

2003-03-31

Kammarrätten i Göteborg
Box 1531
401 50 Göteborg

Yttrande i mål nr [REDACTED] angående inkomsttaxering 1999 för [REDACTED] AB

YTTRANDE

[REDACTED] AB borde ha redovisat en fordran på Socialstyrelsen avseende det tilldömda skadeståndet jämte ränta i bokslutet för år 1998.

MOTIVERING

Frågan

Frågan i det mål som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från kammarrätten gäller om [REDACTED] AB (bolaget) skall beskattas för ett skadestånd på 12 179 000 kr vid 1999 års taxering, avseende räkenskapsåret 1998.

BFNs bedömning avser innebörden av god redovisningssed, dvs. om bolaget borde ha redovisat en fordran avseende skadeståndet i bokslutet för år 1998.

Förutsättningarna

Bolaget begärde 1996 skadestånd av Socialstyrelsen för att Socialstyrelsens gjort fel när den 1995 upphandlade texttelefon tjänster. Eftersom Socialstyrelsen inte ville betala skadestånd stämde bolaget Socialstyrelsen. [REDACTED] tingsrätt bestämde i en dom 1997 att Socialstyrelsen skulle betala skadestånd till bolaget med 10 miljoner kr och ränta. Domen överklagades till [REDACTED] hovrätt, men i en dom den [REDACTED] november 1998 bestämde även hovrätten att skadestånd skulle betalas med samma belopp. Båda parter överklagade hovrättens dom i december 1998. Under januari månad 1999 togs kontakt mellan parterna och de kom överens (förliktes). Förlikningen innebar att

Socialstyrelsen skulle betala 12 179 000 kr. Skadeståndet betalades till bolaget samma månad. Därefter återkallade parterna sina överklaganden.

Bolaget redovisade ingen fordran på Socialstyrelsen i bokslutet för år 1998.

Gällande rätt

För det i målet aktuella räkenskapsåret gäller årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

Redovisning av intäkter

Av 2 kap. 4 § ÅRL framgår bl.a. följande. Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen. Intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

BFN har belyst frågan om tidpunkten för intäktsredovisning i uttalandet BFN U 87:2 Redovisning av fordran på provision. Ett företag (agenten) sålde varor på provisionsbasis för ett utländskt företag (huvudmannen). En förutsättning för att provision skulle utgå var att betalning influtit för den försäljning på vilken provisionen grundade sig. Det innebar att provisionsutbetalningen kunde utebli trots att agenten hade fullgjort sin prestation och provisionsavräkningen hade skett. BFN uttalade följande. En fordran anses föreligga då agentens prestationer i avtalet med huvudmannen huvudsakligen är fullgjorda. Som regel är detta fallet när agenten ingått ett mellan huvudmannen och kunden bindande försäljningsavtal. Om en fordran föreligger men avtalets innebörd är sådant att vissa ytterligare omständigheter skall inträffa innan provisionen till fullo kan anses intjänad, skall detta beaktas vid värderingen av fordringen i bokslutet.

ÅRL saknar närmare bestämmelser om redovisning av skadestånd. Det saknas också normgivning som särskilt behandlar den frågan.

BFN har uttalat sig beträffande en näraliggande fråga – redovisning av fordran på försäkringsersättning. I ett yttrande till Regeringsrätten (cirkulär C 23/3) uttalade BFN följande. En fordran på försäkringsersättning uppkommer genom ett inträffat försäkringsfall. Detta tillsammans med försäkringsavtalet utgör grund för fordran. Värderingen av en fordran på försäkringsersättning är sedan beroende på det underlag som finns för bedömningen av fordrans värde vid bokslutstillfället. Den bör m a o värderas med hänsyn till vad som verkligen beräknas inflyta.

I det aktuella målet i Regeringsrätten (RÅ 1986 ref. 153) fann domstolen följande. Först när det konstaterats att dödsfallen orsakats av sjukdom som omfattas av försäkringen och det klarlagts att övriga försäkringsvillkor är uppfyllda kan en fordran mot försäkringsgivaren anses föreligga. Såvitt utredningen ger vid handen har detta skett i januari 1979 då slutreglering av skadan ägde rum. Vid sådant

förhållande har bolaget inte varit skyldigt att redan vid 1979 års taxering redovisa försäkringsersättningen som inkomst i rörelsen.

Händelser efter balansdagen

När årsredovisningen upprättas skall händelser efter balansdagen beaktas.

I 2 kap. 4 § ÅRL anges att hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen.

Redovisningsrådet anger i sin rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen att när beloppen i balansräkningen och resultaträkningen fastställs skall sådana händelser beaktas som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (punkt 4). Med händelser efter balansdagen avses både gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna undertecknas (punkt 2). Ett exempel på en sådan händelse är en rättsprocess som avgörs slutligt efter balansdagen och som bekräftar att företaget hade en förpliktelse redan på balansdagen. Avgörandet medför att företaget redovisar en skuld i balansräkningen (punkt 5). Rekommendationen skall tillämpas på finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

BFNs bedömning

Finns det en fordran?

En grundläggande fråga i redovisningssammanhang är när det föreligger en fordran. Denna fråga har diskuterats i målet, och har tidigare behandlats såväl av BFN som av Regeringsrätten. Enligt BFNs mening finns anledning att skilja på

- 1) när det föreligger en fordran, och
- 2) vilket värde fordran skall tas upp till i redovisningen.

