redovisningssed	20
3.4	Redovisningsprinciper	23
3.5	Princip- och regelbaserad redovisning	25

3.6	Rättspraxis	27
3.7	Tidigare forskning	28
4	EMPIRI	30
4.1	RÅ 2002 ref. 42 – Container-fallet	30
4.2	RÅ 2002 ref. 84 – Vindkrafts-fallet	32
4.3	RÅ 2002 ref. 94 – Hyresfordrings-fallet	34
4.4	RÅ 2005 ref. 49 – Reklam-fallet	37
4.5	RÅ 2008 ref. 19 – Kommun-fallet	40
5	ANALYS	43
5.1	Tabell	43
5.2	RR 11 Intäkter p. 20	44
5.3	Samband mellan redovisning och beskattning	45
5.4	Redovisningsprinciper	48
5.5	Princip- och regelbaserad redovisning	51
5.6	Rättspraxis	53
5.7	God redovisningssed	54
6	RESULTAT	56
7	RESULTATDISKUSSION	58
7.1	Metodkritik	59
7.2	Förslag på fortsatt forskning	60
BILAGA A		62
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		63
	Litteratur och artiklar	63
	Elektroniska källor	64
	Rättsfallsförteckning	66

Summary

<i>Title</i>	Sweden's complementary norms about the accrual accounting issues - A legal case study of five precedential judgments
<i>Date</i>	2014-06-03
<i>Subject</i>	Bachelor's Essay in business economics - Accounting
<i>Authors</i>	Malin Lindén and Malin Zöger
<i>Advisor</i>	Peter Jönsson
<i>Key terms</i>	Generally accepted accounting principles, revenue, substance over form, accrual, accrual question, relationship between accounting and taxation.
<i>Purpose</i>	The purpose of this thesis is to describe and analyze the difficulties, risks and opportunities regarding the complementary normative legislative activity as applied to the accrual issue.
<i>Methods</i>	A qualitative approach is used in order to address the formulated purpose. A legal case study was conducted in five test cases. In addition to this empirical data collection, the reference framework has been elaborated with a legal dogmatic method from a business perspective using existing law, doctrine and scientific articles.
<i>Conclusion</i>	The study shows that the realization concept and case-law have the greatest impact on argumentation for the verdicts. The principles must be put into context in order to make decisions based on each individual case. The complementary normative procedure provides opportunities for companies to make their own judgments as to present a true and fair view. This procedure may also result in companies controlling the results in order to reduce tax payments because there is a relationship between accounting and taxation. Under the Act, the accounting must be in accordance with generally accepted accounting principles. The study's results shows that this law should be interpreted extensively and that it rather is about not violating generally accepted accounting principles.

Sammanfattning

Titel	Sveriges kompletterande normgivning kring periodiseringsfrågan – en rättsfallsstudie av fem prejudicerande domslut
Datum	2014-06-03
Ämne	Kandidatuppsats i företagsekonomi - Redovisning
Författare	Malin Lindén och Malin Zöger
Handledare	Peter Jönsson
Nyckelbegrepp	God redovisningssed, intäkt, innebörd före form, periodisering, periodiseringsfrågan, prejudicerande domslut, redovisningsprinciper, sambandet mellan redovisning och beskattning.
Syfte	Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera svårigheter, risker och möjligheter angående den kompletterande normgivningen som tillämpas vid periodiseringsfrågan.
Metod	I uppsatsen används en kvalitativ ansats för att uppfylla det formulerade syftet. En rättsfallsstudie anses ge den bästa utgångspunkten för att svara på problemställningen. Denna rättsfallsstudie har gjorts på fem prejudicerande rättsfall. Utöver denna empiriinsamling har referensramen utvecklats genom en rättsdogmatisk metod ur ett företagsekonomiskt perspektiv med hjälp av gällande rätt, doktrin och vetenskapliga artiklar.
Resultat	Studien visar att realisationsprincipen och rättspraxis har den största inverkan för argumentationen vid domsluten. Principerna måste sättas i ett sammanhang för att möjliggöra att beslut kan fattas i varje enskilt fall. Den kompletterande normgivningen ger förutsättningar för företagen att göra egna bedömningar för att på så vis kunna ge en rättvisande bild via redovisningen. Denna normgivning kan även leda till att företag styr resultat för minimera skattebetalningar då det råder ett samband mellan redovisning och beskattning. Enligt lagen ska redovisning ske i enlighet med god redovisningssed. Av studiens resultat framgår det att denna lag ska tolkas extensivt och att det handlar om att inte bryta mot god redovisningssed.

Förord

Skrivandet av detta förord innebär slutet för denna kandidatuppsats och även för vår studietid. Vi har i denna studie fått möjlighet att använda våra samlade kunskaper och använda dessa i praktiken. Denna period har varit väldigt rolig men vi har även ställts inför nya utmaningar som utvecklat oss i den akademiska världen och förberett oss ytterligare inför arbetslivet.

Vi vill först tacka vår handledare, Peter Jönsson, för handledningen och alla värdefulla råd under denna period. Vi vill även tacka våra opponenter, Maja Karlsson och Caroline Schönberg, för deras värdefulla åsikter samt förslag på förbättringar under utvecklingen av uppsatsen.

Malin Lindén

Malin Zöger

Stockholm, juni 2014

Förkortningar

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
FAR	Branschorganisation för revisorer och rådgivare
FASB	Financial Accounting Standards Board
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1923:370) upphävd 2000-01-01
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
RegR	Regeringsrätten
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet och redovisningsrådets rekommendationer
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

Uppsatsens inledande avsnitt beskriver bakgrunden till periodiseringsfrågan inom ämnesområdet redovisning och beskattning samt belyser vilka problemområden som föreligger. Problemställningen eftersträvas att besvaras för att uppfylla uppsatsens syfte samt de avgränsningar som har betydelse.

1.1 Bakgrund

Charlotta Marténg tar i *Balans 2014 nr. 2* upp att företags intäktsredovisning alltid är en betydande risk för revisorers arbete samt att det är ett område som är i behov av hög kompetens. En grundläggande förutsättning för företags överlevnad är att dess intäkter måste överstiga dess kostnader för att företag överhuvudtaget ska kunna överleva på sikt. Det kan tyckas vara enkelt att bedöma när en intäkt eller en kostnad uppstår men i praktiken råder det stora svårigheter angående detta. En intäkt kan erkännas först då företag fullgjort sin prestation och en kostnad får dras av först då man kan fastställa vilken intäkt som kostnaden ger upphov till. Då intäkten tas upp först vid fullgörandet och detta kan ske över flera räkenskapsår, ska intäkten fördelas över hela åtagandeperioden vilket innebär att företaget gör en så kallad periodisering av intäkten (Artsberg, 2003 s. 340-343).

I Sverige följer företag *god redovisningssed* som innebär att lagar, principer, rekommendationer och praxis ska beaktas i framställningen av de finansiella rapporterna. BFN har huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed och ger ut rekommendationer som ska fungera som vägledning då företagen tolkar hur dess intäkter och kostnader ska redovisas (Artsberg, 2003 s. 130-131). Praxis består av tidigare avgöranden av rättsfall inom området som också ska fungera som en vägledning. För intäktsredovisning har det prejudicerande Key Code-fallet fått en stor betydelse angående bedömning av när en intäkt kan erkännas (Skatteverket, 2013 s. 540). Sedan Sveriges inträde i EU år 1995 har begreppet *rättvisande bild* kommit att få en stor inverkan på redovisningen i Sverige och verkar idag sida vid sida bredvid god redovisningssed som en princip. Innebörden av rättvisande bild är att intressenter ska kunna bilda sig en tillförlitlig bild utifrån företagets finansiella rapporter. Andra betydelsefulla principer som ska komplettera lagstiftningen är

bland annat realisationsprincipen, matchningsprincipen, periodiseringsprincipen och principen om innebörd före form (Thorell, 2003 s. 20-21).

Det har länge funnits ett nära samband mellan redovisning och beskattning inom den svenska företagsbeskattningen. Beroende på hur detta samband ser ut, görs en uppdelning efter det kopplade eller frikopplade området. Inom det kopplade området bestäms den beskattningsbara inkomsten utifrån resultatet som företaget redovisar. Det finns inga specifika regler utan man ser till vad god redovisningssed säger. Om läget är det omvända och det finns särskilda skatteregler, sker beskattningen istället utifrån det frikopplade området (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 22). Sambandet mellan redovisning och beskattning går enligt Hoogendoorns artikel *Accounting and taxation in Europe – A comparative overview* efter EUs harmonisering av lagar mot ett allt mer mot ett frikopplat område.

1.2 Problemdiskussion

Sverige har sedan länge haft en väl utvecklad redovisning men enligt Artsberg menar en del att EU-inträdet år 1995 troligtvis hämmade denna goda utveckling. Än kan man inte ge några direkta svar på dessa misstankar (Artsberg, 2005 s. 130). Uppsatsförfattarna anser att det inte räcker med att bara se till utvecklingen i Sverige. Anpassningen av redovisningen efter EU-direktiv innebar inga dramatiska förändringar av de svenska reglerna samt i och med globaliseringen gav en harmonisering inom EU-området troligtvis även många fördelar.

God redovisningssed är det som styr hur redovisning ska framställas och seden innefattar ramlagar, principer, rekommendationer och praxis. SKV ger ut omfattande vägledning samt att det visar sig genom litteraturgenomgången att det finns mycket litteratur inom området som även den avser att förklara hur företagen bör tolka olika situationer i redovisningen. Utav detta förstår man vilket komplext område som redovisningen egentligen är och ett av de mest svårtolkade områdena gäller företagens periodiseringar av intäkter och kostnader. Charlotta Marténg belyser i sin artikel i *Balans 2014 nr. 2* just att intäkter är ett komplext och riskfyllt område för revisorer då de utför sin granskning utav företagen. SKV uppskattar att staten i dagsläget går miste om ca 133 miljarder kronor i skattepengar per år där företagen står för 77 % av beloppet (Skatteverket, u.å.). En av förklaringarna till detta ligger i att företagare gör medvetna val eller saknar förståelse kring hur intäkter och kostnader ska tas upp och periodiseras. Beroende på hur sambandet mellan redovisning och beskattning ser ut,

utvecklar företagen olika incitament som har inverkan på hur redovisningen går till enligt Hoogendoorns artikel *Accounting and taxation in Europe - A comparative overview*.

Det finns mer omfattande lagar kring hur kostnader ska dras av och periodiseras vilket innebär att det sannolikt råder störst svårigheter kring tolkning av intäktsredovisning (Olsson, 2012 s. 75). BFN och RR har båda två gett ut vägledning till företagen för att komplettera lagstiftningen. Det finns även rättspraxis att följa där företagen ser hur domstolar dömt i tidigare fall, som likaledes ska fungera som vägledning. Ännu ett problem som uppstår är när företag väl konstaterat att en intäkt eller kostnad ska finnas med i redovisningen, måste det bestämmas över hur lång period som denna intäkt eller kostnad ska fördelas över. Här träder periodiseringsfrågan in. Exempelvis så ska de företag som erhåller full betalning vid ett tillfälle men åtar sig ett uppdrag som sträcker sig över flera år, inte redovisa hela intäkten på en och samma gång, utan ta upp den successivt vartefter den intjänas (Artsberg, 2005 s. 340-343).

Den principbaserade redovisningen är komplex då den kräver stor kunskap vid tolkning av lagar, praxis och rekommendationer medan det antagligen finns fler kryphål i den regelstyrda redovisningen. Det finns fler regler angående hur kostnader ska hanteras och intäkter är den post som ska vara styrande vid redovisning. Då matchningsprincipen har stor inverkan kan kostnader ändå tendera att bli styrande i vissa fall trots att tanken inte är denna. Ännu en viktig del att beakta är vilken form som redovisningsposten ska anses ha. Den juridiska formen kan skilja sig från den ekonomiska innebörden och det är den sistnämnda som ska vara gällande vid redovisningen. Det är inte alltid självklart hur denna klassificering ska gå till och även här kan det därför uppstå delade meningar angående hur intäkterna och kostnaderna ska hanteras utifrån vald form på posten. Man kan inte enskilt granska varken en intäkt eller en kostnad för att bilda sig en uppfattning kring hur redovisningen av dessa ska gå till. Istället måste posterna ses som en helhet som ger upphov till varandra (Kellgren & Bjuvberg, 2008 s. 55).

För att bringa klarhet i vad som egentligen gäller vid redovisning av de diskuterade områdena, ska uppsatsförfattarna granska rättsfall utfärdade av högsta domstolar. Olika instanser är med och bidrar till sin tolkning utav situationen och argumenterar kring för vad som är god redovisningssed. Det prejudicerande Key Code-fallet påstås ha ett stort inflytande över intäktsredovisningen i de fall där specifika lagar saknas och kompletterande

normgivning har varit nödvändig. Uppsatsen tar stöd av detta rättsfall i sin analys av de prejudicerande domarna för att läsaren ska få en förståelse för hur rättspraxis är med och bidrar som vägledning tillsammans med redovisningsprinciper inom området.

1.3 Problemställning

Utifrån ovanstående problemdiskussion har följande problemformuleringar utvecklats:

- *Vilka svårigheter, risker och möjligheter finns med den kompletterande normgivningen kring periodiseringsfrågan i Sverige?*
- *Vilka argument väger tyngst vid svenska prejudicerade rättsfall angående periodiseringsfrågan?*

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera svårigheter, risker samt möjligheter med den kompletterande normgivningen som tillämpas vid periodiseringsfrågan genom en rättsfallsstudie.

1.5 Avgränsningar

Skatterätten kan delas in i två huvudfrågor, omfångsfrågan och periodiseringsfrågan. Omfångsfrågan som inte påverkas av redovisningen, svarar på vad som är skattepliktigt och vad som är avdragsgillt. Periodiseringsfrågan svarar på när i tiden en inkomst eller utgift ska redovisas som intäkt respektive kostnad. Uppsatsen behandlar inte omfångsfrågan utan fokus för uppsatsen ligger istället på periodiseringsfrågan då omfångsfrågan är irrelevant för att besvara uppsatsens frågeställningar.

1.6 Uppsatsens disposition

I andra kapitlet redogörs för de metodiska val som genomförs för uppsatsen samt att det pågår en diskussion gällande forskningskvaliteten och källkritik. En mer genomgripande bearbetning av teoretiska ansatser sker i kapitel tre där sambandet mellan redovisning och beskattning, god redovisningssed och dess olika delar samt redovisning enligt princip- och regelbaserad redovisning presenteras. Kapitel fyra redogör för den empiriska insamling som

utförs genom en rättsfallsstudie. I kapitel fem verkställs en analys från resultatet av rättsfallsanalysen genom en överskådlig tabell som sedan utvecklas djupare i löpande text. Det sjätte kapitlet lämnar svar på problemställningen och framför de sammanfattade resultaten. I det avslutande kapitlet diskuterar uppsatsförfattarna studiens resultat. I detta kapitel sker även en diskussion kring uppsatsens metodval och förslag på fortsatt forskning.



2 Metod

I föreliggande kapitel förklarar uppsatsförfattarna hur forskningen har genomförts och motiverar valt tillvägagångssätt. Det beskrivs vilken forskningsstrategi, vetenskapligt förhållningssätt, vetenskaplig ansats och forskningsdesign som använts samt visas på hur insamlingen gått till. Därpå följer en diskussion angående forskningskvaliteten samt källkritik.

2.1 Forskningsstrategi

Det är vanligt att forskningsstrategier delas upp i två metodiska angreppssätt, *kvantitativa* och *kvalitativa*. Den kvalitativa metoden syftar till att få fram en djupare förståelse, emellertid anses inte generalisering lika grundläggande. Till skillnad från den kvalitativa metoden är det för den kvantitativa metoden viktigt att kunna formalisera analyser, göra jämförelser med teorier och pröva resultat så de kan generaliseras (Holme & Solvang., 1997 s. 13-14).

Valet av metod styrs för att belysa studiens syfte och det problemområdet som detta engagerar. Då uppsatsens syfte inte lägger tyngden på kvantifiering vid insamling och analys av data tas den kvalitativa metoden i anspråk. Detta val görs då tillämpning av den kvalitativa strategins metodiska angreppssätt anses, av uppsatsförfattarna, kunna besvara frågeställningarna som ligger till grund för uppsatsens syfte. Motivering av valet är dels att insamlingen av information ger en djupare förståelse av problematiken som undersöks, dels för att kunna redogöra för helheten av det sammanhang som problemställningen omfattar (Holme & Solvang, 1997 s. 14). Med den kvalitativa metoden får även uppsatsen den anpassbarhet och djup i undersökningsenheten som syftet kräver istället för att nå en bredd som ges i en kvantitativ studie (Holme & Solvang, 1997 s. 78). Den kvalitativa inriktningen har synliggjorts tydligt under insamlingsmetoden genom att målet med denna process var att upptäcka och få kännedom om olika samband (Olsson & Sörensen, 2011 s. 131).

2.2 Vetenskapligt förhållningssätt

Positivism och *hermeneutik* är de två vetenskapliga förhållningssätt som särskiljs beroende av deras olikheter som behandlar teori och metod i relation med tolkning av handlingar.

Hermeneutik, som är inriktningen för denna uppsats, undersöker tolkning av texter och förståelse. Avsikten med detta perspektiv är att formulera, tolka och begripa sammanhang samt ha möjlighet att ge en förklaring. Uppsatsförfattarna och deras erfarenhet har enligt detta synsätt ett stort inflytande (Olsson & Sörensen, 2011 s. 162).

Den beskrivande och reflekterande inställning som hermeneutiken innebär för uppsatsen gör att detta förhållningssätt passar bra till den kvalitativa forskningsstrategi som eftersträvas i problematiseringen för uppsatsen. Då syftet är att tolka och förstå, är hermeneutiken lämplig som förhållningssätt för att få svar på frågeställningarna (Olsson & Sörensen, 2011 s. 163).

2.3 Forskningsdesign

Uppsatsens forskningsdesign är uppdelad i två moment, dels en rättsdogmatisk metod som står för den teoretiska referensramen, dels en rättsfallstudie som utgör uppsatsens empiri.

