

Målnummer:	4391-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-04-12		
Rubrik:	Fråga om intäktsredovisning av återbäringsmedel från SPP när årsredovisning fastställts före (I) respektive efter (II) det att Bokföringsnämnden utfärdade allmänna råd om redovisningen. Inkomsttaxeringar 2001.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 24 § kommunalskattelagen (1928:370)• 24 § punkt 1 tredje stycket anvisningarna kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	RÅ 2000 not. 54		

REFERAT

I.

Skattemyndigheten tog vid 2001 års taxering upp till beskattning hela det belopp i form av återbäring av företagsanknutna medel från SPP om 387 353 kr som tillgodoförts Gerdtmans Revisionsbyrå AB (bolaget). Bolaget hade i sin deklaration tagit upp den kontant utbetalade delen av återbäringen om 100 000 kr. Skattemyndigheten motiverade beslutet med att det belopp som tillgodoförts bolaget var känt före påtecknandet av årsredovisningshandlingarna för räkenskapsåret 1 maj 1999 - 30 april 2000 och att redovisning därför enligt god redovisningssed borde ha skett av hela återbäringen vid 2001 års taxering.

Bolaget yrkade i överklagande hos länsrätten att deklarationen skulle ligga till grund för beskattningen och anförde som stöd för sitt yrkande bl.a. följande. Bolaget har vid bokslutet per den 30 april 2000 som intäkt tagit upp vad som erhållits kontant under räkenskapsåret av den SPP-återbäring som bolaget erhållit meddelande om. Vad som eventuellt skall erhållas i framtiden i form av nedsättning av pensionsutgifter har inte intäktsförts under räkenskapsåret 1999/2000. Skattemyndigheten menar att bolaget skall följa Skatterättsnämndens förhandsbesked den 3 november 1999 och redovisa hela beloppet 387 353 kr som intäkt under räkenskapsåret 1999/2000. Bolaget hävdar att förhandsbeskedet anger vad som är god redovisningssed för de två sökandebolagen men inte ger någon ledning i frågan om vad som är god redovisningssed för icke-noterade bolag. Icke-noterade bolag hämtar den goda redovisningsseden från Bokföringsnämndens (BFN) normer. När bolagets årsredovisning upprättades hade BFN:s Allmänna råd 2000:1, Redovisning av återbäring av överskottsmedel i SPP, inte kommit ut. BFN:s allmänna råd 2000:1 fastställdes först den 25 oktober 2000 och skall tillämpas på bokslut efter detta datum. Motsatsvis gäller givetvis att bolag som fastställt bokslut tidigare inte behöver följa rådet. Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) skulle bolagets årsredovisning vara färdigställd senast den 15 oktober 2000. Det fanns därför ingen möjlighet att beakta vad BFN bestämde den 25 oktober 2000.

Länsrätten i Västmanlands län (2003-03-27, ordförande Elmin) yttrade: Av anvisningarna punkt 1, tredje stycket, till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, framgår att vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige till handa. I fråga om tiden för inkomstposters upptagande enligt

bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. SPP informerade i oktober 1999 kundföretagen om hur stort belopp av SPP:s överskott som respektive företag allokerats. I slutet av april 2000 fanns information om omarbetade villkor och regler för nyttjande av medlen och den 10 maj 2000 skickade SPP brev till företagen med denna information. Medlen började betalas ut från SPP i slutet av augusti 2000. - Vad som är god redovisningssed när det gäller redovisning av återbäring av SPP-medel är fastlagt genom Redovisningsrådets akutgrupps uttalande i augusti 1999 och BFN:s Allmänna råd (BFNAR 2000:1) om redovisning av återbäring av överskottsmedel i SPP från den 25 oktober 2000. Enligt akutgruppens bedömning skall SPP:s kundföretag redovisa den återbäring som SPP beslutat som tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. BFN ansluter sig i det allmänna rådet till vad akutgruppen uttalat. Beträffande tidpunkten för redovisning av fordran anges att det enligt BFN:s uppfattning föreligger förutsättningar för en redovisning av fordran när den bokföringsskyldige tagit del av SPP:s gällande villkor och kunnat göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt återbäringsmedlen kan utnyttjas. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan redovisningen därmed aktualiseras i april 2000 eller vid en senare tidpunkt. - Länsrätten gör följande bedömning. - Såväl Redovisningsrådet som Bokföringsnämnden, de två normgivande organen för att tolka god redovisningssed, har kommit fram till samma ställningstagande när det gäller redovisningen av SPP-medlen. Det torde därmed inte finnas utrymme för att anse att det även kan finnas andra goda redovisningsseder på området. - Frågan är då om bolaget redan vid bokslutet den 30 april 2000 har haft att följa vad som är god redovisningssed. Med hänsyn till den information som lämnats till bolaget beträffande återbäringen av SPP-medlen och därmed förknippade villkor, finner länsrätten att bolaget med tillräcklig säkerhet har kunnat göra en bedömning av fordringsbeloppets storlek vid denna tidpunkt och att bolaget därför borde ha redovisat hela återbäringen som intäkt för räkenskapsåret 1999/2000. Skattemyndighetens beslut att beskatta bolaget för hela beloppet vid 2001 års taxering framstår därmed som befogat. Vad bolaget anfört i målet bl.a. om att bolaget inte är skyldigt att följa Redovisningsrådets uttalande och att BFN:s allmänna råd inte var gällande när bolagets bokslut förelåg utan har tillkommit först därefter utgör inte skäl för en annan bedömning. Bolagets överklagande skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att bolaget skulle taxeras i enlighet med lämnad deklaration.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm, (2004-05-11, Regner, Belfrage, Wahren, referent) yttrade: Ett par dagar före bolagets bokslut den 30 april 2000 hade SPP informerat kundföretagen om de regler som gällde för användning av de till kundföretagen allokerade medlen. Redovisningsrådets akutgrupp hade redan i augusti 1999 gjort bedömningen att SPP:s kundföretag skulle redovisa återbäringen från SPP som tillgång i balansräkningen när återbäringen kunde beräknas på ett tillförlitligt sätt. Redovisningsrådets uttalanden tar i första hand sikte på företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Bokföringsnämnden beslutade den 25 oktober 2000 genom ett allmänt råd (BFNAR 2000:1) att SPP:s kundföretag skulle redovisa medlen i enlighet med vad akutgruppen uttalat. Det förhållande att Bokföringsnämnden inte fastställt Redovisningsrådets akutgrupps uttalande när bolaget upprättade sin årsredovisning innebär inte att detta helt kan bortses ifrån. Det kan konstateras att några vägledande uttalanden som talar för en annan tidpunkt för redovisningen av den aktuella återbäringen än den som akutgruppen angett inte har förekommit. Kammarrätten finner därför att god redovisningssed i fråga om tidpunkten för redovisning av de från SPP allokerade medlen innebar att bolaget hade att följa uttalandet från

