



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# **God redovisningssed i rättsfall – när avviker bedömningen från Bokföringsnämndens yttrande?**

Av Frida Aronsson

Magisteruppsats i företagsekonomi

Extern redovisning

Höstterminen 2009

Handledare: Thomas Polesie

## Förkortningslista

BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IFRS	International Financial Reporting Standards, Internationell redovisningsstandard
KL	Kommunalskattelag (1928:370). Upphävd och ersatt av IL
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
not.	Notismål från RegR.
prop.	Proposition
ref.	Referatmål från RegR
RegR	Regeringsrätten
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens Årsbok. Betecknar rättsreferat från RegR
TR	Tingsrätten
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

## Sammanfattning

Nyckelord: *redovisning, redovisningsrätt, god redovisningssed, Bokföringsnämnden, rättspraxis, rättsfall, regeringsrätten, rättskällor*

Ämnet uppsatsen behandlar är redovisningsrätt. Både juridik och redovisning är två delar som går in i varandra. Syftet har varit att undersöka hur domstolarna dömer i fall där god redovisningssed behandlas, med fokus på när Regeringsrätten, RegR, och Bokföringsnämnden, BFN, inte är överens. BFN är en statlig myndighet som är upprättad för att utveckla god redovisningssed. De avlämnar på begäran yttranden till domstolar i fall om god redovisningssed.

De presenterade fem rättsfallen är alla prejudikat, dvs. vägledande på sitt område. I rättsfallen så har bolaget valt en redovisningslösning som motparten, Skatteverket, inte godtagit. Fyra av de fem fallen har rört sig i intäktsområdet. Undersökta fallen är RÅ 1999 ref. 32, om nycklar och intäkter för att ta hand om dessa, RÅ 2004 ref. 39, om retroaktiv bolagsbildning, RÅ 1986 ref. 153, om försäkringsintäkter för en minkfarm, RÅ 2007 ref. 19 del 1, om redovisning innan ett allmänt råd från BFN utkommer och slutligen RÅ 2007 ref. 19 del 2, om redovisning efter ett allmänt råd. För att tolka rättsfall kan man ta hjälp av lagens skrivelser, kontexten eller en utvidgning av tolkningsområdet.

Rättsfallen behandlas inom ramen för det kopplade området där redovisning och beskattning samspelar. God redovisningssed har gått från att vara praxisorienterat till att fokusera på vad auktoritativa organ utarbetar. Det finns flera goda redovisningsseder. Mindre företag kan välja på att följa BFN:s regelverk eller RR. Följer man BFN så kan företaget hämta vägledning från andra håll när lagar eller råd inte reglerar en fråga.

Av RegR:s domslut vet vi nu att intäkter istället för att tas i början av en period kan periodiseras linjärt över åren och erkännas i domstolen som en rekommenderad metod. Om ett allmänt råd från BFN utkommer med omedelbar tillämpning så kan företag klara sig från att följa det om bokslut och bokslutsarbete är så gått som klara. Av domarna så var samtliga fall i LR till företagets nackdel medan i RegR var alla till deras fördel. Vad BFN ansåg varierade.

## Innehåll

Förkortningslista .....	- 2 -
Sammanfattning .....	- 3 -
Innehåll .....	- 4 -
Förord .....	- 6 -
1 Inledning.....	- 7 -
1.1 Skandia – en introduktion till juridiken.....	- 7 -
1.2 Problemområde.....	- 7 -
1.3 Syfte .....	- 8 -
1.4 Frågeställning.....	- 8 -
2 Metod.....	- 9 -
2.1 Val av ämne .....	- 9 -
2.2 Val av metod.....	- 9 -
2.2.1 Att hitta och välja rättsfall.....	- 10 -
2.2.2 Presentation av valda rättsfall.....	- 10 -
2.3 Rättsfallstolkning .....	- 11 -
2.3.1 Prejudikat.....	- 11 -
2.3.2 Hur tolkar man ett rättsfall?.....	- 11 -
2.4 Källkritik.....	- 12 -
3 Redovisning.....	- 13 -
3.1 Koppling redovisning och beskattning .....	- 13 -
3.1.1 Kopplat område.....	- 13 -
3.1.2 Frikopplat område.....	- 14 -
3.2 Bokföringsnämnden.....	- 14 -
3.2.1 Publikationer .....	- 14 -
3.2.2 Yttranden till domstol.....	- 15 -
3.3 God redovisningssed.....	- 15 -
3.3.1 Vad är god redovisningssed? .....	- 15 -
3.3.2 Flera goda redovisningsseder.....	- 16 -
3.3.3 Principer kopplade till god redovisningssed.....	- 16 -
4 Juridik.....	- 18 -
4.1 Rättsinstanser .....	- 18 -
4.2 Rättskällor .....	- 18 -
4.3 Tolkningsvarianter.....	- 19 -
4.3.1 Bokstavstrogen tolkning.....	- 19 -
4.3.2 Krav på språklig konsekvens .....	- 19 -
4.3.3 Logisk tolkning .....	- 20 -
4.3.4 Systematisk tolkning.....	- 20 -
4.3.5 Reducerande & restriktiv tolkning.....	- 20 -
4.3.6 Extensiv & analogisk tolkning.....	- 20 -
4.3.7 Teleologisk tolkning.....	- 20 -
4.4 Får man springa över gräset när man inte får gå?.....	- 20 -
4.4.1 Analogislut.....	- 21 -

4.4.2	Motsatsslut.....	- 21 -
5	Empiri.....	- 22 -
5.1	RÅ 1999 ref. 32, Key Code.....	- 22 -
5.1.1	Argumenten i domstolarna .....	- 23 -
5.1.2	Bokföringsnämndens yttrande .....	- 23 -
5.2	RÅ 2004 ref. 39 Retroaktiv bolagsbildning .....	- 24 -
5.2.1	Argumenten i domstolarna .....	- 24 -
5.2.2	Bokföringsnämndens yttrande .....	- 24 -
5.3	RÅ 1986 ref. 153, Minkfarmen.....	- 25 -
5.3.1	Argumenten i domstolarna .....	- 25 -
5.3.2	Bokföringsnämndens yttrande .....	- 26 -
5.4	RÅ 2007 ref. 19 del 1, Pensionsredovisning innan ett allmänt råd.....	- 26 -
5.4.1	Argumenten i domstolarna .....	- 26 -
5.4.2	Bokföringsnämndens yttrande .....	- 26 -
5.5	RÅ 2007 ref. 19 del 2, Pensionsredovisning efter ett allmänt råd.....	- 27 -
5.5.1	Argumenten i domstolarna .....	- 27 -
5.5.2	Bokföringsnämndens yttrande .....	- 27 -
6	Analys.....	- 29 -
6.1	RÅ 1999 ref. 32, Key Code.....	- 29 -
6.2	RÅ 2004 ref. 39 Retroaktiv bolagsbildning .....	- 30 -
6.3	RÅ 1986 ref. 153, Minkfarmen.....	- 30 -
6.4	RÅ 2007 ref. 19 del 1, Pensionsredovisning innan ett allmänt råd.....	- 31 -
6.5	RÅ 2007 ref. 19 del 2, Pensionsredovisning efter ett allmänt råd.....	- 32 -
6.6	Generellt om domstolar och god redovisningssed.....	- 33 -
7	Slutsats.....	- 34 -
7.1	Slutsats.....	- 34 -
7.2	Lärdomar.....	- 35 -
7.3	Förslag till fortsatt forskning .....	- 35 -
	Källförteckning.....	- 36 -
	Litteratur.....	- 36 -
	Avhandlingar, uppsatser och rapporter .....	- 36 -
	Lagar och andra publikationer .....	- 36 -
	Rättsfall.....	- 37 -
	Internet.....	- 37 -
	Muntligt.....	- 37 -

## Förord

Jag som författare vill tacka familj och vänner för hjälp med uppsatsen. Både praktisk hjälp med utskrift och genomläsning av materialet har varit välkommet. Jag vill även rikta ett tack mot min handledare för lämnade synpunkter på arbetet. Framför allt är jag tacksam för att jag har fått utvecklas självständigt.

Jag har älskat friheten att skriva uppsatsen på egen hand, både med de för- och nackdelar det inneburit. Jag har utvecklats mycket när jag själv har haft ansvaret att sätta information på pränt. Trots svåra problem så har jag inte ångrat en sekund av att jag inte har haft en uppsatspartner.

Den här uppsatsen förutsätter att läsaren har kunskaper inom företagsekonomiska begrepp och tankesätt, varför dessa inte förklaras något nämnvärt. Det som är nytt är juridiken, vilket är beskrivet på en mer grundläggande nivå.

*Frida Aronsson*

# 1 Inledning

Betydelsen av juridiken i samhället är stor. Vad domstolarna dömer ger återspeglings om hur lagar och regler ska tillämpas. Lagar kan dock inte täcka in alla situationer. I brist på reglering i lag så kommer domstolarnas tolkning av omständigheterna i fokus. Nedan följer en illustration av ett stort känt fall. Därefter presenteras uppsatsens fokusområde.

## 1.1 Skandia – en introduktion till juridiken

Skandia bildades 1855 och efter några år var Skandia ett bolag noterat på Stockholms börs.<sup>1</sup> Det gick från att vara ett liv- och sakbolag till ett multinationellt sparföretag. 1979 bildades Skandia Life som var en betydande del i utvecklingen av bolaget. Lars-Eric Petersson var vd i Skandia vid den tiden. Petersson hade en rörlig bonus och två nya program var kopplade till den, och ett nytt program skulle implementeras inom kort som även det skulle påverka bonusen. Ett styrelsemöte sattes i all hast ut, med på detta var bl.a. Petersson och styrelseordföranden Ramqvist vilka var de enda som var fysiskt närvarande. Själva frågan rörde om Petersson hade ett tak som begränsade hans bonus eller inte. Styrelseledamöternas bild över händelseförloppet var vag och alla dokument som återropades till hittades inte.<sup>2</sup>

Tingsrätten, TR, frågade sig om beloppsbegränsningen hade gällt vid tiden och även om Petersson hade något uppsåt. TR ansåg att ett sådant uppsåt existerade och han blev dömd för trolöshet mot huvudman. I en skiljenämnd ansågs Petersson inte ha orsakat någon skada för Skandia, då styrelsen hade haft flera tillfällen på sig att reagera om taket fanns kvar. I Hovrätten, HovR, blev han till slut friad då beslutet om bonustak ansågs vara hävt antingen genom styrelsemötet eller genom styrelsens brist på agerande. Till dessa olika domslut kan det anses finnas två olika ståndpunkter. Vad åklagare, granskare och TR gick på var en översiktlig bild med generella regler. De identifierade åtalpunkter i berättelserna. Den andra ansatsen, som skiljenämnden och HovR hade, var en mer komplicerad bild av fallet och innehöll en bredare verksamhetssyn.<sup>3</sup> Det spelar alltså roll för *hur* en instans ser på ett problem, vilket sedan ligger till grund för domskälen och själva domen.

## 1.2 Problemområde

Allting kommer förr eller senare att handla om juridik. Vad är gångbart? Vad kan man kräva av motpart? Om något inte åtlöds, vilka sanktioner är då tillämpliga? I redovisningens värld så finns det flertalet mål som avgörs i rätten, där tvisten oftast är mellan företaget ifråga och Skatteverket.<sup>4</sup>

I Sverige har vi god redovisningssed. Traditionellt sett brukar detta benämnas som vad en faktisk förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga gör.<sup>5</sup> Företag som följer ett redovisningsmässigt acceptabelt sätt att redovisa kan trots det få problem med Skatteverket då de inte alltid går med på redovisningslösningen.

---

<sup>1</sup> <http://web.skandia.se/hem/Om-Skandia/Om-Skandia/Historia/>

<sup>2</sup> Östman, Den finansiella styrningens realiteter och fiktioner, s 42ff

<sup>3</sup> Ibid, s 65ff

<sup>4</sup> Skattemål tillhör förvaltningsdomstolarna. Till dessa hör Länsrätten, Kammarrätten och Regeringsrätten. Mer om domstolarna återfinns i kap. 4.1

<sup>5</sup> Prop. 1995/96:10 del 2, s 181

Bokföringsnämnden, BFN, är en myndighet som lyder under finansdepartementet. BFN har ansvar för utvecklandet av god redovisningssed vilket sker genom allmänna råd och rekommendationer. Organisationen bistår även regeringskansliet i redovisningsfrågor, yttrar sig om nya lagförslag samt lämnar information om vad som har varit god redovisningssed i specifika fall till domstolar.<sup>6</sup> De allmänna råden från BFN är inte bindande per definition eftersom BFN inte har föreskriftsrätt. En annan myndighet på området, Finansinspektionen, har dock fått ett bemyndigande av regeringen att ge ut föreskrifter för bank- och försäkringsbolag.<sup>7</sup>

I juridiska spörsmål så kan bl.a. RegR välja att få ett yttrande från BFN om vad som har varit god redovisningssed vid tillfället. Oftast brukar BFN:s yttrande vägleda domstolen i sitt beslut och inte sällan följer domstolen detta.