2.3.1 Rättsdogmatisk metod

En *rättsdogmatisk metod* har använts vid utformningen av den teoretiska referensramen. Detta innebär att gällande rätt förklarats utifrån lagar, förarbeten och rättspraxis. I referensramen bistår även doktrin, vetenskapliga artiklar och redovisningens gällande principer i arbetet för att utforma en fulländad referensram (Lehrberg, 2010 s. 167-168).

2.3.2 Rättsfallstudie

Uppsatsens empiri har insamlats genom en *kvalitativ rättsfallstudie*. Detta är en typ av dokumentstudie som innebär en studie av information kring det valda ämnet (Olsson & Sörensen, 2011 s. 143-144). Analysen av rättsfallstudien har genomförts med hjälp av en *innehållsanalys* vilket innebär att en vetenskaplig analys av dokument har verkställts genom tabeller och löpande text (Olsson & Sörensen, 2011 s. 209-210). Uppsatsen innehåller även en *begreppsanalys* vilket innebär att begreppens innebörd beskrivs utifrån de kännetecken som framkommer ur empirin (Olsson & Sörensen, 2011 s. 207).

2.4 Datainsamling

Vid insamling av data har sekundärdata i form av publicerade vetenskapliga artiklar, litteratur samt offentliga dokument använts (Olsson & Sörensen, 2011 s. 46). Uppsatsens referensram består av en sekundär datainsamling genom litteraturstudier. Även efterkommande avsnitt bestående av empirin, har baserats på sekundärdata vilket möjliggjort att uppsatsens syfte uppfyllts samt att problemformuleringen har kunnat besvaras.

2.5 Tillvägagångssätt

Uppsatsens arbete har inletts med en bred litteraturgenomgång av ämnet. Detta har skapat en omfattande och relevant studie. Litteraturgenomgången gäller dels referensramen och metoden för uppsatsen, dels tidigare forskning samt vetenskapliga artiklar inom området som problemformuleringen avser. Uppsatsförfattarna har även varit i kontakt med Jan Kellgren, universitetslektor, docent i affärsrätt och specialiserad på företagsbeskattning, som bidragit med förslag om relevant litteratur och avhandlingar. Utifrån dessa förslag har uppsatsförfattarna gått igenom dess källförteckningar för att finna väsentlig och genomgripande litteratur inom ämnet för uppsatsen. Av den litteratur som ansetts vara relevant, undersökte uppsatsförfattarna om författarna till litteraturen har fler eller uppdaterade upplagor inom området. Litteratur har även samlats in genom sökord som är relaterade inom området för periodiseringsfrågan ur ett redovisnings- och skatteperspektiv.

Den rättspraxis som uppsatsförfattarna har valt att uppmärksamma utöver de rättsfall som ingår i undersökningen består av Key Code-fallet. Detta rättsfall har valts för att det uppmärksammats i undersökningsmaterialet samt att SKV anser detta rättsfall som viktigt för efterföljande avgöranden.

2.5.1 Urval

Det första beslutet angående urval av rättsfall, har begränsats utifrån vilken rättsinstans som fallen fått ett domslut från. Uppsatsförfattarna har valt domar utfärdade av högsta domstolar vilket innebär att domarna fungerar som prejudikat och utgör därmed vägledning för liknande situationer i fortsättningen. Detta urval av prejudikat innebär att uppsatsen fått ett riktat urval. Det riktade urvalet består av praxis där det uppstår problem kring periodiseringsfrågor. För

att få svar på uppsatsens ställda problemformulering anser uppsatsförfattarna det vara relevant att studera högsta domstolarnas domar. Därmed är det riktade urvalet ett medvetet val som uppsatsförfattarna gjort för att nå det problemområde som föreligger. Detta val motiveras även genom att det genomförts för att nå rättspraxis där det finns ett slutgiltigt svar som gäller för liknande fall som uppkommer i framtiden. Om ett urval inte skulle ha genomförts och alla rättsinstanser undersökts, hade inte något slutgiltigt svar på ställd fråga kunnat ges vilket prejudicerade domar ger.

För att urvalet ska kunna bli mer representativt inför populationen, har uppsatsförfattarna undersökt frågeställningarna för att på så vis kunnat orientera sig i de sökord som vanligen används inom området. Genom att vara väl insatta i ämnet, har uppsatsförfattarna undvikit misstag som att riskera att sortera bort de rättsfall som är relevanta för frågeställningarna. Risken för att detta fel ska uppstå, har reducerats genom att uppsatsförfattarna även undersökt ett flertal rättsfall som inte varit föremål för uppsatsens empiri. Detta har utförts för att undersöka dess relevans för frågeställningarna och dess område.

I urvalet av rättsfall har en kombination av *kedjesökning* och *systematisk sökning* genomförts. En kedjesökning sker genom att hänvisningar i en text leder till ytterligare hänvisningar medan en systematisk sökning sker med utgångspunkt i ämnesord. Till en början har kedjesökningar utförts för att få fram relevanta sökord för att möjliggöra för en systematisk slutgiltig sökning. Genom en *fritextsökning* i InfoTorg Juridiks databas Rättsbanken har det möjliggjorts för ett relevant urval genom en användning av sökorden: *periodisering*, *god redovisningssed* och *intäkt* (Sandgren, 2007 s. 32). De rättsfall som genom den systematiska sökningen har ingått i uppsatsens empiri består av domslut efter Key Code-fallet år 1999 från Högsta förvaltningsdomstolen, före detta Regeringsrätten, som innehållit valda sökord och behandlat periodisering av kostnader eller intäkter. De valda rättsfallen utifrån detta tillvägagångssätt är följande:

RÅ 2002 ref. 42	Container-fallet
RÅ 2002 ref. 84	Vindkrafts-fallet
RÅ 2002 ref. 94	Hyresfördrings-fallet
RÅ 2005 ref. 49	Reklam-fallet
RÅ 2008 ref. 19	Kommun-fallet

RÅ 2008 ref. 19 består av två delar och uppsatsförfattarna har valt bort den första delen då den behandlar omfångsfrågan som uppsatsen avgränsar sig från. För att förstå den andra delen krävs ingen förståelse för den första delen av fallet. Eftersom denna del inte ansetts vara relevant så har den första delen inte presenterats i uppsatsen.

2.5.2 Insamling av empiri

Uppsatsförfattarna har intagit en objektiv ställning vid insamling av empirin och sammanfattningar av rättsfallen har utförts där de relevanta delarna i varje fall valts ut. Rättsfallen delades in i sakomständigheter och problem där oklarhet funnits. Sedan har en uppdelning gjorts för varje rättsinstans domskäl som ligger till grund för domslutet. Varje instans domskäl har undersökts, vilket gett uppsatsförfattarna en djupare förklaring till vad som ansetts som korrekt i det speciella fallet. I sammanfattningarna av rättsfallen har uppsatsförfattarna försökt att behålla ett liknande språk som i det ursprungliga rättsfallen och har på så vis undvikit att texten tolkats felaktigt.

Uppsatsen har genomgått en iterativ process i många faser. En av dessa processer har genomförts vid empiriinsamlingen. Den iterativa processen har utförts genom en kontinuerlig och upprepad granskning av undersökningsmaterialet. På så vis har uppsatsförfattarna undvikit att relevanta domskäl inte har uppfattats. Processen i empiriinsamlingen har gett uppsatsförfattarna en höggradig kunskap i undersökningsmaterialet vilket bidragit till både en mer tillförlitlig och relevant genomförd analys.

2.5.3 Analysens formgivning

Även uppsatsens analys har utvecklats via en iterativ process. Detta dels genom att informationssamlingen och analysen har skett i växelverkan, dels att kontinuerliga jämförelser, likheter och olikheter undersökts fortlöpande. Analysen har sammanställts i en tabell för att ge en översiktlig och tydlig bild av den rättspraxis som undersökts. Utifrån denna tabell har rättspraxis som ingår i empirin analyserats mer djupgående för att se de överensstämmelser men även avvikelser som de innehåller. Denna genomgripande analys har sedan kopplats samman med de relevanta delarna i den teoretiska referensramen för frågeställningarna ska kunna besvaras och därmed kunna presentera resultatet från studien.

2.6 Forskningskvalitet

Uppsatsens undersökning och dess helhet har strävat efter att hålla en god kvalitet genom att fortlöpande granskningar skett kontinuerligt under hela studien. Det är viktigt att det är möjligt att verifiera en kvalitativ studie för att en hög trovärdighet ska uppnås (Denscombe, 2009 s. 378). I detta avsnitt sker en diskussion kring kvalitetsbegreppen reliabilitet och validitet för att öka uppsatsen tillförlitlighet. Dessa två begrepp har undersökts utifrån ett kvalitativt perspektiv då de anpassats utefter uppsatsens utformning och syfte.

2.6.1 Reliabilitet

Slutsatserna från denna undersökning blir tillförlitliga och samma resultat uppnås om undersökningen genomförs på nytt om *reliabiliteten* är hög. Uppsatsens metod, analys och beslutsfattande har observerats för att förmå att uppvisa en hög reliabilitet (Denscombe, 2009 s. 381).

Reliabilitet kan delas upp i *extern* och *intern reliabilitet*. Extern reliabilitet förklarar i vilken utsträckning en undersökning kan *replikeras* (Bryman & Bell, 2003 s. 306). I kvalitativa studier finns vissa svårigheter att reproducera en undersökning (Denscombe, 2009 s. 379). Uppsatsförfattarna har gett noggranna och detaljerade beskrivningar av tillvägagångssättet och de olika metodvalen för att öka reproduktion av studien. Ett annat metodiskt val för att öka replikationen har varit den objektivitet som forskarna intagit under hela studien och synnerligen under tolkningen av empiri. Objektivitet har även varit en del av det urval som gjorts då ett bekvämlighetsurval inte har använts.

Den interna reliabiliteten har förbättrats genom att uppsatsförfattarna tydligt klargjort hur den tolkningsprocess som varje kvalitativ undersökning innebär har utförts. På detta sätt har mer tillförlitliga resultat kunnat ges med mindre påverkan av uppsatsskrivarna (Bryman & Bell, 2003 s. 306).

2.6.2 Validitet

Validitet innebär att de slutsatser som undersökningen redogör för hör samman med frågeställningarna. Validiteten är hög om det finns ett samband mellan verkligheten och tolkningen som presenteras som resultat (Olsson & Sörensen, 2011 s. 107). Välformulerade

problem och frågeställningar har utformats för att göra det möjligt att kontrollera om rätt sak värderats. För att få hög validitet krävs även att insamlingen av information är utan slumpmässiga fel (Holme & Solvang, 1996 s. 163).

Det finns *intern* och *extern validitet*. Intern validitet innebär att det finns en överensstämmelse mellan uppsatsens resultat och referensramen som sätts i förbindelse i slutsatsen. Den andra delen av validitet, extern validitet, behandlar den generaliserbarhet som uppsatsen ger (Bryman & Bell, 2003 s. 306). Den externa validitetens svårigheter har hanterats genom att uppsatsens slutsatser generaliserats enbart utmed det definierade området som uppsatsen hanterat.

I denna kvalitativa undersökning med en närhet till studieobjektet har det interna begreppet varit mycket relevant (Holme & Solvang, 1996 s. 94). För att göra en korrekt tolkning av de problem som frågeställningarna för fram är det av vikt att den teoretiska referensramen är felfri och genomgripande så uppsatsen blir representativ och får en hög validitet. Uppsatsförfattarna har ökat den interna validiteten genom att hålla analysen tydligt kopplad till referensramen.

2.7 Källkritik

Uppsatsförfattarna har valt att undersöka och värdera de källor som tas i anspråk utifrån fyra bedömningskriterier. En diskussion hur användning av dessa kriterier tillämpats i uppsatsen behandlas nedanför (Denscombe, 2009 s. 301):

Autenticitet behandlar enligt Denscombe (2009 s. 301) om ett dokument är äkta och har ett tydligt ursprung. För att säkerställa dokumentens äkthet och ursprung har källorna i denna uppsats varit från offentligt utgivna dokument och vedertagna författare.

Trovärdighet skapas när ett dokument är utan förvrängningar och felaktigheter (Denscombe, 2009 s. 301-302). Detta har uppsatsförfattarna uppnått då de använt sig av författare och andra utgivare som är väl etablerade och sakkunniga inom sitt ämne. Ett problem som uppsatsförfattarna tagit hänsyn till för att få en trovärdighet i dokumentet är den uteblivande användningen av primärdata. Användningen av sekundärdata har ansetts vara tillfredsställande och pålitlig för att besvara frågeställningarna. Författarna av uppsatsen har

varit väl medvetna om att en användning av sekundärdata samt äldre vetenskapliga artiklar och litteratur kunnat leda till felaktigheter. Detta problem har till stor del undvikts genom informationen har undersökts och ansetts vara aktuell. Vissa rättsfall som är med i urvalet för uppsatsen är lite äldre men har ändå ansetts vara aktuella eftersom definitionen av ramlagarna och kompletterande lagstiftningen fortfarande gäller.

Representativitet ges när ett dokument representerar en typisk enhet av fenomenet (Denscombe, 2009 s. 302). Den djupgående litteraturbehandling som genomförts har gett uppsatsförfattarna en möjlighet att jämföra information från olika författare och organisationer för att på så vis kunnat se att det getts en gemensam uppfattning av olika begrepp och fenomen. Genom att kontrollera att samma förklaringar getts har en representativitet uppnåtts i den teoretiska referensramen som varit av vikt för att uppsatsförfattarna då återspeglat kvaliteten i resterande delar av uppsatsen. Uppsatsförfattarna har även tagit hänsyn till representativiteten vid urvalet eftersom rättsfall tagits till högsta instansen och därmed varit prejudicerande för framtida avgörande. Undersökningen av dessa rättsfall har gjort att studiens analys och slutsatser blivit mer karakteristiska för problemet och därmed bidragit till en större representativitet.

Sista kriteriet *innebörd* betyder att dokumentet ska vara tydligt och begripligt (Denscombe, 2009 s. 302.). Kriteriet har understötts utav den genomgående litteraturgenomgången som genomförts och gett uppsatsförfattarna en stor förståelse inom ämnet innan påbörjandet av uppsatsen. Genom en iterativ process vid insamlingen av empirin har en betydande insikt för underlaget skapats. Denna förståelse har underlättat för att kunna utläsa innebörden av de ibland svårbegripliga domskälen.

Dokument som inte tillfredsställt samtliga fyra kriterier har uteslutits från både referensram och empiri. Genom en fullföljd analys av dessa fyra bedömningskriterier har uppsatsen åstadkommit en högre validitet i genomförd teoretisk referensram och rättsfallstudie. Därmed har uppsatsens slutsatser överensstämt mer med verkligheten.

3 Teoretisk referensram

Detta kapitel beskriver systematiskt de teoretiska ansatser som under litteraturgenomgången anses relevanta för den problemformulering som uppsatsen baseras på. I kapitlet presenteras även forskning som utförs inom det valda ämnesområdet.

3.1 Intäktsredovisning

3.1.1 När ska en intäkt redovisas?

En intäkt konstateras och redovisas antingen när företaget får betalt eller när det sker en ökning av värdet på tillgångar. En svårighet är att bedöma när denna ökning är realiserad, det vill säga intjänad på grund av att en prestation fullgjorts. Huvudfrågan inom intäktsredovisning är alltså när en intäkt ska ses som realiserad vilket avgörs med hänsyn till realisationsprincipen (Artsberg, 2005 s 340-342). Redovisningsrådets rekommendation RR 11, angående intäkter, har som syfte att ange hur en inkomst från särskilda transaktioner ska behandlas i redovisningen.

I RR 11 p. 20 identifieras vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att en inkomst från tjänster ska kunna intäktsredovisas:

- a) *Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- b) *Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne.*
- c) *Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- d) *De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (Bokföringsnämnden, 1999 p. 20).*

Om samtliga kriterier förutom ett är uppfyllt får en intäktsföring inte göras. (Artsberg, 2005 s. 340-342). Företagen som inte är börsnoterade kan välja att tillämpa antingen RR 11 eller BFNAR 2003:3 gällande behandlingen av intäkter. BFNAR 2003:3 bygger dock på RR 11 (Bokföringsnämnden, 2003a s. 1). Kriterierna i konsensus med dessa allmänna råd följer sammantaget överensstämmande kriterier som RR 11 (Bokföringsnämnden, 2003b p. 20). Då

BFNAR 2003:3 trädde i kraft först den 1 juli 2003 och tre av uppsatsens valda rättsfall har fått sina domslut från tidigare år görs en presentation av RR 11 (Bokföringsnämnden, 2003c s. 11).

3.2 Samband mellan redovisning och beskattning

3.2.1 Kopplade området

I Sverige råder det en stark koppling mellan redovisning och skatteregler. Företagen följer till stor del regler i den civilrättsliga redovisningen som sedan läggs till grund för beskattningen. Det kan i stora drag sägas att beskattningen är kopplad till redovisningen då det inte finns någon specifik skatteregel att följa, vilket ofta benämns som det *kopplade området*. Det innebär alltså att skatterätten följer redovisningen (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 73-74). Det finns två olika typer av samband, ett materiellt och ett formellt.

Materiella sambandet bygger på att räkenskaperna utgör grunden för beskattningen och det råder inga specifika skatteregler utan god redovisningssed är avgörande för beskattningen. I de fall företaget kan välja mellan olika metoder i redovisningen ska samma metod följas åt vid beskattningen. Som exempel kan man se till hur avskrivningar på maskiner och inventarier hanteras där den räkenskapsenliga avskrivningen motsvarar avskrivningen i bokslutet (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 74-75).

Formellt samband innebär att om det finns en skatteregel om avdragsrätt ska motsvarande belopp återfinnas i redovisningen. Det finns ingen koppling mellan faktiska avskrivningar i redovisningen och avdragsrätten vilket innebär att resultatmätningen är materiellt frikopplad. Beloppet som dras av ska redovisas som bokslutsdisposition eller obeskattad reserv (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 74-75). Ett exempel på när redovisningen är bestämd enbart av skatteskal är när skattemässiga avskrivningar ibland resulterar i högre tillåtna avskrivningar än vad civilrättsliga regler godkänner, dessa överavskrivningar hanteras genom att de obeskattade reserverna som uppstår måste återfinnas i redovisningen (Kellgren & Bjuvberg, 2008 s. 121-122).