Redovisningsrådets akutgrupp. - I målet har inte framkommit annat än att bolaget den 30 april 2000 haft tillgång till den information som krävdes för att kunna göra en tillförlitlig beräkning av värdet av återbäringen från SPP. Därmed borde också hela värdet ha redovisats som intäkt för räkenskapsåret 1999/2000 och det är således riktigt att beskatta hela återbäringen från SPP taxeringsåret 2001. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att taxeringen skulle bestämmas i enlighet med självdeklarationen. Om Regeringsrätten inte skulle acceptera bolagets uppfattning om hur redovisningen borde ske yrkade bolaget att Regeringsrätten skulle inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen.

BFN anförde i yttrande till Regeringsrätten följande.

För de bolag som inte valt eller var tvingade att tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer fanns för tiden före den 25 oktober 2000 inom god redovisningssed flera alternativ för redovisning av allokerade medel från SPP utöver den kontanta utbetalningen. - Ett alternativ var att den redovisning som anges i BFNAR 2000:1, Redovisning av återbäring av överskottsmedel i SPP, tillämpades redan innan det allmänna rådet trätt i kraft. Alternativet innebär att fordran skall tas upp i balansräkningen och intäktsföras. - Ett annat alternativ var att bolagen bedömde att de allokerade medlen inte med tillräcklig säkerhet skulle medföra kostnadsreduceringar eller ett inflöde av pengar. I så fall skulle någon fordran inte tas upp i redovisningen.

BFN anförde bl.a. följande som motivering till sitt yttrande.

Bolaget hade tilldelats allokerade medel från försäkringsbolaget Alecta (f.d. SPP). Information om hur medlen kunde användas var godkänd av Konkurrensverket och beslutade av SPP:s styrelse den 28 april 2000, då den också lades ut på SPP:s hemsida. Den 10 maj 2000 meddelades SPP:s kundföretag brevledes om villkoren för nyttjandet av de allokerade medlen, därmed var såväl det allokerade beloppet som villkoret för nyttjandet kända. - - - Såvitt framgår av handlingarna hade BFNAR 2000:1 inte trätt i kraft vid tidpunkten då bolaget fastställde sin årsredovisning. Däremot fanns sedan augusti 1999 det uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp, URA 13, Återbäring av överskottsmedel i Alecta/SPP som BFNAR 2000:1 i princip ansluter sig till. - - - För det i målet aktuella räkenskapsåret gäller årsredovisningslagen (1995:1554). I denna lag finns inget givet svar på frågan hur de allokerade medlen skall redovisas. Företagen var därför skyldiga att titta på eventuell kompletterande normgivning vid bedömning av god redovisningssed. Det som fanns var Redovisningsrådets Akutgrupps uttalande URA 13. - Såvitt framgår av handlingarna var bolaget inte skyldigt att följa Redovisningsrådets rekommendationer. Vid tidpunkten för fastställandet av årsredovisningen fanns inget allmänt råd från BFN som behandlade frågan. - Ovanstående innebär att ingen direkt tillämplig kompletterande normgivning fanns. Det innebär inte att företag kunde göra som de ville. Fortfarande gällde att god redovisningssed måste iakttas. Företaget kunde då till exempel följa etablerad praxis eller hämta vägledning från annan normgivning. - BFN:s allmänna råd i frågan trädde i kraft den 25 oktober 2000. I rådet sägs att det inte omfattar bokslut som fastställs före den 25 oktober 2000. Detta faktum visar att det kan ha funnits alternativa redovisningssätt tidigare. - - - Enligt BFN fanns det före ikraftträdandet av BFNAR 2000:1 i vart fall två alternativ som rymdes inom god redovisningssed. Alternativ 1 - redovisning av fordran och intäkt. Företagen hade kunnat göra samma bedömning som BFN gjorde den 25 oktober 2000. BFN säger i BFNAR 2000:1 att URA 13 skall gälla för alla företag. Till det allmänna rådet har BFN också lämnat en vägledning. Av den framgår hur BFN ser på intäktsredovisningen. BFN anser att utgångspunkten vid redovisning av de företagsanknutna medlen är att detta är en återbetalning av tidigare för höga premieinbetalningar. Företagen har därmed redan utfört sin prestation för att få beloppet varför det skall intäktsföras. - - - Alternativ 2 - ingen redovisning av fordran. I den information som lämnades av SPP förbehöll

