

2004-12-01

Regeringsrätten
Box 2293
103 17 STOCKHOLM

Yttrande i Regeringsrättens mål nr [REDACTED]

YTTRANDE

En inkomst som ett företag får som ersättning för ett åtagande som innebär att det inte kommer att utföras någon prestation skall, enligt god redovisningssed 1997, redovisas som en intäkt i den tidsperiod då företaget fått rätt till ersättningen. Motsvarande gäller idag.

Den fördelning över flera redovisningsperioder av ersättning från [REDACTED] som [REDACTED] gjort i sitt bokslut den 31 augusti 1997 är således inte förenlig med god redovisningssed.

MOTIVERING

Frågan

Regeringsrätten har förordnat att Bokföringsnämnden (BFN) skall avge yttrande i mål nr [REDACTED]. Målet gäller inkomsttaxering för taxeringsåret 1998.

BFN yttrar sig i första hand i frågan om när en inkomst som avser ersättning för att ett företag åtar sig att inte bedriva viss verksamhet under en bestämd tid skall redovisas som intäkt. En rättvisande redovisning av en transaktion förutsätter normalt att frågan om när en intäkt skall redovisas prövas tillsammans med frågan om när en till intäkten hänförlig utgift skall redovisas som kostnad. BFN behandlar därför också i korthet frågan om under vilka förutsättningar ett företag skall göra en avsättning.

Det avtal mellan [REDACTED] och [REDACTED] som målet gäller saknas i utredningen och det finns heller inte i övrigt några uppgifter om, eller underlag för att beräkna, hur ersättningen från [REDACTED] till [REDACTED] har fastställts. BFN utgår från vad nämnden uppfattar som parternas samstämmda uppfattning om sakförhållandena.

Förutsättningarna

[REDACTED] förvärvade rätten att i Sverige sälja reklam på så kallade backlighttavlor av [REDACTED]. Avtalet gällde tiden från och med den första juli 1997 till och med den sista december 1998. I samband med ägarbyte i [REDACTED] sades avtalet upp och en överenskommelse träffades om ersättning till [REDACTED]. Överenskommelsen resulterade i att [REDACTED] betalade ut ett engångsbelopp till [REDACTED]. Denna utbetalning skedde strax innan [REDACTED]s bokslutsdag den 31 augusti 1997. [REDACTED] har som en del i den överenskommelse som träffats åtagit sig att inte bedriva med [REDACTED] konkurrerande verksamhet under den tid avtalet avsåg.

Den inkomst som regleras via utbetalningen i augusti 1997 har, till viss del, av [REDACTED] fördelats på den tid som företaget varit förpliktigt att inte bedriva någon med [REDACTED] konkurrerande verksamhet.

Bedömning

Inledning

Frågan som BFN i första hand har att ta ställning till är i vilken eller vilka redovisningsperioder den inkomst som [REDACTED] erhållit skall redovisas som intäkt. Först därefter kan det prövas hur kostnader skall periodiseras.

Till att börja med är det av intresse varför ersättningen betalats till [REDACTED]. Såvitt framgår av utredningen torde ersättningen ha betalats dels som en kompensation för att [REDACTED] brutit ett avtal som inneburit att [REDACTED] haft rätt att nyttja vissa reklamplatser som tillhör [REDACTED], dels som en ersättning för att [REDACTED] under en viss begränsad tid skulle underlåta att konkurrera med [REDACTED].

Först bör det konstateras, att en ersättning som avser skadestånd för avtalsbrott i princip skall redovisas som intäkt i den tidsperiod när rätten till skadestånd uppstått (jfr BFNs yttrande till Kammarrätten i Göteborg den 31 mars 2003). Detta gäller även i det fall skadeståndet skall kompensera för utebliven vinst, som skulle ha tillfallit det skadelidande företaget i en senare tidsperiod än den i vilken det får rätt till skadeståndet. Det förhållandet att kommande vinster ersätts av en rätt till skadestånd innebär att inkomsten realiserats och den skall därför direkt redovisas som en intäkt.

En särskild fråga är om det är riktigt att pröva intäktfrågan samlat för hela ersättningsbeloppet eller om prövningen borde delas upp. En sådan uppdelning är emellertid av intresse endast i det fall prövningen ger olika resultat, det vill säga om den del av ersättningen som kan anses utgå till följd av åtagandet skall redovisas på annat sätt än den del av ersättningen som är ett skadestånd för avtalsbrott.

I det följande behandlar BFN först frågan om hur en ersättning för att ett företag åtagit sig att inte konkurrera med annan skall redovisas. Därefter behandlas i korthet vilken kostnadsredovisning ett sådant åtagande i allmänhet kan medföra.

När skall ersättningen bedömas vara realiserad

En grundläggande princip inom redovisningen är den så kallade realisationsprincipen. Realisationsprincipen kommer i lagen till uttryck i årsredovisningslagens (1995:1554) bestämmelser om att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen (2 kap. 4 § första stycket 3 a) och att intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning (2 kap. 4 § första stycket 4).