3.2.2 Frikopplade området

I en del fall ställs inga krav på ett formellt samband av skatteregler och till följd av detta uppstår skillnader mellan redovisningen och den skatterättsliga periodiseringen. Det talas då istället om det *frikopplade området* där skillnaderna hanteras genom att beskattningen har egna regler för specifika områden. Upp- och nedskrivningar av anläggningstillgångar, med undantag för inventarier, är ett exempel på ett frikopplat område eftersom dessa justeringar inte har en påverkan på det skattemässiga resultatet (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 76).

3.2.3 Utredning av sambandet

Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80) undersöker strukturen av sambandet mellan redovisning och beskattning och hur detta bör se ut. Denna genomförda utredning diskuterar tre varianter angående hur sambandet mellan redovisning och beskattning ska utformas. Det första är om det materiella sambandet ska bli starkare än det nuvarande, det andra är om det materiella ska bli svagare än det som gäller nu och som sista alternativ som även utredningen utmynnar att bli utredningens förslag är om det materiella sambandet bör upphävas. Utredarna anser att det vore svårt att få ett starkare materiellt samband då trenden visar att det materiella sambandet redan blir svagare (SOU 2008:80, s. 19-20).

Utredningen menar som första motiv till avskaffandet att grunden för ett materiellt samband har försvunnit genom att redovisningen utvecklats till att använda avskilda redovisningsprinciper för juridiska personer. Grunden att det materiella sambandet leder till att företag ska ha välvilja att redovisa vinster för beskattning uppfylls inte längre. Det andra motivet som utredningen kommit fram till är att den ökade harmonieringen och utvecklingen av en internationellt anpassad redovisning inte anses lämpad att styrande hur beskattning ska ske. Sambandet med de nya redovisningsnormerna skulle leda till svårigheter vid utförandet. Som tredje argument anges att ett samband mellan redovisningen och beskattningen vid införande av BFNs K-projekt skulle innebära att skattereglerna blir för omfattande och svåra att applicera. Detta då beskattningen ska anpassas till fyra olika regelverk som behandlar redovisningen. Den fjärde argumentationen behandlar att redovisningen gått från att vara principbaserad till att bli allt mer regelstyrd. God redovisningssed konstateras allt mer utifrån

internationellt fastställda normer. Utredningen ifrågasätter därmed om ett materiellt samband är möjligt att upprätthålla samtidigt som grundlagen säger att skattelagen ska stiftas av riksdagen. Utredningen anser att avskaffandet av det materiella sambandet underlättar för utvecklingen av redovisningen. Om ett materiellt samband kvarstår anses det leda till att skattereglerna kontinuerligt kommer omprövas och att ett avskaffande av sambandet är omöjligt att undgå (SOU 2008:80, s. 20-22).

Förslaget som utredningen resulterat i har fastställts som:

”Det ska i framtiden inte finnas något materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Även periodiseringsfrågorna ska alltså lösas med hjälp av skatterättsliga regler. Dessa regler ska i sak normalt överensstämma med K2. För IFRS-företagen kommer skattereglerna inte sällan avvika från redovisningsreglerna. De företag som vill får emellertid under vissa villkor välja att tillämpa redovisningsreglerna även vid beskattningen” (SOU 2008:80, s. 239).

Innan utredningen SOU 2008:80 har ett flertal utredningar inom frågan utformats. Redovisningskommittén menade i sin utredning (SOU 1995:43) att det materiella sambandet skulle bli svagare på flera områden. Resultatet från denna utredning motiverades av att redovisningens kvalitet försämrades vid ett materiellt samband. Även RSV har granskat det materiella sambandet i rapporten RSV Rapport 1998:6, sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. RSVs slutsats, till skillnad från SOU 2008:80, menar att det formella sambandet skulle upphävas men att det materiella sambandet fortfarande skulle finnas kvar (SOU 2008:80, s. 340-341).

3.2.4 Sambandet enligt inkomstbeskattning

I 14 kapitlet 2-6 §§ IL uttrycks de stadganden som är centrala för sambandet mellan redovisning och beskattningen. I 14 kapitlet 2 § IL anges att resultatet ska beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder* och vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt *god redovisningssed* om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Bokföringsmässiga grunder framställts som att inkomster och utgifter i näringsverksamheten ska periodiseras. God redovisningssed i sin tur står för vilket beskattningsår som inkomster ska bli intäkter och utgifter ska bli kostnader (Skatteverket, 2013 s. 31-32). Föreskrifterna i 14 kapitlet IL redogör

för att redovisningen ska vara underlaget för beskattningen och beräkningen av det skattemässiga resultatet (Skatteverket, 2013 s. 56).

24 § KL anges i vissa av de valda rättsfallen för insamling av empiri, denna lag blev upphävd 2000-01-01 och har ersatts av 14 kapitlet 2 och 4 §§ IL. Uppsatsförfattarna har därför ansett att dessa rättsfall fortfarande är relevanta för uppsatsens frågeställningar (Riksdagen, 2000).

3.2.5 Fördelar och nackdelar med sambandet

Fördelar

- Vid ett samband går redovisningen att anpassa för att kunna redovisa det resultat som är mest rättvisande enligt företaget.
- Redovisningen tenderar att hålla en högre kvalitet eftersom den är grunden för beskattning och genomgår en kontroll från statens sida.
- Vid samband mellan redovisning och beskattning undviks ett dubbelarbete då beskattningen utgår från arbetet som gjorts med redovisningen och därmed krävs endast ett bokslut.
- Sambandet leder till enklare och mer lättförstådda regelsystem (Skatteverket, 2013 s. 30).

Nackdelar

- SKV ser en nackdel med sambandet då företagen kan styra över vad den beskattningsbara inkomsten uppgår till och när beskattning ska ske.
- Sambandet leder till samma individuella bedömningar och valfrihet som gäller för redovisningen även i skatterätten vilket SKV ser som ett problem.
- Det uppstår en stor subjektivitet vid granskning.
- Sambandet medför att redovisningens utveckling av god redovisningssed bromsas och inte följer den affärsmässiga utvecklingen, då detta skulle leda till en tidigarelagd beskattning (Skatteverket, 2013 s. 30-31).

3.2.6 Redovisning och beskattning i Europa

Sverige har sedan länge haft en väl utvecklad redovisning och en del menar att vårt inträde i EU hämmade utvecklingen eftersom vår lagstiftning blev tvungen att följa EU-direktiv från år 1995. Begreppet rättvisande bild kom då att bli en övergripande princip och verkar sedan

dess sida vid sida tillsammans med begreppet god redovisningssed. Anpassningen av redovisningen vid inträdet krävde inte några större lagändringar då redovisningen som tidigare nämnt, redan var högt utvecklad (Artsbergs, 2005 s. 129-130).

I artikeln *Accounting and taxation in Europe - A comparative overview* skriven av Martin N. Hoogendoorn år 1996, diskuteras sambandet mellan redovisning och beskattning för europeiska länder. Indelningen av de europeiska länderna görs utifrån om det existerar ett samband mellan redovisning och beskattning eller efter om detta samband saknas. Hoogendoorn beskriver sambandet mellan redovisning och beskattning som känsligt och föränderligt. Vidare diskuteras att de ekonomiska incitamenten för beskattningen är att minimera intäkter genom att sträva efter att betala minsta möjliga skatt eller periodisera skatten som ska betalas. Gällande redovisningen är det ekonomiska incitamentet istället att maximera och jämna ut resultatet. Detta förväntas bidra till en stabil aktiekurs och ge nöjda aktieägare. De olika incitamenten för redovisning och beskattning gör att sambandet mellan dessa leder till en känslighet då deras målsättningar är motstridiga. Sambandet mellan redovisning och beskattning är emellertid något som är under konstant utveckling och en viktig förklaring till förändringen är harmoniseringen inom EU samt även globalt utanför EUs gränser (Hoogendoorn, 1996 s. 783).

De kännetecken som Hoogendoorn uppfattar vid ett frikopplat område, avser valfriheten som företag kan tillämpa gällande olika redovisningsprinciper och skatteräkenskapsposter. I de fall som ett samband mellan redovisningen och beskattningen finns, tenderar företagens incitament om att minimera skatter, resultera i att inbetalningar till företaget minimeras och periodiseras för att intäkterna på så vis ska bli låga. Även om skattereglerna följer redovisningen sker ofta valet egentligen av de skattemässiga konsekvenserna med anledning av beskattningens incitament (Hoogendoorn, 1996 s. 785).

Redan när artikeln av Hoogendoorn skrevs år 1996, hade en utveckling från ett kopplat samband börjat gå mot en större självständighet mellan redovisning och beskattning inom Europa. Utveckling kan studeras genom att se till ländernas koncernredovisning, där sambandet mellan redovisning och beskattning inte existerar. Slutligen framför författaren att länders olika sätt att hantera det omdiskuterade sambandet, gör det svårt att fastställa en rättvisande bild av företagen (Hoogendoorn, 1996 s. 787-789).

3.3 God Redovisningssed

3.3.1 Utvecklingen av god redovisningssed i Sverige

De olika rättsliga standarderna har i svensk lagstiftning haft olika innebörd. I 1929 års bokföringslag har den rättsliga standard skrivits som *"Bokföring skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased"*. Lagstiftarna ville här ge en frihet att avgöra bokföringsmetod med hänsyn till företagsstorlek och andra särskilda behov. Det fanns även en koppling mellan bokföring, seder och bruk i näringslivet och till stor del fanns bara ramlagstiftning (Thorell, 2008 s. 59).

Den rättsliga standarden i 1976 års bokföringslag formulerades *"Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed"*. Denna rättsliga standard uppkom då utformningen av BFL och de rättsliga standarderna från år 1929 sågs över och blev efter ändring mer detaljerade än sin föregångare. God redovisningssed blev här en hänvisning till praxis och kunde även fastställas branschvis. I och med denna ändring av rättsliga standard får även BFN stor påverkan på innebörden av god redovisningssed. Regleringen innebar även en ändring gällande ramlagstiftningen som skulle göras fulländad med kompletterande normgivning (Thorell, 2008 s. 61-62).

1995 års årsredovisningslag var den rättsliga standarden lik den från 1976 år bokföringslag, begreppet god redovisningssed behölls men principen om rättvisande bild tillkom. Rättvisande bild har sitt ursprung från artikel 2 i fjärde direktivet i EGs bolagsrättsliga direktiv om redovisning. Enligt ÅRL 2 kapitlet 2 § årsredovisningen skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med *god redovisningssed*. Enligt ÅRL 2 kapitlet 3 § ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet samt ge en *rättvisande bild* av bolagets ställning och resultat (Thorell, 2008 s. 64).

3.3.2 God redovisningssed idag

Enligt svensk rätt skall ett bokslut följa vad som är *god redovisningssed*. God redovisningssed är den rättsliga standarden för lagstiftningen. Med detta menas den samlade benämningen på vad lagen ställer för krav. Grunden för god redovisningssed anges i lag men även av kompletterande normgivning. Vad som anses vara god redovisningssed i konkreta

redovisningsfrågor framgår följaktligen inte i lag utan ges i den kompletterande normgivningen (Thorell, 2003 s. 20-21).

God redovisningssed innebär att företagen ska följa lagar och principer inom redovisningsområdet. Även praxis bör beaktas då lagarna inte räcker till för att bedöma hur en situation ska hanteras. Vad som utgör praxis kan variera mellan olika branscher. I enskilda fall är det dock möjligt för företagen att avvika från normgivningen men enbart om det finns särskilda skäl för detta (Stralström & Olsson, 2012 s. 18-19 och Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 34). I förarbetena till den rättsliga standarden anges genom förhållandet mellan lag, tillämpad praxis och förekommande redovisningsstandarder som innebörden (Thorell, 2008 s. 58).

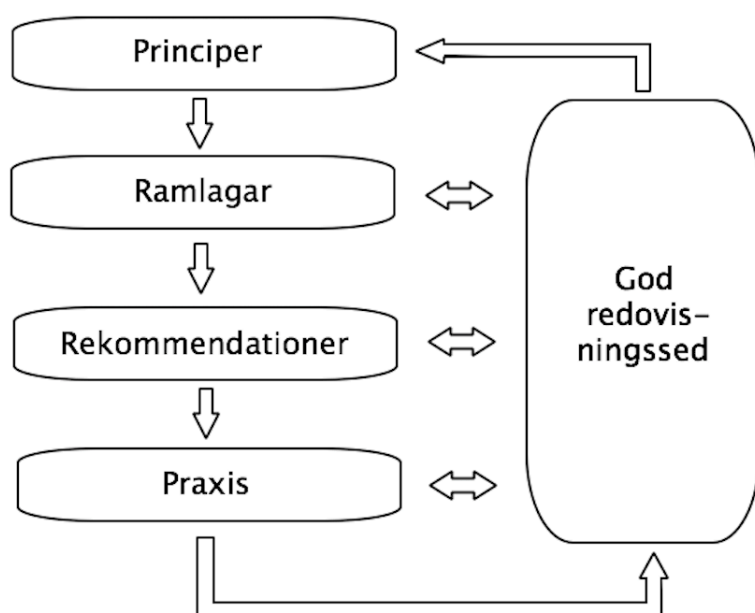
I EGs direktiv finns inte begreppet god redovisningssed utan användning av att årsredovisningen ska ge en *rättvisande bild* av företagets resultat och ställning. Svenska lagstiftare har inte valt att ersätta god redovisningssed med rättvisande bild. Rättvisande bild används likväl i Sverige som en av flera redovisningsprinciper (Thorell, 2008 s. 58).

3.3.3 God redovisningssed som funktion

BFN, som är en statlig myndighet, har det största ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed sedan år 1999. BFN kan inte utfärda bindande regler utan ger istället ut rekommendationer till mindre och medelstora företag i form av allmänna råd, vägledning och uttalanden. BFN har det huvudsakliga ansvaret för den kompletterande normgivningen. Rekommendationer kan sägas svara på hur redovisningen bör vara medan praxis visar hur redovisningen är i verkligheten (Artsberg, 2005 s. 129-131). BFN hjälper även till att lämna yttranden till domstolar för att klargöra vad god redovisningssed innebär. Fram till år 2005 var även RR med och utvecklade normer för redovisningen. Företag måste sedan år 2001 bestämma vilka normer som är lämpligast att följa (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 34). Större företag som är noterade på en reglerad marknad följer främst rekommendationen utfärdade av IASB sedan år 2007 (Månsson & Ohlson, 2008 s. 7).

God redovisningssed ska ge svar på hur bokföring ska föras samt hur redovisningen ska uppställas. Sedan några år tillbaka har företagen delats upp i fyra olika kategorier baserat på storleken på verksamheten. Små företag lyder under tydliga regler utställda av BFN medan

större företag är i behov av att göra mer tolkningar av lagen för att se till att god redovisningssed följs (Månsson & Ohlson, 2008 s. 14-15).



Figur 1 - God redovisningsseds system för rättvisande bild av redovisningen (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2010 s. 29)

3.3.4 Ramlagstiftning

Den lagstiftning som existerar inom redovisningsområdet har uppkommit från redovisningspraxis. BFL (1999:1078) och ÅRL (1995:1554) är de grundläggande lagarna inom redovisningen. Syftet med dessa rättsregler är att skapa gynnsammare förutsättningar för affärsuppställningar och minskad kostnad för att slutföra transaktioner (Thorell, 2003 s. 22). Enligt ÅRL ska årsredovisningen ge en rättvisande bild av företaget samt efterfölja god redovisningssed. Intressenter ska följaktligen kunna bilda sig en tillförlitlig helhetsbild utav företaget utan att vara insatta i dess verksamhet (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 34).

3.3.5 Kompletterande normgivning

Det är i huvudsak den kompletterande normgivningen som utvecklar redovisningspraxis och har i och med det stor relevans för god redovisningssed. Historiskt sett har Sveriges redovisningspraxis påverkats av amerikanska och engelska redovisningsrekommendationer. Dessa länder har i sin tur utvecklats med beaktande till krav för att värna om de investerare som är verksamma på kapitalmarknaden (Thorell, 2003 s. 23-24).

RR etablerades av staten i samarbete med FAR och industrin. RR har övertagit BFNs arbete att låta publicera rekommendationer för årsredovisningspraxis och att harmonisera den svenska redovisningen till det internationella regelverket, IAS som ges ut av IASB (Thorell, 2003 s. 24-25). IAS/IFRS regleringar gäller börsnoterade företag. När det gäller de onoterade företagen är följaktligen dessa internationella regleringar mindre viktiga. Grunden för redovisning mellan noterade och onoterade bolag är densamma men ett antal förenklingar av IAS/IFRS gäller för onoterade företag likaså är upplysningskraven för dessa färre. Det är BFNs uppgift att i Sverige utforma den kompletterande normgivningen. En del av BFN åtaganden är de allmänna råd, BFNAR. De allmänna råden ska kompletteras med vägledningar och uttalanden, för att klargöra i vilken omfattning och hur rekommendationerna från RR ska appliceras i onoterade bolag (Thorell, 2003 s. 27-28).

Då den kompletterande normgivningen inte är uttryckt som författningstext är dess tvingande karaktär invecklad. I normgivningen ges utrymme för olika tolkningar. Följaktligen ska rekommendationerna understödja det ekonomiska innehållet i bakomliggande transaktioner som ska återspeglas i redovisningen. Det ekonomiska innehållet är viktigare än den juridiska formen vilket också framgår av principen *innebörd före form*. Vid tolkningen av rekommendationerna har denna princip en viktig betydelse (Thorell, 2003 s. 29-20).

3.4 Redovisningsprinciper

Det finns en mängd principer som företagen ska följa då de upprättar sin externredovisning. Nedan presenteras de principen som är av störst vikt för uppsatsen (Johansson, 2010 s. 53-54).

3.4.1 Bokföringsmässiga grunder

Företagets resultat ska beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder* vilket innebär att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår de hänförs till enligt god redovisningssed. Det måste finnas en speciell föreskrift i lagen för att få göra ett avvikande från detta (Artsberg, 2005 s. 168). Enligt 14 kapitlet 2 § IL ska räkenskaperna läggas som grund för resultatet vid beskattningstidpunkten. Om resultatet ska justeras av en intäkt eller kostnad ska motsvarande justering göras det tidigare eller senare

beskattningsåret för att motverka uteslutning eller dubbelräkning av intäkten/kostnaden enligt samma paragraf.