Redovisningen har huvudsakligen två områden. Det ena området är redovisningsteoretiskt, vilket brukar skildra teorier i samhällsvetenskapliga framställningar. Det andra området är redovisningsrättsligt, vilket skildrar det rättsliga, men har betydligt mindre fokus än det teoretiska området. Utöver de två huvudområdena så finns det praktisk redovisning, där det finns handböcker av mer konkret karaktär. Praktisk redovisning går dock in under de andra områdena.<sup>8</sup> I uppsatsen behandlas en del av det redovisningsrättsliga området.

### 1.3 Syfte

Syftet är att undersöka hur domstolarna har dömt vissa redovisningsfall till med avseende på god redovisningssed. Det här jämfört med vad BFN uppger vara god redovisningssed. Fokuseringen har varit på fall som har kommit till LR för att gå hela vägen upp till RegR. Då RegR brukar gå på vad BFN uppger vara god redovisningssed så är det intressant att se varför de i några fall väljer att döma annorlunda. Det ger effekt för hur man bör redovisa i framtiden och kan även ge signalen att allt BFN säger inte är juridiskt hållbart.

Då jag är intresserad av att undersöka god redovisningssed i rättsfallen så har det skett en avgränsning mot det frikopplade området. Där är skatte- och redovisningsregler är separerade, vilket följaktligen innebär att det inte finns en konflikt i hur företaget ska redovisa. Uppsatsen undersöker huvudsakligen fall där det är en avvikande mening mellan RegR och BFN.

### 1.4 Frågeställning

Hur har domstolarna dömt i prejudikatfall kopplade till god redovisningssed?

Vad har Bokföringsnämnden i sitt yttrande ansett i de fallen?

Varför skiljer sig en eventuell bedömning?

---

<sup>6</sup> <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>

<sup>7</sup> Prop. 1995/96:10 del 1, s 179

<sup>8</sup> Kellgren och Bjuvberg, Redovisning och beskattning, s 25f



## 2 Metod

Ämnet för uppsatsen berör området redovisningsrätt. Både juridik och företagsekonomi är viktiga bitar som förenas. Här följer en presentation av ämnet och hur jag gått tillväga. Även vad ett prejudikat är och hur man ska förhålla sig till rättsfall tas upp.

### 2.1 Val av ämne

Ämnet redovisningsrätt är ett ämne som jag för ett tag sen inte ens visste fanns. På en kurs i avancerad externredovisning ingick några föreläsningar i ämnet. Ungefär samtidigt var det dags att välja uppsatsämne. Jag började tänka på om redovisning verkligen var kopplat till juridiken, något som jag tidigare inte trott. Att undersöka om en redovisningslösning håller i rättssammanhang verkade både intressant och passande. I en uppsats hittade jag ett skäl till att välja ett juridiskt angreppssätt.

*Ett rättsdogmatiskt angreppssätt hämtat från den juridiska traditionen kan ge forskaren nya, och annorlunda, perspektiv på sitt forskningsområde. När man skrapar lite på ytan är redovisningen, trots allt, det område inom företagsekonomi som i högst grad styrs av rättsregler. Vad lagstiftare och domstolar gör för bedömningar är således av större vikt än vad många ekonomiuppsatser och forskningsprojekt tycks vilja ge uttryck för.<sup>9</sup>*

Jag håller med författaren om att det är viktigt med en juridik aspekt och det saknas alltför ofta i ekonomiuppsatser. Jag hoppas att mitt arbete kommer att bidra till utvecklingen mot att få in mer acceptans för juridiska metoder i uppsatsskrivandet.

### 2.2 Val av metod

Mitt tillvägagångssätt är att utgå från en juridisk metod. En juridisk metod kan vara att analysera rättsfall. Analysen kan i sin tur omfatta yrkanden, grunder, faktiska omständigheter, bevisning, domskäl och domslut.<sup>10</sup>

En metod för att tolka rättsfall bör vara objektiv. En objektiv utgångspunkt innebär att man utgår ifrån texten i domstolen och tolkar den i sin kontext. I motsats till objektiv förutsättning så finns det ett subjektivt utgångsläge. Där försöker man genom historiska efterforskningar förstå hur de som skrev domen menade.<sup>11</sup> Jag har baserat på det här valt att närma mig problemet på ett objektivt plan.

Varför valdes den metoden? Att tillämpa någon av de traditionella metoderna i företagsekonomiska uppsatser, enkät- eller intervjustudier, fann jag opassande. Eftersom frågan i huvudsak rör juridik så hade det inte fungerat att göra en enkätundersökning då syftet inte är att täcka in samtliga fall, och inte heller att få en stor spridning. Jag funderade på att intervjua personer vars arbete var förknippat med domstolar och rättsskipning, men skulle dessa personer utgöra en bättre källa än något annat? Informationen skulle kunna bli skev, och vad hade varit lämpligt att fråga egentligen? Att synliggöra ett juridiskt kopplat problem tror jag, baserat på den

---

<sup>9</sup> Larsson, God redovisningssed i skattepraxis, s 39

<sup>10</sup> Zetterström, Juridiken & dess arbetssätt, s 103. Juridisk metod är ett återkommande begrepp i arbeten med rättsvetenskap. Definitionen skiljer sig något och det här är ett sätt att beskriva metoden.

<sup>11</sup> Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s 105

litteratur jag läst i ämnet, skulle passa bäst med en uppställning av rättsfall med en efterföljande analys. Rättsfallen talar ju ofta för sig själva.

### **2.2.1 Att hitta och välja rättsfall**

Valet av vilka rättsfall som skulle analyseras var något svårt. För att inte bara gissa på några slumpmässiga fall som RegR dömt i så lästa jag i Thorells och Norbergs bok<sup>12</sup> där de beskrev många fall. Två av fallen, där RegR gick emot BFN, var omnämnda och jag försökte hitta fall med samma tema. Att hitta juridiska domar var inte helt lätt, inte heller att söka sig fram till domar med hjälp av sökord. Det blev tillslut så att jag tog ett urval av fall som för det mesta hänvisade till något av de andra jag valt.

Domarna i sin helhet finns i RegR:s arkiv, men det är referaten som är den främsta källan utåt sett. Referaten från RegR benämns RÅ efter Regeringsrättens årsbok. Dessa har använts som huvudkälla. Referaten fanns i databaserna Rättsbanken (även kallat Infotorg - juridik), FAR SRS komplett (ett urval av fall) samt i Regeringsrättens tryckta årsböcker. Trots att RÅ inte alltid återger hela domen så är det ändå RegR som publicerar referatet och det säkerställer innehållets tillförlitlighet. Referaten innehåller dock oftast både domskäl och överklaganden.

Källor och sättet att hänvisa till juridisk litteratur är inspirerat av en bok specialiserad på ämnet.<sup>13</sup> Jag har därtill läst ett antal böcker i ämnet metodlära. Flertalet av dessa innehöll liknande information och då de ej har bidragit till text, utan varit av en mer praktisk natur, så tar jag inte upp dem här.

### **2.2.2 Presentation av valda rättsfall**

I uppsatsen återfinns fem stycken rättsfall, som alla har gått från LR till RegR. Den här presentationen är till för att ha ett hum om vad de behandlar. En utförligare beskrivning ges i kap. 5, Empiri.

- RÅ 1999 ref. 32, allmänt kallat Key Code, handlar om ett företag som vill periodisera intäkter. Intäkterna härstammar från personer som betalar en avgift för att företaget ska återsända borttappade nycklar.
- RÅ 2004 ref. 39 är ett fall om retroaktiv bolagsbildning. Ägaren anser att sitt nystartade aktiebolag retroaktivt kan anses ha existerat hela året och tagit över rörelsen från sin enskilda firma.
- I RÅ 1986 ref. 153 sker en omfattande död på en minkfarm och frågan blir hur bolaget ska redovisa förväntade försäkringsintäkter.
- RÅ 2007 ref. 19 del 1, behandlar hur en pensionsåterbäring ska redovisas, innan ett allmänt råd från BFN utkommer.
- RÅ 2007 ref. 19 del 2 handlar också om pensionsredovisning. I fallet har dock det allmänna rådet utkommit dagarna innan bokslutet fastställs, men rådet ska enligt BFN tillämpas direkt.

---

<sup>12</sup> Thorell och Norberg, Redovisningsfrågor i Skattepraxis

<sup>13</sup> Wahlgren, Warnling-Nerep och Wrangé, Juridisk skrivguide

## 2.3 Rättsfallstolkning

### 2.3.1 Prejudikat

Ofta väljer underinstanserna att följa hur högsta instans har dömt i tidigare mål. I annat fall så rättas ofta avvikelser till av nästa domstol i ordningen. Genom att följa prejudikatfall så skapas en förutsägbarhet för hur frågan behandlas. I vissa fall kan omständigheterna tyckas vara likadana, men det kan vara små skillnader som avgör utgången. Praxis kan ändras, både genom förändrade samhällsförhållanden eller genom att vissa förhållanden inte har beaktats i tidigare fall. Högsta Domstolen, HD, och RegR ska tolka och tillämpa lagen, men ibland kan tolkningen medföra stora konsekvenser.<sup>14</sup> Exempelvis enligt Heuman<sup>15</sup> borde vissa saker istället ske genom lagstiftning.

Vad som talar för att ett prejudikat bör följas är att man bidrar till uniformitet i rättstillämpningen, vilket ökar rättssäkerheten. Domstolen slipper bedöma allt på nytt och kan nu gå på tidigare praxis. Slutligen har högsta instans gedigen kompetens, tid att reflektera över fallet samt mycket underlag från bl.a. underrätterna. Mot att följa prejudikat står att domstolarna själva kan skapa rättsregler, vilket flyttar makten från lagstiftaren, och att det för förutsägbarheten är bättre med en stadgad lag.<sup>16</sup>

I Sverige är domstolarna inte bundna av att följa prejudikat, men det finns som sagt skäl att göra det. RegR har två typer av prejudikat. Ett referat och ett notisvärde. Referatfallen (ref.) är det viktiga prejudikaten, medan notisfallen (not.) för det mesta inte är lika stora. De fall som betecknas som ref. ska inte förväxlas med de referat som ges ut av RegR i form av RÅ. I RÅ ingår både referat- och notismål, i en för varje fall sammanfattande form.

### 2.3.2 Hur tolkar man ett rättsfall?

En prejudikatdom är ett ställningstagande i ett konkret fall. Men i prejudikat så ställs ofta en principfråga på sin spets, så att man i domskälen formulerar en övergripande norm (även kallat rättsregel). Lika fall ska behandlas lika, vilket gör att man oftast kan bortse från vilka parterna är. För att illustrera principfrågan kan nämnas en köpare som köpt en bil. Säljaren har vetat om att bilen är belagd med körförbud men utan att meddela köparen det. Enligt lag ska skadestånd utgå vid försummelse från säljarens sida och att inte meddela köparen om körförbudet anses vara försummelse. Alltså får säljaren betala skadestånd.<sup>17</sup>

Den fastställda rättsregeln blir då att det är vårdslöst att inte berätta om körförbudet. Fast om skadan hade varit lättare, t.ex. trasiga lampor, skulle då samma rättsregel gälla? Eller om bilen är dålig men ännu inte genomgått en besiktning. Skulle det då anses som försummelse att tiga? Oftast framförs fler argument än vad som är nödvändigt för en sak. Därav kan man inte dra slutsatsen att om någon omständighet var annorlunda så skulle utfallen bli olika.<sup>18</sup>

Rättsfall kan ge olika information. De kan signalera vad som är acceptabelt, hur man bör agera eller vad som inte är tillåtet. Motiveringen till domen kan bestå av fler alternativ. Som exempel kan nämnas att domstolen kan utgå från tidigare fall inom området, gå till lagbokens definitioner och sammanhang eller utifrån logik slutledning komma fram till en slutsats. Till hjälp för att tolka

---

<sup>14</sup> Heuman mfl, Finna rätt, s 119f

<sup>15</sup> Ibid, s 119f

<sup>16</sup> Peczenik, Juridisk argumentation, s 158

<sup>17</sup> Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s 104ff

<sup>18</sup> Ibid, s 106f

domarna finns olika tolkningsmöjligheter, som i den här uppsatsen baserar sig på Peczeniks redogörelser.<sup>19</sup> I Sverige har vi rättskällor enligt vad som skall, bör och får följas. Dessa ger också ledning i inhämtandet av hur man bör göra i en problematisk situation.

Vad en domstol säger har givetvis hög dignitet. Ju högre instans desto mer har den att säga till om. RegR och HD är de högsta dömande domstolarna i Sverige, men de tar bara upp vissa utvalda fall. I praktiken innebär det att KR och HovR är slutinstans. Mer om domstolarna återfinns i 4.1.

Domstolen är bunden av parternas talan, vilket innebär att domen är baserat på vad som är anfört i målet. Domstolen kan dock göra andra uttalanden, vilka kan vara (men inte nödvändigtvis är) vägledande även om parterna inte tagit upp det.<sup>20</sup>

## 2.4 Källkritik

Källorna som har använts i arbetet har varierat. Förhoppningen har varit att hitta källor som är pålitliga, aktuella och med auktoritet på ämnet. Nedan kommenteras några av de källor som har varit viktiga.

