

2004-09-08

Högsta domstolen

Yttrande i Högsta domstolens mål nr [REDACTED]

YTTRANDE

Det är inte förenligt med bokföringslagen (1999:1078) att verifiera konto- eller kreditkortsfordringar som under en månad uppstått i ett taxiföretag med en handling som endast innehåller en uppgift om fordringarnas totala storlek och inte några uppgifter om de enskilda fordringarna som ingår i totalsumman. Det är heller inte förenligt med bokföringslagen att verifiera dem med en handling som visar fordringarnas sammanlagda storlek under en dag, men som inte innehåller några uppgifter om de enskilda fordringarna.

MOTIVERING

Frågan

Högsta domstolen har förordnat att Bokföringsnämnden (BFN) skall inkomma med yttrande i mål nr [REDACTED]. Målet gäller bokföringsbrott.

BFN uttalar sig om det är förenligt med bokföringslagen att verifiera de fordringar som uppstår när ett taxiföretag utför ett köruppdrag åt en kund och kunden betalar med kredit- eller kontokort med en sammanställning som, såvitt nu är av intresse, endast visar det totala värdet av de köruppdrag som betalats med konto- eller kreditkort under en månad (avräkningen från beställningscentralen) eller en dag (den ofullständiga körpassrapporten).

Det bör särskilt framhållas att nämnden inte tar ställning till frågan om bokföringsbrott föreligger eller inte. Nämnden behandlar heller inte frågan om det någonsin kan vara förenligt med bokföringslagen att avlägsna vissa delar av en pappershandling, om handlingen används som verifikation i företagets bokföring.

Bokföringslagen innehåller en bestämmelse som innebär att uppgifter om affärshändelser som tagits emot av annan skall användas som verifikation, om det

finns sådana uppgifter (5 kap. 6 §). Av utredningen i målet framgår inte om den s.k. körpassrapporten primärt framställs i taxiföretaget (taxametern) eller hos beställningscentralen. Nämnden utgår i sitt yttrande från förutsättningen, att körpassrapporten inte är en handling som primärt framställts hos beställningscentralen och skickats till taxiföretaget som en bekräftelse på att det uppstått en fordran för taxiföretaget på beställningscentralen. Skulle det emellertid vara så är körpassrapporten en sådan mottagen uppgift som alltid skall användas som verifikation.

Förutsättningarna

Sakförhållandena

Ett fordon får enligt 7 kap. 1 § Yrkestrafikförordningen (1998:779) användas i taxitrafik endast om det är försett med en taxameter.

Enligt Vägverkets föreskrifter om taxitrafik (VVFS 1999:177) skall taxametern efter avslutat körpass skriva ut en körpassrapport (punkt 4.2.8). Av körpassrapporten skall bl.a. framgå samtliga under körpasset registrerade köruppdrag i löpnummerordning med särredovisning av uppgifter om bl.a. när köruppdraget påbörjats respektive avslutats samt slutlig summa med särredovisning av beloppet ingående moms och momssats. – Vidare anges i föreskrifterna att en körpassrapport skall vara så utformad att den kan utgöra räkenskapsmaterial enligt bokföringslagen (1976:125). (Hänvisningen avser den gamla bokföringslagen, BFNs anmärkning).

I det i målet aktuella företaget har körpassrapporterna sparats i ofullständigt skick. Den del av rapporterna som visar de enskilda köruppdragen har tagits bort. I målet hävdas, såvitt nämnden kan förstå, att den s.k. åkaravräkningen verifierar samtliga de köruppdrag som under en månad betalats med kredit- eller kontokort. Åkaravräkningen är en handling som företaget tar emot från beställningscentralen. I åkaravräkningen anges bl.a. ett belopp som visar det sammanlagda värdet av de köruppdrag som taxiföretaget utfört under en månad och som betalats med konto- eller kreditkort. Det finns i åkaravräkningen inga uppgifter om de enskilda köruppdrag som ingår i detta belopp.

