

2017-04-28

Högsta förvaltningsdomstolen
Box 2293
103 17 Stockholm

Yttrande i Högsta förvaltningsdomstolens mål nr [REDACTED] och [REDACTED]

YTTRANDE

Enligt Bokföringsnämnden är det god redovisningssed att vid bedömningen av när en inkomst ska intäktsredovisas jämställa inkomster från upplåtelse av avverkningsuppdrag med varuförsäljning. Det innebär att intäktsredovisning ska ske när väsentliga risker och förmåner förknippade med att äga virket övergår från säljaren till köparen. Det ska därtill vara möjligt att beräkna inkomsten på ett tillförlitligt sätt. Den tidpunkt då dessa förutsättningar är uppfyllda beror på avtalsvillkorens innehåll och omständigheterna i det enskilda fallet men den får, om inte annat framgår av omständigheterna, anses vara den då det, efter utförd avverkning, är möjligt att bestämma virkets volym, och därmed köpeskillingen, dvs. när virket mäts in.

MOTIVERING

Frågan

Högsta förvaltningsdomstolen har i målen [REDACTED] och [REDACTED] meddelat prövningstillstånd beträffande frågan när en inkomst från upplåtelse av rätt att avverka skog i form av ett avverkningsuppdrag enligt bokföringsmässiga grunder ska tas upp som intäkt. Högsta förvaltningsdomstolen har förordnat att Bokföringsnämnden ska avge yttrande i målen.

Högsta förvaltningsdomstolens begäran ger Bokföringsnämnden anledning att uttala sig om när en inkomst från upplåtelse av rätt att avverka skog, i form av ett avverkningsuppdrag, enligt god redovisningssed ska tas upp som intäkt.

Omständigheterna i målen

Klagandena i målen i Högsta förvaltningsdomstolen avslutar sin löpande bokföring med ett årsbokslut. De tillämpar inte reglerna om förenklat årsbokslut, vilket innebär att de inte upprättar årsbokslutet med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:1) för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (det s.k. K1-regelverket). De har upplåtit en avverkningsrätt till skog och denna upplåtelse har skett i form av ett s.k. avverkningsuppdrag.



Vid avverkningsuppdrag uppdrar skogsägaren åt en köpare att utföra en avverkning. Köparen ansvarar för att skogen som anvisats blir avverkad och uttransporterad till bilväg. Virkesvolymen bestäms genom inmätning av det avverkade virket. Sådan inmätning sker normalt i samband med leverans till sågverk eller annan uppköpare. Ersättningens storlek bygget på mängden inmätt virke. För att få fram nettopriset dras köparens kostnad för avverkningen av. Kostnaden kan antingen bestå av den verkliga kostnaden eller en i förväg överenskommen fast kostnad. Vid avverkningsuppdrag är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Lagregler och kompletterande normgivning

Det finns inte någon kompletterande normgivning från Bokföringsnämnden om hur företag som upprättar årsbokslut ska redovisa intäkter som härrör från upplåtelser av avverkningsrätter. Vägledning får då sökas i de grundläggande redovisningsprinciper som anges i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) och som enligt 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) ska tillämpas när årsbokslut upprättas.

Detta innebär vad gäller intäktsredovisningen att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen (realisationsprincipen) och att intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen (periodiseringsprincipen), 2 kap. 4 § 3 a och 4 årsredovisningslagen.

Realisationsprincipen innebär bl.a. att ett företag ska redovisa inkomst som en intäkt när företaget i allt väsentligt utfört den prestation som det har åtagit sig att utföra. Avgörande för hur en inkomst ska periodiseras är därför vilken prestation som företaget ska utföra och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte.

Bokföringsnämndens brevsvar den 29 november 2016

Bokföringsnämnden har genom ett brevsvar den 29 november 2016 besvarat en fråga om när inkomst från upplåtelse av avverkningsrätt i form av ett avverkningsuppdrag ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed, se bilaga. I Bokföringsnämndens brevsvar anges bl.a. följande:

”När det gäller bedömningen av den prestation som företaget har att utföra vid avtal om upplåtelse av avverkningsuppdrag anser BFN att prestationen vid dessa särskilda slag av avtal inte endast kan vara att ingå själva avtalet utan det är nödvändigt att också se på den bakomliggande anledningen till att en skogsägare ingår ett sådant avtal. BFN uppfattar att det huvudsakliga syftet med att ingå ett avtal om upplåtelse av avverkningsuppdrag är att skogsägaren avser sälja det virke som den areal som omfattas av avtalet genererar. Detta liknar då i många aspekter varuförsäljning. Prestationen vid varuförsäljning är normalt leveransen. Det som gäller för intäktsredovisning vid varuförsäljningen kan därför ge vägledning i den nu aktuella frågan. För intäktsredovisning vid försäljning av varor ska enligt punkt 20 i BFN:s allmänna råd (BFNAR 2003:3) om redovisning av intäkter bl.a. följande villkor vara uppfyllda. Väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan ska ha överförts till köparen, inkomsten ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt och det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget. För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått på köparen är det nödvändigt att se till de faktiska omständigheterna, och analysera avtalsvillkoren för att bestämma vilka risker och förmåner som är relevanta och vilka av dessa som är väsentliga.