3.4.2 Realisationsprincipen

Realisationsprincipen innebär att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen för räkenskapsåret. Från ett ekonomiskt perspektiv kan påstås att en värdeökning uppkommer under hela förädlingsprocessen av till exempel en vara. Denna värdeökning skall däremot redovisas vid den kritiska händelsen, försäljningen. Redovisningen sker därmed inte förens en värdeökning kommer till uttryck genom kundfordringar eller likvida medel ökar. Fram till denna tidpunkt ska tillgångarna som ska bidra till värdeökningen värderas till anskaffningsvärde för att följa realisationsprincipen (Smith, 2006 s. 79-81).

3.4.3 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att periodens kostnader fastställs genom att se till vilken resursåtgång som krävts för att skapa intäkten för samma period. Efter att det konstaterats vilka inkomster som är realiserade enligt realisationsprincipen ska det fastställas vilka utgifter som ska bedömas vara kostnader för att kunna tillgodoräkna sig dessa intäkter. De som ska matchas med realiserade intäkter är utgifter för kostnaden sålda varorna och andra försäljningsomkostnader (Thorell, 2003 s. 40).

3.4.4 Innebörd före form

Innebörd före form är en egenskap hos redovisningen som finns med i IASBs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter och i IAS 1. Betydelsen av innebörd före form är att olika omständigheter ska framställas med dess ekonomiska innebörd och inte sin juridiska form (Sundgren, Nilsson & Nilsson, 2013 s. 57-58).

Redan år 1973 formulerade AICPA begreppet innebörd före form. Philip E. Meyer utformar i artikeln *Framework for Understanding "Substance Over Form" In Accounting* år 1976, ett klassificeringssystem bestående av två dimensioner som ger uttryck för en redovisning enligt innebörd före form. Den första dimensionen benämner Meyer som "*ekonomiska basen*" och kännetecknas av behovet att redovisa annorlunda än den rättsliga formen. Den ekonomiska innebörden står här över den juridiska formen. Grunden för denna avvikelse är antingen de händelser och omständigheter vars boksluts avslöjande är influenser från materiella effektiva

ägande egenskaper uppfattas vara i kraft för närvarande, eller av händelser och omständigheter vars boksluts avslöjande påverkas av innehållet i vad som förväntas förekomma i framtiden (Meyer, 1976 s. 80-81). Den andra dimensionen som Meyer kallar *"Implementerad bokföring"* syftar på det sätt den ekonomiska innebörden finns integrerad i redovisningen. Implementeringen uppnås genom en observans av vad som är den ekonomiska innebörden genom att upprepa transaktionen. Ett alternativ enligt Meyer är att undersöka en ny transaktion för att återge innebörden av händelser och omständigheter som uppstår (Meyer, 1976 s. 81).

3.4.5 Principen om rättvisande bild

Denna princip finns skriven i ÅRL 2 kapitlet 3 § där det framgår att balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. För att ge en rättvisande bild ska även tilläggsupplysningar i den mån den är nödvändigt anges. Följder företagen inte de allmänna råd och rekommendationer som finns, skall då även lämnas upplysningar samt anledningarna för avvikelserna. Rättvisande bild kan framställas som den generella målsättningen som i särskilda fall synes vara överordnad lag och standard. I förarbetena till ÅRL anges rättvisande bild som att avvikelser från lag inte är tillåtet men om avvikelser skulle krävas för att ge en rättvisande bild är företag tvungna att frångå standarder (Thorell, 2008 s. 66-68).

3.5 Princip- och regelbaserad redovisning

Inom redovisningen finns två övergripande typer av system där den stora skillnaden ligger i hur pass detaljerade lagar som finns och därmed hur stort tolkningsutrymme som ges åt aktörerna. Principbaserad redovisning saknar till stor del specifika lagar och utgår istället från ett antal grundläggande redovisningsprinciper som ska följas. Utövarna har tillsammans med normgivare, utvecklat den praxis som ska styra redovisningen. Regelbaserad redovisning styrs av detaljerade lagar som talar om hur varje enskilt fall ska behandlas. Så länge lagen följs handlar aktörerna korrekt och det finns bara ett fåtal principer att ta hänsyn till. Även om det råder stora skillnader mellan olika länders redovisning pågår en harmonisering, i och med samarbetet mellan IASB och FASB, för att uppnå en ökad jämförbarhet (Grönlund, Tagesson & Öhman, 2010 s. 18-19).

Eftersom ramlagar styr redovisningen i Sverige innebär det att det finns ett behov av kompletterande normer och därmed är redovisningen i stor utsträckning principbaserad. Syftet med denna typ av redovisning är att beskriva den ekonomiska verkligheten (Artsberg, 2005 s. 52). Eftersom redovisningen styrs av ramlagar krävs ofta stor kunskap inom området och man bör känna till bakomliggande tankesätt då normer och lagar tolkas (Artsberg, 2005 s. 41). En utveckling mot förenkling av regelverk har skett i och med BFNs projekt K1-K4. Syftet var att skapa fyra skilda regelverk beroende av företagens storlek. K2 är mer regelbaserat än K3 som istället i större utsträckning är principbaserat. Förenklingsregler tillämpas på K2 och fler bedömningar krävs därför för K3-företagen (Bokföringsnämnden, 2007 s. 1-10) FARs generalsekreterare Dan Brännström, menar att olika regelverk skapar ett gynnsamt företagsklimat för mindre bolag som får möjlighet att upprätta enklare redovisning (FAR, 2012).

När det gäller lagens påverkan på redovisningen brukar två traditioner presenteras. Den första är den kontinentaleuropeiska traditionen där lagen går in och detaljstyr och en tolkning ofta inte är nödvändig, denna tradition kallas även *civil law*. Den kontinentaleuropeiska traditionen är den som Sverige anses tillhöra. Den andra traditionen är den angloamerikanska där redovisningen styrs av sedvanerätt och rådande rättspraxis från domstolar, traditionen kallas även *common law*. Lagen har alltså här en liten påverkan i denna tradition och ett övergripande mål med redovisningen är att den ska ge en rättvisande bild av företags ekonomiska ställning och resultat (Nationalencyklopedin, 2014). Dessa två traditioner har präglat redovisningen och som kan ses som en förklaring till de internationella skillnaderna. Nobes avser i sin artikel *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting* att förklara de internationella redovisningsskillnaderna genom att använda sig utav bland annat dessa två traditioner. Artikeln diskuterar en mängd faktorer som påverkat redovisningen där de två mest relevanta består av den huvudsakliga finansieringskällan samt graden av kulturell dominans. En slutsats i artikeln är att redovisningen främst utvecklas efter vilken typ av intressent som anses vara den mest betydande. Även om det kan konstateras att det finns stora skillnader mellan länder så innebär den pågående harmoniseringen att influenser från båda traditionerna finns med i olika länder redovisningar. (Nobes, 1998) I Sveriges vissas detta genom att redovisningen dominerats av både lagar från ÅRL och BFL samt rekommendationer och praxis som lämnar ett större tolkningsutrymme (Johansson, 2010 s. 51-32).

3.6 Rättspraxis

3.6.1 Key Code-fallet

Det uppmärksammade Key Code-fallet ägde rum år 1999 och har fungerat som praxis för intäktsredovisning för framförallt det kopplade området. Fallet behandlar realisationsprincipen där huvudfrågan gäller när en prestation ska anses vara slutförd. Key Code Security AB, härnäst kallat bolaget, tillverkar säkerhetsbrickor som kunderna kan fästa på sina nycklar för att få igen dessa vid en eventuell förlust. Företaget tar ut en årlig serviceavgift för tjänsten och enligt RegR anses prestationen vara fullgjord först när abonnemangstiden är över (Riksskatteverket, 1999). Från början redovisade bolaget intäkter i samband med fakturering av serviceavgiften men gick sedan över till att successivt erkänna intäkten i den takt som prestationen utförs (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 130). RegR menar bolagets nya intäktsredovisning följer god redovisningssed och därmed får intäkter redovisas successivt under avtalsperioden istället för att hela beloppet redovisas vid faktureringen. BFN anser att bolaget följer god redovisningssed eftersom realisationsprincipen är avgörande för när en intäkt ska redovisas. Detta fall är ett av få då RegR uttalar sig om vad som bör gälla rent allmänt redovisningsmässigt. Generellt sett ska ersättning för tjänster tas upp löpande under en period eller intäktsföras först när prestationen anses vara fullgjord. I fallet saknas särskilda skattebestämmelser och därför läggs intäktsredovisningen som grund för beskattningen eftersom den inte anses strida emot god redovisningssed (Riksskatteverket, 1999). Redovisningen följer därmed det kopplade området som innebär att samma princip måste tillämpas inom både redovisning och beskattning. I det aktuella fallet gav god redovisningssed utrymme för olika redovisningsalternativ men bolaget får själv välja metod så länge samma princip används inom både redovisning och beskattning. BFN gör även jämförelser med ett försäkringsavtal eftersom intäkter erkänns i takt med att prestationen utförs. Denna dom har fått stor betydelse för intäktsredovisning, inte bara för tjänsteuppdrag utan även för hela det kopplade området (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 129-131).

3.7 Tidigare forskning

Då det inte har bedrivits något större forskning kring uppsatsens ämne är vetenskapliga artiklar inkluderade i referensramens olika delar. På så vis menar uppsatsförfattarna att en djupare förståelse för ämnet kan skapas.

Kjell Johansson har i sin bok *Substance over form – en redovisningsrättslig studie* genomfört en avhandling kring principen om innebörd före form. Avhandlingen sträcker sig över flera år och han avser att reda ut hur principen egentligen påverkar redovisningen i Sverige. Sedan vårt EU-inträde har vi anpassat vår redovisning efter EU-direktiv och IASBs redovisningsstandarder har ofta sitt ursprung i anglosaxiska redovisningstraditioner. Johansson påpekar att principens ursprung är oklart men att den troligen har sitt ursprung i engelsk rätt. Innebörden av den är att om den ekonomiska och juridiska formen avviker från varandra, ska den förstnämnda styra hur redovisningen ska gå till (Johansson, 2010 s. 38-39).

Avhandlingen förklarar att anledningen till att principen inte är lagstadgad är att det skulle kunna påverka annan civilrättslig lagstiftning. Författaren påpekar att redovisningen ska ge korrekt bild av den ekonomiska verkligheten men ibland är den ekonomiska verkligheten för företagen och marknaden inte densamma (Johansson, 2010 s. 33-41). Begreppet innebörd före form kan ses som en del av den ekonomiska verkligheten medan form kan ses som en del av den juridiska verkligheten. Johansson vill delvis ta reda på vilkens verklighet som reglerna försöker avbilda. Vidare menar författaren att det är den ekonomiska verkligheten som ska återges och att redovisningsreglerna försöker uppfylla olika intressenters ekonomiska önskemål inte är regelrätt (Johansson, 2010 s. 44). Avhandlingen behandlar även huruvida regler ska vara regel- eller principbaserade och en slutsats av studien är att man bör se till varje enskilt fall för att bedöma vad som är mest lämpligt (Johansson, 2010 s. 494). Några av slutsatserna som dras utifrån avhandlingen innebär att den ekonomiska och juridiska verkligheten kan ses som parallella system. Emellanåt kan dessa olika verkligheter överensstämma men stämmer aldrig överens med varandra helt. Formen kan utvecklas mot den ekonomiska verkligheten och då är behovet av innebörd före form mindre. Tvärtom om formen utvecklas mot den juridiska verkligheten blir behovet av innebörd före form större. Om den redovisningsrättsliga formen skulle förändras på normgivningsnivå skulle denna form förändras mot en mer formbaserad redovisning som Johansson kallar *form före form*.

Alternativt skulle denna förändring på normgivningsnivån leda till fler dimensioner av den ekonomiska verkligheten, *innebörd före form* (Johansson, 2010 s. 492).

4 Empiri

I följande kapital redogörs för den empiriska insamling som genomförs genom en rättsfallsstudie där de valda rättsfallen undersöks och dessas individuella avgöranden fastställs. Vardera rättsfalls sakomständigheter och domskälen för varje rättsinstans granskas.

4.1 RÅ 2002 ref. 42 – Container-fallet

4.1.1 Sakomständigheter

Företaget Consent Equipment AB, härfter kallat bolaget, har en verksamhet som går ut på att hyra ut containrar. Kostnader för skador och förslitningar på containrarna fördelas mellan uthyrare och hyrestagare. Idag tar bolaget ut en månatlig avgift för hyran och efter avtalstiden betalar hyrestagaren skador som inte beror på förslitningsskador. Bolaget ansöker om förhandsbesked hos SKV angående ett nytt förslag gällande hur kostnader ska behandlas. Förslaget går ut på att debitera hyrestagarna en *Damage Protection Plan-premie* (DPP-premie) som är linjärt fördelad över hyresperioden och betalas månadsvis vid sidan av hyran. Oavsett vad de verkliga kostnaderna för skadorna blir så är premien densamma för hyrestagaren. Vid återlämning behöver följaktligen hyrestagaren inte betala reparationskostnader om de inte överstiger ett bestämt takbelopp. Avgiften för DPP-premien bokförs separat av bolaget.

Bolagets fråga till SRN lyder: *Får premier som erhålls för täckande av framtida reparationskostnader intäktsföras först när reparationskostnaderna är kända till sitt belopp?*

4.1.2 Skatterättsnämnden

SRN yttrar att den intäktsredovisning av ersättningar på så sätt som anges i bolagets fråga, inte får läggas till grund för beskattningen. Som motiveringen anges att intäktsföringen måste ske löpande eftersom det inte finns en prestation kopplad till avgiften under avtalstiden. Bolaget argumenterar för att intäkten ska tas upp först då kostnaden är känd och menar att matchningsprincipen inte följs om intäkterna tas upp löpande. Enligt RÅ 1999 ref. 32 ska

ersättningar för tjänster som ska utföras under kommande period, intäktsföras antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. För att premierna ska få intäktsföras först efter avtalstiden krävs att bolaget har ett åtagande om framtida prestation gentemot hyrestagaren. Bolaget menar att DPP-systemet innehåller ett sådant åtagande eftersom åtagandet fullgjorts först när reparationskostnaderna blir kända. Nämnden menar dock att bolaget inte har åtagit sig att utföra en serviceliknande tjänst. I praktiken innebär systemet att bolaget friskriver hyrestagaren från reparationsansvar men gör det mot en förhöjd hyresersättning. Eftersom bolaget inte anses ha ett åtagande gentemot hyrestagaren, om framtida utföranden som skulle kunna motivera en intäktsföring först när prestationen utförts, svarar nämnden nej på bolagets frågeställning och menar att intäktsföringen inte får uppskjutas.

Bolaget överklagar förhandsbeskedet till RegR och argumenterar för att intäktsföringen av premien får uppskjutas och att premien ska ses skild från hyresavtalet. Vidare menar bolaget att de sker en motprestation till hyrestagaren då de erhåller DPP-premien eftersom hyrestagaren slipper betala reparationskostnader vid avtalets slut. Därför menar bolaget att det vore missvisande att redovisa intäkten redan då premien inflyter. Dessutom menar bolaget att periodisering av intäkterna från DPP-premierna får stöd av RR 11. Bolagets revisor hävdar att löpande intäktsföring strider mot matchningsprincipen och realisationsprincipen eftersom ersättning är avsedd att täcka framtida reparationskostnader samt att en vinst ska vara intjänad innan den ska redovisas. Revisorn menar att frågan gäller periodisering snarare än åtagande mot hyrestagaren. RSV bestrider bifall till överklagandet.

4.1.3 Bokföringsnämnden

RegR begär yttrande från BFN som menar att fastställande först måste göras angående om premien ska anses vara en del av hyran eller en skild prestation från hyresavtalet. BFN anser att hyran ska täcka uppkomna kostnader under hyresperioden samt vinst för samma period och därför ska premien ses som en del av hyran. Även om bolaget särredovisar premien och hyran var för sig finns det en hyresliknande karaktär på DPP-premien. Mycket talar för att premien är en del av hyresersättningen. Det som talar emot detta är att premien ändrar avtalsförhållandet och ska istället ses som en skild tjänst från hyresavtalet.

Nästa fråga att ta ställning till gäller hur premien ska redovisas och BFN menar att premien ska redovisas linjärt under hyrestiden eftersom det inte finns ett bättre alternativ i det aktuella fallet. Matchningen mellan intäkter och kostnader blir mindre bra men det finns ett förbud mot att göra avsättningar för framtida reparationer av egna tillgångar i samband med linjär intäktsredovisning. Även om matchningen inte blir optimal är det inte en anledning till att kostnader ska få styra intäktsredovisningen.

4.1.4 Regeringsrätten

RegR hänvisar till 14 kapitlet 2 § IL som innebär att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I samma paragraf, andra stycket, ska beräkningen av resultatet där inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inget annat är särskilt förskrivet i lag. I detta fall finns inga särskilda föreskrifter så därför ska god redovisningssed följas. RegR håller med SRN om deras motivering och med bakgrund av BFN anförande ska DPP-premien ses som en del av hyresavtalet och beskattning ska ske enligt samma grunder. *RegR fastställer SRNs förhandsbesked.*

4.2 RÅ 2002 ref. 84 – Vindkrafts-fallet

4.2.1 Sakomständigheter

I sin ansökan till SRN anför X att denne har ett antal lantbruksfastigheter och har träffat ett arrendeavtal med ett vindkraftsbolag om att upplåta sin mark för uppförande av ett vindkraftverk. I upplåtelsen ingår att arrendatorn ges möjlighet att anlägga tillfartsvägar och elledningar samt att arrendetiden uppgår till 25 år. X kan antingen få en månatlig inkomst av vindkraftsbolaget alternativt en engångssumma vid början av avtalstiden.

