

# **Avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet**

## **En studie av redovisningstidpunkten i förhållande till avyttringstidpunkten**

Sven Andersson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HAR133

HT2014



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan



# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar.....</b>	<b>8</b>
<b>1. Inledning.....</b>	<b>9</b>
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Syfte och frågeställningar .....	9
1.3 Avgränsningar .....	10
1.4 Metod och material .....	11
1.5 Disposition .....	12
<b>2. Civilrättslig fordran.....</b>	<b>13</b>
2.1 Inledning .....	13
2.2 Väsentliga grunden.....	13
2.3 Ändamålsprincipen .....	16
2.4 Villkorad fordran.....	17
2.5 Sammanfattning .....	18
<b>3. Redovisningsrättslig fordran .....</b>	<b>19</b>
3.1 Inledning .....	19
3.2 Försiktighetsprincipen.....	19
3.3 God redovisningssed för noterade företag .....	22
3.4 God redovisningssed för onoterade företag .....	23
3.4.1 BFN.....	23
3.4.2 K2.....	25
3.4.3 K3.....	26
3.5 RÅ 2006 ref. 63.....	27
3.6 Sammanfattning .....	28

<b>4. Skatterättslig avyttring.....</b>	<b>30</b>
4.1 Inledning .....	30
4.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning .....	30
4.3 Avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet.....	31
4.4 Avyttringstidpunkten i rättspraxis och doktrin .....	33
4.5 Sammanfattning .....	36
<b>5. Analys och konsekvenser.....</b>	<b>38</b>
5.1 Inledning .....	38
5.2 Valutakurser i IL .....	39
5.3 Valutakurser i redovisningsrätten .....	39
5.4 Valutakurser vid den skatterättsliga avyttringen.....	40
5.5 Civilrättslig eller skatterättslig fordran .....	41
5.5.1 Civilrättslig fordran.....	41
5.5.2 Skatterättslig fordran.....	42
5.6 Intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet .....	43
5.7 Sammanfattning .....	47
<b>6. Sammanfattning och slutsatser.....</b>	<b>49</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning .....</b>	<b>53</b>
<b>Rättsfallsförteckning .....</b>	<b>57</b>

# Summary

This thesis deals with the divestment of shares in income from business, focusing on the purchase price payable on a sale.

The purpose of this thesis is to analyze whether there is any difference regarding when a claim on the purchase price arises under civil law compared to accounting law. In addition, a comparison is made with the fiscal calculation under tax law. Further it is analyzed if these comparisons pose any taxable implications.

The method used in this analyze is the traditional legal methodology based on legal sources.

The conclusion is that there in the comparison between civil, accounting and tax law clearly appears a difference in the time at which a claim may exist. In civil law a claim arises upon signing the contract, the corresponding claim in accounting law arises in connection with the shares handed over to the buyer. The fiscal date of disposal in tax law consists of the time of a mutually binding agreement.

These differences in the time at which a claim may exist imply that taxation problems arise. If the purchase price is paid in foreign currency a change in exchange rates arises attributable to the period between signing the contract and the booking of a claim due to accounting law. The question is whether this change in exchange rates will affect the calculation of taxable income. This issue appears to be resolved. The problem that the paper highlights indicate a need for clearer legislation.



# Sammanfattning

Denna uppsats behandlar avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet, med inriktning på köpeskillingen.

Uppsatsens syfte är att analysera om det föreligger någon skillnad avseende när en fordran på köpeskillingen uppstår civilrättsligt respektive redovisningsrättsligt. Härutöver görs en jämförelse med tidpunkten för den skatterättsliga avyttringen. Vidare redogörs det för om dessa jämförelser medför några beskattningskonsekvenser.

Metoden som används i uppsatsen är den traditionella juridiska metoden som baseras på rättskälleläran.

Slutsatsen är att det vid jämförelse mellan civil-, redovisnings- och skatterätt tydligt framstår en skillnad avseende vid vilken tidpunkt en fordran kan anses föreligga. Civilrättsligt uppkommer en fordran vid avtalets undertecknande, motsvarande redovisningsrättsliga fordran uppkommer först i samband med att aktierna överlämnas till en köpare. Den skatterättsliga avyttringstidpunkten utgörs av tidpunkten för när ett för båda parter bindande avtal föreligger.

Dessa skilda tidpunkter får till följd att det uppkommer beskattningsproblem. Om köpeskillingen utgår i utländsk valuta uppstår en valutakursförändring hänförlig till tiden mellan ett bindande avtal och redovisning av en fordran på köpeskillingen. Frågan är om denna valutakursförändring ska påverka den beskattningsbara inkomsten. Denna fråga synes olöst. Det problem som uppsatsen belyser indikerar på ett behov av tydligare lagstiftning.

# Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
HD	Högsta domstolen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Alla företag lever i en omvärld som är i ständig förändring och företagsklimatet präglas av hård konkurrens. Förändringarna är många och kan t.ex. avse ändrad efterfrågan från den marknad som ska konsumera tillverkade varor och tjänster, ändrade krav från myndigheter samt förändringar av leverantörernas möjlighet att tillgodose företagets behov av råvaror.

Denna föränderliga omvärld med krav på ständigt ökad effektivitet får till följd att företagen omstrukturerar den bedrivna verksamheten. En del företag renodlar och säljer verksamhet, vissa koncentrerar sig till begränsade marknader medan andra breddar sin verksamhet genom att köpa företag. Omstruktureringar sker i de allra flesta fall genom att aktiebolag avyttrar eller förvärvar dotterbolag.

Eftersom världen har blivit alltmer globaliserad får det till följd att avyttringar och förvärv av dotterbolag även sker över landsgränserna.