sig SPP äganderätten till de allokerade medlen genom formuleringen: "Medlen ägs av SPP respektive SPP Liv och utgör en del av deras riskkapital, så kallad allokerad återbäring. Det betyder att medlen kan reallokeras (återtas) under vissa förutsättningar, till exempel om den kollektiva konsolideringsgraden skulle understiga 105 procent eller om SPP:s respektive SPP Livs styrelser på grund av kommande myndighetsbeslut anser sig behöva ompröva konsolideringsgraden i sin helhet". Bland annat utifrån ovan givna information kan man ställa sig frågan om ett företag som fick allokerade medel tilldelat kunde bedöma att medlen med tillräcklig säkerhet skulle tillföras företaget i form av kostnadsreduceringar eller försäljningsintäkter. Enligt BFN skall endast fordringar som är säkra eller nästintill säkra tas upp i balansräkningen. Företagen kunde ha gjort bedömningen att de allokerade medlen inte var tillräckligt säkra för att definieras som en tillgång som kunde tas in i balansräkningen. - Innan BFNAR 2000:1 trädde i kraft fanns det inget krav på att ta upp en fordran överstigande kontantdelen. BFN menar att det har funnits flera sätt att tillämpa god redovisningssed. Alternativet att inte ta upp någon fordran med motivering att företaget inte med tillräcklig säkerhet kunde bedöma att de allokerade medlen skulle leda till ett inflöde av pengar eller kostnadsreduceringar kunde därför också inrymmas inom god redovisningssed. - I de fall företagen resonerat utifrån riktlinjerna i BFNAR 2000:1 redan innan den trätt i kraft (eller om företaget uttalat att det tillämpar Redovisningsrådets principer) gick det i de flesta fall att göra en tillförlitlig beräkning av värdet på fordran. Även om ett enskilt företag inte bedrev någon verksamhet, eller bedrev en mindre verksamhet, fanns det enligt villkoren andra möjligheter att tillgodogöra sig de allokerade medlen. Företagen borde därför i de flesta fall ha åsatt en fordran ett värde, även om värdet i en del fall kunde ha varit väsentligt lägre än det nominella värdet.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Regeringsrätten (2007-04-12, Billum, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. SPP:s styrelse offentliggjorde i december 1998 ett beslut om att en del av SPP:s överkonsolidering skulle tillgodoföras kundföretagen. Den 28 april 2000 fastställde SPP:s styrelse omarbetade och av Konkurrensverket accepterade villkor och regler för nyttjande av medlen. SPP informerade därefter företagen om de slutliga villkoren för hur överskotten kan användas. Villkoren innebar bl.a. att upp till 100 000 kr eller 20 procent av de till företagen allokerade medlen betalades ut med början den 31 augusti 2000. Resterande medel skulle företagen kunna använda för att betala framtida ITP-premier för anställda i företaget.

Bolaget erhöll i maj 2000 information från SPP om att bolaget skulle erhålla 387 353 kr av de allokerade medlen, varav 100 000 kr skulle utbetalas kontant. I bolagets bokslut den 30 april 2000 togs som intäkt upp ett belopp motsvarande endast den kommande kontanta utbetalningen. Frågan i målet är i vad mån även resterande del av de allokerade medlen skall tas upp till beskattning vid bolagets inkomsttaxering 2001.

Enligt 24 § KL, i den lydelse som är tillämplig i målet, skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i lagen. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som har haft ordnad bokföring ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I tredje stycket i anvisningspunkten anges bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iaktas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. - Motsvarande bestämmelser finns numera i 14 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Bestämmelserna innebär att till grund för beskattningen skall läggas bolagets intäktsredovisning, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Några sådana bestämmelser finns inte beträffande de intäkter som är aktuella i målet.

Redovisningsrådets akutgrupp uttalade i augusti 1999 som sin bedömning att SPP:s kundföretag skall redovisa den beslutade återbäringen som en tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Uttalandet tar, enligt förordet till Redovisningsrådets rekommendationer, i första hand sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Bolaget kan såvitt framgår inte antas vara ett sådant företag.