X fråga till SRN lyder: *När ersättningen skall redovisas i det fall jag erhåller ett engångsbelopp avseende hela upplåtelsestiden? Skall engångsersättningen intäktsföras omedelbart när avtals slut alternativt vid betalningen eller ska den periodiseras under upplåtelsestiden (25 år)?*

4.2.2 Skatterättsnämnden

SRN yttrar att en periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid skall godkännas vid inkomstbeskattningen. Som motiveringen för yttrandet framför SRN att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder enligt 14 kapitlet 2 § IL och god redovisningssed om inget annat föreskrivs i lag. Inkomster beräknas på samma sätt i beskattningshänseende som i redovisningen. Det leder till att periodisering som sker i överensstämmelse med god redovisningssed är styrande även i beskattning om inte något annat föreskrivits i lag vilket det inte gör i den aktuella situationen.

4.2.3 Bokföringsnämnden

SRN begär yttrande från BFN i den ställda frågan. BFN konstaterar att det rör sig om ett nyttjanderättsavtal¹ som löper över flera år. Fastighetsägarens prestationer fullgörs först vid avtalsperiodens slut. Då prestationen sker succesivt ska engångsbeloppet därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. Nämnden instämmer på BFNs bedömning. Engångsbeloppet periodiseras vilket innebär att beskattning inte behöver tas upp på en gång utan också fördelas linjärt över avtalets löptid.

RSV överklagar och yrkar att RegR, med ändring av förhandsbeskedet, ska beskatta ersättningen omedelbart. X bestred ändring av förhandsbeskedet.

4.2.4 Regeringsrätten

RegR gör samma bedömning som SRN. *RegR fastställer SRNs förhandsbesked.*

¹ Nyttjanderätt är en rätt för en person att på visst angivet sätt använda någon annans fastighet. En nyttjanderätt kan vidare vara begränsad till visst ändamål, exempelvis rätten att jaga på fastigheten. En nyttjanderätt är begränsad i tiden (Lantmäteriet, u.å. b).

4.3 RÅ 2002 ref. 94 – Hyresfordrings-fallet

4.3.1 Sakomständigheter

ABB Credit AB, här efter kallat bolaget, har sålt hyresfordringar till Nordbanken som innehåller tilläggsavtal som innebär som bolaget kan bli tvunget att återköpa fordringarna. Bolaget har med hjälp av annuitetsmetoden² redovisat intäkterna med stigande belopp över tiden vilket SKV inte anser vara en korrekt intäktsredovisning.

4.3.2 Skatteverket

SKV återför 4 108 760 kr till beskattning anseende rätt till framtida hyresbetalningar. Som motivering för detta anges att intäktsföringen anses vara ”baktung” och att de företagsekonomiska kalkylmodellerna inte tillämpats till grund för beskattningen. Enligt rättsfallen RÅ 1989 ref. 82 och RÅ 1994 ref. 17 ska periodisering av utgifter enligt god redovisningssed ske linjärt över avtalsperioden. Den förskottsbetalningen som bolaget erhållit bör därför periodiseras proportionellt över avtalsperioden. Transaktionen mellan bolaget och Nordbanken ska ses en belåning.

Bolaget överklagar SKV beslut och yrkar att avdrag på 4 108 760 kr ska medges. SKV beslutar vid omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut.

4.3.3 Länsrätten

LR yttrar att bolaget har erhållit ett engångsbelopp från Nordbanken. Beloppet utgör ersättning för framtida hyresfordringar till följd av ett leasingavtal. Bolaget och SKV är oeniga i vilken ekonomisk och civilrättslig karaktär som beloppet egentligen har. Detta problem påverkar dock inte hur periodiseringen ska ske.

Leasingavtal innebär att leasetagaren betalar lika stora belopp under hela avtalstiden. Leasingkostnaden består av två komponenter, finansieringen och avskrivningen av objektet.

² Kallas även internräntemetoden. Enligt annuitetsmetoden skall avskrivningar fördelas över tiden på ett sådant sätt, att summan av avskrivningar och kalkylmässig ränta blir lika stor varje år (Smith, 2006 s. 170).

Eftersom finansieringskostnaden minskar vartefter avtalets löptid, innebär det att avskrivningskostnaden ökar succesivt. Detta för att få en jämn kostnadsfördelning. Den avskrivningsmetod som tillämpar en ökande avskrivningskostnad är annuitetsmetoden. Inom leasingbranschen beräknas avskrivningar därför med tillämpning av denna metod. Engångsbeloppet som bolaget erhållit, ska täcka framtida avskrivningskostnader och är därmed rensat från ränteeffekter. Av denna anledning menar bolaget att successivt ökade avskrivningskostnader ska mötas av successivt stigande intäkter.

LR menar att tillämpning av annuitetsmetoden på engångsbeloppet är förenligt med god redovisningssed eftersom kostnaden periodiseras med samma metod.

SKV överklagar och uttrycker i sin överklagan att transaktionen skattemässigt ska ses som en överlåtelse då den uttryckligen rubricerats som sådan. Bolaget anser däremot att transaktionen är en säkerhetsöverlåtelse jämställd med belåning. Båda parterna anser att periodisering ska ske men är oense om vilken metod som ska användas. Myndigheten menar att bolagets metod strider mot matchningsprincipen och att bolaget felaktigt har utgått från att kostnadsredovisningen ska styra intäktsredovisningen.

LR finner att transaktionens rubricering är omsättningsöverlåtelse, dvs. köp av hyresfordringar. Matchningsprincipen skall styra resultatrapporteringen vilket bäst lämpas enligt annuitetsmetoden. Vid de tillfällen bolaget blir återköpskyldig av fordringar resulterar en linjär periodisering av intäkterna i förluster för bolaget. Bolagets periodiseringsmodell anses vara förenligt med god redovisningssed eftersom återköp inte ska påverka resultatet. Överklagan ska därför bifallas i denna del.

SKV överklagar LRs dom och menar att 4 108 760 kr ska tas upp till beskattning. De menar att bolagets avskrivningsplan är styrande för intäktsperiodiseringen av beloppet och att det inte är förenligt med god redovisningssed. Hänsyn ska inte tas till att bolaget i vissa fall kan tvingas till återköp vid hantering av periodisering. SKV menar att LRs bedömning bygger på att hyreskontrakt för eller senare blir återköpta.

Bolaget bestrider överklagan och menar att periodisering enligt den linjära metoden som SKV argumenterar för, innebär att vinster redovisas i börjar och förluster i senare delen av kontraktstiden. Enligt bolaget bryter denna metod mot matchningsprincipen,

realisationsprincipen och försiktighetsprincipen. Bolaget menar att en korrekt matchning av intäkter och kostnader uppnås då intäktsföringen sker i den takt som prestationen utförs. Bolaget anser även att försiktighetsprincipen ska beaktas med hänsyn till återköpsklausulen.

4.3.4 Kammarrätten

Rätten menar att intäkter ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder så länge dessa inte bestrider mot bestämmelser i KL. Periodiseringar ska vara intäktsorienterad enligt matchningsprincipen och realisationsprincipen ska vara avgörande för när en intäkt ska redovisas.

KR menar att bolagets periodisering är styrt utav kostnader istället för intäkter vilket inte är förenligt med god redovisningssed. Prestationen anses vara jämnt fördelad under avtalstiden och därför ska periodisering av intäkten ske linjärt. KR anser att hänsyn inte ska tas till återköpsklausulen samt den eventuella förlustrisken som en linjär metod leder till. Den linjära metoden anses vara förenligt med god redovisningssed och 4 108 760 kr ska intäktsföras.

Bolaget överklagar KR:s dom och yrkar att den av bolaget valda redovisningen, ska accepteras vid beskattningen. Bolaget hade som avsikt att göra planenliga avskrivningar men var tvungna att tillämpa annuitetsmetoden. Det finns inget stöd i god redovisningssed att intäkterna inte ska möta kostnaderna i det aktuella fallet. Bolaget hänvisar till RÅ 1999 ref. 32 som ger stöd för att den redovisning som bolaget tillämpar, skall accepteras även vid beskattningen.

4.3.5 Bokföringsnämnden

RegR begär yttrande av BFN i målet. BFN menar att bolaget gjort rätt vid tillämpning av annuitetsmetoden på beloppet eftersom ingen kreditkostnad tagits med i resultaträkningen och någon finansieringskostnad inte har redovisats. BFN anser att bolagets redovisning inte står i strid med god redovisningssed.

4.3.6 Regeringsrätten

RegR finner ingen anledning att göra någon annan bedömning än BFN. *Bolagets talans skall bifallas.*

4.4 RÅ 2005 ref. 49 – Reklam-fallet

4.4.1 Sakomständigheter

Milda Makter Media AB, här efter kallat bolaget, har fått kompensation för avtalsbrott som en motpart har begått. Avtalsbrottet härstammar i att ARE-bolaget bedrivit konkurrerande verksamhet vilket inte var tillåtet enligt överenskommelsen. Avtalet med ARE gällde försäljning av reklamplatser. Ersättningen från ARE skulle utgå från provision och därför försäkrade avtalet bolaget om framtida inkomster i över ett och ett halvt år. Bolaget yrkar om att få periodisera ersättningen för avtalsbrottet över flera räkenskapsår då bolaget menar att beloppet avser intäkter för mer än en period. Bolaget har även gjort avsättningar för framtida kostnader.

4.4.2 Skatteverket

Med stöd av att intäkter ska redovisas först då de blir realiserade samt att enligt god redovisningssed är en intäkt realiserad först då parterna fullgjort sina prestationer, har SKV bedömt att en periodisering inte får ske då bolaget inte åtagit sig en framtida prestation. Ersättningen som bolaget tillhandahållit kräver inte någon motprestation från bolaget. SKV menar att intäkten är realiserad redan då parterna är överens och att bolaget skall få ersättning. På dessa grunder ska en periodisering inte tillåtas. Vad gäller kostnaderna anser SKV att en avsättning inte ska tillåtas eftersom kostnaderna varken kan kopplas till erhållen kompensation eller intäkter bolaget haft under räkenskapsåret.

Bolaget överklagar till LR och yrkar att ersättningen ska få periodiseras som förutbetalda intäkter. De begränsade intäkterna på grund av avtalsbrottet gällde under en längre tid och kompensationen ska därför få periodiseras. Dessa intäkter ska matchas mot tillhörande kostnader och därför menar bolaget att enligt matchningsprincipen ska även kostnader få periodiseras. Bolaget hänvisar också till realisationsprincipen då bolaget har en förpliktelse genom konkurrensklausulen och dess fullgörs inte förrän vid avtalets slut. Försiktighetsprincipen har också beaktats genom att för stora intäkter inte har redovisats.

4.4.3 Länsrätten

LR menar att ersättningen gäller inkomst av näringsverksamhet och ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om det inte strider mot andra bestämmelser i KL. Intäkterna ska tas upp när de är förenliga med god redovisningssed. Kompensationen ska ligga till grund för beskattning eftersom särskilda bestämmelser saknas. Frågan som återstår gäller huruvida intäktsredovisningen som gjorts, anses vara förenlig med god redovisningssed. Realisationsprincipen styr när en intäkt ska redovisas och prestationen måste ha fullgjorts för att få intäktsföras. För att få göra periodiseringar över flera räkenskapsår i skattehänseende krävs att en förpliktelse kvarstår vid räkenskapsårets utgång. LR instämmer med SKV och hävdar att bolaget inte har en förpliktelse som kvarstår. Därför bedömer LR att bolaget inte får periodisera ersättningen. Angående yrkandet om avdrag för avsättningar för framtida utgifter, anser LR i enighet med SKV, att bolaget inte har visat att kostnaderna är kopplade till varken ersättningen eller intäkterna bolaget haft under räkenskapsåret. Vidare menar LR att bolaget saknat saklig grund för avsättning enligt försiktighetsprincipen. Följaktligen medges inte avsättningar för framtida utgiften.

Bolaget överklagar LR:s dom och yrkar att kostnaderna i första hand, ska hänföras till ett senare år och dras av från intäkterna samma period. I andra hand yrkas periodisering i enlighet med förutbetalda intäkter på samma vis som i tidigare instans. Konkurrensklausulen anges som skäl till att en avsättning ska få göras. Därför menar bolaget att det följer god redovisningssed att hänföra kostnader och intäkter till samma period. Intäkten är ledande och bestämmer vilket period som både intäkten och kostnaden ska hänföras till enligt bokföringsmässiga grunder. Intäkten ska tas upp en senare period då prestationen inte fullgjorts förrän dess. Bolaget gör även en jämförelse med hur pågående arbeten redovisas. Bolaget menar med hänvisning till RÅ 1999 ref. 32 att om god redovisningssed ger utrymme för olika metoder ska beskattningen ske efter den periodisering som bolaget valt att använda sig av. SKV bestrider bifall till överklagandet.

4.4.4 Kammarrätten

KR yttrar att inkomsten av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och bestämmelser i KL. För att det ska ses som bokföringsmässiga grunder måste inkomsten ha förbrukats under året och är då förenlig med god redovisningssed och bör tas upp som

intäkt under innevarande period. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ vid periodiseringen har bolaget rätt att välja alternativ själva. En intäkt ska antingen intäktsföras när prestationen är fullgjord eller löpande under perioden då fullgörandet sker över flera perioder. KR menar att då bolaget inte gjort tidigare avsättningar för framtida utgifter, kan detta inte heller göras efter periodens slut. KR anser därför att bolagets första yrkande inte kan bifallas. I det andra yrkandet om periodisering av skadeståndet, så gäller huvudfrågan vid vilken tidpunkt avtalet realiserats. Där bedömer KR att bolaget har en skyldighet att göra en motprestation i och med att bolaget inte får bedriva konkurrerande verksamhet. Prestationen ses därför som fullgjord först efter avtalets slut. Därmed är det enligt god redovisningssed möjligt att periodisera intäkten och bolagets redovisning strider inte mot god redovisningssed enligt KR. *SKV överklagar till RegR.*

4.4.5 Bokföringsnämnden

RegR begär yttrande från BFN som menar att realisationsprincipen innebär att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen. För att få redovisa en inkomst som en intäkt måste prestationen vara fullgjord. I det aktuella fallet så anses fullgörandet ha skett då rätten till ersättning fastställdes. Enligt BFN tillåter god redovisningssed inte bolaget att periodisera intäkten.

4.4.6 Regeringsrätten

RegR diskuterar bokföringsmässiga grunder och tar upp 14 kapitlet 2 och 4 §§ IL. Innebörden av god redovisningssed förklaras. I likhet med BFN anser RegR att ersättningen för delvis avtalsbrottet och delvis åtagandet att inte bedriva konkurrerande verksamhet, inte är förenlig med god redovisningssed. Därför ska *SKV talan bifallas*.

4.5 RÅ 2008 ref. 19 – Kommun-fallet

4.5.1 Sakomständigheter

Kommunen har ingått ett avtal med ett kommunalt energibolag, härafter kallat bolaget, angående nyttjanderätt till kommunens mark. Avtalet löper på 25 år och kommunens uppsägningstid är 6 månader under perioden. Bolaget betalar en engångsersättning på 48 miljoner kronor och får bygga anläggningar som är relaterade till verksamheten på marken. Bolaget har gjort en del investeringar på marken. Kommunen äger samtliga aktier i bolaget. Bolaget vill göra en linjär avskrivning på engångsersättningen över perioden.

4.5.2 Skatteverket

SKV beslutar vid omprövningen att höja bolagets inkomst med 1 920 000 kr, vilket motsvarar den linjära avskrivningen på engångsbeloppet som bolaget gjort på kontot immateriella avskrivningar. Bolaget menar att det inte är något problem med att avtalet är tidsbegränsat eftersom bolaget inte kan ses som en oberoende part till kommunen och det är kommunen som tillsätter styrelse i bolaget. Om bolaget skulle ha varit en helt oberoende part borde bolaget ha tillåtits att dra och behålla ledningarna för all framtid på marken för att undvika osäkerheten kring avtalet. SKV kommer fram till att ersättningen skattemässigt ska jämföras med ersättning för ledningsrätt³ vilket inte är tidsbegränsat. Avdrag för kostnader skall inte medges.

Bolaget överklagar till LR och anför att nyttjanderättsavtalet inte skattemässigt skall jämföras med en ledningsrätt. Det är omständigheterna som skall avgöra om det är nyttjande- eller ledningsrätt som ska användas och då det saknas skäl för att använda ledningsrätt ska istället reglerna för nyttjanderätt tillämpas. Det saknas också skäl till att tro att kommunen ska säga upp avtalet vid avtalets utgång. Även om kommunen äger bolaget kan de inte detaljstyra det på sikt och därför har bolaget en självständighet i förhållande till kommunen vid avtalets ingång. SKV ändrar inte sitt beslut.

³ Kännetecknande för i princip samtliga aktörer som äger ledningsnät är att de behöver använda någon annans mark för att dra fram sina ledningar. För det ändamålet kan ledningsrätt upplåtas (Lantmäteriet, u.å. a).

4.5.3 Länsrätten

Eftersom kommunen endast har insyn och inte kan detaljstyra bolaget, kan rättshandlingar inte angripas enbart på grund av möjliga skattefördelar utan det krävs något mer för att kunna bortse från den civilrättsliga innebörden av avtalet. Den civilrättsliga bedömningen ska som huvudregel ligga till grund för beskattningen. Om avtalets syfte varit att ge parterna underlag för kostnadsavdrag är parterna inte berättigad till avdraget enligt LR. Även om parterna till viss del uppnår skattemässiga fördelar anser rätten att detta mål inte visat att det tidsbegränsade avtalet inte skulle fylla ett verkligt syfte. Med detta som bakgrund anser rätten att SKV saknat fog för sitt beslut att inte medge bolaget avdrag och *bifaller därför bolagets överklagan*.

SKV överklagar hos KR och menar att avdrag inte ska medges. De framför att skatterätten bygger på civilrätten och att avtalets reella innebörd bör beaktas. Avdrag får inte göras för rättigheter som är anskaffade som inte är tidsbegränsade. Ledningsrätt utgör inte en tidsbegränsad rätt till en fastighet. Eftersom det i praktiken inte är troligt att avtalet sägs upp och att ledningarna måste flyttas anser myndigheten att avtalet ska ses gälla för obegränsad tid. *Bolaget bestrider överklagan*.

4.5.4 Kammarrätten

KR yttrar att förarbetena i ledningsrättslagen (1973:1144) säger att en ledningsrätt kan betraktas som ett mellanting mellan servitut och nyttjanderätt. För att klassas som nyttjanderätt måste ändamålet vara tidsbegränsat. Rätten hänvisar till RÅ 2002 ref. 84 som gäller upplåtelse av mark där en periodisering av ett engångsbelopp tilläts göras. KR gör därför bedömningen att engångsersättningen får periodiseras över avtalstiden eftersom kommunen formellt sett har rätt att säga upp avtalet och det ska anses vara tidsbegränsat. *KR avslår överklagandet*.