Det finns på dessa grunder ett behov av att noggrant analysera de händelser, som tillsammans konstituerar en avyttring av ett dotterbolag, utifrån ett skatterättsligt perspektiv.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att granska avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet, med inriktning på den köpeskillning som utgår vid en avyttring. I denna del ska det lämnas en ingående redogörelse för de viktiga beståndsdelarna civilrättslig fordran, redovisningsrättslig fordran samt skatterättslig avyttring. Syftet är vidare att göra en analys av dessa beståndsdelar vilken ska utmytna i eventuella konsekvenser för beskattningen. För att uppnå syftet med uppsatsen ska följande frågeställningar besvaras:

- *Föreligger det någon skillnad avseende när en fordran på köpeskillningen uppstår civilrättsligt respektive redovisningsrättsligt?*

- *Föreligger det någon skillnad avseende tidpunkten för den redovisningsrättsliga fordrans uppkomst jämfört med den skatterättsliga avyttringstidpunkten?*
- *Om det föreligger tidsmässiga skillnader mellan dessa händelser, får det då till följd att beskattningsproblem uppstår?*

### **1.3 Avgränsningar**

Avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet är ett brett område som innefattar många olika aspekter. För att kunna nå uppsatsens syfte, utan att förlora sig i detaljer, har den avgränsats enligt följande:

- Uppsatsen behandlar endast den situation som uppstår när ett aktiebolag avyttrar aktier i ett helägt dotterbolag.
- De avyttrade aktierna utgör en kapitaltillgång hos säljaren. Uppsatsen behandlar således inte fall där aktierna utgör en lagertillgång.
- Ett resultat av en avyttring av aktier innefattar två komponenter, köpeskillning vid avyttring samt ursprungligt anskaffningsvärde. Denna uppsats behandlar endast köpeskillningen.
- Köpeskillningen är beloppsmässigt bestämd i avyttringsavtalet och avtalsvillkoren får inte till följd att köpeskillningen ändras i efterhand.
- Köpeskillningen är utsatt för olika risker, som ofta minimeras med säkringar. Denna uppsats behandlar inte situationer då köpeskillningen varit föremål för en säkringstransaktion.
- En avyttring kan uppkomma på skilda grunder, t.ex. vid likvidation eller konkurs. Denna uppsats avser inte att behandla sådan avyttringar utan inriktas på mer vanligt förekommande fall, då en säljare avyttrar aktier till en köpare.

- Uppsatsen utgår från ett händelseförlopp, där tiden mellan det bindande avyttringsavtalet och erhållandet av köpeskillingen överstiger 30 dagar.

Med utgångspunkt från dessa avgränsningar utgår uppsatsen från en situation som med stor sannolikhet är vanligt förekommande i näringslivet. Denna situation är som följer.

Ett bindande avtal gällande avyttring av dotterbolagsaktier tecknas under andra halvåret år 1. Avtalet är förbundet med ett antal villkor för att avtalet ska fullföljas. Under första halvåret år 2 uppfylls villkoren varvid aktierna överlämnas till köparen och säljaren erhåller betalning för aktierna.

## **1.4 Metod och material**

Den metod som uppsatsen utgår ifrån är den traditionella juridiska metoden, juridisk metodlära, som baseras på rättskälleläran. I uppsatsen sker det därför i varje kapitel en systematisk genomgång av det aktuella rättsläget. Rättskällorna har olika dignitet och de brukar rangordnas i följande ordning, lagtext, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin. Presentationen i uppsatsen kan i vissa fall baseras på en annan ordning än efter rättskällornas dignitet. Anledningen till detta är uppsatsen behandlar områden där det i viss mån saknas lagtext eller där lagtexten inte uttryckligen definierar begrepp som är viktiga för uppsatsen. Stor vikt har därför fått läggas vid andra rättskällor än lagtext, inte minst doktrin.

Gällande en fordrans civilrättsliga uppkomst har grunderna hämtats från avgörande i Högsta domstolen (HD) samt den omfattande doktrinen inom området. Avseende frågeställningen när en civilrättslig fordran ska bokföras har grunderna hämtats från årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Lagtexten hänvisar till god redovisningssed varför uppsatsen i denna del refererar till internationell och svensk redovisningsrättslig praxis. Avgörande i Regeringsrätten klarlägger grunderna för bedömningen när en fordran blir redovisningsskatt. Den skatterättsliga avyttringen baseras på inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Beträffande avyttringstidpunkten får vägledning sökas i lagförarbeten, rättspraxis och doktrin.

Uppsatsen avslutas med en analys av framlagt material varvid det fokuseras på beskattningsproblematiken. I denna del åberopas alla tidigare refererade rättskällor.

## **1.5 Disposition**

Uppsatsen inleds med kapitel 2 i vilket den civilrättsliga fordrans uppkomst behandlas. Denna frågeställning är relativt komplex varvid presentationen avgränsas till de båda principer som har fått störst utrymme i rättspraxis och doktrin. Dessa grundläggande principer är också de som har störst betydelse för frågeställningen avseende när en fordran på en köpeskilling vid avyttring av aktier uppkommer.

Därefter sker i kapitel 3 en presentation av tidpunkten för när en civilrättslig fordran ska tas in i redovisningen. Vid redovisning av en fordran på en köpeskilling sker samtidigt redovisning av en intäkt med samma belopp. Presentationen utgår i stora drag från ett resonemang avseende intäktsredovisning. Försiktighetsprincipen har stor betydelse i denna del varvid den behandlas ingående. Härutöver avhandlas internationell redovisningspraxis samt god redovisningssed för såväl noterade som onoterade företag.

I kapitel 4 beskrivs hur avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet ska hanteras skatterättsligt, d.v.s. när en kapitalvinst eller kapitalförlust ska tas upp. Beskrivningen inleds med sambandet mellan redovisning och beskattning. Efter detta görs en framställning av avyttringstidpunkten. Denna tidpunkt är den som avgör när en kapitalvinst eller kapitalförlust ska tas upp.