BFL, ÅRL, IL och KL är lagar som har använts som källor. Jag anser att de har väldigt hög tillförlitlighet. En lagtext är en lagtext och går inte att arbeta om – då upphör den vara en lagtext och blir något annat. Detsamma gäller för utkomna publikationer från myndigheter och organ.

Författarna till de juridiska böcker och avhandlingar som har använts är väl insatta i sina ämnen. Som exempel kan tas Peczenik, vilken är professor i allmän rättslära och en auktoritet på det juridiska området. De båda professorerna Norberg och Thorell är även de stora auktoriteter som givit ut flertalet verk. Bl.a. Kellgren, Bjuvberg och Zetterström är även de insatta i sina respektive juridiska forskningsområden. Att ha med författare som är sakkunniga på sitt område är viktigt. Dels för att bilda sig en riktig uppfattning om området och dels för att ha källor med tyngd i.

En källa till avsnittet om BFN är en gästföreläsning. Föreläsningen gavs av Caisa Drefeldt, som är en representant i nämnden. Personer kan vara färgade av sitt yrke men för mig så gav det insikt i hur BFN arbetar på en nivå som inte gick att läsa sig till på hemsidan. Jag bedömer källan som passande för ändamålet.

De rättsfall som uppsatsen undersöker är refererade av RegR. RegR är en i hög grad tillförlitlig informationskälla enligt mig. Jag förutsätter att vad domstolen publicerar är sant. Finns inte det förtroendet så tror jag rättssystemet slutar fungera normalt. Sedan kan givetvis domstolen utelämna oviktig information så det är inte säkert att sammanställningen är fullkomligt. BFN har lämnat yttranden till de rättsfall som undersökts. I några fall har en väldigt stor del av texten från BFN återgivits i redogörelserna. Jag har då bedömt att det räcker med endast referatet. När RegR återgivit domskäl från tidigare instanser så har det ibland varit kopior av texten. Då ansåg jag att det räckte att hänvisa till referatet. I vissa referat har BFN:s synpunkter varit i princip obefintliga. Ytterligare information har då tagits från yttrandet direkt. Det här gäller i synnerhet när RegR och BFN inte har haft samma åsikt.

---

<sup>19</sup> Se Peczenik, Vad är rätt? och Juridisk argumentation. Beskrivningar av tolkningar återfinns under 4.3

<sup>20</sup> Zetterström, Juridiken & dess arbetssätt, s 104

## 3 Redovisning

För att lättare följa överblicken kring redovisning och juridik så har de båda delområdena fått var sitt eget kapitel. Kapitlet om redovisning täcker in de redovisningsmässiga aspekterna av arbetet. Här tas bl.a. BFN och god redovisningssed upp.

### 3.1 Koppling redovisning och beskattning

Ett företags redovisning är både till för att ge ägarna information och för att ligga till grund för beskattningen och taxering. I båda fallen är målet att redovisat resultat och finansiell ställning vilka skall återges på ett ekonomiskt riktigt sätt. Redovisningsreglerna har ofta flera alternativ medan skattereglerna bara har ett sätt som är korrekt. Det här skapar en situation där företagen kan redovisa mer eller mindre rätt och därmed betala mer eller mindre skatt.<sup>21</sup>

Det finns även olika syn på kraven på redovisningsregler. Synsättet varierar beroende på om det är en redovisningsskyldig eller en redovisningsmottagare. Ett vardagligt exempel gäller en tonåring som ska redovisa vad denne gjort en lördagskväll. Tonåringen vill hålla en allmän bild av händelseförloppet, medan föräldrarna vill ha detaljer. I ekonomisk redovisning kan man hitta liknande mönster. Ofta lämnar den redovisningsskyldige lite information, med undantag i de fall företaget upprättar publicerade årsredovisningar där förhållandet omvänt. Mottagaren vill å andra sidan veta hur den redovisningsskyldige har skött sig. Ibland kan mottagaren även vara stark och påverka innehållet.<sup>22</sup>

I redovisningen finns det ofta heltäckande regler. För t.ex. standarder inom IFRS så är det kompletta områden som täcks in. I skattelagstiftningen är förhållandet omvänt. Det finns färre skatteregler för balansposter än redovisningslagar. Delvis på grund av att bara det viktigaste är med och delvis för att det historiskt inte har gjorts någon samlad genomgång av reglerna.<sup>23</sup>

Sambandet mellan redovisning och beskattning kan skildras utifrån ett materiellt, formellt eller ett icke existerande samband. Materiella och formella samband tillhör det kopplade området medan inget samband tillhör det frikopplade området.

#### 3.1.1 Kopplat område

I ett materiellt samband så är redovisningen och dess lagar styrande. Följer företaget redovisningslagstiftningen så accepteras resultatet även skattemässigt.<sup>24</sup> Annorlunda uttryckt så är de redovisningsval företaget gör bindande för taxeringen. Företaget väljer en metod och kan inte bli ifrågasatt av Skatteverket bara för att det fanns annan metod som kunde använts.<sup>25</sup>

I ett formellt samband är förhållandet det omvända och det är skattelagstiftning som styr. För t.ex. avskrivningar så regleras det största avskrivningsbara beloppet i skattelag och avskrivningen i deklarationen måste motsvara den i årsredovisningen. Det innebär att skatteregler styr både för beskattning och för redovisning.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> Thorell och Norberg, Redovisningsfrågor i Skattepraxis, s 19f

<sup>22</sup> Jönsson-Lundmark, Praxis – uppkomst och förändring inom redovisningen, s 24ff

<sup>23</sup> Ibid, s 69

<sup>24</sup> SKV 305, s 27

<sup>25</sup> Thorell och Norberg, Redovisningsfrågor i Skattepraxis, s 74

<sup>26</sup> SKV 305, s 27f

### **3.1.2 Frikopplat område**

En annan utgångspunkt på kopplingen mellan redovisning och beskattning är att det inte finns något samband. Företagets redovisning följer redovisningslagar och vid beskattning gäller särskilda skattelagar som inte har något med redovisningen att göra. Företagen får då mer frihet att utforma bokföringen efter god redovisningssed. Exempel på en sådan situation är vid beskattning av kapitalvinster och kapitalförluster.<sup>27</sup>

## **3.2 Bokföringsnämnden**

Bokföringsnämnden, BFN, är precis som nämnts i inledningen en myndighet som har ansvar för utvecklandet av god redovisningssed.<sup>28</sup> Nämnden består av 11 ledamöter som utses av regeringen och det finns även ett kansli som arbetar under dem. Ledamöterna representerar olika intresseområden, bl.a. FAR SRS, Skatteverket, Svenskt näringsliv och Företagarförbundet. De svarar på ärenden som rör remisser, utveckling, frågor som kan bli normgivning och frågor från domstolar, Ekoroteln och Skatteverket.<sup>29</sup>

### **3.2.1 Publikationer**

BFN ger ut tre olika publikationer; allmänna råd, vägledningar och uttalanden. Allmänna råd (BFNAR) publiceras rakt av, utan att de är satta i ett sammanhang. Det kan således vara svårt att få en helhetsbild av att enbart läsa råden. I vägledningarna som ges ut återges lagar, allmänna råd, andra redovisningsnormer samt kommentarer. Det är med andra ord en helhetsbild som på ett enkelt sätt ska visa vad som gäller på det aktuella området. De uttalanden som ges ut har en mer begränsad frågeställning än de allmänna råden.<sup>30</sup>

De allmänna råden som ges ut är inte bindande föreskrifter i sig. Dock så anses råden ge uttryck för vad god redovisningssed är, och god redovisningssed måste följas enligt lag. Det går således bara i undantagsfall att bryta mot ett råd. Vägledningar och uttalanden hänvisar ofta till BFN:s allmänna råd och de får då samma rättsstatus som råden.<sup>31</sup>

Ett annat sätt att se det hela är att BFN:s normer har sin utgångspunkt i tolkning av lag, beskrivning av vad god redovisningssed är samt en önskan om att göra redovisningen bättre. Vad det gäller lagtolkning så kan det antingen finnas ett möjligt alternativ eller fler tolkningar. Detsamma gäller för god redovisningssed, där det antingen finns en specifik sed eller flera seder för samma händelse. I de fallen där det endast finns en tolkning och en god sed blir det som BFN säger bindande.<sup>32</sup>

Nuförtiden håller även BFN på att ta fram nya regelverk kring redovisning (K-projekten). I projekten ingår K1, K2, K3 och K4. K1 är för små företag med förenklat årsbokslut. K2 är för normalstora företag med årsbokslut. K3 är till för företag som upprättar årsredovisning och nu kommer att följa IFRS för mindre företag (SME). K4 är för börsnoterade företag som följer IFRS.<sup>33</sup>

---

<sup>27</sup> Ibid, s 28

<sup>28</sup> <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx> och Bokföringslag (1999:1078) kap 8 § 1

<sup>29</sup> Cäsa Drefeldt (FAR SRS's representant i BFN), gästföreläsning om BFN, 2009-10-01

<sup>30</sup> <http://www.bfn.se/BFN/normgivning.aspx>

<sup>31</sup> Ibid

<sup>32</sup> Ingblad och Lundqvist, Argumentation i redovisningsfall, s 9f

<sup>33</sup> Drefeldt, gästföreläsning

### 3.2.2 Yttranden till domstol

BFN avger ibland yttranden till domstolarna. Främst rör det skattemål, vilka kommer till RegR. Förr kunde yttrandet för ett fall bli ett uttalande som då gällde för alla bokföringsskyldiga. Nuförtiden är dock yttrandet endast ett yttrande. RegR brukar ge över målet till BFN som då lokaliserar redovisningsfrågan. I utredningen ställs omständigheterna mot regelverk och praxis för att se vad som var god redovisningssed i det aktuella fallet. Inte sällan blir svaren från BFN av mer generell karaktär.<sup>34</sup>

De yttranden som inkommer syftar till att bedöma god redovisningssed för aktuellt år. Yttrandena går då inte begränsa framåt i tiden. BFN kan inte tolka IFRS. Det är endast verkets egen akutgrupp (IFRIC) som kan det. RR är en tidigare variant av IFRS vilket gör att BFN inte heller kan tolka RR:s publikationer.<sup>35</sup>

## 3.3 God redovisningssed

### 3.3.1 Vad är god redovisningssed?

Enligt ÅRL ska årsredovisningen ”upprättas på ett överskådligt sätt och i överensstämmelse med god redovisningssed”.<sup>36</sup> Men även bokföringsskyldigheten ska fullgöras med hänsyn till god redovisningssed.<sup>37</sup> Resultatet ska beräknas efter bokföringsmässiga grunder och intäkter och utgifter ska tas upp när god redovisningssed uppfylls.<sup>38</sup> Det här är vad som står i lagtexten, men vad god redovisningssed innebär framkommer inte helt.

Traditionellt sett har god redovisningssed definierats som en faktisk förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Allmänna råd och rekommendationer från auktoritativa organ har fått särskild betydelse, men för att uppfylla god redovisningssed så måste företag ha anpassat sig till den praxis som utvecklats. Att åsidosätta lagen har dock aldrig varit ett alternativ.<sup>39</sup>

I propositionen till BFL uttryckte författarna att det inte är lämpligt att bara godta vad som förekommer i praxis (utvecklingen måste gå framåt) och det är inte heller lämpligt att acceptera alla uttalanden från ett normgivande organ, vilket då skulle innebära att normgivaren fick en egen föreskriftsrätt. Tolkningen av god redovisningssed borde göras från föreskrifter på området och ”främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för”. Förutom redovisnings- och bokföringsmässiga aspekter bör även hänsyn tas till den internationella normgivaren (IAS), skatteregler och civilrättsliga perspektiv och staten bör ha det övergripande ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed, vilket kan ske genom kontroll av andra organ.<sup>40</sup> Förut var även god redovisningssed kopplat till revisorer som utförde praktiskt arbete, men nu går utvecklingen mer mot redovisningsstandarder och organ med bred representation av intressenter. Även en internationell utveckling på området har skett.<sup>41</sup>

<sup>34</sup> Thorell och Norberg, Redovisningsfrågor i Skattepraxis, s 110f

<sup>35</sup> Ibid, s 112

<sup>36</sup> Årsredovisningslag (1995:1554) kap 2 § 2

<sup>37</sup> Bokföringslag (1999:1078) kap 4 § 2

<sup>38</sup> Inkomstskattelag (1999:1229) kap 14 § 2

<sup>39</sup> Prop. 1995/96:10 del 2, s 181

<sup>40</sup> Prop. 1998/99:130, s 187f

<sup>41</sup> Thorell, Redovisning och juridik, s 17

Som lagstiftningen är utformad så är det egentligen inte domstolarna som bestämmer vad god redovisningssed är. Det är normgivande organ som fastställer normen (dvs. innehållet i seden). Domstolen prövar istället en standards auktoritet som uttryck för god redovisningssed. I fall där det inte finns några standarder att gå efter så prövas det om redovisningslösningen är godtagbar. Domslutet är uttryck för en rättstillämpning, inte en norm, även om det i praktiken kan vara svårt med begreppsskillnader.<sup>42</sup>

### ***3.3.2 Flera goda redovisningsseder***

Det kan finnas flera goda redovisningsseder som gör att en affärshändelse kan redovisas på olika sätt och då är inte ett specifikt sätt bindande. I detta ligger sakens natur då stora och små företag redovisar på olika sätt samt att icke-noterade företag kan välja att följa RR eller BFN.<sup>43</sup> I ett uppdaterat råd från BFN stadgas att icke-noterade företag ska följa RR:s rekommendationer eller råd från BFN som innehåller en anpassning till RR. Det valda alternativet ska följas i sin helhet om inte annat anges. Om företaget tillämpar BFN:s råd så kan vägledning sökas i RR om BFN inte har reglerat frågan.<sup>44</sup>

I Kommunalskattelagen, KL, som numera är upphävd av Inkomstskattelagen, IL, stadgades det att inkomsten från näringsverksamheten skulle ske på bokföringsmässiga grunder. Det var företagets egen redovisning som skulle ligga till grund för inkomstberäkning, såvida den inte stred mot särskilda bestämmelser.<sup>45</sup> Numera återfinns liknande innehåll i IL.<sup>46</sup>

Vad det gäller valmöjligheter kan dessa förekomma på flera sätt. Ibland kan det röra sig om uttryckliga val mellan metoder medan det i andra fall kan vara tolkningsskiljaktigheter. Om en transaktion får redovisas eller inte behöver redovisas på ett sätt kan tolkas på olika sätt.<sup>47</sup>

### ***3.3.3 Principer kopplade till god redovisningssed***

Det finns en del grundläggande principer som ska följas vid upprättandet av ett bokslut. De mest centrala för arbetet är försiktighets-, matchnings- och realisationsprincipen.