/...../

Villkoren i detta kontrakt innebär att inmätningen av virket enligt BFN får en avgörande betydelse för bedömningen för intäktsredovisningen vid upplåtelse av avverkningsuppdrag. Det är vid inmätningen av virket som väsentliga risker och förmåner övergår till köparen. Inmätt virke ligger också till grund för beräkningen av köpeskillingen. Det innebär att inkomsten kan beräknas tillförlitligt vid tidpunkten för inmätningen.

Under dessa förutsättningar är det enligt BFN god redovisningssed att låta inmätningen av virket ligga till grund för bedömningen när inkomster från upplåtelse av avverkningsuppdrag ska intäktsredovisas. Detta svar

förutsätter att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget.”

Bokföringsnämndens bedömning

Bokföringsnämndens brevsvaret den 29 november 2016 gäller – precis som de nu aktuella målen – en enskild näringsidkare som avslutar sin löpande bokföring med ett årsbokslut. Vad Bokföringsnämnden uttalade i brevsvaret har därför, vad gäller principerna för intäktsredovisning av upplåtelse av avverkningsrätt i form av ett avverkningsuppdrag, relevans även för besvarandet av Högsta förvaltningsdomstolens fråga.

Det är därför Bokföringsnämndens uppfattning att inkomster som härrör från en upplåtelse av rätt att avverka skog i form av ett avverkningsuppdrag ska tas upp som intäkt vid den tidpunkt då, enligt parternas avtal, väsentliga risker och förmåner övergår från säljaren till köparen. Det ska därtill vara möjligt att beräkna inkomsten på ett tillförlitligt sätt. Den tidpunkt då dessa förutsättningar är uppfyllda beror på avtalsvilkorens innehåll och omständigheterna i det enskilda fallet men den får, om inte annat framgår av omständigheterna, anses vara den då det, efter utförd avverkning, är möjligt att bestämma virkets volym – och därmed köpeskillingen – dvs. när virket mäts in.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Sten Andersson
ordförande

Johan Krantz
föredragande

2016-11-29

Fråga om när inkomst från upplåtelse av avverkningsrätt i form av ett avverkningsuppdrag ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed

Ni har per brev till BFN ställt fråga om när inkomst från upplåtelse av avverkningsrätt i form av ett avverkningsuppdrag enligt bifogat exempel på avtal ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed. Är det vid avtals-, avverknings-, inmätningstidpunkten eller annan tidpunkt?

Ni har uppgett att frågan avser redovisning i enskild näringsverksamhet som inte tillämpar BFN:s K1-regelverk Enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1) samt att den särskilda skatteregeln i 21 kap. 2 § inkomstskattelagen (IL) om betalningsplan inte tillämpas.

Sammanfattningsvis har ni anfört följande.

I Sverige finns cirka 330 000 enskilda skogsägare, dvs. fysiska personer som äger en skogsfastighet och som därigenom bedriver näringsverksamhet. Frågan om innebörden av god redovisningssed i skogsrelaterade frågor är därför av stor betydelse för en stor grupp småföretagare.

Skogsråvara avyttras idag vanligen genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Avverkningsrätter till skog utgör civilrättsligt en nyttjanderätt. Avverkningsrätt till skog kan delas upp i två kategorier. De ena kategorin är avverkningsrätt i form av rotpost och den andra består av avverkningsuppdrag respektive leveransrotköp. Avgörande skillnad mellan de två kategorierna är att vid rotpost står köparen risken och vid avverkningsuppdrag respektive leveransrotköp står säljaren risken.

Enligt er uppfattning bör den civilrättsliga riskövergången påverka bokföringen. Är avverkningsrätten en rotpost bör fordringen uppstå redan när avtalet ingås eller vid en senare tidpunkt då nyttjanderätten börjar löpa. Är det däremot fråga om ett avverkningsuppdrag övergår risker och förmåner först vid avverkning eller inmätning och först då uppkommer en fordran.

Upplåtelse av avverkningsrätt är ett tillhandahållande av tjänster inom ramen för näringsverksamhet i form av skogsbruk. Fordringen på grund av upplåtelsen utgör därmed en kundfordran. När en kundfordran på grund av upplåtelse av avverkningsrätt uppstått ska

intäkten redovisas i bokföringen. Avverkningsuppdrag bör därför intäktsföras vid annan tidpunkt än avtalstidpunkten.