Det fokuseras sedan i kapitel 5 på en analys av de tidigare kapitlen. Analysen har som mål att komma fram till beskattningskonsekvenser. Den beskattningskonsekvens som uppsatsen tar fasta på är valutakursproblematiken. En beskrivning görs av de valutakurser som nyttjas vid redovisning av en fordran respektive vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust. Därefter inriktas analysen på den skatterättsliga behandlingen av uppkommen valutakursförändring.

Avslutningsvis presenteras i kapitel 6 en sammanfattning och de slutsatser som kan dras av uppsatsen.

## 2. Civilrättslig fordran

### 2.1 Inledning

Att bestämma när en fordran ska anses föreligga är ett delikat problem inom civilrätten. Fastställandet av en fordrans uppkomst har stor betydelse t.ex. för att kunna göra den gällande i konkurs eller vid offentligt ackord. Frågeställningen är därför viktig och har varit föremål för omfattande analyser i doktrinen. Inledningsvis kan det fastslås att det inte är enkelt att bestämma en exakt tidpunkt för när en fordran uppstår civilrättsligt. I detta avsnitt presenteras principer för bedömningen av en fordrans civilrättsliga tillkomst. Presentationen är inte uttömmande då den har avgränsats till de delar som har betydelse för uppsatsen. Avslutningsvis lämnas en redogörelse för dessa principers betydelse för fordringar som uppkommer vid avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet.

### 2.2 Väsentliga grunden

Om man vill formulera en allmän princip för bedömandet av en fordrans tillkomst kan man ta fasta på när den för fordringsanspråket väsentliga grunden har uppstått.<sup>1</sup> Man knyter an till ett eller flera av de rättsfakta som fordran bygger på. Principen ger alltså uttryck för att alla omständigheter som grundar en fordran inte behöver föreligga vid en specifik tidpunkt för att fordran ska anses uppkommen.

Många fordringar baseras på avtal. Det är således viktigt att fastställa när ett bindande avtal föreligger. Härutöver är det också av vikt att få klarhet i vad det är för typ av avtal som genererar fordringar.

Avtalslagen (1915:218) ger uttryck för att ett avtal kommer till stånd genom utväxling av anbud och accept av sammanstående innehåll. Parterna blir bundna först i och med att avtalet sluts, genom så kallat gemensamt avtalsslut. Därmed är avtalet fullbordat, om inte det i särskilda fall något ytterligare krävs för

---

<sup>1</sup> Welamson, Lars. *Konkursrätt*, P A Norstedt & Söners förlag, 1961, s. 441.

att bindande avtal ska anses vara för handen. Avtalslagen bygger således på denna anbud-accept-modell.<sup>2</sup>

Det väsentliga för ett anbud är att det omedelbart kan ligga till grund för en accept varigenom avtal kommer till stånd. Huvudprincipen att avtal kräver sammanstående viljeförklaringar är endast ett annat uttryck för att avtal inte kommer till stånd utan accept.<sup>3</sup>

Förutom avtalslagens anbud-accept-modell finns andra avtalsmodeller. En modell utgår ifrån att avtal inte uppkommer vid en given tidpunkt, i enlighet med avtalslagen, utan att parterna successivt blir bundna under det att avtalet uppstår.

En förespråkare för detta synsätt är Grönfors som anser att mångfalden av avtalstyper och modeller för deras tillkomst gör det alldeles nödvändigt att principiellt bestämma tidpunkten när bundenhet uppkommer helt fristående från tidpunkten när avtals innehåll föreligger färdigt bestämt i alla avseenden. Ett behov av kompletteringar av villkor uppstår efter hand, oavsett när avtalsbundenheten inträder. Inte minst vid förhandlingsavtal talar praktiska kommersiella hänsyn starkt till förmån för en liberal bedömning i detta avseende.<sup>4</sup>

Vid denna bedömning ska det läggas vikt vid de rättsfakta, innefattande avtalets löfteskärna och avtalsvillkor, för att påvisa när ett avtal ska anses ha uppkommit. När dessa är tillräckliga har ett avtal uppkommit.

Avtal genererar inte med automatik ett fordringsförhållande. En kategori av avtal som ger upphov till fordringar är köpeavtal. Denna avtalstyp benämns obligationsrättsliga och gäller mellan två avtalande parter, t.ex. säljare och köpare, pantsättare och panthavare.<sup>5</sup> Som ett led i obligationsförhållandet har den ena parten att fullgöra sin prestation, den andra parten sin.

Enligt Lindskog anses en fordran grundad på ett avtal normalt tillkommen i och med avtalets ingående. Att fordran fullbordats först långt senare är utan betydelse. Vanligen är det inte svårt att fastställa tidpunkten för ett avtals ingående; det är dagen för det faktiska undertecknandet av kontraktshandlingen. Att handlingen

---

<sup>2</sup> Adlercreutz/Mulder. *Avtal: lärobok i allmän avtalsrätt*, Norstedts juridik, 2013, s. 25-26.

<sup>3</sup> *Ibid.*, s. 28 och 34.

<sup>4</sup> Grönfors, Kurt. *Avtalsgrundande rättsfakta*, Nerenius & Santérus förlag, 1993 s. 34.

<sup>5</sup> Agell/Malmström. *Civilrätt*, Liber, 2010, s. 107.

getts ett oriktigt datum ändrar inte det förhållandet. Det sagda gäller alla slags ur avtalet härflytande fordringar, således också skadestånd och andra mer indirekta anspråk.<sup>6</sup>

Med andra ord får detta till följd att en avtalsrelaterad fordran, som uppstår först på grund av senare inträffade omständigheter, ändå anses uppkommen vid avtalets undertecknande.