SKV överklagar KR:s dom och yrkar att avdraget inte ska få göras. Engångsbeloppet ska ses som en anskaffningsutgift för en förvärvad rättighet och i praxis har avdrag för utgifter för icke tidsbegränsade rättigheter inte medgivits. Både bolagets och kommunens avsikt är att avtalet ska fortlöpa eftersom det inte finns något som tyder på något annat. *Bolaget bestrider*

överklagan och anför att det inte är rimligt att se tidsbegränsade avtal som obegränsade i tiden ur skattesynpunkt.

4.5.5 Bokföringsnämnden

RegR begär yttrande från BFN som bedömer att det saknas förutsättningar för att redovisa utgiften som en tillgång med obegränsad livslängd i balansräkningen och därför ska avgiften periodiseras linjärt över nyttjanderätsperioden. Eftersom bolaget befinner sig i samma sits efter avtalets slut som vid tidpunkten det tecknades kan bolaget inte tillgodoräkna sig någon tillgång. Svaret på den första frågan blir därför att det saknas förutsättningar för att redovisa utgiften som en tillgång med obegränsad livslängd och den kvarstående frågan gäller hur kostnadsföringen ska ske. Det saknas lagbestämmelser om nyttjanderätsavtal och därför bör redovisningsprinciper beaktas. Matchningsprincipen säger att periodens intäkter ska ställas mot periodens kostnader och det finns inget som talar för att en linjär periodisering av avgiften inte skall få göras. Därför bedömer BFN att avgiften ska fördelas linjärt över perioden.

4.5.6 Regeringsrätten

RegR yttrar att inkomst av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om det inte finns andra bestämmelser i lagen. En inkomst ska tas upp som intäkt den period som inkomsten anses ha åtnjutits. Detsamma gäller för utgifter enligt IL. I målet har det inte framkommit annat än att avtalet ska ses som begränsat i tiden och 24 § KL säger att avdraget som periodiserats av bolaget, är förenligt med god redovisningssed. BFN finner att så är fallet och RegR gör samma bedömning. Därför ska *överklagan från SKV avslås*.

5 Analys

I detta avsnitt kopplas referensram och insamlad empiri i form av rättsfall samman. Det redogörs för resultatet från rättsfallsanalysen genom en överskådlig tabell som sedan utvecklas djupare i löpande text. I bilaga A finns en översiktlig bild som visar vilka parter som har gjort en överklagan, detta för att skapa en bättre förståelse för händelseförloppen.

5.1 Tabell

I tabellerna nedan har uppsatsförfattarna skapat en översiktlig bild av rättsfallsanalysen.

Tabell 1 - Översiktlig rättsfallsanalys

	Container-fallet	Vindkrafts-fallet	Hyresfördrings-fallet	Reklam-fallet	Kommun-fallet
Sakomständigheter	Bolaget vill intäktsföra premier för förslitning när reparationskostnaderna är kända till sitt belopp.	Intäktsföring av ett engångsbelopp vid upplåtelse av mark för uppförande av vindkraftsverk.	Intäktsföring enligt annuitetsmetoden då kostnader behandlats med samma metod enligt lagbestämmelser.	Periodisering av ersättning för avtalsbrott och avsättning för kostnader som avser samma period.	Avskrivningar för engångsersättning som avser rätt att disponera mark över en längre period.
RR 11 p. 20	Svårigheter med att bedöma färdigställandegraden då renoveringskostnaden blir känd först vid avtalets slut.	Huvudfrågan rör när prestationen anses vara fullgjord.	Återköpsklausulen skapar osäkerhet gällande om ekonomiska fördelar kommer tillfalla bolaget.	Svårigheter med att bedöma när prestationen är fullgjord.	Intäktskriterier kan inte appliceras på hur avskrivningar ska göras.
Samband mellan redovisning och beskattning	Särskilda bestämmelser saknas, kopplade området gäller.	Särskilda bestämmelser saknas, kopplade området gäller.	Särskilda bestämmelser för intäkterna saknas, kopplade området gäller.	Särskilda bestämmelser saknas, kopplade området gäller.	Särskilda bestämmelser saknas, kopplade området gäller.
Bokföringsmässiga grunder	Bokföringsmässiga grunder enligt 14 kapitlet 2 § IL.	Bokföringsmässiga grunder enligt 14 kapitlet 2 § IL.	Bokföringsmässiga grunder enligt 14 kapitlet 2 § IL.	Bokföringsmässiga grunder enligt 14 kapitlet 2 § IL.	Bokföringsmässiga grunder enligt 14 kapitlet 2 § IL.
Realisationsprincipen	Intäkten ska redovisas linjärt under perioden eftersom det inte anses finnas ett bättre alternativ i fallet.	Kostnaden ska periodiseras under avtalets löptid då en prestation föreligger under denna tid.	Fråga om det fortfarande finns en ekonomisk risk pga. återköpsklausulen. Överens om att prestationen löper över flera perioder och därmed ska periodiseras.	Prestationen anses vara fullgjord då rätten till ersättning bestäms och därför ska periodisering inte ske.	Avgiften ska periodiseras då det är ett tidsbegränsat avtal.

Tabell 2 - Översiktlig rättsfallsanalys

	Container-fallet	Vindkrafts-fallet	Hyresfördrings-fallet	Reklam-fallet	Kommun-fallet
Matchningsprincipen	Även om det blir bättre matchning av intäktsförlust i avtalets slut tillåts det inte då kostnaderna inte får styra intäkterna.	Kostnader saknas då bolaget återställer marknaden vid avtalsslutet.	Intäkter behandlas enligt samma metod som kostnader. Kostnader tillåts av särskilda skäl styra intäktsredovisningen.	Kostnader anses inte kunna kopplas till intäkter, därmed ingen avsättning.	Avskrivningen görs linjärt över hela avtalsperioden, likaså kostnaderna.
Innebörd före form	Den ekonomiska innebörden av DPP-premien ses som en hyra som ska täcka förslitningar och ska inte ses som en separat del.	Ingen skillnad mellan innebörd och form.	Avtalet jämförs med leasingavtal och behandlas därefter.	Ersättningen bedöms inte täcka framtida förluster av intäkter och får inte ses som ett pågående arbete. Därmed får intäkterna inte periodiseras.	Krävs mer än skattemässiga fördelar som anledning för att bortse från avtalets civilrättsliga karaktär. Utgiften får inte tas upp som tillgång i balansräkningen.
Rättvisande bild	DPP-premien anses täcka samma kostnader som hyresbetalningar avser att täcka och ska inte behandlas annorlunda.	Då prestationen anses fullgöras successivt tas intäkten upp linjärt.	Återköpsklausulen bidrar till att annuitetsmetoden får användas för intäkter.	Avsättning för kostnader har inte tidigare gjorts och tillåts därför inte denna gång.	Bolaget är i samma situation efter avtalets perioden som de var före och därmed tillåts avskrivningen.
Principbaserad Regelbaserad	Specifika regler saknas. Realisationsprincipen och god redovisningssed avgör.	Specifika regler saknas. Realisationsprincipen avgör.	Tvingande regler kring kostnader resulterar i att god redovisningssed avgör för intäkter.	Saknas särskilda bestämmelser, god redovisningssed avgör.	Saknas särskilda bestämmelser, god redovisningssed avgör.
Domslut	DPP-premien anses vara en del av hyresersättningen och periodiseras därför under hela perioden löpande.	Ersättningen får periodiseras linjärt över avtalsperioden.	Intäkter får redovisas enligt annuitetsmetoden.	Periodisering av ersättning och avsättning för kostnader tillåts inte göras.	Avtalet bedöms vara tidsbegränsat och därför tillåts en linjär avskrivning.

5.2 RR 11 Intäkter p. 20

Kriterier som ska vara uppfyllda för att en inkomst från tjänster ska kunna intäktsredovisas:

- 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.
- De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget, kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (*Bokföringsnämnden, 1999 p. 20*).

När det saknas tydliga lagar som talar om hur intäkter ska erkännas, träder enligt Thorell (2003 s. 20-21), den kompletterande normgivningen in och företagen bör bland annat se till vad rekommendationer inom området innebär. Samtliga kriterier i RR 11 p. 20 ska enligt RR vara uppfyllda för att en prestation ska anses vara fullgjord och därmed får redovisas som en intäkt. Uppsatsens granskade rättsfall innehåller alla, förutom Kommun-fallet, tveksamheter

kring någon utav punkterna. Anledningen till att Kommun-fallet inte kan analyseras utifrån dessa rekommendationer är på grund av att fallet behandlar en kostnadsperiodisering och kriterierna för intäkter inte kan appliceras direkt på kostnader.

I Container-fallet råder det osäkerhet kring punkterna C och D då renoveringskostnaderna inte är kända till sitt belopp utan fastställs först vid avtalets slut. Eftersom bolaget inte är tvingat till att utföra en reparation, kanske denna kostnad uteblir helt. Därmed faller bolagets argument om att få skjuta upp intäktsföringen tills reparationskostnaderna är kända eftersom kostnaderna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Rättsfallet om vindkraftverket innehåller inga tveksamheter kring utgifter eftersom det endast gäller en engångsersättning och marken blir återställd efter avtalsperioden. Problemet dyker istället upp vid punkten C eftersom det diskuteras när prestationen ska anses vara fullgjord. Det slutgiltiga svaret blir att prestationen ska ses vara jämt presterad över avtalsperioden och intäkten ska därför erkännas linjärt över perioden.

Vid fallet om hyresfordringar rör den största problematiken punkten B eftersom bolaget kan tvingas till återköp av hyresfordringarna i vissa fall. Eftersom det finns en specifik regel kring hur kostnader ska behandlas, tillåts intäkter att behandlas enligt samma metod för att redovisningen ska ge en korrekt bild. Alltså behöver intäkten inte periodiseras linjärt eftersom intäkten får möta kostnaden enligt god redovisningssed.

Prestationens fullgörande är i studien den kritiska punkten för hur ersättningen för avtalsbrottet ska behandlas av reklambolaget. Det slutgiltiga svaret är att fullgörandet sker redan då rätten till ersättning fastställs och av den anledningen får intäkten inte periodiseras över flera perioder. Avsättningen för framtida kostnader anses inte vara kopplad till någon intäkt och godkänns därför inte heller. Det är alltså punkterna C och D som är tveksamma i detta fall.

5.3 Samband mellan redovisning och beskattning

I de undersökta rättsfallen finns det en koppling mellan redovisning och beskattning då den beskattningsbara inkomsten har bestämts efter redovisningen. Eftersom det finns en specifik lag i rättsfallet om hyresfordringar gällande att kostnader ska behandlas enligt

annuitetsmetoden, hade det funnits en frikoppling om en specifik skatteregel existerat som orsakat att den beskattningsbara inkomsten inte utgick från det redovisade resultatet. Denna frikoppling existerar inte då intäkterna ska behandlas på samma sätt som kostnaderna enligt Knutsson, Norberg och Thorell (2012 s. 76). Eftersom det i samtliga rättsfall saknas specifika skatteregler följer skatterätten redovisningen. I alla rättsfall är sambandet mellan redovisning och beskattning av typen materiellt samband eftersom det visar sig att räkenskaperna utgör grunden för beskattningen. Inget av rättsfallen innehåller ett formellt samband (Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 74-76).

Som Hoogendoorn påstår i artikeln *Accounting and taxation in Europe - A comparative overview* bekräftas det av empirin att företagen strävar efter minimala skattebetalningar. Varken bolagen eller instanser argumenterar kring att bolagen eftersträvar minimal skatt, men bolagen väljer alltid de alternativ som är mest fördelaktigt i detta hänseende. När det finns ett samband mellan redovisning och beskattning vill företagen periodisera intäkter för att dessa ska bli lägre och därför behöver de betala mindre skatt uppdelat under flera räkenskapsår. Detta förklarar Hoogendoorn genom att de ekonomiska incitamenten för beskattningen följs. I rättsfallet om vindkraftsverket visas detta tydligt genom att X argumenterar för att SRN ska tillåta honom att periodisera ersättningen och därmed även dela upp beskattningen över 25 år. I resterande rättsfall, förutom Container-fallet, har bolaget förespråkade den metod som inneburit att resultatet spridits ut över en längre period, då de har velat gjort periodiseringar. I Container-fallet vill bolaget att DPP-premien inte ska erkännas förens vid avtalets slut. Eftersom de stora kostnaderna kommer i slutet av perioden blir det förmånligt skattemässigt att ta upp intäkten även då för att ge minimala skattebetalningar. Ett skäl till detta har troligtvis varit att uppnå skattefördelar från bolagets sida enligt Hoogendoorns synsätt.

Som Hoogendoorn kommer fram till, finns det en känslighet när det existerar en koppling mellan redovisning och beskattning eftersom man inte kan efterleva både de ekonomiska incitamenten för redovisningen och beskattningen samtidigt. Eftersom båda incitamenten inte kan väljas är det beskattningsincitamentet som är det styrande enligt Hoogendoorn. Detta har i empirin bekräftats genom att företagen motiverar den hantering av intäkter och kostnader som lämpas sig bäst efter de ekonomiska incitamenten för beskattning. Företagen i rättsfallen strävar efter att få lägre intäkter genom att ta upp kostnader som minskar årets intäkter eller periodisera ut intäkterna på flera år.

En slutsats som Hoogendoorn drar är att det är svårt att fastställa en rättvisande bild av företag när länder hanterar sambandet mellan redovisningen och beskattningen olika. Vid analysen av empirin är detta något som blir förståeligt eftersom det ges tolkningsutrymme och därmed plats för subjektiva bedömningar i en del rättsfall. Exempelvis i fallet om reklambolaget och argumentationen om det kvarstår någon prestation när man har ett konkurrensavtal eller om detta ska anses realiserat redan vid avtalsskrivandet. Argumentationen kring realisationsprincipen i detta fall skiljer sig från instans till instans och kan därmed ses som svårdefinierad. Genom denna subjektivitet är det svårt att upprätta en rättvisande bild för aktieägare vid jämförelser mellan olika länder men vid koncernförhållande har detta justerats genom en harmonisering av reglerna.

5.3.1 Fördelar och nackdelar med sambandet

Gällande den fördelen Skatteverket (2013 s. 30) framhåller angående att redovisningen vid ett samband, får anpassas för att kunna redovisa det resultat som ger den mest rättvisande bilden av företaget, har kunnat hänvisas till fallet om hyresfordringar. Här får bolaget redovisa enligt annuitetsmetoden även om det inte är i enlighet med matchningsprincipen. Eftersom det inte ges speciella skatteregler för området ska beskattningen följa samma principer som redovisningen enligt Artsberg (2005 s. 168) vilket ger den mest rättvisande bilden enligt bolaget. Denna del av sambandet har även en subjektiv sida, vilket har setts som en nackdel av Skatteverket (2013 s. 30-31). Företagen kan själva vara med och påverka den beskattningsbara inkomsten. Att det finns möjlighet för företag att göra bedömningar i redovisningen kan vara bra för att ge en rättvisande bild enligt studien men att det får ske i beskattningshänseende har upplevts som en nackdel.

I tre av de undersökta rättsfallen är grunden för tvisten att SKV beslutar att beskattningen är bristande på grund av att bolagen har redovisat felaktigt. Därmed får redovisningen en extra kontroll även om det är beskattningsfelen som står i fokus. I de två resterande rättsfallen är det bolagen som söker om förhandsbesked från SRN.

5.3.2 Utredning av sambandet

Precis som SOU 2008:80 påpekar som argument för att det materiella sambandet ska avskaffas, finns det en utveckling som gjort att sambandet på flera områden har avskaffats (SOU 2008:80 s. 20). Den kompletterande normgivningen som gäller för onoterade företag

har inte påverkats av detta, däremot har det haft en stor påverkan på de företag som är noterade och verkar internationellt. Dessa olika hanteringar av redovisning har förutom internationaliseringen, BFNs K-projekt lett till. Att ett bolag kan behandlas olika kan ha sina fördelar med att det inte är lika avancerade regelverk för småföretag för att gynna dessa men det kan även leda till svårigheter vid ett företags expansion då det blir en betydande övergång. Det som enligt SOU 2008:80 (2008, s. 20) är grunden för ett samband mellan redovisning och beskattning, att företag vill redovisa vinster som ska beskattas, kan styrkas av den genomförda studien då företagen styrs av beskattningen.

Redovisningskommitténs utredning från år 1995, vars resultat menade att det materiella sambandet skulle bli svagare på olika områden då sambandet leder till att redovisningskvalitet försämras (SOU 2008:80, s. 338-339). Detta är även något som SKV konstruerat som en nackdel med sambandet (Skatteverket, 2013 s. 31). Den utredning som RSV upprättat år 1997 menar att det materiella sambandet ska kvarstå (SOU 2008:80, s. 340). Därmed skiljer RSVs utredning från andra utredningar som utförts. Då Redovisningskommitténs utredning som gjordes före RSV kan denna skillnad inte tillföras att den är gjord för 17 år sedan.

5.4 Redovisningsprinciper

Bokföringsmässiga grunder diskuteras det om i samtliga rättsfall genom en hänvisning till 14 kapitlet 2 och 4 §§ IL (även hänvisning till 24 § KL som ersätts av 14 kapitlet 2 och 4 §§ IL). I Hyresfördrings-fallet är SKV och bolaget överens om att periodisering ska ske men är oense enligt vilken metod som ska tillämpas. I resterande fyra rättsfall handlar huvudfrågan om man ska periodisera enligt bokföringsmässiga grunder för att redovisningen ska anses vara förenlig med god redovisningssed. Utifrån denna referens är det, eftersom inga speciella skatteregler inom området ges, de kompletterande regelverken som ska avgöra frågan om vad bokföringsmässiga grunder är enligt god redovisningssed (Olsson, 2012 s. 30-31). Principen om bokföringsmässiga grunder kan ses som betydande då ämnet för diskussion i uppsatsen hanterar periodiseringen. Då detta är en lagstadgad princip som har en generell karaktär, kan det inte ur bokföringsmässiga grunder, utläsas hur specifika fall ska hanteras. Vidare diskussion angående argument för vad som är bokföringsmässiga grunder ges inte i undersökningens empiri utan detta begrepp förklaras genom praxis och andra redovisningsprinciper.