BFN beslutade den 25 oktober 2000 i allmänna råd, BFNAR 2000:1, om redovisningen av återbäring av överskott i SPP. BFN anger i detta allmänna råd att en bokföringsskyldig som omfattas av beslut om återbäring av överskottsmedel i SPP skall redovisa medlen i enlighet med vad akutgruppen uttalat. Det allmänna rådet angavs träda i kraft den 25 oktober 2000. Enligt BFN:s vägledning till det allmänna rådet innebär detta att bokslut som fastställs efter den 25 oktober 2000 skall upprättas i enlighet med det allmänna rådet, medan bokslut som fastställs före detta datum inte omfattas av rådet. Enligt BFN riktar sig det allmänna rådet till alla bokföringsskyldiga företag, oavsett storlek.

BFN har i sitt yttrande i målet inte tagit ställning i frågan om det sätt på vilket bolaget tagit upp återbäringen i sin årsredovisning kan anses utgöra god redovisningssed utan endast uttalat sig principiellt i redovisningsfrågan. I yttrandet anges att det för tiden före den 25 oktober 2000 inom god redovisningssed fanns flera alternativ för redovisning av allokerade medel från SPP utöver den kontanta utbetalningen. Ett alternativ var därvid att bolaget bedömde att de allokerade medlen inte med tillräcklig säkerhet skulle medföra kostnadsreduceringar eller ett inflöde av pengar. I så fall skulle någon fordran inte tas upp i redovisningen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Enligt BFN fanns vid tiden för bolagets upprättande av bokslut flera olika alternativ för redovisning av de allokerade medlen från SPP inom ramen för god redovisningssed. Bolaget har valt att endast ta upp den kontanta delen av de allokerade medlen som fordran och intäkt i sin årsredovisning. Av utredningen i målet framgår inte annat än att det av bolaget valda förfarings sättet ligger inom ramen för vad som vid den aktuella tiden kunde anses utgöra god redovisningssed beträffande allokerade medel från SPP. Bolagets intäktsredovisning skall därför läggas till grund för bolagets inkomsttaxering 2001. Med detta ställningstagande faller frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med bifall till överklagandet och med upphävande av kammarrättens dom, att bolaget inte skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för beloppet 287 353 kr vid 2001 års taxering.

II.

Skattemyndigheten tog upp till beskattning hela det belopp i form av återbäring från SPP om 410 607 kr som tillgodoförts Weland Stål AB (bolaget). Bolaget hade i sin deklaration tagit upp den kontant utbetalade delen av återbäringen om 100 000 kr.

Bolaget yrkade i överklagande hos länsrätten att påförd taxeringshöjning skulle undanröjas och anförde i huvudsak följande. Bolaget har upprättat bokslut per den 30 juni 2000. Årsredovisning och koncernredovisning avseende

moderbolaget Weland AB med 34 dotterbolag (varav bolaget är ett dotterbolag, men även moderbolag till fyra egna dotterbolag) har upprättats och företets bolagsstämman den 30 oktober 2000. - Varje bolags årsredovisning var givetvis färdigställd bra mycket tidigare. Hela koncernredovisningen var färdigställd den 10 oktober 2000 och sändes då ut till styrelsen. I Skatterättsnämndens förhandsbesked den 3 november 1999 anges att det belopp som enligt Redovisningsrådets akutgrupp skall tas upp som fordran på balansräkningen också skall tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen. Förhandsbeskedet är ej överklagat i denna sakfråga. Vid bokslutet den 30 juni 2000 saknade bolaget och koncernledningen tillräcklig information om hur SPP-medlen skulle kunna disponeras inom koncernen. Bokföringsnämndens allmänna råd samt vägledning om hur SPP-medel kan redovisas beslutades först den 25 oktober 2000, efter det att bolagets bokslut var färdigställt. Av vägledningen framgår att tidpunkt för redovisning av fordran är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Redovisningen kan aktualiseras i april 2000 eller vid en senare tidpunkt.

Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut.