Försiktighetsprincipen betonar att endast konstaterade intäkter under året ska tas upp. Orealiserade förluster å andra sidan ska tas upp även om det inte är säkert att de infaller. Det är kopplingen mellan redovisning och beskattning som förstärker användandet av försiktighetsprincipen. Även att skydda borgenärer har varit av intresse och det har då varit bättre att ha en något lägre värdering över tillgångar.<sup>48</sup>

Matchningsprincipen innebär att intäkten ska matchas mot utgifter. Man ska då avgöra vilka resurser som förbrukats och koppla dessa till intäkterna för perioden.<sup>49</sup> Fokus är alltså när intäkten sker.

Realisationsprincipen behandlar värdeökningar, och realisationen av en sådan sker oftast vid försäljningstillfället. T.ex. är värdering till anskaffningsvärde ett uttryck för

---

<sup>42</sup> Thorell, Redovisning och juridik, s 122

<sup>43</sup> Ingblad och Lundqvist, Argumentation i redovisningsfall, s 9f

<sup>44</sup> BFNAR 2000:2, p 5, 6

<sup>45</sup> Kommunalskattelag (1928:370) § 41

<sup>46</sup> Inkomstskattelag (1999:1229) kap 14 § 4

<sup>47</sup> Kellgren och Bjuvberg, Redovisning och beskattning, s 45

<sup>48</sup> Smith, Redovisningens språk, s 86

<sup>49</sup> Ibid, s 81f



realisationsprincipen.<sup>50</sup> Annorlunda uttryckt så måste en intäkt vara realiserad innan den ska tas upp. Det här sker när säljaren har fullgjort sina skyldigheter mot köparen.<sup>51</sup>

Att hänföra inkomster och utgifter till en period kallas för att periodisera. De relateras till den period där de tjänats in respektive förbrukats. Periodisering sker dels när det gäller tid, t.ex. hur många år en intäkt ska tas över och dels för klassificeringen, alltså vilka poster som hör till vad.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Ibid, s 79ff

<sup>51</sup> Kellgren och Bjuvberg, Redovisning och beskattning, s 69

<sup>52</sup> Ibid, s 68, 101

## 4 Juridik

Kapitlet behandlar den juridiska aspekten av arbetet. Här presenteras olika rättskällor och sätt att tolka domar på.

### 4.1 Rättsinstanser

*Domstolarna utgör stommen i det svenska rättsväsendet. De är oberoende och självständiga i förhållande till riksdag, regering och andra myndigheter. Med respekt för varje individ och genom ett objektiva och opartiska synsätt strävar domstolarna efter att uppnå målet för det svenska rättsväsendet - den enskildes rättstrygghet och rättssäkerhet.<sup>53</sup>*

I Sverige finns olika sorters domstolar beroende på vad ärendet berör. Förvaltningsdomstolarna handhar främst ärenden mellan myndighet och individ. Till dessa hör Länsrätten, LR, Kammarrätten, KR, och Regeringsrätten, RegR. Till LR kommer bl.a. skattemål, tvister med försäkringskassan och beslut om omhändertagande av unga. Där är det vanligtvis en domare med juristbakgrund, och tre nämndemän som dömer. Överklagande av beslut från LR sker till KR, där sammansättningen av personer varierar med ett minimum av tre ledamöter. För att gå vidare med processen till högsta instans, RegR, så krävs det prövningstillstånd. Det är väldigt få fall som ges tillstånd då domslutet bör ha prejudicerande verkan. Att KR kan ha dömt fel räcker inte som motivering till att få sitt fall prövat. I RegR är det juristutbildade sekreterare som bereder målen för regeringsråden, vilka totalt är nitton stycken.<sup>54</sup>

Till de allmänna domstolarna kommer tvistemål mellan individer, brottsmål och andra ärenden (t.ex. konkurs). Tingsrätten, TR, är första instansen och Hovrätten, HovR, den andra. För att komma upp till Högsta Domstolen, HD, så krävs det precis som för RegR prövningstillstånd vilket inte heller lämnas alltför frikostigt. Förutom förvaltningsdomstolar och allmänna domstolar så finns det specialistdomstolar, däribland marknadsdomstolen och arbetsdomstolen.<sup>55</sup>

### 4.2 Rättskällor

Inom juridiken finns det både auktoritets- och sakskäl. Auktoritetsskäl hänförs från att en auktoritet (rättskälla) och väger tyngre än enbart satsens innehåll. T.ex. gäller att alla lagar som stiftats ska följas oavsett vad man tycker om dem. Rättskällor krävs för att ha en juridisk argumentation och de väger väldigt tungt. Sakskäl däremot är beroende av innehållet i satsen, och inte vem som anfört den. Här kan finnas både sådant som är sant eller falskt, eller etiska aspekter. Ett sakskäl kan antingen ha ett värde i sig eller medföra viktiga följder som gör det motiverat att tas upp.<sup>56</sup>

De rättskällor som auktoritetsskäl hänförs ifrån kan delas in i olika skikt. Dessa skikt har olika värde vid åberopande. Rättskällor med skall-värde har störst betydelse, sedan kommer bör-värde och slutligen får-värde.

Om en rättskälla har skall-värde så innebär det att den är nödvändig vid juridisk argumentation, dvs. det måste finnas en lag att hänvisa till. Varför då detta? En lag skapas av en vald riksdag och

<sup>53</sup> [http://www.domstol.se/templates/DV\\_InfoPage\\_\\_\\_\\_718.aspx](http://www.domstol.se/templates/DV_InfoPage____718.aspx)

<sup>54</sup> Ibid

<sup>55</sup> Ibid

<sup>56</sup> Peczenik, Vad är rätt? s 204ff

motsvarar i vissa delar vad medborgarna tycker. Lagen får auktoritet och bidrar till en formell rättssäkerhet genom att konsekvenserna är förutsebara. Lagen ger riktlinjer vad som är tillåtet eller inte, men den kan även skapa rättsligt bindande avtal. Förutom lagar så täcks även föreskrifter och fasta sedvanerätter in under skall-värdet.<sup>57</sup>

Bör-värde inbegriper prejudikat, förarbeten, generella grundsatser samt internationella konventioner som svensk lag baserat sig på.<sup>58</sup> Förarbeten till lagar kan t.ex. vara statens offentliga utredningar eller regeringens propositioner. Dessa måste inte följas utan fungerar som en vägledning.<sup>59</sup>

Får-värde är rekommendationer från Skatteverket, BFN, domar som ej är prejudikat, lagförslag, sedvänja samt rättsvetenskaplig litteratur. Sedvana eller praxis har auktoritet genom att ha prövade uppfattningar som behandlar liknande saker på samma sätt, vilket ökar rättssäkerheten i att återopa praxis. De enskilda medborgarnas sedvana kan komma att utgöra sedvanerätt när sedvanan blir praxis i domstolar.<sup>60</sup>

### 4.3 Tolkningsvarianter

Att ta hänsyn till domskälen istället för att bara se till utfallet ökar ofta förståelsen för en dom. Trots detta så kan man ibland behöva tolka hur domstolen beskrivit domskälen. Ibland kan vissa ord ha använts när andra har utelämnats, domstolen kan ha vänt sig till andra rättskällor eller att en bestämmelse för ett annat område har tillämpats. Det här är varianter på tolkningsmöjligheter av domskäl. Nedan följer de vanligaste tolkningarna som kan underlätta vis läsning av juridiska domar.

#### 4.3.1 *Bokstavstrogen tolkning*

Bokstavstrogen tolkning utgår från den språkliga betydelsen av en text. Lagens innebörd kan då utläsas med hjälp av definitioner i själva lagen. Finns inte detta kan innebörden av ett ord hittas i ordböcker, i vardagsspråket eller i lagmotiven. Förekomsten av ordet i andra rättskällor kan också vara till hjälp. Texter får inte tolkas hur som helst. Enligt en bokstavstrogen tolkning får inte en lag korrigeras i dess betydelse.<sup>61</sup>

#### 4.3.2 *Krav på språklig konsekvens*

Att ha krav på språklig konsekvens påminner om en bokstavstrogen tolkning. Tolkningsnormen innebär att man ska vara konsekvent med språkbruket. Att ha språklig konsekvens innebär att samma uttryck ska tolkas på samma sätt oavsett var i lagen det står, såvida inte det finns goda skäl att avvika. Däremot kan det i olika lagar finnas begrepp med olika definitioner. Ingen del av en lag får bli överflödigt, såvida inte det föreligger goda skäl. Om ett ord skiljer sig mellan juristers fackspråk och vardagsspråk så har fackspråket alltid företräde.<sup>62</sup>

---

<sup>57</sup> Ibid, s 214ff

<sup>58</sup> Ibid, s 204ff

<sup>59</sup> Zetterström, Juridiken & dess arbetssätt, s 50

<sup>60</sup> Peczenik, Vad är rätt? s 204ff

<sup>61</sup> Ibid, s 330f. Liknande innehåll i kapitlet återfinns även i Peczenik, Juridisk argumentation

<sup>62</sup> Ibid, s 331f

### **4.3.3 Logisk tolkning**

En logisk tolkning innebär att man drar logiska slutsatser utifrån lagen. Det här förutsätter att lagen är motsägelsefri, vilket är ett nödvändigt villkor för att få en sammanhängande karaktär. Logiken ger en generell grund och främjar förutsebarheten.<sup>63</sup>

### **4.3.4 Systematisk tolkning**

För att få ett mer fullständigt svar så bör hänsyn även tas till andra bestämmelser som hjälper läsaren förstå. T.ex. kan olika uttryck som ”genast”, ”utan skäligen uppehåll” och ”inom rimlig tid” i ljuset av varandra vägleda juristen till att bedöma vilken tidsfrist det rör sig om. En begreppsanalys mellan olika begrepp och dess funktion, både i teori och i praxis, kan tas i beaktande. Lagens rubriker eller placering av en paragraf är annat som en systematisk tolkning kan gå på.<sup>64</sup>

### **4.3.5 Reducerande & restriktiv tolkning**

En restriktiv tolkning innebär att bara de självklara fallen räknas med. Om det är troligt, men ej säkerställt, att något skulle passa in i definitionen så kommer det inte accepteras. Reducerande tolkning är en ännu snävare än den restriktiva. Om man tar en liknelse med en schackspelarklubb så kommer bara de riktigt stora mästarna att få vara med, resten kommer skalas bort. Det här kan jämföras med den allmänna definitionen av vilka som ingår i en schackklubb, nämligen alla som spelar schack.<sup>65</sup>

### **4.3.6 Extensiv & analogisk tolkning**

I en extensiv tolkning så breddar man definitionsområdet. Förutom själva kärnan så får även tveksamma fall vara med. Genom att tillämpa en lag analogiskt så kan en generell regel skapas. Då kommer både kärnan, periferin och även saker utanför ramen att omfattas. Dessa saker behöver inte ens ha någon koppling till utgångsområdet.<sup>66</sup> Med andra ord så ger en analogisk tolkning ett ännu bredare område än vid en extensiv.