Realisationsprincipen kan sägas vara huvuddiskussionen i de fem rättsfallen. I samtliga rättsfall diskuteras det när eller om prestationen är fullgjord alternativt om det fortfarande finns åtaganden kvar i enlighet med principens definition enligt Smith (2006 s. 79-81). Det visar sig av empirin att det från instans till instans framförs olika svar på frågan om en intäkt eller kostnad ska få lov att periodiseras. Utifrån rättsfallen kan det konstateras att i alla fall, förutom Reklam-fallet, gör RegR bedömningen av att åtagandet löper en längre period och att prestationen därmed inte är fullgjord. I Container-fallet ska en periodisering av intäkten ske då denna DPP-premie kan ses som en del av hyran och prestationen fullgörs succesivt under avtalsperioden och inte vid avtalsperiodens slut. I Kommun-fallet ges förklaringen att prestationen delas upp eftersom det är ett tidsbegränsat avtal. RegR hänvisar även till Vindkrafts-fallet för att styrka sina argument. I Vindkrafts-fallet bedöms det att X har ett åtagande kvar i 25 år även om det sker en förtidsbetalning vid avtalsskrivandet och att något direkt handlande från X inte krävs. I Hyresfördrings-fallet ska en fördelning av intäkterna ske då företaget utsätts för en ekonomisk risk under avtalstiden eftersom det fortfarande finns en återköpsklausul. Realisationsprincipen har en stark koppling till de domskäl som varit avgörande för det slutliga domslutet. En annan diskussion kring realisationsprincipen sker i Reklam-fallet där prestationen anses vara fullgjord redan vid överenskommelsen om en konkurrensklausul. I enlighet med detta antagande är en periodisering inte godtagbar för principen.

Matchningsprincipen är liksom realisationsprincipen, ofta omdiskuterad i rättsfallen men då realisationsprincipen styr matchningsprincipen enligt Thorell (2003 s. 40) har denna princip fått en underliggande betydelse. I Container-fallet bygger bolagets argument på att en periodisering inte ska ske även då detta hade resulterat i en bättre matchning av intäkter och kostnader eftersom kostnaden först blir känd vid avtalsslutet. Detta motiv anses däremot inte vara tillräckligt starkt för att kostnaden ska få styra intäkten. I Hyresfördrings-fallet diskuteras enligt vilken metod som periodiseringen ska lämpa sig efter för att bäst anpassas enligt matchningsprincipen. Då annuitetsmetoden enligt lag ska tillämpas på kostnaderna är det enligt bolaget lämpligt att detta ska gälla även för intäkterna. Även i detta rättsfall blir kostnader styrande i och med tillämpning av annuitetsmetoden. Denna redovisning anses dock inte strida mot god redovisningssed eftersom en matchning av intäkter och kostnader anses vara av stor vikt enligt RegR. Sista rättsfallet som matchningsprincipen har en betydelse för, är Kommun-fallet där BFN yttrar för RegR som anser att matchningsprincipen

tillåter den linjära kostnadsfördelningen som yrkas. I de två resterande rättsfallen tar matchningsprincipen ingen större plats i argumentationen. Angående Vindkrafts-fallet är matchningsprincipen inte tillämplig då ägaren till marken inte får några utgifter från arrendet.

Innebörd före form diskuteras underförstått i flertalet av rättsfallen. Enligt Sundgren, Nilsson och Nilsson (2013 s. 58) innebär detta att den ekonomiska innebörden går före den juridiska formen. Det blir tydligt i Container-fallet där avgörandet för om intäkterna ska få tas upp i slutet av avtalsperioden eller om det ska ske en periodisering. Avgörandet kan fastställas från om DPP-premien ska ses som en del av hyran och skild från denna. Även om det inte definieras som hyra i bolagets redovisning, ses den ekonomiska innebörden av denna som en hyra och ska därför behandlas efter dess innebörd. I Hyresfordrings-fallet handlar diskussionen om hyresfordringarna ska ses som en belåning, leasingavtal eller omsättningsöverlåtelse. Då den ekonomiska innebörden bestäms till leasingavtal och att det finns en ekonomisk risk kvarstående under hela perioden får en periodisering göras. I Reklam-fallet argumenterar bolaget angående att konkurrensklausulen innebär att avtalet ska ses som ett pågående arbete, men detta argument är inget som insatserna godtar. Argumentationen av innebörd före form, är delvis avgörande i domslutet om Kommun-fallet. Det resoneras om avtalet ska räknas som ledningsrätt som är tidsbegränsad eller inte alternativt om det ska behandlas som en nyttjanderätt som är begränsad i tiden. BFN menar att utgiften inte kan tas upp som en tillgång i balansräkningen och med hänvisning till Vindkrafts-fallet, ska en periodisering tillåtas eftersom avtalet inte har ett bestående värde för bolaget. RegR bedömer att bolaget befinner sig i samma situation efter avtalsperioden som då avtalet ingicks. Mot denna bakgrund ska avtalet anses utgöra en nyttjanderätt som är begränsad i tiden.

Meyers (1976 s. 80-81) två klassificeringar av substance over form kan urskiljas i empirin genom Container-fallet då bolaget anser att DPP-premien ska skiljas från hyran då denna avser en kostnad som uppstår i vid avtalets slut. Instanserna ser här att det finns ett behov att redovisa annorlunda än den rättsliga formen i enlighet med ekonomiska basen. När man ser till den ekonomiska innebörden tyder de återkommande betalningarna i detta fall att det ska ses som en hyra eftersom det behandlas som det i verkligheten om man bortser hur de benämner det då de avser att täcka kostnader för förslitningar som sker löpande.

Johnsson (2010 s. 44) menar i sin avhandling att det är den ekonomiska verkligheten som ska återges och inte att redovisningen genom principen innebörd före form ska uppfylla olika intressenters behov. Att principen justeras för att passa in för företagen och att den inte är fullt objektiv kan genom rättsfallstudien upplevas då denna princip ingår i flera diskussioner med olika slutsatser mellan instanserna. I Container-fallet frångår domstolen företags bedömning och anser att den ekonomiska innebörden av DPP-premien ska ses som en hyresbetalning. Då argumentationen i studiens rättsfall reder ut vad som är den ekonomiska innebörden kan påstås att den definition som Johansson anger stämmer överens med studiens. Skulle den slutsats Johansson anger om att en förändring på normgivningsnivå ske till en formbaserad redovisning hade de rättsfall där ändring av innebörden gjorts till den ekonomiska kvarstå som den juridiska formen, i Container-fallet hade detta inneburit att periodisering inte skulle få ske.

Principen om rättvisande bild som enligt Thorell (2008 s. 66-68) innebär att de finansiella rapporterna ska uppvisa en rättvisande bild av företags resultat och ställning, nämns inte vid namn i rättsfallen. Argument från olika parter har emellertid innehållit att deras valda sätt att redovisa skulle ge den mest rättvisande bilden. Hyresfordrings-fallet är ett bra exempel där rättvisande bild har fått en betydelse. Bolaget menar här att en användning av annuitetsmetoden i redovisningen av intäkterna skulle ge företaget den mest rättvisande bilden. I Container-fallet anser bolaget att det skulle gett en rättvisande bild av redovisningen om de inte behöver periodisera sina intäkter utan ta upp dessa i slutet av perioden när kostnaderna för reparation av containrarna även blir kända.

5.5 Princip- och regelbaserad redovisning

Eftersom det saknas specifika skatteregler i uppsatsens valda rättsfall, argumenterar instanserna kring hur situationerna bör hanteras utifrån god redovisningssed. Empirin visar att en djupare analys av redovisningsprinciperna måste göras eftersom dessa lett till argumentation mellan instanserna av dess innebörd och är svåra att tolka. Redovisningsprinciperna måste även sättas i ett sammanhang för att kunna möjliggöra för en korrekt tolkning och för att redovisningen på så vis ska följa god redovisningssed. Om det ges utrymme för flera olika alternativ, har företagen själva rätt att välja det alternativ som de önskar. Det enda kravet är att redovisningen inte bryter mot god redovisningssed.

Svårigheter som råder kring den principbaserade redovisningen visas extra tydligt genom att rättsinstanser, som antas vara väl insatta inom ämnet, har olika åsikter i en rad olika situationer. Exempelvis är det inte helt okomplicerat att bestämma vilken ekonomisk och civilrättslig karaktär som en affärshändelse ska anses ha. Argumentationen kring DPP-premien i Container-fallet är ett bra exempel på hur problematiskt det kan vara att bestämma vilken form som transaktionen egentligen har. Det finns ingen tydlig regel för detta utan instanserna hänvisar till redovisningsprinciper för att avgöra hur situationen ska hanteras.

Christopher Nobes (1998) diskuterar kring två redovisningstraditioner, den angloamerikanska traditionen där rekommendationer och praxis får stort utrymme samt den kontinentaleuropeiska traditionen där detaljerade lagar har ett större avgörande. Även om det i Hyresfördrings-fallet, finns en lag som reglerar hur kostnader ska hanteras, pekar de granskade rättsfallen på att angloamerikansk tradition har stort inflytande på vår redovisning eftersom principer och praxis får komplettera allmänna ramlagar. Eftersom kostnader tvingas hanteras enligt annuitetsmetoden i Hyresfördrings-fallet tillåts intäkter hanteras på ett likadant sätt. Att kostnader är styrande bryter egentligen mot god redovisningssed men redovisning enligt detta sätt, anses ge den mest rättvisande bilden. Även om Sverige ingår i det kontinentaleuropeiska rättssystemet med civil law (Nationalencyklopedin, 2014) har det genom studien åskådliggjorts att inom periodiseringsfrågan påverkas Sveriges rättssystem av även starkt av common law. Detta har visats genom att området har generella ramlagar och att den kompletterande normgivningen har en karaktär som liknar rättssystem som baseras på common law. I några av studiens rättsfall har Key Code-fallet haft en stor inverkan på domslutet vilket tydliggör att vi påverkas av båda traditionerna.

Även om det finns många positiva egenskaper kring den principbaserade redovisningen, inser uppsatsförfattarna att den ger utrymme för företagen att kunna påverka sin redovisning och därmed kunna uppnå möjliga skatte fördelar. I samtliga av de granskade rättsfallen uppnås skatte fördelar om redovisningen sker enligt bolagens valda alternativ. Utav detta förstår uppsatsförfattarna vad Charlotta Marténg menar i sin artikel om att intäktsredovisning är en betydande risk för revisorer. Eftersom företag strävar efter att hålla kostnaderna så låga som möjligt över tiden, fungerar en principbaserad redovisning antagligen inge vidare om tillsynsmyndigheter och rättsinstanser inte skulle kontrollera redovisningen. Å andra sidan kan en alltför regelstyrd redovisning resultera i att företagen hittar kryphål i lagar och regler för att komma undan kostnader. FARs generalsekreterare Dan Brännström, poängterar att

olika regelverk baserat på storleken på företaget, är till fördel för mindre företag som får möjlighet att upprätta enklare redovisning. Uppsatsförfattarna instämmer med dessa tankar eftersom studien visat att redovisning är ett komplext område som förmodligen kostar både tid och pengar att sätta sig in i. Därför är dessa förenklade regelverk en kostnadsbesparing för mindre företag.

5.6 Rättspraxis

Key Code-fallet har behandlats i tre rättsfall som argument från olika parter och instanser med olika resultat. Det som refererats till Key Code-fallet är två delar. Ena delen är att tjänster som ska verkställas under framtida perioder, ska intäktsföras antingen när prestationen är helt fullgjord eller löpande under denna period. Den andra refererade delen behandlar om det finns olika alternativ för hur en intäkt ska periodiseras, ska det alternativ som bolaget använder sig utav, anses vara god redovisningssed (Riksskatteverket, 1999 & Knutsson, Norberg & Thorell, 2012 s. 129-131).

I Container-fallet hänvisar SRN till Key Code-fallet där intäktsföring ska ske antingen när prestationen är slutförd eller löpande under perioden. SRN kommer fram till att intäktsföring får ske i slutet av perioden om det finns åtagande kvar om framtida prestationer mot hyrestagaren. Denna serviceliknande tjänst existerar inte i detta specifika fall då hyrestagaren inte kan kräva en prestation från bolaget. Argumentet från Key Code-fallet fungerar här som stöd till realisationsprincipen. Domslutet blir att fullgörandet sker löpande och därför ska avgiften periodiseras under den period som avtalet gäller. I Hyresfördrings-fallet hänvisar bolaget till Key Code-fallet som motivering för deras valda redovisning. Här är det hänvisning till hur en intäkt ska periodiseras om det finns olika alternativ som är av betydelse. Bolaget menar att annuitetsmetoden måste användas för intäkter eftersom det finns tvingande regler för kostnader. Detta för att redovisningen ska ge en överensstämmande bild av företaget samt att enligt Key Code-fallet ska detta sätt anses vara god redovisningssed. Detta är ett av argumenten som gör att metoden inte anses strida mot god redovisningssed. Annat resultat blev det när bolaget i Reklam-fallet tar upp samma argument för att de ska få periodisera sin intäkt. Här godtas inte argumentet från Key Code-fallet och realisationsprincipen säger att åtagandet redan fullgjorts.

5.7 God redovisningssed

Förändring som har skett av god redovisningssed som från dess begynnelse innebar att lagstiftaren ville ge en frihet vid redovisningen för att kunna anpassas till företagens enskilda behov. God redovisningssed var då en sammansättning av seder och bruk i näringslivet och ramlagar. Idag har seden utvecklats till att bli en mer detaljerad reglering via hänvisningar till praxis och en kompletterande normgivning samt att det även ska uppvisas en rättvisande bild av företagen ställning och resultat (Thorell, 2008 s. 20-21 & s. 59-64). Då samtliga rättsfall som ingår i studien inte har någon speciell regel är det den kompletterande normgivningen som löser de konkreta periodiseringsfrågorna. Att god redovisningssed från dess ursprung år 1929 enligt Thorell (2008 s. 58) enbart bestod av ramlagarna och att redovisningen skulle ske enligt allmänna bokföringsgrunder samt god köpmannased är en otydlig förklaring. Företagen kunde då anpassa redovisningen och så länge alla inom samma bransch gjorde lika kunde denna redovisning inte uttryckas tvivel om. Med tanke på den utveckling som skett i samhället från god redovisningsseds start med mer kontrollerade finansiering av den offentliga sektorn kan möjligen förändringen av god redovisningssed varit ett tvång för att få ett fungerande system. Rättsfallstudien visar att det är SKV som är motpart i samtliga fall och att periodiseringsfrågan påverkar den beskattningsbara intäkten som är under SKVs kontroll. För att få fram hur periodiseringsfrågan ska behandlas enligt god redovisningssed och den kompletterande normgivningen, har det inte enbart i enskilda fall räckt att se på lagar, principer, rekommendationer och praxis. Alltemellanåt får bolagen enligt empirin avvika från dessa normgivningar vid goda skäl för att uppvisa en rättvisande bild av företagen.

Studien påvisar inte att det finns en enkel sammantagen förklaring av vad som utgör god redovisningssed beträffande alla situationer. Från de olika rättsfallen har god redovisningssed skiljt sig åt även om fallet har varit av liknande karaktär på grund av små skiljaktigheter gällande omständigheterna. Jämförelse kan göras mellan Vindkrafts-fallet och Reklam-fallet. I Vindkrafts-fallet tillåts en periodisering enligt RegR även om prestationen innebär att avstå från rätten till marken och ägaren inte har några andra förpliktelser. Gällande Reklam-fallet och om det ska anses utgöra en prestation att avstå från att konkurrera, dömer RegR att det inte anses utgöra en prestation och därmed tillåts inte en periodisering. Vad som kan utgöra skillnaden mellan dessa rättsfall är att i Vindkrafts-fallet är det Xs egendom som det handlar

om att avstå från medan det är den fria marknaden som begränsas i Reklam-fallet och den inte kan anses vara bolagets egendom.

6 Resultat

Det följande kapitlet avser att lämna svar på uppsatsens frågeställningar och presentera studiens resultat för att på så vis svara upp till syftet.

Vilka svårigheter, risker och möjligheter finns med den kompletterande normgivningen kring periodiseringsfrågan i Sverige?

En genomgående svårighet som kan utläsas från studien gäller tolkning av principer. Realisationsprincipen är föremål för många diskussioner i rättsfallen och det största dilemmat gäller bedömning av när en intäkt ska anses vara realiserad. Problemen dyker egentligen upp redan före denna princip blir aktuell att diskutera eftersom det råder svårigheter kring att bedöma vad som ska anses utgöra en prestation. Ett annat problematiskt område visas av studien gälla bedömningen av vilken ekonomisk innebörd en transaktion har. Detta eftersom det är svårt att utläsa den ekonomiska innebörden genom att enbart se till ett avtal mellan olika parter. För att möjliggöra en korrekt bedömning krävs i många fall att man ser bortom den juridiska formen. Övergripande för dessa tolkningsproblem är att principens innebörd måste sättas i ett sammanhang för att möjliggöra för en adekvat bedömning.

Då redovisningen styrs av kompletterande normgivning ges i och med det möjligheter till företagen att göra egna bedömningar. Detta leder i sin tur även till att beskattningen fastställs utifrån dessa subjektiva värderingar i de fall det kopplade området tillämpas. När beskattningen följer redovisningen finns det en risk att företag styr de redovisade resultaten till sin egen fördel och studien visar att företag eftersträvar en minimal beskattningsbar inkomst. Den genomförda studien bekräftar att företag strävar efter att betala minimal skatt och därmed får behålla största möjliga del intäkterna. Detta kan även genom undersökningen förklaras genom att det ekonomiska incitamentet för beskattning prioriteras högre än det ekonomiska incitamentet för redovisning. Det som i många fall innebär möjligheter för företag kan även ses som risker för finansieringen av den offentliga sektorn.