Normalt uppstår alltså en fordran i och med avtalets undertecknande, men det finns undantag.

Lindskog redogör även för ”det första rättsfaktumets princip”. En fordran kan vara grundad på rättsfakta som ligger avsevärt mycket längre tillbaka i tiden än det fullbordade rättsfaktumet. Skulle fordran anses tillkommen först i och med det senare faktumet kan således högst ålderstigna bevismedel komma att aktualiseras i en process.<sup>7</sup>

Detta får tolkas som att alla omständigheter, rättsfakta, som tillsammans grundar en fordran inte behöver inträffa samtidigt. Enligt denna princip uppkommer fordran i och med att den första av dessa omständigheter har inträffat.

Det första rättsfaktumets princip har dock varit föremål för kritik. Welamson menar att ett godtagande av denna princip förlägger antagligen uppkomsten av en fordran till en något för tidig tidpunkt, eller kan i vart fall göra det. Det torde nämligen krävas något mer än enbart ”det första rättsfaktumet” för att en förpliktelse - och därmed en däremot svarande fordran - ska anses vara uppkommen. Förenklat uttryckt kan man säga att det krävs ett avtal - eller teoretiskt mer korrekt; att en förpliktelse och ett däremot svarande berättigande - har uppstått för att en förpliktelse och därmed också en fordran ska anses föreligga.<sup>8</sup>

Med beaktande av de principer som anförts i detta avsnitt kan det konstateras att fordrans väsentliga grund kan knytas till avtalstidpunkten, flera rättsfakta eller det

---

<sup>6</sup> Lindskog, Stefan. *Preskription: om civilrättsliga förpliktelsers upphörande efter viss tid*, Norstedts juridik, 2011, s. 393-395.

<sup>7</sup> *Ibid.*, s. 385-386.

<sup>8</sup> Welamson/Mellqvist. *Konkurs och annan insolvensrätt*, 2013, Norstedts juridik, s. 188.

första rättsfaktumet. Detta får till följd att en civilrättslig fordran kan anses ha uppkommit vid vitt skilda tidpunkter.

Oavsett om man knyter den väsentliga grunden för fordran till vissa successivt uppkomna rättsfakta eller till det första rättsfaktumet kan det i sådana fall vara svårt att fastställa när en fordran har uppkommit. Detta på grund av att tidpunkten för fordran inte knyts till undertecknandet av avtalshandlingen utan till en tidigare, något mer svävande och obestämd tidpunkt.

Om man knyter den väsentliga grunden till avtalets undertecknande är det relativt enkelt att fastställa en fordrans uppkomst. Detta kan dock upplevas som mindre flexibelt då man inte tar hänsyn till omständigheter i det enskilda fallet.

### 2.3 Ändamålsprincipen

Det har framförts kritik mot den generella utgångspunkten att fordrans tillkomst baseras på den väsentliga grunden för fordran. Den väsentliga grunden är ett mycket intetsägande resonemang så länge det saknas normer som pekar ut vilket rättsfaktum eller komplex av rättsfakta som är att betrakta såsom fordrans väsentliga grund.<sup>9</sup>

HD har i NJA 2009 s. 291 rörande kvittning i konkurs gjort följande allmänna uttalanden i fråga om tidpunkten för fordringars uppkomst.<sup>10</sup>

- Det förhållandet att en fordran inte slutligt uppkommit vid en kritisk tidpunkt (d.v.s. samtliga fakta som är nödvändiga för fordrans slutliga existens föreligger då inte) hindrar inte att den i en specifik tillämpningssituation ändå kan anses ha förelegat då, om åtminstone visst eller vissa för fordringens slutliga tillblivelse nödvändiga omständigheter förelegat vid tidpunkten. HD nämner frågan om starttidpunkt för preskription som en sådan tillämpningssituation.
- I andra sammanhang krävs mer än ovan. Inte sällan tillmäts då parts möjlighet att styra över om fordringen blir fullgången betydelse.
- Av praxis framgår att det inte finns någon för alla gällande princip för att bestämma när en fordran ska anses ha uppkommit. Det ofta använda

---

<sup>9</sup> Lindskog, Stefan. *Kvittning, om avräkning av privaträttsliga fordringar*, Norstedts juridik, 2014, s. 171-172.

<sup>10</sup> Skatteverket. *Handledning för borgenärsarbetet*, 2012, avsnitt 5.2.



uttrycket den ”väsentliga grunden” ska föreligga kan inte uppfattas som en tillämpning av en styrande rättsprincip utan är närmast att förstå som ett sätt att legitimera eller bekräfta en slutsats som vilar på de överväganden som det särskilda fallet föranleder.

- Av stor betydelse - när omständigheterna är sådana att fordringen vid den kritiska tidpunkten kan sägas ha varit svävande - är syftet med den bestämmelse vars tillämpning är ifråga. Avgörande för om fordringen ska anses ha funnits vid den kritiska tidpunkten trots att den då inte var fullgången är alltså i hög grad beroende av ändamålet med den aktuella regeln.

När en fordran ska anses uppkommen kan alltså sägas bero dels på omständigheterna i det enskilda fallet, dels på vad som utgör en ändamålsenlig tillämpning av en bestämmelse som är i fråga. Med denna utgångspunkt vinner man en ökad flexibilitet i fråga om vad som utgör en rimlig rättstillämpning i det enskilda fallet. Å andra sidan innebär avsaknaden av fasta bedömningsgrunder att de inblandade parterna även i detta fall har sämre möjlighet att förutse vad som gäller.

Den slutsats som kan dras är att det etablerats en ny princip utöver den väsentliga grunden för fordran, nämligen ändamålsprincipen.