Ni har vidare uppgett att ni ställer er frågande till den uppfattning som Skatteverket uttalar i sin rättsliga vägledning 2016 och ifrågasätter Skatteverkets uppfattning att rotpostförsäljning, avverkningsuppdrag och leveransrotköp behandlas lika på så sätt att avtalstidpunkten vid de olika upplåtelseformerna styr intäktsredovisningen utan att skillnaderna vad gäller riskövergången vid de olika upplåtelseformerna beaktas.

Ni har vidare hänvisat till ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (dnr 51-15/D) och anført att tidpunkten för när en fordran uppkommer inte bör skilja sig åt mellan de två systemen för bokföring (K1 respektive annan normgivning).

Svar

Frågan gäller enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut. Något visst räkenskapsår har inte angetts. BFN uppfattar att frågan avser vad som är god redovisningssed enligt den normgivning som tillämpas idag.

Det finns inte någon kompletterande normgivning från BFN som just tar upp redovisning av avverkningsrätter för företag som upprättar årsbokslut. Vägledning får då sökas i de grundläggande redovisningsprinciper som anges i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL och som enligt 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), BFL ska tillämpas när årsbokslut upprättas.

Detta innebär vad gäller intäktsredovisningen att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen (realisationsprincipen) och att intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen (periodiseringsprincipen) enligt 2 kap. 4 § 3 a och 4 ÅRL.

Realisationsprincipen innebär bl.a. att ett företag ska redovisa inkomst som en intäkt när företaget i allt väsentligt utfört den prestation som det åtagit sig att utföra. Avgörande för hur en inkomst ska periodiseras är därför vilken prestation företaget ska utföra och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte.

När det gäller bedömningen av den prestation som företaget har att utföra vid avtal om upplåtelse av avverkningsuppdrag anser BFN att prestationen vid dessa särskilda slag av avtal inte endast kan vara att ingå själva avtalet utan det är nödvändigt att också se på den bakomliggande anledningen till att en skogsägare ingår ett sådant avtal. BFN uppfattar att det huvudsakliga syftet med att ingå ett avtal om upplåtelse av avverkningsuppdrag är att skogsägaren avser sälja det virke som den areal som omfattas av avtalet genererar. Detta liknar då i många aspekter varuförsäljning. Prestationen vid varuförsäljning är normalt leveransen. Det som gäller för intäktsredovisning vid varuförsäljningen kan därför ge vägledning i den nu aktuella frågan.

För intäktsredovisning vid försäljning av varor ska enligt punkt 20 i BFN:s allmänna råd (BFNAR 2003:3) om redovisning av intäkter bl.a. följande villkor vara uppfyllda. Väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan ska ha överförts till köparen,

inkomsten ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt och det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått på köparen är det nödvändigt att se till de faktiska omständigheterna, och analysera avtalsvillkoren för att bestämma vilka risker och förmåner som är relevanta och vilka av dessa som är väsentliga.

Av inlämnat exempel på kontrakt framgår av de till kontraktet bifogade allmänna bestämmelserna, punkterna 4 respektive 6, bl.a. att säljaren

- ansvarar för eventuell försämring av virkeskvalitén från kontraktets undertecknande till dess mätning av virket skett, samt
- svarar för att den skog som omfattas av kontraktet är brandförsäkrad och för att vidta åtgärder till skydd för insektsskador på växande skog.

Av kontraktet framgår vidare bl.a. att

- köpeskillingen utgörs av intäkter med avdrag för köparens kostnader för uppdragets genomförande,
- intäkterna beräknas utifrån inmätt virke, samt
- köpeskillingen fastställs snarast efter det att allt virke är inmätt och mätbesked erhållits.

Villkoren i detta kontrakt innebär att inmätningen av virket enligt BFN får en avgörande betydelse för bedömningen för intäktsredovisningen vid upplåtelse av avverkningsuppdrag. Det är vid inmätningen av virket som väsentliga risker och förmåner övergår till köparen. Inmätt virke ligger också till grund för beräkningen av köpeskillingen. Det innebär att inkomsten kan beräknas tillförlitligt vid tidpunkten för inmätningen.

Under dessa förutsättningar är det enligt BFN god redovisningssed att låta inmätningen av virket ligga till grund för bedömningen när inkomster från upplåtelse av avverkningsuppdrag ska intäktsredovisas. Detta svar förutsätter att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Vad gäller intäktsredovisning vid delleveranser av varor anges i punkten 23 i BFNAR 2003:3 följande. Om en försäljning av varor omfattar två eller flera delleveranser, redovisas intäkten från transaktionen när företaget har fullgjort samtliga delleveranser. Om en delleverans saknar funktionellt samband med senare leveranser och företaget inte har några ytterligare åtaganden som avser den levererade varan, ska intäkten redovisas direkt vid delleveransen.

Detta svar har beslutats av BFN vid sammanträde den 29 november 2016.

Olle Stenman
ordförande

Catarina Ranta
föredragande