Studien visar tecken på att det krävs en stor profession för att kunna göra en riktig bedömning av hur god redovisningssed ska tillämpas i olika sakfrågor. Detta tydliggörs i undersökningen

genom att olika rättsinstanser är oeniga om vad som utgör god redovisningssed. Enligt ÅRL 2 kapitlet 2 § ska redovisning upprättas i enlighet med god redovisningssed. En slutsats som dras från studien är att detta ska tolkas som att företaget inte får bryta mot god redovisningssed snarare än att de måste följa god redovisningssed. Avslutningsvis menar uppsatsförfattarna att även om det finns stora svårigheter med den kompletterande normgivningen så möjliggör den för företagen att kunna uppvisa en rättvisande bild av redovisningen.

Vilka argument väger tyngst vid svenska prejudicerade rättsfall angående periodiseringsfrågan?

Den genomförda studien visar att redovisningen ska ske efter bokföringsmässiga grunder och vidare motivering vad detta begrepp innebär ges via redovisningsprinciper och praxis. Denna princip är lagstadgad och utgör en del av ramlagarna men studien visar att den inte är komplett i sig utan behöver stöd av kompletterande normgivning. Vidare åskådliggör undersökningen att realisationsprincipen har den största inverkan på motiveringar och därmed på domsluten. En annan princip som har stor betydelse för utfallen i studiens granskade rättsfall, är innebörd före form eftersom rättsinstanserna ser bortom avtalens benämningar och istället ser till vad avtalen har för ekonomisk innebörd i praktiken. Om ovanstående principer inte är tillräckliga för att svara på hur redovisningen ska ske, kan rättspraxis inom området fungera som domskäl och därmed få en avgörande roll för domslutet. Två principer som inte väger lika tungt är rättvisande bild och matchningsprincipen. Även om principerna är omdiskuterade har de en underliggande betydelse i jämförelse med tidigare nämnda principer och lagar.

Slutligen kan uppsatsförfattarna, utifrån undersökningen, konstatera att i de fall då det finns en tydlig lag är denna styrande men direkt då lagar övergår till att bli alltför generella och därmed kräver tolkning, visar det sig att praxis har en avgörande roll. Sverige anses ha ett rättssystem som tillämpar civil law men studien uppvisar på att common law har en stor inverkan då Högsta domstolen ofta tar stöd av rättspraxis i den slutgiltiga domen. Därmed kan uppsatsförfattarna fastställa att båda traditionerna har inflytande över periodiseringsfrågan.

7 Resultatdiskussion

I det avslutande kapitel för uppsatsförfattarna en diskussion kring uppsatsens resultat. Avsnittet innehåller även en diskussion angående uppsatsens metodval och till sist ges förslag på fortsatt forskning inom området.

Sambandet mellan redovisning och beskattning har sina fördelar med att det inte krävs två olika regelverk att sätta sig in i. Sett ur ett företagsekonomiskt perspektiv kan det underlätta för företagen att inte lägga fokus på två regelverk och samverkan mellan dessa. Vid ett samband där beskattningen följer redovisningen kan företagen anpassa redovisningen för att på så vis kunna återge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Uppsatsförfattarna ser även att beskattningen riskerar att blir godtycklig på grund av att redovisningen går att anpassa. Vid det samband som idag föreligger kan den beskattningsbara inkomsten bestämmas utan vidare motivering. Detta kan ses som en fara ur ett samhällsperspektiv då det föreligger en risk i att staten går miste om finansieringen av den offentliga sektorn. Förutom den komplexitet som en frikoppling leder till, anser uppsatsförfattarna att detta skulle kunna bidra till en redovisning som är anpassningsbar för att ge en rättvisande bild och samtidigt en mer förutsägbar behandling av beskattningen. En avskaffning av det materiellt kopplade området i enlighet med utredningen som regeringen utfärdat, skulle även underlätta för utvecklingen av redovisningen för att bli mer internationell. Denna utveckling anser uppsatsförfattarna vara viktig för att svenska företag lättare ska kunna gå från att vara verksamma enbart i Sverige till att även operera internationellt utan en svårare övergång av regelverk.

Uppsatsförfattarna menar att den kompletterande normgivningen även den har en fördel genom att vara anpassningsbar och i likhet med ovanstående, möjliggör detta för att en rättvisande bild av företaget kan ges. Studien visar att det krävs profession för att tolka den kompletterande normgivningen korrekt. Då det visar sig att instanserna har meningsskiljaktigheter i rättsfallen kan man ifrågasätta hur företagen, som inte antas besitta lika stor kunskap inom ämnet, ska kunna göra en korrekt bedömning av hur redovisningen ska verkställas.

God redovisningssed ger utrymme till många olika tolkningar eftersom att den består av ramlagar och kompletterande normgivning. Det handlar inte om att följa god redovisningssed utan snarar om att inte bryta mot den. Uppsatsförfattarna inser att så länge företag finner tillräckligt goda argument för deras valda redovisning att stödja sig mot, kan slutinstansen troligtvis inte bedöma att redovisningen skulle strida mot god redovisningssed. Dessa stöd återfinns företagen genom principer, rekommendationer och praxis. Om redovisningen ger en rättvisande bild av företaget och den inte bryter mot god redovisningssed kan inte domstolen motivera att denna valda redovisning skulle justeras. Uppsatsförfattarna anser med denna motivering, att när man tyder lagen om att redovisningen ska ske i enlighet med god redovisningssed, ska den tolkas som att redovisningen inte får bryta mot seden och därmed finns en stor flexibilitet i denna lag. Uppsatsförfattarna menar att det innebär en viss skillnad att handla i enlighet med något jämfört mot att inte bryta mot något. Antingen är detta en lag som ska tolkas extensivt alternativt om lagtexten korrigeras till att redovisningen inte ska bryta mot god redovisningssed.

7.1 Metodkritik

Det valda metodiska angreppssättet har sina starka och svaga sidor vilket uppsatsförfattarna varit väl medvetna om under uppsatsprocessen. Vid den valda metoden för insamlingen av empiri har uppsatsförfattarna en viss inverkan vid sammanfattningarna. Denna risk för bristande objektivitet motverkas delvis genom att uppsatsförfattarna är medvetna om detta och även genom den iterativa process som empirin genomgår. För att undvika felaktigheter gällande tolkningen i empirin försöker uppsatsförfattarna behålla ett liknande språk som det ursprungliga i rättsfallen. Replikation av uppsatsen görs möjlig genom att tillvägagångssätt och andra metodiska val klargörs grundligt och därmed ges en högre transparens. Även efter en grundläggande redogörelse kvarstår svårigheter med replikation då studien inte är fullständigt objektiv. Transparensen kan dock inte helt säkras eftersom empirin och analysen till viss del inte kan förklaras i samma omfattning som i en kvantitativ undersökning. Även efter diskussionen om metodens brister, anser uppsatsförfattarna att en alternativ kvantitativ metod inte fångar komplexiteten i studien.

Studiens valda rättsfall behandlar olika karaktärer av periodiseringar men detta anses inte som något vidare problem då sättet att argumentera kring dessa är jämbördiga. Vidare att de

undersökta rättsfallen är något äldre, gör inte uppsatsen inaktuell eftersom dessa prejudicerade rättsfall fortfarande utgör en stor del av den praxis som följs än idag.

Studiens karaktär betraktas inte vara typisk för en företagsekonomisk uppsats. Detta bedömer uppsatsförfattarna innehålla både fördelar och nackdelar. En stor utmaning med valet att göra en mer juridisk uppsats utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv består av att det endast finns ett fåtal studier att jämföra uppsatsens resultat med. Förtjänsterna med det nya angreppssättet är den nya inblick som uppsatsen ger ämnet i frågan och undersökningen kan fungera som utgångspunkt för vidare forskning inom området.

7.2 Förslag på fortsatt forskning

Under tiden för uppsatsens utveckling har författarna sett möjligheten att reformera frågeställningarna inom området för att vinna nya kunskaper och synvinklar inom ämnet. Uppsatsförfattarnas utveckling av det första forskningsförslaget är att jämföra de olika kategorierna i K-projektet för att se om det finns tydliga skillnader mellan problematiken angående vad som är god redovisningssed inom periodiseringsfrågan. Denna fortsatta forskning kan kopplas till principbaserad och regelbaserad redovisning för att se skillnaderna mellan hur de olika kategoriernas regelverk påverkas av vilken grad som redovisningen är principbaserad. En annan jämförelse som kan göras är att se om principbaserad eller regelbaserad redovisning är det optimala för att undvika problem med periodiseringsfrågan. Detta genom att göra en komparativ studie mellan länder som tillämpar kompletterande normgivning kontra de som utgår från ett regelbaserade rättssystem där man skulle kunna jämföra exempelvis Sverige och USA.

Vidare förslag på en studie är att undersöka rättsfall från lägre instanser för att se i vilken omfattning som prejudicerande domar har en stor inverkan på besluten. Detta kan bidra till att skapa ytterligare bevis för att Sveriges rättssystem i en viss grad är baserat på common law-traditionen.

En studie ur ett internationellt perspektiv kan utföras där redovisningsprinciperna för denna studie byts ut till de fyra kvalitativa egenskaperna hos redovisningen som finns i IASBs föreställningsram för utformningen av finansiella rapporter. Att tillämpa dessa internationella principer har SOU 2008:80 sett som en svårighet. Utifrån denna utredning är det intressant att

göra en jämförelse för att se vart problemen finns och hur dessa skulle kunna undvikas. Ur denna studie blir det intressant att se vilka av dessa fyra egenskaper som väger tyngst då dessa möjligen kommer bli dominerande för fler företag i framtiden eftersom en harmonisering av redovisningen pågår.

Bilaga A

Nedan ges en översiktlig bild av hur de olika rättsinstanserna gjort sina bedömningar samt vem som står för överklagan på samtliga fem rättsfall som ingått i empirin.

<i>Container-fallet</i>	<i>Vindkraft-fallet</i>	<i>Hyresfördrings-fallet</i>	<i>Reklam-fallet</i>	<i>Kommun-fallet</i>
Bolaget ansöker om förhandsbesked hos SRN.	Bolaget ansöker om förhandsbesked hos SRN.	SKV beslutar om återföring av summa till beskattning. Periodisering ska ske linjärt.	SKV beslutar att en periodisering inte får ske då bolaget fullgjort sina prestationer och ej ska periodisera intäkterna.	SKV beslutar att höja bolagets inkomst.
↓	↓	↓	↓	↓
SRN anser att intäkterna ska periodiseras och godtar inte bolagets intäktsföring. Bolaget överklagar till RegR.	SRN begär yttrande från BFN som menar att intäkten ska periodisera. SRN instämmer på BFNs yttrande.	Bolaget överklagar SKV beslut till LR.	Bolaget överklagar SKV beslut till LR.	Bolaget överklagar SKV beslut till LR.
↓	↓	↓	↓	↓
RegR begär yttrande från BFN.	RSV överklagar och yrkar att RegR ska ändra på SRNs förhandsbesked.	LR menar att annuitetsmetoden är förenligt med god redovisningssed. SKV överklagar LRs dom.	LR instämmer med SKV och ingen prestation kvarstår därför ska ingen periodisering av intäkterna ske. Bolaget överklagar LRs dom.	LR menar att SKV saknar fog för beslutet och bifaller bolagets överklagan. SKV överklagar LRs dom.
↓	↓	↓	↓	↓
RegR fastställer SRNs förhandsbesked.	RegR fastställer SRNs förhandsbesked.	KR menar att kostnader styr intäkter vilket inte är förenligt med god redovisningssed. Bolaget överklagar KRs dom.	KR bedömer att bolaget inte fullgjort sina prestationer och därmed är det god redovisningssed att periodisera intäkten. SKV överklagar KRs dom.	KR anser att engångsersättningen får periodiseras över avtalstiden. SKV överklagar KRs dom.
↓	↓	↓	↓	↓
		RegR begär yttrande från BFN som anser att det är förenligt med god redovisningssed. Enligt RegR ska bolagets talan bifallas.	RegR begär yttrande från BFN som anser prestationen fullgjord och periodisering ska inte tillåtas. RegR instämmer med BFN och SKVs talan ska bifallas.	RegR begär yttrande från BFN som anser att avgiften ska periodiseras. RegR instämmer med BFN och överklagan från SKV ska avslås.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur och artiklar

Artsberg, K.: *Redovisningsteori – policy och –praxis*. 2:a upplagan, Malmö: Liber AB, 2005.

Bryman, A. & Bell, E.: *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 1:a upplagan, Malmö: Liber AB, 2003.

Denscombe, M.: *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 2:a upplagan, Lund: Studentlitteratur, 2009.

Grönlund, A., Tagesson, T. & Öhman, P.: *Principbaserad redovisning*. 4:e upplagan, Lund: Studentlitteratur AB, 2010.

Holme, I.M. & Solvang B.K.: *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2:a upplagan, Lund: Studentlitteratur, 1997.

Hoogendoorn, M.N.: Accounting and taxation in Europe – A comparative overview. *The European Accounting Review*, Vol. 5, 1996.

Johansson, K.: *Substance over form – en redovisningsrättslig studie*. Stockholm: Jure förlag AB, 2010.

Kellgren, J. & Bjuvberg, J.: *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*. 1:a upplagan, Lund: Studentlitteratur AB, 2008.

Knutsson, M., Norberg, C. & Thorell, P.: *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. 3:e upplagan, Uppsala: Iustus Förlag AB, 2012.

Lehrberg, B.: *Praktisk juridisk metod*. 6:e upplagan, Uppsala: Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, 2010.

Marténg, C.: Intäktsredovisning – en betydande risk för revisorn. *Balans*, nr 2, 2014.

Meyer, P.E.: A Framework for Understanding "Substance Over Form" In Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 51 Issue 1, 1976.

Månsson, J. & Ohlson, H. (pwc): *Årsredovisning enligt K2-reglerna*. Lund: Studentlitteratur AB, 2008.

Nobes, C.: Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus*, Vol. 34 Issue 2, 1998.

Olsson, H. & Sörensen, S.: *Forskningsprocessen: kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. 3:e upplagan, Stockholm: Liber AB, 2011.

Olsson, S.: *Redovisningsrätt: En introduktion*. 1:a upplagan, Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2012.

Sandgren, C.: *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. 2:a upplagan, Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2007.

Smith, D.: *Redovisningens språk*. 3:e upplagan, Lund: Studentlitteratur AB, 2006.

Stralström, C. & Olsson, M. (pwc): *Årsredovisningslagen: En guide till god redovisningssed*. 3:e upplagan, Lund: Studentlitteratur AB, 2012.

Sundgren, S., Nilsson, H. & Nilsson, S.: *Internationell redovisning: Teori och praxis*. 3:e upplagan, Lund: Studentlitteratur AB, 2013.

Thorell, P.: *Företagens redovisning*. 4:e upplagan, Uppsala: Iustus Förlag AB, 2003.

Thorell, P.: *Redovisning och juridik*. 1:a upplagan, Uppsala: Iustus Förlag AB, 2008.

Elektroniska källor

Bokföringsnämnden. *Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av intäkter BFNAR 2003:3 (Grunden)*. 2003c. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/redovisning/rad/bfnar03-3-grund.pdf> [2014-04-28]

Bokföringsnämnden. *Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av intäkter BFNAR 2003:3 (Konsoliderad version – senast ändrad genom BFNAR 2006:5)*. 2003b. Tillgänglig:

<http://www.bfn.se/redovisning/rad/bfnar03-3-kons1.pdf> [2014-05-06]

Bokföringsnämnden. *Bokföringsnämndens vägledning: Redovisning av intäkter*. 2003a. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/redovisning/vag/VL03-3-intakter.pdf> [2014-04-28]

Bokföringsnämnden. *Redovisningsrådets rekommendation – RR 11 Intäkter*. 1999. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/redovisning/radet/RR/RR11.pdf> [2014-05-06]

Bokföringsnämnden. *Skillnader mellan K2 och K3*. 2007. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/skillnadslista-k2k3.pdf> [2014-06-04]

Bokföringsnämnden. *Uttalande – BFN U 92:1*. 2014. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/redovisning/utt/bfn-u92-01.aspx> [2014-04-28]

FAR. *BFN har publicerat K3*. 2012. Tillgänglig: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Redovisningskonsult/Nyheter/BFN-har-publicerat-K3/> [2014-06-04]

Lantmäteriet. *Ledningsrätt*. u.å. a. Tillgänglig: <http://www.lantmateriet.se/sv/Fastigheter/Andra-fastighet/Tillgang-till-annans-mark/Ledningsratt/>

Lantmäteriet. *Nyttjanderätt*. u.å. b. Tillgänglig: <https://www.lantmateriet.se/sv/Fastigheter/Andra-fastighet/Tillgang-till-annans-mark/Nyttjanderatt/>

Nationalencyklopedin. *Sverige: Rättsväsen*. 2014. Tillgänglig: <http://www.ne.se/sverige/rattsvasen> [2014-05-20]

Regeringen - SOU 2008:80. *Slutbetänkande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning*. 2008. Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/11/12/59/a230a283.pdf> [2014-06-06]

Riksdagen. *Kommunalskattelag (1928:370)*. 2000. Tillgänglig: <http://www.riksdagen.se/sv/Dokument->

Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Kommunalskattelag-1928370_sfs-1928-370/?bet=1928:370 [2014-04-28]

Riksskatteverket. *Något om Riksskatteverkets (RSV) syn på intäktsperiodisering vid successiva prestationer*. 1999. Tillgänglig:

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/arkiv/ar/1999/1999/skrivelser19991012a.4.18e1b10334ebe8bc80005157.html> [2014-04-06]

Skatteverket. *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305)*.

Utgåva 10, 2013. Tillgänglig:

<http://www.skatteverket.se/download/18.34f3b0b713e2cf5455b5bf/1366817932634/30510.pdf> [2014-06-02]

Skatteverket (u.å.). *Skattefelet*. Tillgänglig:

<http://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket/beskattningsverksamheten/skattefelet.4.7856a2b411550b99fb7800085636.html> [2014-04-05]

Rättsfallsförteckning

RÅ 1999 ref. 32	Key Code-fallet
RÅ 2002 ref. 42	Container-fallet
RÅ 2002 ref. 84	Vindkrafts-fallet
RÅ 2002 ref. 94	Hysesfordrings-fallet
RÅ 2005 ref. 49	Reklam-fallet
RÅ 2008 ref. 19	Kommun-fallet