### **4.3.7 Teleologisk tolkning**

Den teleologiska tolkningen utgår ifrån ändamålet med regleringen. Man utgår ifrån vissa klara fall som passar in under lagen utan några tveksamheter. Ändamålet fastställs genom att se till flera klara fall och dess effekter för samhället. Ibland kan även syftet med en viss bestämmelse stå i lagens förarbeten. När ändamålet är fastställt kan man gå vidare till problematiska fall. Om det är tveksamt om ett fall täcks in av ordalydelsen kan en extensiv eller restriktiv tolkning användas. Då kommer fallet antingen innefattas av ändamål och lag eller hamna utanför området och ratas.<sup>67</sup>

## **4.4 Får man springa över gräset när man inte får gå?**

Hur ska man egentligen tolka en förbudsskylt mot att gå över gräset? Det finns två huvudvägar att gå. Antingen tillämpar man förbudet analogt, dvs. man utvidgar vad som är förbjudet eller så

---

<sup>63</sup> Ibid, s 333

<sup>64</sup> Ibid, s 335ff

<sup>65</sup> Ibid, s 338

<sup>66</sup> Ibid, s 338f

<sup>67</sup> Lehrberg, Praktisk juridiks metod, s 143f

gör man tvärtom. Motsatsen blir då att det endast är förbud mot att gå och därmed kan man springa över gräset.

#### **4.4.1 Analogislut**

Analogislut kan innefatta både laganalogi och rättsanalogi. En laganalogi är både en stor utvidgning av en lagbestämmelses tillämpningsområde och beaktandet av en väsentlig likhet. Tanken med analogin är att lika ska behandlas lika, även om något inte täcks in, vilket är kopplat till en rättvisaspekt. De luckor som uppstår kan bero på att det inte finns reglerad lagstiftning på området eller att det är otydliga syftningar. Till skillnad från en laganalogi så tillämpas generella normer i en rättsanalogi på aktuellt fall. Fallet i sig innefattas av normen, men det kan språkligt sett ligga utanför området.<sup>68</sup>

#### **4.4.2 Motsatsslut**

Motsatsslut står i kontrast till analogislut. Kan man inte finna tillräckliga skäl för laganalogier så kallas det att det är ett svagt motsatsslut. Det innebär att man inte kan göra generella påståenden utifrån domen. Ett starkare motsatsslut är när saken inte regleras i normer utan bara tas upp motsatsvis. Ett exempel är att alla schackspelare får söka medlemskap i en klubb, vilket motsatsvis skulle innebära att bridgespelarna inte får det. Man kan då gå vidare och t.ex. använda sig av den logiska tolkningsmetoden. I så fall skulle endast schackspelare få söka medlemskap, då det är logiskt riktigt. För motsatsslut är respekt för lagen fokus. Förutsägbarheten är en nödvändighet i ett rättssamhälle.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Peczenik, Juridisk argumentation, s 191f

<sup>69</sup> Ibid, s 193

## 5 Empiri

Nedan återges de valda rättsfall som arbetet behandlar. Jag har gjort en summering av argument och domskäl, och har försökt få in det mesta som domstolen resonerar om. Vissa instanser har ibland en lång diskussion, medan i andra fall är utslaget nästan givet och det saknas längre argumentation. I några fall har domstolen eller BFN inte haft så mycket argumentation för sin sak. Därav förekommer en viss variation i textmängd. I de fall där BFN:s yttrande återges i liten grad har inhämtande skett av fullständigt yttrande.

### Vilken redovisning som olika instanser har godtagit

	Key Code	Minkfarm	Retroakt.	Innan råd	Efter råd
Bolag	a	a	a	a	a
SKV	b	b	b	b	b
LR	b	b	b	b	b
KR	b	b	a	b	a
BFN	a	b	b	a, c	b
RegR	a, c	a	a	a, c	a

a = företagets redovisningsval

b = hur redovisningen ska vara enligt Skatteverket

c = annat alternativ också möjligt

Tabellen återger hur domslutet blev för de undersökta fallen. I RegR så har bolagets redovisningslösning godkänts i samtliga fall. Det skulle dock ha varit acceptabelt att göra på det sätt som Skatteverket har åberopat också. Men nu har domstolarna utrett om bolagets redovisning kan överensstämja med god redovisningssed, inte om lösningen är det enda möjliga alternativet. c) betecknar specifikt att det kan finnas fler alternativ än de valda, och det är nämnt i utsagan.

### 5.1 RÅ 1999 ref. 32, Key Code

Företaget Key Code Security AB hyrde ut säkerhetsbrickor för nycklar. Bolaget sålde egentligen tjänsten att kunden skulle få tillbaka sina nycklar om de försvann, förutsatt att de blev upphittade. Säkerhetsbrickan innehöll en individuell sifferkod som Key Code administrerade. Bolaget hade ett avtal med ett bevakningsföretag, ABAB, dit upphittade nycklar sändes direkt. ABAB skickade sedan ut nycklarna till den rätte innehavaren med hjälp av dataregistret hos Key Code. För detta tog bevakningsföretaget ut en årlig serviceavgift baserad på antalet totala brickor i omsättning, och inte på antalet upphittade.

Under 1990 ändrade Key Code sina bokföringsrutiner. Serviceintäkterna periodiserades nu linjärt över tolv månader istället för att tas upp direkt vid avtalet. Skattemyndigheten gick inte med på lösningen och ca 5,6 miljoner återfördes för omedelbar beskattning istället för att fördelas över en tolv månadersperiod.

### **5.1.1 Argumenten i domstolarna**

*Länsrätten:* Bolaget överklagade Skatteverkets beslut. I LR gick resonemanget kring att tjänsten som företaget säljer påminner om bevaknings- och försäkringstjänster. De huvudsakliga insatserna för arbetet har i de flesta fall skett strax innan avtalet har ingåtts, då kunden har skrivits in i dataregistret. Det är ungefär 2 % som tappar sina nycklar per år. Egentligen så har bolaget bara åtagande att underrätta kunden om nycklarna har kommit ABAB till handa, vilket innebär att den största prestationen redan är utförd i och med registreringen då så få tappar sina nycklar. Utgifterna för säkerhetsbrickorna kostnadsförs direkt, liksom försäljarnas löner. Utgifterna under avtalstiden är små i relation till totala kostnader och till intäkterna. 100 000 kr medgavs för abonnemangsavgift hos ABAB för utstående avtal, då denna avgift baserades på årliga abonnemangsavgifter. Med hänvisning till KL så belystes det faktum att en inkomst ska tas upp under det år som det enligt god redovisningssed bör tas upp. Intäkten bör dock inte tas upp förrän säljaren har fullgjort sina prestationer. För att bestämma realisationstidpunkten för intäkterna så hänvisas till skattepraxis, där en periodisering kan ske när förpliktelseerna är klart definierade, det räcker inte med en allmän risk kan inträffa i framtiden. I fallet så sker det en engångsbetalning för nyckelbrickan och under perioden avtalet gäller så ska bolaget återställa upphittade nycklar till ägaren. Även om alla kunder skulle tappa sina nycklar så skulle inte utgifterna stiga speciellt mycket. Avgiften till ABAB skulle vara likadan, det är endast portokostnaden, som Key Code står för, som skulle öka. Avgiften för tjänsten kan inte betraktas som förskott på en senare motprestation. Yrkandet avslogs och Skatteverkets beslut stod fast.

*Kammarrätten:* Bolaget överklagade LR:s dom med hänvisning till att på det kopplade området så ska skattemässig intäktsredovisning följa god redovisningssed. KR gick på de tidigare prejudikaten RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533, vars betydelse inte ansågs överspelats av senare rättsfall. Yrkandet avslogs. Bolaget ville ha ersättning för kostnader i rättgången, men vid en sammantagen bedömning beviljades inte detta.

*Regeringsrätten:* Bolaget överklagade KR:s dom med liknande argument som förut. Skatteverket hävdade å sin sida att intäkten till 98 % var realiserad vid faktureringen och de 2 % som återstod motsvarade andelen borttappade nycklar, vilket bolaget medgavs periodisering för. RegR gjorde bedömningen att om det finns olika alternativ i val om periodisering så ska beskattningen ske på det alternativ bolaget valt, såvida inte det strider mot god redovisningssed. Ersättningar för tjänster ska generellt redovisas löpande under perioden eller när prestationen är fullgjord. En reservering för framtida utgifter kan göras om huvuddelen av prestationen redan är utförd. Bolaget ska se till så upphittade nycklar når den rätte ägaren och denna prestation anses ske löpande, vilket innebär att intäktsredovisningen inte strider mot god redovisningssed. Angående ersättning för rättskostnader så fick bolaget rätt även här, men i mindre omfattning än vad det yrkat.

### **5.1.2 Bokföringsnämndens yttrande**

BFN begränsade sig till att svara på om intäkternas redovisning var förenlig med god redovisningssed. Centralt i frågan var realisationsprincipen, dvs. när intäkten redovisas så ska prestation från företagens sida också vara gjord. Det rörde sig, enligt BFN, om ett tjänsteavtal med ansvar under hela abonnemangstiden, vilket motiverade en periodisering. För t.ex. försäkringsavtal, som har vissa likheter med bolagets avtal, så gäller successiv vinstavräkning under förutsättning att det ekonomiska utfallet kan beräknas. I Key Codes fall så kan det

ekonomiska utfallet kan beräknas, och bolagets periodisering av intäkter överensstämmer med god redovisningssed.

## 5.2 RÅ 2004 ref. 39 Retroaktiv bolagsbildning

L.M. bedrev enskild näringsverksamhet vid slutet av 1994. Året därefter överfördes verksamheten till ett aktiebolag, även det ägt av L.M. Själva registreringen skedde 4 december 1995 och den konstituerande stämman hölls 30 september samma år. Räkenskapsåret för aktiebolaget avslutades den 30 april 1996. Resultatet under 1995 fram tills registreringen skedde var ca 660 000 kr. Skatteverket höjde upp L.M:s egna deklaration med beloppet som inkomst av näringsverksamhet. L.M. hävdade å sin sida att en retroaktiv verkan för överföringen till aktiebolaget skulle godkännas.

### 5.2.1 Argumenten i domstolarna

*Länsrätten:* Frågan gäller under vilka förhållanden som retroaktiv företagsöverlåtelse ska godtas. En grund i svensk skattepraxis är att varje subjekt som bedriver verksamhet är skattskyldig. RegR har tidigare godtagit att verksamheten har övertagits före avtalsdagen, men utan att uttala generella principer. Sedan 1970-talet, när domarna föll, så har det kommit en ny BFL och även förändringar på skatteområdet. På båda områden har striktare regler införts. RegR:s domar från 1970-talet kan inte anses avgörande i aktuellt fall. I och med överlåtelsen så skulle beskattningen skjutas upp ett år vilket inte finns motiverat. LR avslog L.M:s överklagande.

*Kammarrätten:* L.M. överklagade domen och anförde att om aktiebolaget hade startat i början av 1995 så hade räkenskapsåret bara varit 16 månader. Vid fusioner är ett beskattningsår på 18 månader accepterat. Skatteverket svarade med att lagstiftningen kring fusioner inte skulle tillämpas analogt, samt att den var avsedd för specialfall. KR hänvisade till tidigare domar i RegR där en retroaktiv överlåtelse har godkänts. I brist på tillämpbara skattebestämmelser samt med hänsyn till praxis, så fanns det ingen anledning att inte godkänna L.M:s agerande. Överklagandet bifölls.

*Regeringsrätten:* Skatteverket överklagade och yrkade att det saknades stöd för retroaktiva företagsöverlåtelser i både lag och praxis. Enligt civilrätten kan ett rättssubjekt inte ingå handlingar innan själva objektet funnits. Efter inhämtande från BFN så anförde L.M. att redovisningen skett enligt vad BFN sagt, samt att ingen skatteförmån uppkommit. RegR anförde att det fanns etablerad praxis från tidigare fall på området (bl.a. RÅ 1974 not. A 724), men de senaste trettio årens skatte- och civillagstiftning hade inte förändrat förutsättningarna. Övertagandet innebär att beskattningen av inkomsten uppkommer innan bolaget har bildats. Bolaget beskattas emellertid inte för mer än 18 månader och en senareläggning av beskattningen är inget skäl för att inte godta övertagandet. RegR avslog Skatteverkets överklagande. L.M. fick en mindre ersättning för sina rättegångskostnader.

### 5.2.2 Bokföringsnämndens yttrande

Vid tidpunkten är gamla BFL tillämplig (GBFL). Vissa bokföringsskyldiga kan ha andra skyldigheter, t.ex. mindre enskilda firmor, vilket innebär att bokföringsskyldigheten kan variera beroende på företag. Affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske och en balansräkning ska upprättas när bokföringsskyldighet inträffar eller förändras. För juridiska personer gäller när den juridiska personen grundas. Lagen baserade sig på tanken att det fanns flera intressenter som skulle skyddas, inte enbart de bokföringsskyldiga. En bokföringsskyldig kan inte hänvisa till att



ett annat rättssubjekt har fullgjort dess egen skyldighet då det inte är fråga om ett dispositivt avtal. Retroaktiviteten påverkar i huvudsak bara parterna på ett obligationsrättsligt plan<sup>70</sup>, och det är då orimligt att det även ska påverka skyldigheter stadgade i lag. Skyldighet att betala arbetsgivaravgifter och moms är sådant som inte är dispositivt. I en företagsöverlåtelse är det två företag som agerar. Det överlåtande företaget ska upprätta en slutbalansräkning och det övertagande ska upprätta en öppningsbalansräkning när rörelsen överläts. Det övertagande företaget kan som först redovisa tidigare affärshändelser när avtalet träffades. Dessutom gäller GBFL för räkenskapsårets längd och inte längden på rörelsen som bedrivs .