Såvitt framgår finns i företaget heller ingen annan information som innehåller närmare uppgifter om de enskilda köruppdragen. Det framgår inte om det framställs s.k. ”slipar” vid kontokortstransaktionerna och om dessa i så fall sparas som räkenskapsmaterial.

Bokföringslagens regler

Av bokföringslagen (1999:1078) framgår följande.

För varje affärshändelse skall det finnas en verifikation (5 kap. 6 § första stycket). Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar (5 kap. 6 § tredje stycket).

En verifikation skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör (5 kap. 7 §). Dessa uppgifter får dock utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed (5 kap. 8 §).

Kompletterande normgivning m.m.

BFN R 2 Gemensam verifikation (bilaga 1)

BFN har i en rekommendation BFN R 2 Gemensam verifikation behandlat när affärshändelser får verifieras genom en gemensam verifikation. Rekommendationen bygger på 1976 års bokföringslag och har inte uppdaterats i anledning av att den nya bokföringslagen trädde i kraft. Rekommendationen har status av allmänt råd, den är inte upphävd och nämndens bedömning är att principerna i rekommendationen alltså gäller som god redovisningssed.

Av BFN R 2 framgår att gemensam verifikation kan användas för likartade affärshändelser eller för kontant försäljning under en dag.

När det gäller likartade affärshändelser gäller, såvitt nu är av intresse, att det är möjligt att ha en gemensam verifikation för många små, ofta återkommande affärshändelser och där flera affärshändelser sammanförs på en samlingsfaktura (BFN R 2 punkt 4 a). Det exempel som nämns i rekommendationen är leveranser i dagligvaruhandel. Enligt punkt 5 får gemensam verifikation i dessa fall användas endast om den innehåller eller hänvisar till de uppgifter som skall framgå av en verifikation. I punkt 7 anges närmare vad verifikationen skall innehålla och vilka förutsättningar som skall gälla. Fakturan skall innehålla uppgift om den kvantitet av varje vara som totalt levererats under perioden, tidsperioden får vara högst två veckor och leverantören skall ha ett system för intern kontroll av utfakturering mot leveranser.

Gemensam verifikation kan som framgått användas även vid kontant försäljning under en dag. I BFN R 2 punkt 14 anges förutsättningarna. Av särskilt intresse är att kundkretsen skall vara i huvudsak anonym och att det skall handla om mindre belopp. Den gemensamma verifikationen skall i dessa fall utgöras av antingen

kontrollremsa och tömningskvitto från kassaapparat (mindre företag som använder endast ett fåtal kassaapparater), kassarapport och tömningskvitto från varje kassaregister (företag med flertal kassaapparater och god intern kontroll) eller enbart kassarapport (företag som saknar kassaapparat).

BFN U 89:11 Försäljning mot kontokort (bilaga 2)

BFN har 1989 givit ut ett uttalande om försäljning mot kontokort BFN U 89:11. Uttalandet är alltjämt i kraft och ger enligt BFNs uppfattning uttryck för god redovisningssed, även om utvecklingen på betalningsområdet gått fort och det därför och i anledning av den nya lagen finns anledning att uppdatera och modernisera redovisningsnormgivningen på detta området.

Av uttalandet framgår bl.a. följande.

Betalning med kontokort är inte att anse som kontant betalning, utan innebär normalt att det säljande företaget får en fordran på kontokortsföretaget.

I de fall det säljande företaget enligt avtal normalt skall få betalt inom tre dagar från att redovisning skall ha kommit in till kontokortsföretaget behöver den affärshändelse som innebär att det uppkommer en fordran för det säljande företaget inte bokföras separat, utan säljföretaget kan nöja sig med att bokföra affärshändelsen som en inbetalning på sitt bankkonto. Säljföretaget skall i dessa fall dagligen redovisa sin kontokortsförsäljning till kontokortsföretaget och bokföra denna i en särskild post.

Varje köpnota utgör en enskild verifikation för säljföretaget. De köpnotor som upprättas under en dag i företaget kan dock bokföras sammandraget i en post.