Realisationsprincipen innebär bland annat att ett företag skall redovisa en inkomst från ett åtagande som en intäkt när det i allt väsentligt utfört den prestation det åtagit sig att utföra. I ett fall då företaget gjort ett åtagande som innebär att företaget inte skall utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten skall redovisas som en intäkt när företaget har rätt till inkomsten.

Det åtagande som [REDACTED] gjort innebär, som BFN uppfattar det, att företaget inte skall utföra någon prestation. Inkomsten skall därför redovisas som intäkt då företaget fått rätt till inkomsten.

För att avgöra om en inkomst ska periodiseras eller ej måste man alltså bedöma huruvida en prestation skall utföras eller inte. I en del fall kan detta vara svårt att avgöra, till exempel då kravet på prestation inte tydligt kan hänföras till faktiskt handlande eller i vart fall endast till mycket måttliga faktiska insatser. Här finns anledning att dela in fallen i olika kategorier.

En första kategori är de avtal där det är säkert att det kommer att krävas en prestation, men insatserna är så måttliga att det kan ifrågasättas om inte inkomsten omedelbart skall redovisas som intäkt. Principiellt finns inga svårigheter när det gäller denna kategori. Inkomsten skall redovisas som en intäkt när prestationen väsentligen är fullgjord. I praktiken kan det naturligtvis diskuteras när tillräckligt stor del av prestationen är utförd, men detta problem måste lösas i det enskilda fallet utifrån en bedömning av väsentlighet och risk.

Här bör också framhållas att ett hyresavtal inom redovisningen behandlas som ett avtal som avser en prestation. Hyresavtalet fullgörs normalt med lika stor del för varje redovisningsperiod som avtalet löper. Detta medför att hyresinkomster i princip alltid skall vinstavräknas linjärt under hyrestiden (jfr RÅ 2002 ref. 84).

En andra kategori är de avtal som *kan komma* att kräva insatser, men där det finns betydande osäkerhet om det kommer att ske och i så fall i vilken utsträckning. Hit hör t.ex. vissa försäkringsavtal och vissa försäkringsliknande avtal (jfr RÅ 1999 ref. 32, [REDACTED]). God sed innebär för dessa avtal att intäkten normalt redovisas linjärt under avtalsperioden. En sådan redovisning är naturlig mot bakgrund av att det inte på förhand kan avgöras när en prestation måste utföras. I dessa fall gäller, som alltid, att intäktsredovisning bör ske först vid avtalets slut om stor osäkerhet råder kring avtalets totala utfall.

En tredje kategori är avtal där ersättning utgår för att företaget skall avstå från en insats. Typiskt är det frågan om att företaget åtagit sig att underlåta ett visst handlande och man kan ofta beskriva avtalen i termer av inskränkning i möjligheterna att nyttja en tillgång eller en resurs som finns i företaget. Till denna kategori kan t.ex. hänföras ett stöd som ges mot villkor att företaget skall avstå från viss produktion (jfr RÅ 1997 not. 51). Principiellt skiljer sig dessa avtal från de föregående genom att man redan från början kan konstatera att det inte kommer att bli aktuellt för företaget att utföra någon prestation. BFN menar att det aktuella fallet är att hänföra till denna kategori.

Utifrån ett företagsekonomiskt synsätt är de primära konsekvenserna av det åtagande företaget i sistnämnda fall gjort, att framtida inkomster som företaget skulle ha fått uteblir. Utgifter för att ställa om verksamheten kan uppstå, men dessa torde i regel vara av underordnad betydelse i förhållande till de förlorade inkomsterna. För avtal av detta slag innebär en tillämpning av realisationsprincipen enligt BFNs mening att inkomsten skall redovisas som en intäkt redan när företaget fått rätt till inkomsten, eftersom företaget då fullgjort den prestation det har att göra.

Kostnader

En grundläggande princip inom redovisningen är att kostnader skall matchas mot de intäkter som de hör samman med. När det har konstaterats att ett företag skall redovisa en intäkt för en viss redovisningsperiod måste det därför prövas vilka utgifter som skall redovisas som kostnader under samma period.

I det föreliggande fallet är det fråga om att matcha kostnader mot en intäkt som företaget fått för att det åtagit sig att inte bedriva konkurrerande verksamhet under en viss tid. De kostnader som då i första hand kan bli aktuella är sådana som uppstår till följd av ett behov av att göra en avsättning i företaget.

En avsättning skall enligt god redovisningssed göras om företaget till följd av en inträffad händelse har ett legalt eller informellt åtagande, det är troligt att det kommer att leda till ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet och det belopp som skall avsättas tillförlitligt kan beräknas. Företaget får i praktiken inte ha någon annan möjlighet än att reglera åtagandet och det får heller inte avse den framtida verksamheten. Ett fall då det kan bli aktuellt att göra en avsättning är vid nedläggning av verksamhet eller verksamhetsgren. I sådana fall kan en avsättning göras endast för de kostnader som uppstår till följd av nedläggningen och som alltså saknar samband med sådan verksamhet som företaget fortsätter att driva.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Claes Eriksson
föredragande