Länsrätten i Vänersborg (2003-02-28, ordförande Kockum) yttrade: Av punkt 1 anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, framgår bl.a. följande. En inkomst skall anses ha åtnjutits det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller på annat sätt kommit den skattskyldige tillhanda. I allmänhet skall fordringar tas upp som inkomst under det år då de uppkommit, oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år. - Enligt Redovisningsrådets akutgrupps uttalande (URA 13, återbäring av överskottsmedel i Alecta/SPP) skall återbäringen redovisas som en tillgång i balansräkningen när den kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. I uttalandet anges att en förutsättning är att kundföretaget gör bedömningen att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av återbäringen kommer att tillföras kundföretaget, dvs. att företaget bedömer att de villkor som ställs för att företaget skall kunna tillgodogöra sig det allokerade beloppet kan uppfyllas exempelvis genom avräkning mot framtida premieutbetalningar. Storleken av den återbäring som det enskilda kundföretaget kan påräkna är beroende av flera faktorer. En tillförlitlig beräkning av värdet förutsätter att företaget gör en bedömning av när det allokerade beloppet kommer företaget till del. - Av Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd (BFNAR 2000:1) framgår bl.a. att återbäringen skall redovisas i enlighet med vad Redovisningsrådets akutgrupp uttalade i augusti 1999 och kommenterade i december 1999. I vägledningen till det allmänna rådet anges bl.a. följande. Förutsättningar för att redovisa återbäringen som en tillgång föreligger när den bokföringsskyldige tagit del av SPP:s gällande villkor och kunnat göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt återbäringsmedlen kan nyttjas. BFN:s uppfattning är att beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan redovisning av återbäringen aktualiseras i april 2000 eller vid en senare tidpunkt. Nuvärdet av återbäringen skall beräknas och redovisas som en tillgång i enlighet med synsättet i Redovisningsrådets rekommendation RR3. Diskonteringen kan ta sin utgångspunkt i den räntesats som gäller för statsobligationer. På denna räntesats skall viss riskpremie läggas. Nuvärdesberäkningen får ske med olika grad av exakthet beroende dels på återbäringsbeloppets storlek och betydelse för företaget dels förutsägbarheten om när medlen kan utnyttjas. Bokslut som fastställs före den 25 oktober 2000 skall inte omfattas av det allmänna rådet. - Av utredningen i målet framgår att SPP:s kundföretag under en följd av år betalade premier som gav en avkastning vilken översteg vad SPP hade utgått från när premien fastställdes. En del av överskottet skulle återföras till kundföretagen. SPP meddelade sina kundföretag i oktober 1999 exakt vilket belopp som skulle återbäras till respektive företag. Initialt utbetalades kontant till företagen det största av beloppen, upp till 100 000 kr eller 20 procent av de till företaget allokerade medlen. Vissa företag kunde även få tilläggsutbetalningar. Efter att de kontanta utbetalningarna hade skett kunde företaget använda resterande medel för att betala 80 procent av ordinarie ITP-

premier för anställda eller för att reducera premier för alternativt ITP och ITP-premier utöver ITP-plan. Den 28 april 2000 fastställdes villkor och regler för hur överskottet kunde användas. Denna information fanns tillgänglig på SPP:s hemsida omedelbart efter beslutet och skickades även till företagen med brev den 10 maj 2000. - Länsrätten gör följande bedömning. - Återbäringen från SPP är en skattepliktig inkomst. I allmänhet gäller att en inkomst beskattas vid den tidpunkt då den är realiserad. Då KL saknar bestämmelser avseende vid vilken tidpunkt återbäringen anses vara realiserad skall god redovisningssed tillämpas vid intäktsföringen. I målet är fråga om vad god redovisningssed anger om vid vilken tidpunkt återbäringen kunde beräknas tillförlitligt. Då det av BFN:s vägledning framgår att redovisning av återbäringen kan aktualiseras i april 2000 tillämpar länsrätten BFNAR 2000:1 även om rådet inte rent formellt trädde i kraft förrän den 25 oktober 2000. Av Redovisningsrådets akutgrupps uttalande och BFNAR 2000:1 med vägledning framgår att god redovisningssed innebär att återbäringen skall redovisas vid den tidpunkt då den kan beräknas tillförlitligt. I vägledningen anges att denna tidpunkt är beroende av när den bokföringsskyldige tog del av SPP:s gällande villkor och kunde göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt medlen kunde utnyttjas. SPP-beslutet fattades den 28 april 2000 vilket var före bolagets balansdag som var den 30 juni 2000. SPP-beslutet var därmed en händelse som avspeglade ett förhållande som förelåg på bolagets balansdag. Bolaget informerades även om gällande villkor via brevutskick den 10 maj 2000 och hade redan i oktober 1999 informerats om exakt vilket belopp som skulle återbäras. Sammantaget delar länsrätten därvid skattemyndighetens uppfattning att bolaget med tillräcklig säkerhet kunde tillförlitligt beräkna fordran den 28 april 2000 och därmed skall hela den nuvärdesberäknade fordran tas upp som tillgång per den 30 juni 2000. Bolagets inkomst av näringsverksamhet skall därmed höjas på sätt som skett. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten skulle undanröja höjningen av dess taxering med 310 607 kr avseende återbäringsmedel från SPP.

Skatteverket ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2004-06-16, Nordberg, Holmstedt, referent, Dahlin) yttrade: Styrelsen i försäkringsbolaget SPP offentliggjorde i december 1998 ett beslut om att del av SPP:s överkonsolidering skulle tillgodoföras kundföretagen. SPP informerade i oktober 1999 kundföretagen om hur stort belopp av SPP:s överskott som allokerats till respektive företag. SPP:s ursprungliga förslag till villkor för återbetalning ansågs emellertid oförenligt med konkurrensrättsliga regler och först den 28 april 2000 fastställde SPP:s styrelse omarbetade och av Konkurrensverket accepterade villkor och regler för nyttjande av medlen. SPP har därefter, bl.a. genom brev daterat den 10 maj 2000, informerat företagen om de slutliga villkoren för hur överskottet kunde användas. - Villkoren innebar i korthet att 20 procent av de till företagen allokerade medlen betalades ut initialt med början den 31 augusti 2000. Vissa företag fick möjlighet till ytterligare kontant utbetalning. Resterande medel kunde användas för att intill en andel av 80 procent reducera kommande fakturor från SPP avseende ordinarie ITP-premier för anställda i företaget. SPP ställde också i utsikt att en "andrahandsmarknad" för försäljning av dispositionsrätter skulle öppnas senare under 2000. - Redovisningsrådets Akutgrupp har i augusti 1999 bedömt hur SPP:s kundföretag skall redovisa återbäringen från SPP. Akutgruppen uttalade bl.a. att kundföretagen skall redovisa den återbäring som SPP beslutat som tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och att nuvärdet av återbäringen beräknas och redovisas som tillgång i enlighet med synsättet i Redovisningsrådets rekommendation RR 3, Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation. - Uttalandet av Redovisningsrådets Akutgrupp tar i första hand sikte på företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. BFN har emellertid i ett allmänt råd (BFNAR 2000:1) om redovisning av återbäring av överskott i SPP uttalat att en bokföringsskyldig som omfattas av beslut om återbäring av överskottsmedel i SPP skall redovisa