## **2.4 Villkorad fordran**

Frågeställningen avseende när en fordran ska anses ha uppkommit ska skiljas från den situationen att en fordran är villkorad. En fordran kan vara betingad på det sättet att borgenären inte får göra gällande fordran förrän en viss omständighet inträffar. Man säger ofta att fordran är suspensivt villkorad.<sup>11</sup>

Frågan är i denna del om det har någon betydelse att en fordran är villkorad för bedömningen om en fordran ska anses ha uppstått.

Lindskog anför att en fordran i princip ska anses ha uppkommit i och med att samtliga för dess existens nödvändiga rättsfakta föreligger. I vilken mån fordran dessförinnan ska anses finnas (såsom suspensivt villkorad, om man så vill) och i

---

<sup>11</sup> Lindskog, 2014, a.a., s. 167

så fall hur dess existens ska fastställas blir beroende av vilken rättslig situation det är fråga om. Begreppet suspensivt villkorad fordran är i sig en överflödigt konstruktion, som dock kan fylla vissa framställningstekniska funktioner.<sup>12</sup>

Den slutsats som kan dras är att det inte har någon betydelse om en fordran är suspensivt villkorad för bedömningen av fordrans tillkomst. Man faller tillbaka på huvudprinciperna, som i stora drag utgörs av den för fordran väsentliga grunden och ändamålsprincipen.

## **2.5 Sammanfattning**

Trots att det inte är enkelt att fastställa en exakt tidpunkt för en fordrans tillkomst kan några huvudlinjer dras med beaktande av vad som framförts i detta kapitel. Den naturliga utgångspunkten för diskussionen om fordrans tillkomst är själva avtalet som ligger till grund för fordran. Vid skriftliga avtal får det förutsättas att avtalet är ingånget vid undertecknandet. En fordran uppkommer på denna grund som en följd av avtalets undertecknande.

Det har i detta avsnitt redogjorts för två huvudprinciper gällande en fordrans uppkomst. Principerna utgörs av den väsentliga grunden för fordran samt ändamålsprincipen. Båda dessa principer gör gällande att en fordran under vissa omständigheter kan anses ha uppkommit vid en tidpunkt innan avtalets undertecknande. Vidare har det klarlagts att suspensivt villkorade fordringar inte utgör något särfall utan deras tillkomst ska bedömas utifrån samma grunder som andra fordringar.

De slutsatser som kan dras beträffande en fordran som uppkommer vid avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet är följande. Det är av underordnad betydelse att avtalet som reglerar avyttringen är villkorat. I den stund som det kan anses avtalat om en försäljning, med ett framtida överlämnande av aktierna efter uppfyllda villkor, har en civilrättslig fordran på köpeskillingen uppkommit. Denna tidpunkt inträffar vid avtalets undertecknande eller dessförinnan om det föreligger skäl för en sådan bedömning.

---

<sup>12</sup> Ibid., s. 171.

## **3. Redovisningsrättslig fordran**

### **3.1 Inledning**

I det föregående kapitlet har det redogjorts för de kriterier som är avgörande för att en civilrättslig fordran ska anses ha uppkommit. Frågeställningen som detta kapitel avser att besvara är när en civilrättslig fordran ska bokföras, d.v.s. när den blir redovisningsgill.

Vid redovisning av en fordran på en köpeskilling sker samtidigt en redovisning av en intäkt med samma belopp. Det föreligger således ett mycket nära samband mellan dessa begrepp och båda har bärighet för frågeställningen. Kapitlet inleds med en generell beskrivning av de krav som måste uppfyllas för att redovisa en intäkt som uppkommer p.g.a. en avyttring. Beskrivningen utgår från ÅRL, internationell redovisningsnormgivning och den grundläggande försiktighetsprincipen. Därefter lämnas en redogörelse av god redovisningssed vid intäktsredovisning i noterade företag. Denna följs av en beskrivning av den viktiga roll som Bokföringsnämnden (BFN) har gällande uttolkning av god redovisningssed i Sverige. Redogörelsen koncentreras därefter på en beskrivning av god redovisningssed för onoterade företag, med utgångspunkt i de vägledningar som har lämnats av BFN. I denna del fokuseras på intäktsredovisning vid avyttring av aktier i dotterbolag. Det hela avrundas med ett rättsfall, RÅ 2006 ref. 63, som i hög grad belyser problematiken avseende när en fordran blir redovisningsgill.

Avslutningsvis lämnas en sammanfattning av de krav som ställs på en civilrättslig fordran för att den ska bli redovisningsgill, vid avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet.

### **3.2 Försiktighetsprincipen**

Av förarbetena till ÅRL framgår att begreppet god redovisningssed innebär en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Uttalandet om att företagen utöver lagen också måste följa i lag intagna redovisningsprinciper syftar

på reglerna i 2 kap. 3 och 4 §§ ÅRL. Den första regeln stadgar att årsredovisningen måste ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Regeln i 2 kap. 4 § ÅRL stadgar att vissa andra grundläggande redovisningsprinciper (än principen om rättvisande bild) ska iakttas.<sup>13</sup>

En av dessa redovisningsprinciper är försiktighetsprincipen. Denna princip tar sikte på att värderingen av tillgångar och skulder ska ske med hänsyn taget till den osäkerhet som påverkar den. Tidigare förekom det att företagen hellre redovisade utgifter som kostnader i resultaträkningen än som tillgångar i balansräkningen, ett förfarande som brukar kallas överdriven försiktighet. I 2 kap. 4 § ÅRL anges att rimlig försiktighet ska iakttas vid värderingen, vilket innebär att varken över- eller undervärdering får ske. Värderingen ska, annorlunda uttryckt, vara realistisk, med hänsyn tagen till de osäkerhetsfaktorer som är kända.<sup>14</sup>

Marton menar att konstanten av att försiktighetsprincipen tillämpas är i alla fall att tillgångar tenderar att ha låga värden och skulder höga. Ibland uttrycks försiktighetsprincipen i termer av att resultat hellre ska redovisas i senare perioder än i tidigare.<sup>15</sup>

En värdering med rimlig försiktighet innebär särskilt att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, 2 kap. 4 § första stycket punkt 3 a) ÅRL.