### 5.3 RÅ 1986 ref. 153, Minkfarmen

Aktiebolaget B & P drabbades under hösten 1978 av en stor minkdöd. Även i andra delar av Blekinge, där företaget var verksamt, drabbades av en epidemi. Hos B & P hade totalt 1663 djur avlidit innan dödligheten upphörde den 8:e november. Bolaget kontaktade försäkringsbolaget den 15:e oktober när minkdöden utbröt. En representant från försäkringsbolaget besökte bolaget under sju tillfällen under perioden. Den 19:e oktober kom ett brev från försäkringsbolaget där de bekräftade skadeanmälan, men frågan om ersättning kunde utgå inte var fastställd. Det var först i januari som skadeersättning utgick.

Taxeringsnämnden ansåg att en fordran uppkommit redan på hösten och höjde upp B & P:s resultat för taxering. Bolaget å sin sida hävdade att försäkringsbolaget bara hade noterat skadan och att ingen fordran förelåg vid årsskiftet, då det inte helt säkert skulle utgå ersättning.

#### 5.3.1 Argumenten i domstolarna

*Länsrätten:* Bolaget överklagade taxeringsnämndens beslut. LR hävdade att det borde framgått för B & P att skadan var ersättningsgill. I försäkringsavtalet gick det även att beräkna en minimiersättning, vilken borde tagits upp i årsbokslutet som en säker fordran. Taxeringsnämndens beslut stod fast.

*Kammarrätten:* Bolaget överklagade domen. KR identifierade frågor som rörde om ersättning borde tas upp året det uppkom eller nästa, då beloppet var slutgiltigt och utbetalat, samt om det gick att beräkna en lägsta ersättning. Ersättning lämnas för vissa sjukdomar, men det går inte att omedelbart avgöra en skada. Enligt veterinärintyg så framgår aktuell sjukdom. Med intygets hjälp så borde det gå att beräkna den lägsta ersättningen som kan erhållas. Den verkliga orsaken till minkdöden går inte att fastställa förrän en medicinsk utredning skett, men bolaget hade framställt ett berättigat skadeståndsanspråk vilket borde ha tagits upp ändå. KR avskog yrkandet.

*Regeringsrätten:* B & P överklagade domen. RegR hänvisade till försäkringsvillkoren. När djur dör i stor omfattning så ska prover av djuren skickas för medicinsk utredning, och en dödsorsak anses inte kunna fastställas innan dess. Det är först när man konstaterat att sjukdom är orsaken till dödsfallen samt att resterande försäkringsvillkor är uppfyllda som en fordran kan anses föreligga. Det här har skett i januari 1979. Således har bolaget inte varit skyldigt att redovisa en förväntad ersättning i bokslutet 1978.

---

<sup>70</sup> Obligationsrättigheter gäller enbart mellan de parter som har ett avtal. Fordringar och andra anspråk är exempel på avtal som kan höra till det obligationsrättsliga området. Agell och Malmström, Civilrätt, s 74

### **5.3.2 Bokföringsnämndens yttrande**

BFN:s yttrande var mycket kort. En fordran uppkommer när ett försäkringsfall sker. Tillsammans med försäkringsavtalet blir detta underlag för fordran. Värderingen blir sedan en annan fråga beroende på underlaget och var som beräknas inflyta. Det sammanlagda värdet på försäkringsfordran och djurens lagervärde får inte överstiga det verkliga värdet.

## **5.4 RÅ 2007 ref. 19 del 1, Pensionsredovisning innan ett allmänt råd**

I oktober 1999 informerade pensionsbolaget SPP sina kundföretag om återbäring. 100 000 kr skulle ges ut kontant medan resten skulle användas som tillgodoräknande på pensionskontot. Den 28:e april 2000 fanns information ute på SPP:s hemsida om villkor och 10:e maj skickades ett brev ut med informationen. I augusti betalades återbäringen ut. Redovisningsrådets, RR:s, akutgrupp uttalade sig om pengarna från SPP redan i augusti 1999, och de skulle redovisas som tillgång när det gick att göra en tillförlitlig beräkning över beloppet. BFN:s allmänna råd för frågan utkom 25 oktober 2000, där BFN gick på RR:s tidigare uttalande. I BFN:s uttalande omnämndes att rådet skulle börja tillämpas på bokslut efter datumet.

Gerdtmans Revisionsbyrå AB valde att ta upp den del av återbäringen som utbetalades kontant, 100 000 kr, i deklarationen. Skatteverket höjde dock upp bolaget med ca 387 000 kr, vilket var hela beloppet. Revisionsbyråns räkenskapsår gällde 1 maj 1999 till 30 april 2000. Vid den tiden hade inte BFN:s allmänna råd kommit ut, och bolaget hävdade att det inte behövde följa rådet då årsredovisningen var upprättad innan.

### **5.4.1 Argumenten i domstolarna**

*Länsrätten:* Bolaget överklagade Skatteverkets beslut. LR hänvisade till KL där inkomster ska tas upp när det är förenligt med god redovisningssed. God redovisningssed är i fallet, enligt LR, vad RR och BFN uttalat sig om. Det finns inget utrymme för ytterligare goda seder när de båda är överrens. Att BFN:s råd inte utkommit när bokslutet förelåg utgör inte skäl för någon annan bedömning. Överklagandet avsågs.

*Kammarrätten:* Bolaget överklagade LR:s dom. KR:s bedömning är att RR:s uttalande främst är för företag vars aktier handlas med på offentlig marknad. Inga andra vägledande uttalanden har dock förekommit som skulle tala för en annan tidpunkt att redovisa återbäringen. Att BFN:s råd inte hade utkommit vid tidpunkten är av underordnad betydelse. God redovisningssed för att redovisa SPP-pengarna skulle då vara att göra som akutgruppen föreslagit. Överklagandet avslås.

*Regeringsrätten:* Bolaget överklagade domen och yttrande inhämtades från BFN. RegR hänvisade till KL, där inkomsten skulle beräknas utifrån bolagets egen redovisning, förutsatt att den inte stred mot aktuella bestämmelser. RegR refererade till BFN:s uttalande att flera alternativ för god redovisningssed var möjliga fram tills den 25:e oktober. Det var först efter det datumet som bokslut skulle upprättas i enlighet med det utkomna rådet. Bolagets val av redovisningssätt ansågs ligga inom ramen för god redovisningssed. KR:s dom upphävdes och bolaget beskattades inte för SPP-medlen vid taxeringen.

### **5.4.2 Bokföringsnämndens yttrande**

BFN ansåg att det innan 25 oktober 2000 fanns flera olika alternativ att redovisa pensionsåterbäringen. Då inga givna svar på problemet fanns i ÅRL så behövde företaget gå till annan normgivning. Ett alternativ var att göra som det allmänna rådet föreslog, dvs. att en

fordran skulle tas upp i balansräkningen. Då fordringsanspråket ses som en återbetalning av tidigare inbetalningar ska det intäktsföras. Ett annat alternativ var att inte redovisa någon fordran alls förrän företaget med säkerhet kunde beräkna inflödet. Därmed skulle det räcka med att ta upp kontantdelen som en intäkt.

## **5.5 RÅ 2007 ref. 19 del 2, Pensionsredovisning efter ett allmänt råd**

Förutsättningarna för redovisningen av SPP-medel är likadana som i fallet ovan. Bolaget, Weland Stål AB, hade redovisat 100 000 kr i kontantutbetalning av totalt återbäringsbelopp på ca 411 000 kr. Räkenskapsåret tog slut den 30 juni 2000, redovisningen var klar 10 oktober och stämman fastställde årsredovisningen den 30 oktober. Skatteverket tog upp hela beloppet till beskattning och bolaget överklagade.

### **5.5.1 Argumenten i domstolarna**

*Länsrätten:* LR menade att fordringar i allmänhet ska tas upp när de uppkommer. Enligt RR ska återbäringen redovisas när den tillförlitligt kan beräknas och när bolaget har tagit del av SPP:s villkor. Enligt BFN:s råd kan detta ske från april år 2000 och framåt. Bokslut som fastställs innan 25 oktober ska inte omfattas av rådet. Återbäringen av pensionsmedel är en skattepliktig inkomst och då specifika bestämmelser i KL saknas så skall god redovisningssed tillämpas. Även om BFN:s råd inte formellt trätt i kraft så gick det att tillämpa från april 2000. Beslutet från SPP borde därför avseglas vid balansdagen. Överklagandet avslogs.

*Kammarrätten:* Bolaget yrkade bifall för sin talan. Weland Stål hade vid balanstidpunkten fått reda på totalt återbäringsbelopp och villkor för dessa. Enbart det förhållandet räcker dock inte som grund för en fordran. Det var tal om en andrahandsmarknad för SPP-medlen men den hade inte etablerats vid bokslutet. Själva årsredovisningen var upprättad innan BFN:s råd trädde ikraft, och följaktligen så saknades det skäl att inte acceptera valet av redovisningsmetod. Yrkandet bifölls.

*Regeringsrätten:* Skatteverket överklagade. RegR hänvisade till liknande återgivelser som i RÅ 2007 ref. 19 del 1. Enligt BFN:s yttrande i det fallet kunde det finnas flera alternativ till god redovisningssed i tiden före 25 oktober. Vid bokslutets avslutande, samt under en stor del av tiden för bokslutsarbetet, så fanns det flera accepterade alternativ att redovisa pensionspengarna. Att BFN några dagar innan handlingarna fastställdes utkom med ett allmänt råd, vilket specificerade god redovisningssed för redovisning av SPP:s återbäring, innebar ingen annan bedömning. Bolagets intäktsredovisning fastslogs att ligga till grund för beskattningen. Ett regeringsråd hade en annan motivering. Denne ansåg att ny lagstiftning ska tillämpas framåt i tiden, då det är av väsentligt intresse att veta vad som gäller vid ingången av ett räkenskapsår. Därmed ska BFN:s råd inte tillämpas på redan avslutade år.

### **5.5.2 Bokföringsnämndens yttrande**

I ÅRL fanns inget tydligt svar så bolaget behövde gå till kompletterande normgivning för bedömningen av god redovisningssed. God redovisningssed efter den 25:e oktober var att följa BFN:s allmänna råd. Att bokslutet var färdigt innan rådet från BFN utkom saknar betydelse. En fordran ska tas upp när företaget har tagit del av SPP:s villkor och när en bedömning kan göras av hur medlen kan nyttjas. Att kunna göra en bedömning syftar till att det måste ha funnits förutsättningar att utgå ifrån och inte huruvida det enskilda företaget har kunskaper om att göra en sådan. I specialfall som vid konkurs kan det vara svårt att värdera fordran, vilken då kan sättas

till ett lågt belopp . I fallet så är dock förutsättningarna uppfyllda för att göra en beräkning av fordran och därmed strider bolagets redovisning mot god redovisningssed.

## 6 Analys

Rättsfallen har analyserats var för sig för att underlätta läsningen. Det är både teori, empiri och egna åsikter som tas med. I slutet tas även en mer generell analys upp. Det kan under kapitlet hjälpa att gå tillbaka till rättsfallstabellen på s 22 för att snabbt kunna urskilja hur domarna blev.

### 6.1 RÅ 1999 ref. 32, Key Code

Fallet Key Code har haft stor betydelse. De tidigare fallen som KR hänvisat till hade i princip samma problem som Key Code med en stor engångsinkomst som företagen ville periodisera ut över tidsperioden. Tidigare var alla tre instanser eniga om att det inte gick att göra så. BFN hävdade dock, precis som nu, att det var lämpligt med linjär periodisering. I och med Key Code- domen så har RegR ändrat rättspraxis, och det är företagets val av redovisningsmetod som ska ligga till grund för beskattningen. Det här framkommer även i KL och IL.

LR förde ett utförligt resonemang kring frågan och var restriktiv i frågan om Key Code agerat enligt god redovisningssed. KR hänvisade till tidigare rättsfall och gjorde ingen egen bedömning. De kom fram till samma resultat fast med väldig skillnad i motivering. RegR utvidgade god redovisningssed till att omfatta periodiseringen av intäkterna.

RegR sa i sitt uttalande att ersättningen ska redovisas löpande eller vid fullgjord prestation. Vid redovisning av inkomst finns det egentligen tre alternativ att välja på: a) att redovisa i början av perioden (t.ex. när pengarna kommer), b) periodisera linjärt eller att c) redovisa allt i slutet (när prestation är helt utförd). Tidigare praxis var att redovisa som a), men nu har domstolen ändrat till b) och c). det här överensstämmer delvis med vad BFN yttrade, där alternativ b) gav uttryck för god redovisningssed.

En extern analys av fallet gjordes av Thorell och Norberg.<sup>71</sup> De menade att det nu är företagets redovisning som ligger till grund för beskattningen. Man antar att företaget följer god redovisningssed och det är upp till motparten att bevisa motsatsen. Valet av metod blir i det kopplade området bindande både för företaget och för Skatteverket. Fallet har i sin helhet högt prejudikatvärde, framför allt att företaget självt får välja redovisningsmetod. Det var en skillnad i formulering där BFN uttryckte det som att redovisningen ska stämma överens med god redovisningssed medan RegR sa att det inte ansågs strida mot god redovisningssed. Författarna ansåg dock att formuleringen inte hade speciellt stor betydelse, RegR kanske hade haft osäkra argument i beaktande.