medlen i enlighet med vad Redovisningsrådets Akutgrupp har uttalat. Det allmänna rådet beslutades och trädde i kraft den 25 oktober 2000. BFN publicerade samtidigt en vägledning till de allmänna råden. Vägledningen innehåller mera detaljerade upplysningar om bestämmandet av tidpunkten för redovisning av den tillgång som återbäringen innebär och om värdering av tillgången genom nuvärdeberäkning. - Av det av bolaget åberopade yttrandet av BFN, Dnr 206/02, framgår bl.a. - - - (yttrandet återges inte här). - Kammarrätten gör följande bedömning. - Weland Stål AB hade vid tidpunkten för dess bokslut den 30 juni 2000 erhållit uppgifter från SPP om det totala återbäringsbelopp som allokerats till bolaget och hade fått information om de villkor och regler som gällde för nyttjande av medlen. - Endast detta förhållande kan emellertid, med hänsyn till vad BFN anför i det åberopade yttrandet, inte anses ha varit tillräckligt för att en tillförlitlig bedömning skulle kunna göras av värdet på Weland Stål AB:s fordran gentemot SPP vid bokslutstidpunkten eller tidpunkten för färdigställandet av årsredovisningen. Utredningen i målet kan inte heller anses ge stöd för att Weland Stål AB, med hänsyn till möjligheterna att i den löpande verksamheten tillgodogöra sig SPP-medlen, haft större möjligheter att redovisa en fordran utöver det initiala kontantbeloppet än vad som varit fallet för det bolag som BFN:s yttrande avser. - Årsredovisningen för Weland Stål AB var upprättad före ikraftträdandet av BFNAR 2000:1 och innan en marknad för dispositionsrätter avseende återbäringsmedel hade etablerats. Under dessa förhållanden saknas enligt kammarrättens mening tillräckligt stöd för att bolagets redovisning av endast kontantbeloppet skulle stå i strid med god redovisningssed. - Härav följer att det saknas förutsättningar för att beskatta Weland Stål AB för en större intäkt än den redovisade. - Med bifall till överklagandet och med ändring av länsrättens dom och dåvarande skattemyndighetens beslut förordnar kammarrätten att Weland Stål AB skall beskattas för återbäring av överskottsmedel från SPP med 100 000 kr i enlighet med bolagets deklaration.

Skatteverket överklagade och yrkade att bolagets taxering skulle bestämmas i enlighet med Länsrättens i Vänersborg dom.

BFN anförde i yttrande till Regeringsrätten följande.

Det sätt som bolaget har redovisat återbäringsmedel från SPP på i årsredovisningen per den 30 juni 2000 kan inte anses utgöra god redovisningssed. En fordran borde ha tagits upp och intäktsredovisats även avseende de medel som översteg den kontanta utbetalningen.

BFN anförde som motivering till sitt yttrande bl.a. följande.

Bolaget har tilldelats allokerade medel från försäkringsbolaget Alecta (f.d. SPP). Information om hur medlen kunde användas var godkända av Konkurrensverket och beslutade av SPP:s styrelse den 28 april 2000, då de också lades ut på SPP:s hemsida. Den 10 maj 2000 meddelades SPP:s kundföretag brevledes om villkoren för nyttjandet av de allokerade medlen, därmed var såväl de allokerade medlen som villkoren för nyttjandet kända. Villkoren för nyttjandet av de allokerade medlen var att 20 procent betalades ut kontant. Den kontanta utbetalningen uppgick till minst 100 000 kr, varför företag som hade lägre belopp tilldelat fick allt utbetalt kontant. Resterande del kunde utnyttjas mot upp till 80 procent av framtida pensionspremier. Vidare informerades om att från den 1 oktober 2000 skulle medlen under vissa förutsättningar kunna överlätas. Bolaget har i bokslutet per den 30 juni 2000 tagit upp kontantdelen av de allokerade medlen. - För det i målet aktuella räkenskapsåret gäller årsredovisningslagen. Där finns inget givet svar på frågan, utan bolaget var skyldigt att beakta eventuell kompletterande normgivning vid bedömning av god redovisningssed. Av handlingarna i målet framgår att årsredovisningen har fastställts den 30 oktober år 2000. Då bolaget, såvitt framgår av handlingarna i målet, inte tillämpade Redovisningsrådets rekommendationer innebar det att BFNAR 2000:1 Redovisning av återbäring av överskottsmedel i SPP skulle tillämpas. Detta