I redovisningssammanhang finns ingen entydig definition av begreppet fordran. I princip kan två typfall urskiljas. I det ena typfallet föreligger ett avtal mellan två parter angående försäljning av varor eller utförande av tjänster. Det företag som säljer varan eller utför tjänsten får en fordran på motparten i och med att prestationen utförs (jfr BFN U 87:2). I det andra typfallet inträffar en händelse som ger ett företag rätt till ersättning. Det kan som i cirkulär C 23/3 vara frågan om en händelse som grundar rätt till försäkringsersättning eller – som i det nu aktuella målet – rätt till skadestånd. När samtliga omständigheter som ger rätten har inträffat föreligger i princip en fordran.

Även om det kan konstateras att en fordran föreligger är det inte givet att en tillgång skall redovisas. Vid värderingen av fordran, dvs. bedömningen av säkerheten i fordran, kan slutsatsen bli att en tillgång inte skall redovisas.

Till de faktiska eller juridiska omständigheter som har betydelse för om en fordran föreligger skall man normalt inte räkna andras bedömningar av om en fordran föreligger eller hur denna skall värderas, eller för den delen motpartens inställning till ett framställt anspråk. Sådana omständigheter kan däremot ha betydelse för bedömningen av hur säker fordran är.

I det nu aktuella målet kan konstateras att de omständigheter som ligger till grund för bolagets anspråk på Socialstyrelsen är Socialstyrelsens handlande då den upphandlade texttelefonjänster under 1995, och de regler som gäller för sådana upphandlingar, bl.a. om rätt till skadestånd. Sammanfattningvis kan därför konstateras att i princip uppkom en fordran för bolaget redan under 1995.

Till vilket värde skall fordran redovisas?

Endast fodringar som är säkra eller nästintill säkra skall åsättas ett värde i redovisningen. Dessutom gäller att en fordran skall värderas med rimlig försiktighet.

Bolaget framförde sitt anspråk på skadestånd till Socialstyrelsen under 1996. Eftersom Socialstyrelsen varken accepterade anspråken eller medgav bolagets stämningsansökan saknades grund för att redovisa fordran som en tillgång i bokslutet för år 1996. Det var nämligen alldeles för osäkert om bolaget skulle få några pengar från Socialstyrelsen.

Genom tingsrättens dom tillerkändes bolaget skadestånd. Det var emellertid frågan om ett avgörande i första instans och eftersom tvisten fortsatte i nästa instans var fordran även efter tingsrättens dom för osäker för att företaget skulle kunna redovisa den i bokslutet för 1997.

Förutsättningarna får anses ha väsentligt förändrats genom hovrättens dom. Hovrätten kom till samma domslut som tingsrätten och tillerkände bolaget ett skadestånd på 10 miljoner kr och ränta. Enligt BFNs mening innebar hovrättens dom därför att bolagets anspråk på Socialstyrelsen blev så säkert att det förelåg grund för att redovisa fordran som en tillgång i bokslutet för år 1998. Det förhållandet att Socialstyrelsen överklagade domen är ej skäl att göra en annan bedömning.

Till grund för bedömningen ligger följande allmänna synpunkter.

En enhällig dom från en överrätt är normalt tillräckligt för att en fordran på det utdömda beloppet skall anses vara tillräckligt säker för att kunna redovisas, även om parterna överklagar. En prövning i Högsta domstolen förutsätter att prövnings-tillstånd beviljas och sådant tillstånd lämnas endast om vissa förutsättningar är uppfyllda. Naturligtvis kan det i vissa speciella fall finnas anledning att avvakta med att redovisa en fordran även efter att en överrättsdom föreligger. Det kan t.ex. bli

aktuellt om målet tydligt innehåller en prejudicerande fråga, domstolarna haft olika uppfattningar om utgången eller om det enligt utomstående bedömares uppfattning finns skäl för resning.

Av handlingarna i målet kan inte utläsas att det förelåg anledning att anta att Socialstyrelsen skulle få sin talan prövad i Högsta domstolen och bolaget borde därför i bokslutet för 1998 ha tagit upp en fordran på Socialstyrelsen.

Vilken betydelse har förlikningen?

Den förlikning som ingicks mellan bolaget och Socialstyrelsen i januari 1999, avseende en ersättning på 12 179 000 kr, liksom Socialstyrelsens betalning av beloppet under samma månad, utgör sådana händelser efter balansdagen som får anses bekräfta att det förelåg en fordran avseende det tilldömda skadeståndet och ränta på balansdagen 1998. Bestämmelsen om händelser efter balansdagen i 2 kap. 4 § ÅRL gäller visserligen förluster och förpliktelse och inte tillgångar, men enligt BFNs mening får bestämmelsen anses ge uttryck för en allmän redovisningsmässig princip om att beakta händelser efter balansdagen (jfr RR 26 Händelser efter balansdagen).

Även om bolaget av någon anledning inte ansett fordran tillräckligt säker efter hovrättens dom borde den ha tagits upp i bokslutet eftersom parterna förliktes innan bolaget upprättade bokslutet.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Lars Möller
föredragande