Företag som registrerar kreditförsäljning i ett särskilt register i kassaapparat får, enligt de grunder som anges i BFN R 2 punkt 20–21, använda kontrollremsa jämte tömningskvitto alternativt kassarapport jämte tömningskvitto som verifikation för såväl kontantförsäljning som kreditförsäljning. Detta förutsätter emellertid att fördelningen mellan kontantförsäljning och kreditförsäljning klart framgår av verifikationen och att de enskilda köpnotorna ingår som en del av verifikationen.

Brevsvar om gemensam verifikation i taxirörelse (bilaga 3)

BFN har 1994 avgivit ett brevsvar till dåvarande Riksskatteverket. Frågan gällde vad som skulle användas som verifikation i en taxirörelse med taxameter. Nämnden behandlade såvitt framgår endast frågan om vad som skulle verifiera kontantförsäljningen. I svaret anges följande av intresse.

För varje affärshändelse skall enligt 5 § första stycket BFL normalt finnas en verifikation. Som verifikation skall därvid i första hand användas handling som härrör från affärshändelsen. Saknas sådan

handling såsom kvitto etc. måste annan verifikation framställas internt. Verifikationer utgör normalt bevis för affärshändelser. Som verifikation skall därför användas den handling som mest tillförlitligt dokumenterar affärshändelsen. En verifikation skall enligt 5 § andra stycket BFL innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandlingen förvaras. Kraven på en verifikations innehåll förstärks av bestämmelserna i 11 kap. 5 § lagen om mervärdesskatt (1994:200) rörande krav på säljaren, verifikation samt av samma lags 8 kap. 17§ om köparens avdragsrätt för ingående moms (jfr. 16 och 17 § i den tidigare lagen /1968:430/ om mervärdesskatt).

Under vissa förutsättningar får flera affärshändelser sammanföras i en verifikation (gemensam verifikation). Gemensam verifikation får enligt 5 § tredje stycket BFL i vissa fall användas dels för likartade affärshändelser, dels för inbetalningar under en dag vid kontantförsäljning av varor och tjänster.

BFN har i rekommendationen Gemensam verifikation (BFN R 2) i punkterna 12-23 närmare beskrivit förutsättningar för att sådan verifikation skall kunna användas vid kontantförsäljning samt formerna för verifikationen.

De villkor som skall vara uppfyllda innebär i korthet att enskild verifikation inte kan upprättas utan svårighet, kundkretsen i huvudsak är anonym, kunderna köper för enskilt bruk och har inte behov av verifikation samt slutligen att affärshändelserna som regel avser mindre belopp.

Reglerna om den gemensamma verifikationens form innebär bl.a. att i mindre företag som använder en eller ett fåtal kassaapparater, skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. I företag som använder ett flertal kassaapparater får under vissa förutsättningar verifikationen bestå av kassarapport till vilken skall fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. I företag som inte använder kassaapparat skall verifikationen bestå av en kassarapport per kassa.

Det finns enligt BFL ingen skyldighet att använda kassaapparat eller motsvarande. Det faktum att ett företag innehar kassaapparat innebär inte att den måste användas för bokföringsändamål. Det bör dock enligt BFNs uppfattning föreligga mycket starka skäl för att användning av kassaapparat eller motsvarande skall kunna underlåtas. Används kassaapparat skall alltid vid bruk av gemensam verifikation kontrollremсор och tömningskvitton behandlas på det sätt som angetts här.

Taxirörelse skiljer sig i princip inte från annan näringsverksamhet. Verifikationskraven enligt 5 § BFL skall uppfyllas och gemensam verifikation får användas om kundkretsen i huvudsak är anonym och förutsättningar i övrigt enligt BFN R 2 är uppfyllda. Taxiverksamhet har sådan karaktär att gemensam verifikation normalt kan användas.