Jag anser liksom flera andra<sup>72</sup> att det här fallet fortfarande har betydelse idag. RegR kom med nya direktiv vilket var lämpligt. Att domstolarna tidigare inte följt BFN:s inhämtade yttranden<sup>73</sup> förstår jag inte helt, men BFN har hävdat samma sak tidigare som nu RegR lyssnat på. Så länge vi har ett kopplat redovisningsområde så kommer redovisningen påverka beskattningen. Jag förstår om Skatteverket vill ta intäkten under ett år, det blir ju då ett högre resultat, vilket ger mer skatt. Periodiserar man ut intäkten över flera år så är det ju möjligt att man totalt sett får betala mindre i skatt. Å andra sidan så är en periodisering av intäkter till för att bättre återspegla verksamhetsårets inkomster och jämma ut dessa. Det är redovisningsmässigt inte lämpligt att ha

<sup>71</sup> Thorell och Norberg, Redovisningsfrågor i Skattepraxis, s 130f

<sup>72</sup> Bl.a. Thorell och Norberg, Ingblad och Lundqvist

<sup>73</sup> De fall som föregicks av Key Code var RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533

en väldigt hög intäkt ett år för att nästa år ha betydligt mindre om verksamheten ligger på samma nivå. I det fallet tycker jag det var bra att RegR klargjorde vad som kan vara god redovisningssed.

I Key Codes fall, precis som LR förespråkade, så rörde det sig dock om väldigt små prestationer som var kvar efter medlemskapets ingående. Bevakningsföretaget fakturerade Key Code en summa pengar baserat på antalet totala medlemmar. Antalet tappade nycklar gav inte upphov till någon övrig kostnad förutom porto, vilket kanske borde tillhöra verksamheten. Det här innebär att oavsett hur många nycklar som kommer bort, så har Key Code en avgift till ABAB som i den mån är fast. Att då periodisera intäkten linjärt, i relation till kostnaderna, kan då bli något missvisande. Hur liten framtida prestation är egentligen okej för att få periodisera?

## 6.2 RÅ 2004 ref. 39 Retroaktiv bolagsbildning

I retroaktiv bolagsbildning så menade LR att det skett en förändring på skatteområdet vilket motiverade att inte följa tidigare prejudikat. KR gick mer bokstavligt in på hur långa räkenskapsår kunde vara och tillämpade fusionsbestämmelsen analogt. RegR höll kvar vid prejudikatets värde och godkände företagsöverlåtelsen.

Hur borde företaget ha redovisat? Enligt BFN rörde det sig om två olika företag som skulle redovisa separat. Vad den första firman hade tjänat in skulle den också redovisa och beskattas för. Enligt RegR å andra sidan så var retroaktiviteten acceptabel. Domstolen står över BFN vilket leder till konsekvensen att redovisningen som företaget gjorde ansågs stämma, trots att god redovisningssed inte förelåg enligt BFN. Nuförtiden är retroaktiv företagsbildning inte accepterat.<sup>74</sup>

Dock kvarstår det faktum att RegR gick emot BFN:s yttrande. Yttrandet som inkom var mycket uttömmande och förklarande för hur redovisningen borde gå till. Motiveringen som domstolen anförde var inte särskilt stark. Att följa tidigare praxis är eftersträvansvärt, förutsatt att den fortfarande är tillämpbar. Möjligen ville domstolen att en förändring på området skulle ske genom lag och inte genom praxis. Jag kan inte annat än att hålla med BFN. De förklarade vad som kunde innefattas av god redovisningssed och det hade bolaget inte följt.

## 6.3 RÅ 1986 ref. 153, Minkfarmen

I rättsfallet om minkfarmen så har både LR och KR valt att utvidga tolkningsutrymmet för god redovisningssed. Företaget borde enligt dessa instanser ha insett att ersättning skulle utgå och redovisat därefter. KR förde ett något mer utvecklat resonemang men de var båda eniga i frågan. RegR ansåg dock att en fordran inte föreligger förrän försäkringsvillkoren är uppfyllda då det inte är helt säkerställt innan. BFN ansåg att fordran uppkom när dödsfallen inträffade, och den borde således redovisas vid bokslutet. Egentligen så tog alla domstolar hänsyn till om det gick att beräkna fordran för 1978. De resonerade dock inte om när en fordran egentligen uppkommer. Yttrandet som inkom bestod av två stycken. Kanske skulle RegR ha lyssnat mer på BFN om det fanns en lite fylligare motivering.

Vad är god redovisningssed här? Rätt naturligt så måste det föreligga en fordran för att beloppet ska tas upp. En fordran föreligger om det med stor säkerhet kommer att inflyta pengar. Precis som RegR säger så var detta inte helt säkerställt vid årsskiftet. Egentligen finns alternativen att inte redovisa något alls förrän det är helt säkerställt eller att ta upp fordran i balansräkningen

---

<sup>74</sup> Inkomstskattelag (1999:1229) kap 1 § 13 st. 3

direkt. Det kan tyckas passande att upplysa om förväntad intäkt i noter liksom i förvaltningsberättelsen då en stor minkdöd är något som definitivt har påverkat företaget. BFN vill visa på två separata frågor i sitt svar. Den ena frågan rör om försäkringsanspråket ska tas upp vid årets slut eller ej och den andra frågan gäller värderingen. Om fordran ska tas upp så kan den tas till flera belopp och behöver inte, enligt BFN, tas till vad som maximalt kan inflytas.

Att ta upp fordran vid bokslutet för 1978 skulle följaktligen ha varit korrekt att göra enligt LR, KR och BFN. Även RegR hade med största sannolikhet godkänt det också, för hade bolaget gjort som Skatteverket ansåg så hade ju frågan inte uppkommit i rätten. Fördelen med att ta upp en fordran skulle kunna vara för att ge en bild över vad som förmodligen kommer att inflyta, och visa att fordran hör till räkenskapsåret. Att vänta med att ta upp händelsen kan tyda på att bolaget vill vara försiktig med orealiserade intäkter. Sedan kan ju företagets val att vänta med de förväntade intäkterna ha skett av skatteskal.

Något som jag tycker saknas är en diskussion om händelser efter balansdagens avslut. Då ersättning utgick i januari så skulle detta kunna ses som en bekräftelse för något som förelåg på balansdagen. Eller i vart fall något som borde beaktas i bokslutsarbetet. Redovisningspraxis kan dock ha varit annorlunda vid den tiden. Annars är jag nog beredd att hålla med BFN och underinstanserna. Det förelåg ju faktiskt en redovisningsmässig fordran på balansdagen.

#### **6.4 RÅ 2007 ref. 19 del 1, Pensionsredovisning innan ett allmänt råd**

Pensionsredovisningarna i aktuellt fall skedde innan ett allmänt råd utkom. LR verkade gå på en bokstavstrogen tolkning och inte vidare analysera vad mer god redovisningssed kunde vara. KR resonerade som så att god redovisningssed är vad BFN och RR säger. Om det ena alternativet inte finns så måste bolaget vända sig till det andra. Det följer ett logiskt upplägg av tankegången. RegR utvidgade tolkningen på vad god redovisningssed var. Trots allt så hade inte BFN utkommit med sitt råd vid tidpunkten för upprättandet av årsredovisningen. BFN:s yttrande var kanske förväntat. Före den 25:e oktober så fanns det enligt BFN flera sätt att redovisa pensionsmedlen och eftersom bolaget hade fastställt sitt bokslut innan så var det således godtagbart att ha en annan lösning på problemet.

Vad LR och KR gjorde i sina domskäl var att de utgick från att det endast fanns ett möjligt alternativ som kunde vara god redovisningssed. Som bekant så är det endast när det bara finns en tolkning och en god sed som BFN:s råd är bindande. Företag kan välja att följa RR eller BFN. När det ena organet inte har en reglering för en fråga så måste inte det andra per automatik följas. Kanske är det så att de lägre instanserna inte förstår hur RR och BFN samspelar med god redovisningssed. De normgivande organen är tongivande men om det finns andra lösningar som kan visa på att god redovisningssed efterföljs så är dessa också godtagbara.

Förväntat sätt att redovisa enligt BFN:s presenterade alternativ är enligt alternativ 1, att ta upp allt som fordran eller enligt alternativ 2, att bara ta upp kontantdelen till 25:e oktober. Företaget tillämpade ett av förslagen. I yttrandet nämns dock att det finns flera alternativ och det sägs inte att de presenterade förslagen är de enda möjliga. Frågan är vilka fler alternativ som skulle accepteras. Att inte redovisa någonting är ju en valmöjlighet men frågan är om det skulle ge en rättvisande bild över resultat- och balansräkningen. Hursomhelst så har RegR fastställt bolagets redovisningslösning, vilket bekräftar att bolaget ifråga har följt god redovisningssed.

Med tanke på att god redovisningssed kan innebära flera möjligheter så tycker jag det är bra att både BFN och RegR tog upp möjligheten att företag kan redovisa på flera sätt. Innan oktober så fanns det ju flera möjliga sätt för företag som följde BFN att redovisa pensionspengarna på.

## 6.5 RÅ 2007 ref. 19 del 2, Pensionsredovisning efter ett allmänt råd

Fallet har liknande förutsättningar som RÅ 2007 ref. 19 del 1. LR har i sin bedömning valt att se till sammanhanget (systematisk). Eftersom rådet från BFN gick att tillämpa så borde företaget ha gjort det. KR tolkade omständigheterna och ansåg att årsredovisningen upprättades innan rådet kom ut. Det verkar som att bara självklara fall ska tas upp vilket motsatsvis skulle ge att övriga kan tillämpa andra redovisningsval. BFN höll fast vid att god redovisningssed var att följa deras råd vid fastställandet av räkenskaperna. RegR tog fasta på att det fanns flera seder innan den 25 oktober. Rådet från BFN utkom först efter att bokslutsarbetet var så gott som klart vilket innebar att god redovisningssed kunde vara flera alternativ innan vilket ger uttryck för den extensiva tolkningen då begreppet god redovisningssed breddas.

Flertalet råd som utges brukar vara tillämpliga på nya verksamhetsår som startar efter ett visst datum. I fallen om pensionsredovisningar så var det fastställandet av nya bokslut efter datumet. Med andra ord kunde redan färdiga bokslut behöva ändras för att stämma överens med utgivets råd. BFN har i fallet fäst avseende för tidpunkten när rådet ges ut. RegR följde vad BFN tidigare uttalat i RÅ 2007 ref. 19 del 1, om att det finns flera seder innan den 25:e oktober. Enligt deras bedömning så hade större delen av bokslutsarbetet redan gjorts och därmed skulle det under större delen av tiden ha funnits flera goda seder att utgå ifrån.

Jag tycker domen i RegR var bra, den var motiverad på ett tydligt sätt. Det är förvisso lämpligt att följa allmänna råd när de ges ut (de ingår ju i god redovisningssed) men när ett råd kommer ut och ska tillämpas på ett redan färdigt bokslut så blir det lite konstigt. Hade RegR gått på BFN:s linje så hade det ju i praktiken inneburit att företaget hade fem dagar på sig att göra en ny redovisning för pensionsavsättningarna alternativt kanske en ny senarelagd årsstämma skulle bli konsekvensen.

RegR uttalade sig om att det faktum att rådet från BFN utkom när större delen av bokslutsarbetet redan var gjort inte medförde någon annan bedömning. Det här skulle kunna vara en mer allmänt hållen princip för att inte godkänna retroaktiv tillämpning.<sup>75</sup> Det är oftast inte schysst att i efterhand säga hur någonting ska vara när det redan är färdigt. RegR:s uttalande kan även vara en ståndpunkt mot att BFN inte har föreskriftsrätt. Det är inte krav på att följa allmänna råd, men det är en rekommendation. En föreskrift innebär ett tvång (skall-värde) att följa innehållet, vilket är skillnad mot att man borde (bör-värde) följa en rekommendation.

Vad skulle man gjort rent redovisningsmässigt? För svenska onoterade företag finns RR och BFN som normgivare. Företaget kan välja en av dem och följa systemet i sin helhet.<sup>76</sup> Följer företaget RR så hade akutgruppen ett uttalande vilket skulle följas. För de aktuella företagen så hade de BFN:s rekommendationer som grund för redovisningen. BFN hade inte något uttalande vid redovisningsårets brytning, vilket innebar att företagen kunde söka vägledning i vad RR föreskrev. Domstolarna gjorde lite egna tolkningar på innebörden av att följa normgivande organ

---

<sup>75</sup> Retroaktivitet är t.ex. i straffrätten inte acceptabelt; brottet måste existera innan någon kan veta om, och bli dömd för, brottet

<sup>76</sup> BFNAR 2000:2 p 5, 6



för att uppnå god redovisningssed. Rent faktiskt så innebär att kunna söka vägledning inte ett tvång att så måste ske.