Att man i lagtexten valt uttrycket konstaterad intäkt i stället för det vedertagna begreppet realiserad intäkt har ingen materiell betydelse. Tolkningen av regeln ska enligt förarbetena göras med ledning av internationell praxis. Beträffande intäktsredovisning utgörs den internationella praxisen av International Accounting Standards nummer 18 (IAS 18). Principerna som anges i IAS 18 är tillämpliga vid försäljning av varor men också av annan egendom, t.ex. fastigheter. Säljaren anses realisera en intäkt när köparen övertagit risken för varan, svarar för eventuella värdeförluster, står för kostnader som är förknippade med varan samt har rätten att förfoga över den, t.ex. genom att förbruka den eller sälja den vidare. Som regel

---

<sup>13</sup> Knutsson/Norberg/Thorell. *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Iustus förlag, 2012, s. 34-35.

<sup>14</sup> Kellgren/Bjuvberg. *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur, 2014, s. 30.

<sup>15</sup> Marton, Jan. *Redovisning – förståelse, teori och principer*, Studentlitteratur, 2013, s.194.

inträffar denna tidpunkt när varan levereras och tillträds av köparen, d.v.s. intäktsrealisationen sammanfaller med tillgångens övergång mellan parterna.<sup>16</sup>

Johansson redogör för att tre olika synsätt, utifrån redovisningsrättens rättskällelära, kan anläggas på problematiken beträffande när en köpare ska anses som ägare i redovisningen till en tillgång. Ett synsätt är att en köpare ska anses som ägare när de betydande risker och förmåner som är förknippade med ägandet övergått på köparen. Ett annat synsätt är endast då köparen har reell kontroll över tillgången, så kan tillgången anses vara ägd i redovisningen av köparen. Båda dessa synsätt har betydande brister. Ett tredje synsätt är att både de betydande risker och förmåner som är förknippade med varans ägande övergått på köparen och att köparen ska ha reell kontroll över den förvärvade tillgången.<sup>17</sup>

Den slutsats som kan dras är att IAS 18 utgår från det tredje synsättet då IAS 18 både pekar på att risken för varan ska ha övergått till köparen och samtidigt kopplar ihop riskövergången med leverans och köparens tillträde, vilket innebär att köparen har reell kontroll över tillgången.

De villkor som IAS 18 ställer avser kraven för när något som civilrättsligt existerar ska nå upp till den nivå som krävs för intäktsföring, d.v.s. nå upp till en redovisningsrättslig existens.

Johansson uttrycker detta tydligt genom att framlägga att kravet på att en tillgång ska existera kan leda till att en tillgång existerar ur både civilrättslig och redovisningsrättslig synvinkel men kan även leda till att en tillgång endast existerar i civilrätten. Även om en tillgång i civilrättslig mening finns, betyder det därför inte att den i redovisningsrättslig bemärkelse existerar.<sup>18</sup>

Med beaktande av försiktighetsprincipen finns det således inte något stöd för att intäktsredovisa en vara eller annan egendom i samband med att man ingår ett avtal om försäljning. Intäktsredovisningen ska i stället ske i samband med riskövergång vilket oftast sammanfaller med tillgångens övergång mellan parterna. Försiktighetsprincipen får till följd att en tillgång som existerar civilrättsligt inte nödvändigtvis behöver existera redovisningsrättsligt.

---

<sup>16</sup> Knutsson/Norberg/Thorell, 2012, a.a., s. 123-125.

<sup>17</sup> Johansson, Kjell. *Sustance over form*, Jure förlag, 2010, s. 134.

<sup>18</sup> Ibid., s.121 och 141.

### 3.3 God redovisningssed för noterade företag

I detta avsnitt behandlas vad som utgör god redovisningssed för noterade företag vid redovisning av intäkter som uppkommer p.g.a. en avyttring.

Enligt Kellgren/Bjuvberg får EU-rätten störst betydelse för redovisningen genom den s.k. IAS-förordningen (Europaparlamentets och rådets förordning [EG] nr 1606/2002 av den 10 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder). Den innebär att moderbolag vars andelar är noterade måste upprätta sin koncernredovisning i enlighet med International Accounting Standards Board:s (IASB:s) normer, som benämns IAS och International Financial Reporting Standards (IFRS). Lite förenklat innebär IAS-förordningen att i princip all normgivning från IASB har antagits som EU-rättsliga förordningar, som är direkt tillämpliga utan ytterligare åtgärder från medlemsstaternas sida. Kellgren/Bjuvberg redogör vidare för att det vid en första anblick kan uppfattas såsom innebärande att IAS/IFRS inte kan påverka beskattningen, eftersom koncernredovisningen i sig inte påverkar skatteuttaget, beroende på att det är de enskilda koncernbolagen som är skattesubjekt, inte koncernen. Rådet för finansiell rapportering (RFR) är emellertid av den uppfattningen att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. Av den anledningen har RFR gett ut en rekommendation, RFR 2 Redovisning för juridiska personer, som innebär att juridiska personer vars andelar är noterade som huvudregel ska tillämpa de IAS/IFRS som tillämpas i koncernredovisningen.<sup>19</sup>

Om koncernredovisningen upprättas enligt IFRS ska moderföretaget upprätta sin egen årsredovisning enligt RFR 2. Rekommendationen innebär en långtgående anpassning till IFRS även för moderföretagen.<sup>20</sup>

IAS 18 innehåller generella principer för intäktsredovisning. Principerna i IAS 18 ska tillämpas om det inte finns särskilda regler för intäktsredovisning i andra standarder. Exempel på sådana standarder är IAS 11 (entreprenadavtal), IAS 17 (leasingavtal) och IAS 20 (statliga bidrag).<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Kellgren/Bjuvberg, 2014, a.a., s. 37.