Beträffande formen för den gemensamma verifikationen anser nämnden att en taxameter skall likställas med en vanlig kassaapparat. Taxameter skall enligt 13 a § fordonskungörelsen normalt finnas i taxifordon. Utnyttjar taxiföretaget möjligheten att grunda sin bokföring på en gemensam verifikation skall således - om inte mycket starka skäl talar däremot - taxametern användas för detta ändamål och kontrollremsor och tömningsrapporter behandlas enligt BFN R 2.

Vad nu sagts kan få till följd att inte helt likvärdiga krav på verifikationens utformning ställs på företag med en eller ett fåtal bilar (taxametrar) som på företag med ett flertal bilar (taxametrar). I ett företag med en eller ett fåtal taxametrar skall verifikationen bestå av kontrollremsor jämte tömningskvitton. I ett företag med ett flertal taxametrar får under vissa förutsättningar verifikationen bestå av kassarapport till vilken fogas tömningskvitto för varje taxameter.

När gemensam verifikation används skall taxameterens kontrollremsa och tömningskvitto, eller enbart tömningskvitto, således användas som verifikation. BFN vill i detta sammanhang särskilt erinra om kravet enligt 5 § andra stycket BFL på att verifikationens innehåll skall vara varaktigt samt kravet enligt 22 § första stycket BFL på att allt räkenskapsmaterial skall bevaras i minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutas. Följaktligen måste kontrollremsa och/eller tömningskvitto skrivas ut på arkivbeständigt papper.

Bedömning

Bokföring och verifiering av affärshändelser

Utgångspunkten i bokföringslagen är att en affärshändelse skall bokföras i en bokföringspost och verifieras med en enskild verifikation. I vissa fall kan affärshändelser bokföras sammandraget och verifieras med en gemensam verifikation.

Affärshändelser är alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (1 kap. 2 § BFL).

En första fråga är om det inträffat en affärshändelse i taxiföretaget i och med att företaget utfört ett köruppdrag som betalats med konto- eller kreditkort. I skriftväxlingen kan anas en osäkerhet inför frågan och det som orsakar osäkerheten synes vara rättsförhållandena mellan beställningscentralen och taxiföretaget.

Enligt BFNs mening är det för att bedöma frågan om en affärshändelse inträffat i taxiföretaget inte nödvändigt att klarlägga och bedöma alla delar i de rättsliga relationerna mellan taxiföretaget, kunden, beställningscentralen och kontokortsföretaget. Det är tillräckligt att konstatera att taxiföretaget utfört en prestation och att denna prestation medfört att någon fått en skyldighet att betala taxiföretaget ett visst belopp (som motsvarar prestationens värde). Under dessa förutsättningar har det, när köruppdraget slutförts, inträffat en affärshändelse i taxiföretaget och denna affärshändelse skall bokföras. Bokföringsposten skall verifieras med en verifikation. Det saknar i detta avseende betydelse om fordran är på kunden, beställningscentralen eller kontokortsföretaget.

Verifiering av kontokortsfordringar

En andra fråga är hur de enskilda affärshändelserna (fordringar) som uppstått genom att taxiföretaget utfört köruppdrag skall verifieras. Svaret är att de skall verifieras med en handling som utvisar de enskilda affärshändelserna, även om verifikationen är gemensam för dessa. Eftersom det, såvitt framgår, i företaget endast är körpassrapporten (i fullständigt skick) som innehåller uppgifter om de enskilda affärshändelserna skall denna utgöra verifikation. Skälet för detta ställningstagande är i korthet att försäljning mot konto- eller kreditkort inte omfattas av de undantag från lagens huvudregel, att en verifikation skall utvisa de enskilda affärshändelserna, som utvecklats i god redovisningsed. Dessa affärshändelser kan heller inte jämföras med dem som är aktuella i de respektive undantagsfallen. De undantagsfall det handlar om gäller kontantförsäljning under en dag och likartade affärshändelser. Argumenten för detta grundläggande ställningstagande kan utvecklas enligt följande.