allmänna råd trädde i kraft den 25 oktober 2000. Enligt tillhörande vägledning skall bokslut som fastställts efter detta datum upprättas i enlighet med det allmänna rådet. Att bokslutet var färdigställt vid en tidigare tidpunkt saknar betydelse. Av rådet med tillhörande vägledning framgår att företagen skall ta upp en fordran och att den skall intäktas. Beträffande tidpunkten för redovisning av fordran framgår av det allmänna rådet följande: "SPP:s kundföretag skall redovisa den återbäring som SPP beslutat som tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. - - - Enligt BFN:s uppfattning föreligger förutsättningar för en redovisning av en fordran när den bokföringsskyldige tagit del av SPP:s gällande villkor och kunnat göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt återbäringsmedlen kan nyttjas. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan redovisningen därmed aktualiseras i april 2000 eller vid en senare tidpunkt". - För att redovisa en fordran i balansräkningen skall alltså ett företag dels ha tagit del av villkoren från SPP och dels kunnat göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt återbäringsmedlen kan nyttjas. I princip gäller att de flesta företag kunde göra en beräkning då de tagit del av villkoren från SPP. Det faktum att det var komplicerade beräkningar och en del antaganden avseende framtida pensionsbetalningar var nödvändiga är inte skäl för att inte ta upp fordran. Skrivningen i det allmänna rådet "...kunnat göra en bedömning..." syftar på när förutsättningar föreligger och inte på det enskilda företagets kunskaper eller ej upprättade planer. - I speciella fall kan det ha varit mycket svårt att avgöra i vilken omfattning ett företag kunde tillgodogöra sig de allokterade medlen. Som exempel kan nämnas företag som avvecklat verksamheten eller var hotat av en konkurs. I en del fall kan det då ha varit befogat att värdera fordran till belopp nära noll. Baserat på information från SPP om kommande andrahandsmarknad torde dock i de flesta fall en försiktig värdering ha lett till att fordran hade ett värde, om än avsevärt lägre än det nominella beloppet. Såvitt framgår av handlingar i målet hade i bolagets fall fordran bort tas upp. Ingenting i årsredovisningen antyder att bolaget skulle vara hotat av konkurs eller kraftigt ha förändrat sin verksamhet efter bokslutsdagen. Förutsättningar för att kunna göra en beräkning av fordran är därmed uppfyllda.

Bolaget ansåg att överklagandet skulle avslås.

Regeringsrätten (2007-04-12, Billum, Almgren, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. SPP:s styrelse offentliggjorde - - - (=Regeringsrättens dom I första stycket) - - - anställda i företaget.

Bolaget erhöll i maj 2000 information från SPP om att bolaget skulle erhålla 410 607 kr av de allokterade medlen, varav 100 000 kr skulle utbetalas kontant. I bolagets bokslut den 30 juni 2000 togs som intäkt upp ett belopp motsvarande endast den kommande kontanta utbetalningen, vilken bolaget erhöll i september 2000. Fråga i målet är i vad mån även resterande del av de allokterade medlen skall tas upp till beskattning vid bolagets inkomsttaxering 2001.

Enligt 24 § KL - - - (=Regeringsrättens dom I tredje-sjätte styckena) - - - oavsett storlek.

BFN anser enligt sitt yttrande i målet att det sätt på vilket bolaget tagit upp återbäringen i sin årsredovisning, som fastställdes den 30 oktober 2000 och således efter det att det allmänna rådet angetts trädde i kraft, inte kan anses utgöra god redovisningssed. BFN anser att en fordran borde ha tagits upp och intäktas redovisats även avseende de medel som översteg den kontanta utbetalningen.

BFN har även avgivit yttrande i Regeringsrättens mål nr 4717-04, som avser motsvarande fråga vid inkomsttaxeringen 2001 för ett bolag med bokslut den 30 april 2000, vilket bokslut fastställdes före den 25 oktober 2000. Enligt BFN:s yttrande fanns för tiden före den 25 oktober 2000 inom god redovisningssed flera alternativ för redovisning av allokterade medel från SPP utöver den