<sup>20</sup> Knutsson/Norberg/Thorell, 2012, a.a., s. 30.

<sup>21</sup> Ibid., s. 124.

I denna uppsats berörs inte situationer som omfattas av dessa andra standarder varvid presentationen begränsas till IAS 18.

I enlighet med vad som framförts i avsnitt 3.2 ska säljaren anses realisera en intäkt när köparen övertagit risken för varan, svarar för eventuella värdeförluster, står för kostnader som är förknippade med varan samt har rätten att förfoga över den, t.ex. genom att förbruka den eller sälja en vidare. Som regel inträffar denna tidpunkt när varan levereras och tillträds av köparen, d.v.s. intäktsrealisationen sammanfaller med tillgångens övergång mellan parterna.

God redovisningssed för noterade bolag ger således inte något stöd för att intäktsredovisa en vara eller annan egendom i samband med att man ingår ett avtal om avyttring. Intäktsredovisningen skjuts i stället upp till tidpunkten för leverans och köparens tillträde.

### **3.4 God redovisningssed för onoterade företag**

I detta avsnitt behandlas vad som utgör god redovisningssed för onoterade företag vid redovisning av intäkter som uppkommer p.g.a. en avyttring. BFN har en nyckelroll för vad som är god redovisningssed för de onoterade företagen.

#### **3.4.1 BFN**

I förarbetena till ÅRL framgår att innehållet i god redovisningssed bör bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler.<sup>22</sup>

BFN är en myndighet under regeringen. BFN har huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Detta sker bl.a. genom att nämnden ger ut allmänna råd (BFNAR) och informationsmaterial inom sitt ansvarsområde. BFN är statens expertorgan på

---

<sup>22</sup> Prop. 1995/96:10, del 2, s. 181.

redovisningsområdet. Nämndens och dess kansli biträder regeringskansliet i redovisningsfrågor, deltar i utredningar inom kommittéväsendet samt yttrar sig över författningsförslag. En annan viktig uppgift för nämnden är att avge yttranden i domstolar om vad god redovisningssed innebär i olika avseenden.<sup>23</sup>

BFN har ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. För att ge en samlad och strukturerad framställning av hur redovisningen bör vara utformad på ett visst område med hänsyn till de författningar och allmänna råd som har beslutats ger BFN ut en särskild serie som benämns ”Bokföringsnämndens vägledningar”. I vägledningarna återger BFN innehållet i lagar och andra författningar, allmänna råd som publicerats och andra redovisningsnormer. Vägledningarna innehåller också kommentarer till normerna. Kommentarererna ger information om hur redovisningen i praktiken ska gå till. De kompletteras med exempel när det behövs för att klargöra sammanhangen. Varje vägledning utformas med hänsyn till användarens behov. En vägledning utgör en tydlig och lättbegriplig framställning av de krav som ställs på redovisningen inom det område vägledningen behandlar.<sup>24</sup>

De kommentarer och exempel som ges i vägledningen eller uttalandet innebär inte tillägg eller ändringar i författningsbestämmelser eller allmänna råd utan tolkar och illustrerar innebörden i dessa.

I BFNAR 2008:1<sup>25</sup> har BFN samlat de regler som gäller ett privat aktiebolag som är mindre enligt ÅRL. Detta allmänna råd benämns som K2-regelverket. Väljer ett företag att tillämpa det allmänna rådet ska det tillämpas i sin helhet.

I BFNAR 2012:1<sup>26</sup> har BFN samlat de regler som gäller aktiebolag. Detta regelverk ska ses som ett huvudregelverk för redovisning i aktiebolag. Detta allmänna råd benämns som K3-regelverket. Grundläggande för K3 är att det är ett principbaserat regelverk. Detta framgår tydligast av kapitel 2 som behandlar begrepp och principer. Ger K3 otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska vägledning i första hand sökas i

---

<sup>23</sup> <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>

<sup>24</sup> <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>

<sup>25</sup> Uppdaterad 2014-04-28.

<sup>26</sup> Uppdaterad 2014-11-17.



bestämmelser i K3 som behandlar liknande eller relaterade frågor. I andra hand ska vägledning sökas i kapitel 2.

Den fortsatta beskrivningen tar sikte på att utröna vad K2 respektive K3 lämnar för vägledning gällande intäktsredovisning av en köpeskilling vid avyttring av ett dotterbolag.

### **3.4.2 K2**

K2 omfattar 21 kapitel samt kommentarer och exempel till dessa kapitel. I kapitel 8 behandlas resultaträkningens finansiella poster m.m. Tillämpningsområdet är relativt vidsträckt och innefattar bl.a. avyttring av aktier i det fall dessa inte är lageraktier. Kapitlet ska på denna grund tillämpas för en juridisk persons intäktsföring vid avyttring av aktier i ett dotterbolag.

Enligt punkt 8.2 ska en finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2 – 6.4 och enligt punkt 8.4 ska intäkten vid avyttring av finansiella tillgångar minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen.

Definitionen av en inkomst framgår av punkt 6.2. En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott från företagets ägare är inte en inkomst. Företaget ska som huvudregel redovisa varje transaktion för sig.

Inkomstens storlek regleras av punkt 6.3. Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Frågan om när inkomsten blir en intäkt framgår av punkt 6.4. Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- c) det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Som huvudregel gäller att endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret.

God redovisningssed för onoterade bolag, vägleda av K2, ger således inte något stöd för att intäktsredovisa en finansiell intäkt i samband med att man ingår ett avtal om avyttring. Intäktsredovisningen skjuts i stället upp till de väsentliga riskerna och fördelarna överförs till köparen.