Jag tycker det faktum att BFN och RR kom fram till samma sak är irrelevant. Det är två olika system, som följs av två olika sorters företag. Det är naturligt att det för mindre företag kan finnas lättnader i hur de får redovisa. Att företaget skulle gissa sig till vad BFN anser är då orimligt. Såvida BFN inte skulle uttala sig direkt vad som är tillämpligt eller ej så anser jag att det kan finnas andra lösningar än vad RR utgivit. Man kan ju gå till internationella motsvarigheter, praxis, förarbeten eller doktrin.

## 6.6 Generellt om domstolar och god redovisningssed

De fallen jag valt ut för en närmare beskrivning är sådana att de kan vara svårömda och det kanske inte helt är klart över vad som är god redovisningssed. Underinstanserna har en tendens till att gå på Skatteverkets linje i redovisningsfrågorna. I samtliga undersökta fall så dömde LR till bolagets nackdel. Varför då? Till LR kommer väldigt många fall som ska behandlas. Av såväl kostnads- som tidsbesparingsskäl kan jag tänka mig att de inte har tid med en utförlig utredning av varje fall. Prejudikat sedan tidigare kan då vara en trygg väg att gå efter, då dessa är rättskällor som ger en indikation på vad RegR tycker. Domar som går emot prejudikat kan ju ändras av nästa instans. Tidigare har det varit en något restriktiv praxis på området och Skatteverket har haft en del att säga till om.

Kanske är förhållandet lite som i Skandiafallet. Å ena sidan går det att göra en tilltalande förenkling av omständigheterna och få dessa att passa in, men å andra sidan så kan verkligheten vara mer komplicerad och kräva noggrannare metoder. Personligen tycker jag det är viktigt att återge omständigheterna korrekt, även om det innebär merarbete.

Kan domstolen påverka god redovisningssed? Svaret torde vara ja. Även om domstolen bara tar ställning till vad som är ett acceptabelt sätt att redovisa så påverkar det ju ändå vad som är tillåtet. Underkänner RegR en lösning så går det inte att göra så. I de rättsfall som undersökts här så har omständigheterna snarare varit så att en lösning alltid har varit acceptabel, men att bolaget vill göra på ett annat sätt. I fallet Key Code ändrade bolaget intäktsredovisningen och i fallet om retroaktiv bolagsbildning så kunde L.M. ha avslutat det första företaget och sen börjat driva det andra utan att låta det gå bakåt i tiden.

Att låta BFN svara på yttranden från domstol har både för- och nackdelar. Det är ett statligt verk med representanter från flera håll. Spridningen av personer kan göra att sakfrågan belyses utifrån flera vinklar. Ett redovisningsorgan vet kanske ofta bättre hur en redovisningsfråga borde lösas än jurister som inte aktivt arbetar med det. Men att lämna yttranden på begäran kan ta mycket tid, och tiden kan behövas till fler saker. Dessutom så kan BFN få alltför mycket att säga till om, om RegR varje gång följer yttranden utan egen utredning. Jag har dock svårt att tro att RegR inte kommer att göra egna utredningar och på det hela taget så tror jag det är bra att BFN avger yttranden till RegR. Då har BFN chansen att visa vad som borde gälla om man skulle följa god redovisningssed.

## 7 Slutsats

Nedan tas forskningsfrågorna upp för att återkoppla till arbetet och visa vilka slutsatser som har dragits. Tanken är att snabbt få en överblick av vad som framkom. För fylligare resonemang hänvisas till analysen. I kapitlet följer även de lärdomar jag fått på vägen och förslag på fortsatt forskning tas upp i slutet.

### 7.1 Slutsats

*Hur har domstolarna dömt i prejudikatfall kopplade till god redovisningssed?*

På det hela taget så har de lägre instanserna, LR och KR, varit något restriktivare i sina bedömningar. De har generellt dömt efter tidigare prejudikat, ibland utan att göra en egen bedömning. I de undersökta fallen så har LR i samtliga fall dömt till Skatteverkets fördel medan RegR i sin tur har dömt till bolagets fördel. Domarna varierar dock i detaljer så en alltför generell slutsats baserat på resultatet är inte lämpligt.

*Vad har Bokföringsnämnden i sitt yttrande ansett i de fallen?*

BFN har visat vad god redovisningssed skulle ha varit vid aktuellt år. De har tagit sin utgångspunkt i redovisningsregler och inte den juridiska delen. I fallen kunde företagen ha gjort "som vanligt", vilket skulle innebära att följa Skatteverkets linje. Då skulle lösningen på problemet inte vara tvistig. Som det är nu har företagen haft en annan syn på vad som är acceptabelt. Bara för att företagen har åberopat en redovisningslösning så har BFN inte alltid hållit med. Det är bolagets egna redovisningsval som ligger till grund för beskattning, och därmed måste Skatteverket kunna motbevisa att bolaget i och med sitt val inte har följt god redovisningssed.

Så vad har ansetts vara god redovisningssed i respektive fall? I RÅ 1999 ref. 32, Key Code, så ansågs det vara lämpligt med periodisering av intäkter över en period istället för att ta hela intäkten i början. Det var även godtagbart att ta upp intäkten först när prestationen var slutförd. I RÅ 2004 ref. 39, Retroaktiv bolagsbildning, så överskreds inte 18-månadersgränsen för räkenskapsår och då var det juridiskt acceptabelt att tillämpa retroaktiv bolagsbildning. Redovisningsmässigt så var det däremot inte godtagbart och nuförtiden är retroaktiv bolagsbildning förbjuden.

RegR kom till slutledningen att i RÅ 1986 ref. 153, Minkfarmen, så gick det att vänta med förväntade försäkringsintäkter i redovisningen. Egentligen borde dock en fordran tas när den uppkommer enligt BFN. I RÅ 2007 ref. 19 del 1, Redovisning innan ett allmänt råd, kunde företaget antingen ta upp endast den kontanta delen eller hela det beräknade beloppet. Alltså stämde redovisningen överens med god redovisningssed. Slutligen i RÅ 2007 ref. 19 del 2, Redovisning efter ett allmänt råd, så var det enligt BFN inte acceptabelt att strunta i det utkomna rådet. Enligt RegR så behöver inte bokslutsarbetet när det är färdigt göras om bara för att nya råd utkommer.

*Varför skiljer sig en eventuell bedömning?*

En sak som är rätt intressant var att i vissa fall, både i LR och KR, så hade domstolarna uppfattningen om att god redovisningssed var vad BFN eller RR sa, utan utrymme för annan tolkning. När BFN inte har uttalat sig om något så kan företag söka vägledning i RR eller annan

kompletterande normgivning. Då BFN inte har föreskriftsrätt så är det inte obligatoriskt att följa de allmänna råd som ges ut. Det bör dock nämnas att råden anses ge uttryck för god redovisningssed, och seden måste följas. Det kan finnas olika tolkningar och flera goda seder, men finns det bara en tolkning och en sed för en händelse så blir BFN:s uttalande bindande. I annat fall är råden vägledande. Således kan skillnaderna vara i att domstolarna inte alltid uppfattat hur god redovisningssed ska tolkas.

När det specifikt gäller RegR så ser de till en större helhet än de ofta avgränsade frågorna BFN tar upp. BFN, som i egenskap av ett normgivande organ för redovisning, utreder ju redovisningsproblematiken men tar inte hänsyn till andra omständigheter. Framförallt tänker jag på RÅ 2007 ref. 19 del 2 där företaget hade blivit tvungen att göra om sitt bokslut för att följa det utgivna rådet som kom ut. I en sådan situation så kan jag tycka det är rimligt att man inte omedelbart ska ändra bokslut för att det utkommer en specificering på vad som är god redovisningssed.

## **7.2 Lärdomar**

Tanken var från början att ta med fler fall än vad jag presenterat i uppsatsen. Det hade varit bra för kvantiteten men det tog lång tid att återge fallen då jag för förståelsens skull fick läsa flera fall en tre-fyra gånger innan domstolens ofta juridiskt högtravande språk gick fram. Att välja ut vilka fall som skulle vara med var också en process som innebar att läsa flera fall för att se om det var någon lämpligt material. Vad jag i slutet av arbetsprocessen hade önskat var att ta med var de fall jag läst tidigare men inte återgivit. En enkel tabell för att visa med statistik över hur domstolarna hade dömt. Risker är dock att man hade tappat domskälen, vilka ofta är mycket mer värdefulla än bara domen. Det är trots allt motiveringen som utgör det normativa över hur man bör eller inte bör agera.

## **7.3 Förslag till fortsatt forskning**

Mina förslag till hur man kan gå vidare att studera ämnet är följande. Att först sammanställa data från rättsfall, för att sedan tala med en expert och få dennes syn på domarna hade varit intressant. Oftast har äldre jurister eller juristlärare en gedigen kunskap över hur vad domar och domskäl innebär. En variant skulle även kunna vara att göra en kvantitativ studie och välja ut många fall för att se när domstolarna gör annorlunda bedömningar.

Även att undersöka de fall där bolagets lösning inte går igenom kan studeras vidare. Fokus i de uppsatser jag har läst har varit att se till de fall där god redovisningssed fastställs. Det skulle vara intressant att se vilka lösningar som inte går igenom, oavsett om BFN och RegR är eniga eller ej. Det kan ju i vissa fall vara helt uppenbara grejer, men om fallet faktiskt går hela vägen upp till RegR så är det oftast en svår fråga som behandlas.

# Källförteckning

## Litteratur

- Agell, Anders och Malmström, Åke. 2007. *Civilrätt*. Malmö: Liber AB (Uppl. 20)
- Heuman, Lars mfl. 2002. *Finna Rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder* (avsnittet *rättspraxis*). Stockholm: Norstedts Juridik AB. (Uppl. 7:1)
- Kellgren, Jan och Bjuvberg, Jan. 2008. *Redovisning och beskattning*. Lund: Studentlitteratur. (Uppl. 2:1)
- Lehrberg, Bert. 2001. *Praktisk juridisk metod*. Uppsala: Iustus Förlag AB (Uppl. 4)
- Peczenik, Alexander med Aarnio, Aulis och Bergholtz, Gunnar. 1990. *Juridisk argumentation*. Stockholm: Norstedts Juridik AB. (Uppl. 1:2)
- Peczenik, Alexander. 1995. *Vad är rätt? Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Smith, Dag. 2006. *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur. (Uppl. 3)
- Thorell, Per och Norberg, Claes. 2007. *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. Uppsala: Iustus Förlag AB
- Wahlgren, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Wrangé, Pål. 2004. *Juridisk skrivguide*. Stockholm: Norstedts Juridik AB. (Uppl. 3:3)
- Zetterström, Stefan. 2004. *Juridiken och dess arbetsätt*. Uppsala: Iustus Förlag AB
- Östman, Lars. 2008. *Den finansiella styrningens realiteter och fiktioner*. Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm.

## Avhandlingar, uppsatser och rapporter

- Ingblad, Sten-Eric och Lundqvist, Pernilla. 2009. *Argumentation i redovisningsfall*. Del av kompendium i kursen avancerad externredovisning. Handelshögskolan i Göteborg.
- Jönsson-Lundmark, Birgitta. 1980. *Praxis – uppkomst och förändring inom redovisningen*. Handelshögskolan i Göteborg.
- Larsson, Jonas. 2008. *God redovisningssed i skattepraxis – en analys av sex rättsfall avseende intäktsperiodisering*. Examensarbete vid Handelshögskolan i Göteborg.
- Thorell, Per. 2008. *Redovisning och juridik*. Uppsala: Iustus Förlag AB

## Lagar och andra publikationer

- BFNAR 2000:2. *Om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden*.
- Bokföringslag (1999:1078)
- Inkomstskattelag (1999:1229)
- Kommunalskattelag (1928:370)
- Prop. 1995/96:10. *Års- och koncernredovisning*.

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

SKV 305 utgåva 06. *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2009.*

Årsredovisningslag (1995:1554)

### **Rättsfall**

RegR:s domslut i mål nr 2385-01

RÅ 1986 ref. 153, Minkfarmen (mål nr 5185-1984)

RÅ 1999 ref. 32, Key Code (mål nr 7238-1995)

RÅ 2004 ref. 39, Retroaktiv bolagsbildning (mål nr 2385-01)

RÅ 2007 ref. 19 del 1, Pensionsredovisning innan ett allmänt råd (mål nr 4717-04)

RÅ 2007 ref. 19 del 2, Pensionsredovisning efter ett allmänt råd (mål nr 4391-04)

Yttrande från BFN för mål 2385-01

Yttrande från BFN för mål 5185-1984

### **Internet**

Bokföringsnämnden. <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx> 2009-11-15, 2009-11-24

Skandia. <http://web.skandia.se/hem/Om-Skandia/Om-Skandia/Historia/> 2009-11-11

Sveriges domstolar. Tillgänglig: [http://www.domstol.se/templates/DV\\_InfoPage\\_718.aspx](http://www.domstol.se/templates/DV_InfoPage_718.aspx)  
2009-11-17

### **Muntligt**

Drefledt, Caisa. *Föreläsning om Bokföringsnämnden*. Kursen Avancerad externredovisning. Handelshögskolan i Göteborg. 2009-10-01