kontanta utbetalningen. Ett alternativ var därvid att bolaget bedömde att de allokerade medlen inte med tillräcklig säkerhet skulle medföra kostnadsreduceringar eller ett inflöde av pengar. I så fall skulle någon fordran inte tas upp i redovisningen. Regeringsrätten har i dom denna dag i nämnda mål funnit att den i målet aktuella intäktsredovisningen, som begränsades till erhållet kontantbelopp, får anses ha legat inom ramen för vad som vid den tiden kunde anses utgöra god redovisningssed.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av BFN:s yttrande i Regeringsrättens mål nr 4717-04 framgår att vid den tidpunkt då bolagets aktuella räkenskapsår avslutades, och även under en väsentlig del av den tid under vilken bolaget därefter förberedde sin årsredovisning, fanns det godtagbara alternativa sätt att redovisa allokeringen av medel från SPP. Bolaget valde att vid det nu aktuella bokslutet intäktsföra endast den del av allokerade medel som skulle kontantutbetalas men inte fordringsdelen. Av utredningen i målet framgår inte annat än att det av bolaget valda förfaringsättet ligger inom ramen för vad som vid den aktuella tiden kunde anses utgöra god redovisningssed. Det förhållandet att BFN några dagar innan bolagets årsredovisning slutligt fastställdes publicerade ett allmänt råd som innehöll en utfyllande tolkning av begreppet god redovisningssed, och därvid angav att detta allmänna råd skulle träda i kraft samma dag, medför ingen annan bedömning. Bolagets intäktsredovisning skall således, som kammarrätten funnit, läggas till grund för bolagets inkomsttaxering 2001.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet

Regeringsrådet Knutsson var skiljaktig beträffande motiveringen och anförde följande. BFN har i sitt allmänna råd som utfärdades och angavs träda ikraft den 25 oktober 2000 uttalat att god redovisningssed för onoterade företag innebär att även den icke kontanta delen av återbäringen från SPP skall tas upp som en fordran och intäkt i redovisningen. Av BFN:s yttrande till Regeringsrätten i mål nr 4717-04 framgår att nämnden anser att det för tiden före den 25 oktober 2000 fanns alternativa sätt inom ramen för god redovisningssed att redovisa återbäringen, däribland det av bolaget valda att endast ta upp den kontanta delen som en fordran och intäkt. Jag finner inte anledning att göra någon annan bedömning av innebörden i god redovisningssed för tiden före respektive efter den 25 oktober 2000. Frågan är dock för vilket räkenskapsår som den goda redovisningssed som det allmänna rådet ger uttryck för skall tillämpas eller, med andra ord, vilket räkenskapsår som var det första för vilket god redovisningssed inte längre gav utrymme för alternativa redovisningssätt. BFN har i vägledning till det allmänna rådet uttalat att bokslut som fastställs efter den 25 oktober 2000 skall upprättas med tillämpning av det allmänna rådet oavsett när räkenskapsåret påbörjats eller avslutas.

Huvudregeln när det gäller ny lagstiftning på redovisningsområdet är att den ges tillämpning framåt i tiden, dvs. för räkenskapsår som inleds tidigast samma dag som lagstiftningen träder i kraft. Detta gäller även kompletterande normgivning i form av allmänna råd från BFN. Ett skäl för detta är att den som är bokföringsskyldig har ett berättigat intresse av att redan vid ingången av ett räkenskapsår veta vilka regler som gäller för dennes bokföringsskyldighet för att affärshändelserna skall kunna bokföras på ett fullständigt och korrekt sätt. I undantagsfall torde det kunna förekomma att en ny reglering ges tillämpning för pågående men ännu ej avslutade räkenskapsår, förutsatt att eventuella konsekvenser för bokföringsskyldighetens fullgörande kan bedömas som marginella eller i vart fall lätta att hantera. Det kan emellertid enligt min mening inte komma på fråga att ny normgivning som har betydelse för bokföringsskyldighetens fullgörande ges tillämpning för redan avslutade räkenskapsår. I vart fall inte om effekten blir att redovisningen för året, om den upprättas utan iakttagande av den nya normgivningen, anses stå i strid med god redovisningssed. BFN:s uppfattning att ett allmänt råd kan ges tillämpning

på redovisningshandlingar som fastställs efter det att det allmänna rådet gavs ut, oavsett när räkenskapsåret löpte ut, får dessutom den konsekvensen att jämförbara företag med samma räkenskapsår kan komma att omfattas av olika regler och vidare att de bokföringsskyldiga i viss mån själva styr över vilket regelverk som skall tillämpas och, som i detta fall, vilket taxeringsår en viss intäkt skall tas upp till beskattning. Sådana effekter måste från både redovisningssynpunkt och beskattningssynpunkt betraktas som klart olämpliga.

Enligt min mening leder det ovan anförda till slutsatsen att bolagets intäktredovisning för det räkenskapsår som löpte ut den 30 juni 2000 skall bedömas mot bakgrund av vad som var god redovisningssed vid den tidpunkten. Av vad som ovan anförts framgår att det då var förenligt med god redovisningssed att redovisa återbäringen från SPP på det sätt som bolaget gjorde. Den omständigheten att BFN senare under året gav ut ett allmänt råd och en vägledning som innebar att god redovisningssed vid den tidpunkt då bolagets årsredovisning fastställdes inte längre gav utrymme för detta redovisningssätt förändrar inte detta förhållande. Eftersom bolagets redovisning alltså var förenlig med god redovisningssed skall den, som kammarrätten funnit, läggas till grund för dess inkomsttaxering 2001.

Föredraget 2007-02-21, föredragande Kållberg, målnummer 4717-04 och 4391-04

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Beskattningsår

Litteratur: Prop. 1998/99:130 s.185-186; Redovisningsrådets uttalande URA 13; Bokföringsnämndens vägledning om återbäring av överskottsmedel i SPP; Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:1