Skillnad mellan kontantförsäljning och kontokortsfordringar

Kontantförsäljning under en dag kan (se nedan) under vissa förutsättningar verifieras med gemensam verifikation som inte innehåller några uppgifter om de enskilda affärshändelser som ingår i bokföringsposten för dagens försäljning. Det finns emellertid principiellt viktiga skillnader mellan kontantförsäljning och försäljning mot kontokort.

Vid kontantförsäljning har företagets kund reglerat sin skuld och det finns egentligen inte något intresse från det säljande företaget att veta vem kunden är eller att – efter försäljningstransaktionen – ha något mer med denna att göra. När det gäller kontokortsförsäljning förhåller det sig annorlunda. Företaget har vid försäljningen

fått en fordran och det (och dess externa intressenter) har således ett intresse både av att kunna bevisa att fordran finns och att kunna kontrollera att betalning för fordringen inflyter. I praktiken kan inget av dessa intressen tillgodoses om det i företaget saknas uppgift om de enskilda affärshändelserna. Det är mot denna bakgrund man skall se lagens krav och också BFNs uttalande om kontokorts-försäljning BFN U89:11 Försäljning mot kontokort. Uttalandet medför sammanfattningsvis att uppgifter om de enskilda försäljningstransaktionerna alltid skall ingå som en del i en verifikation för kontokortsförsäljning.

Det kan alltså konstateras att frågan väsentligen gäller kontokortsförsäljning och att det inte finns något tillämpligt undantag som medger att fordringarna verifieras med en gemensam verifikation som inte utvisar de enskilda affärshändelserna. För fullständighets skull bör emellertid något också sägas om den närmare tillämpningen av reglerna om gemensam verifikation vid kontantförsäljning.

I BFL anges att gemensam verifikation får utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar (5 kap. 6 § tredje stycket sista meningen). Av god redovisningssed följer sammanfattningsvis att en gemensam verifikation vid kontantförsäljning endast i två fall kan vara så utformad att det inte av verifikationen kan utläsas vilka de enskilda affärshändelser som den skall verifiera är. Det ena fallet gäller företag som saknar kassaapparat. Det andra fallet gäller för företag som använder ett flertal kassaapparater och som har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremsorna. Såvitt framgår av handlingarna skulle därför ingetdera av dessa undantagsregler alltså vara tillämpliga på det i målet aktuella företaget, ens om de affärshändelser det gällde var kontantförsäljning under en dag.

Skillnaden mellan kontokortsfordringar och fordringar som avser likartade affärshändelser

Det finns emellertid ett exempel på när det är tillåtet att verifiera flera fordringar med en gemensam verifikation, som inte utvisar de enskilda fordringarna. Det gäller likartade affärshändelser och de närmare förutsättningarna anges i BFN R 2 punkterna 4, 5, 7 och 8. Det fall som behandlas i rekommendationen gäller situationer där ett företag fakturerar ett annat för flera mindre, likartade transaktioner som företagen sinsemellan genomfört under en begränsad tidsperiod. Ett typexempel är ett lantbruksföretag som levererar mjölk till ett och samma mejeriföretag vid flera tillfällen under en 14-dagarsperiod. Varje leverans måste då inte specificeras i verifikationen (fakturan). Denna situation kan enligt BFNs mening inte jämföras med kontokortsförsäljning i ett taxiföretag. Även om situationerna skulle kunna jämföras uppfyller taxiföretaget inte de närmare förutsättningarna i BFN R 2. Tiden som affärshändelserna inträffat under får nämligen inte överstiga 14 dagar, fakturan skall innehålla uppgift om kvantitet av den vara som levererats och leverantören skall ha ett system för intern kontroll av utfakturerings mot leveranser. Avräkningen från beställningscentralen avser en månads köruppdrag. Varken i denna eller i

den ofullständiga körpassrapporten eller, såvitt framgår, i annan handling i företaget finns uppgifter som möjliggör avstämning mellan utförda tjänster och fordringsbeloppet.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Anders Bengtsson
kanslichef