### **3.4.3 K3**

K3 omfattar 37 kapitel samt exempel till dessa kapitel. I kapitel 23 behandlar K3 redovisning av intäkter avseende försäljning av varor, tjänsteuppdrag och entreprenadavtal samt ränta, royalty och utdelning. Kapitlet behandlar således inte en situation rörande en juridisk persons intäktsföring vid avyttring av aktier i ett dotterbolag. Kapitel 9 behandlar koncernredovisning och andelar i dotterföretag. Detta kapitel behandlar dock inte frågan om tidpunkten för intäktsföring. Det finns inte något annat kapitel som direkt blir tillämpligt på frågeställningen om intäktsföring vid avyttring av andelar i dotterbolag.

Ger K3 otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska vägledning i första hand sökas i bestämmelser i K3 som behandlar liknande eller relaterade frågor. Med beaktande av detta får vägledning hämtas i kapitel 23, även om kapitlet inte direkt avser intäktsföring vid avyttring av aktier i ett dotterbolag.

Av punkt 23.8 framgår att ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när

- a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- c) de utgifter som har uppkommit eller förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Härutöver krävs det att kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda. Av punkt 2.18 framgår att en intäkt endast ska redovisas i resultaträkningen om

- a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt

b) postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

God redovisningssed för onoterade bolag, vägleda av K3, ger således inte något stöd för att intäktsredovisa en försäljning av ett dotterbolag i samband med att man ingår ett avtal om försäljning. Intäktsredovisningen skjuts i stället upp till de väsentliga riskerna och fördelarna överförs till köparen.

### **3.5 RÅ 2006 ref. 63**

I detta avsnitt presenteras RÅ 2006 reg. 63 som tydligt illustrerar kriterierna som ska tillmätas betydelse för att en fordran ska redovisas.

Frågan i målet gäller kraven för att en fordran på skadestånd ska nå upp till en redovisningsrättslig existens. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som kammarrätten. Kammarrätten begärde in ett yttrande från BFN. I yttrandet framgår att det enligt BFN:s mening finns anledning att skilja på när det föreligger en fordran och vilket värde fordran ska tas upp till i redovisningen.

BFN anför bl.a. att det i redovisningssammanhang inte finns någon entydig definition av begreppet fordran. 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. I det andra typfallet inträffar en händelse som ger ett företag rätt till ersättning. Det kan vara fråga om en händelse som grundar rätt till försäkringsersättning eller 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 ska redovisas. Vid värderingen av en fordran, d.v.s. bedömningen av säkerheten i fordran, kan slutsatsen bli att en tillgång inte ska redovisas. Endast fordringar som är säkra eller nästintill säkra ska åsättas ett värde i redovisningen. Dessutom gäller att en fordran ska värderas med rimlig försiktighet.

Av domskälen kan det utläsas att Kammarrätten inte finner skäl att göra någon annan bedömning än BFN. Kammarrätten lägger således mycket stor vikt på BFN:s yttrande.

Någon mer fördjupad beskrivning av detta rättsfall lämnas inte i denna uppsats då det endast är de generella principerna för när en fordran blir redovisningsgill som har betydelse i sammanhanget.

För tillkomsten av en redovisningsgill fordran betonar rättsfallet prestationen när det är fråga om försäljning av en vara samt att samtliga omständigheter har inträffat när det är fråga om skadestånd. Härutöver ska fordran vara säker eller nästintill säker, värderad med rimlig försiktighet.

Slutsatsen är att försiktighetsprincipen är en mycket giltig princip för fordringar oavsett om det är fråga om fordringar som uppkommer i avyttringssituationer eller de grundar sig på annat, t.ex. skadestånd.

### **3.6 Sammanfattning**

Vid redovisning av en fordran på en köpeskilling sker samtidigt en redovisning av en intäkt med samma belopp. Huvudsyftet med detta kapitel är att komma fram till de kriterier som avgör tidpunkten för dessa bokföringsåtgärder.

Inledningsvis kan konstateras att ÅRL stadgar att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen. Detta stadgande är ett uttryck för försiktighetsprincipen. Denna princip tar sikte på att värderingen av tillgångar och skulder ska ske med hänsyn taget till den osäkerhet som påverkar den.

Enligt IAS 18 har säljaren realiserat en intäkt när köparen övertagit risken för varan, svarar för eventuella värdeförluster, står för kostnader som är förknippade med varan samt har rätten att förfoga över den, t.ex. genom att förbruka den eller sälja den vidare. Som regel inträffar denna tidpunkt när varan levereras och tillträds av köparen, d.v.s. intäktsrealisationen sammanfaller med tillgångens övergång mellan parterna.

Därefter har en genomgång gjorts av god redovisningssed för såväl noterade företag som onoterade företag. Beträffande de onoterade företagen har en bedömning gjorts av god redovisningssed utifrån de vägledningar BFN har lämnat rörande såväl mindre som större aktiebolag, K2 respektive K3. Presentationen har avrundats med ett rättsfall, RÅ 2006 ref. 63.

Försiktighetsprincipen får fullt genomslag oavsett om fordran är hänförlig till försäljning av varor, materiella och finansiella anläggningstillgångar eller om fordran avser försäkringsersättning och skadestånd. Det är endast konstaterade intäkter som får redovisas i resultaträkningen, 2 kap. 4 § första stycket punkt 3 a) ÅRL. Intäkterna anses i princip konstaterade när de väsentliga riskerna och fördelarna överförs till köparen.

Den slutsats som kan dras är att vid avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet är det inte avtalet om avyttring som utgör grund för intäktsföring och redovisning av en fordran. Det som har betydelse för tidpunkten för denna redovisning är när de väsentliga riskerna och fördelarna överförs till köparen, vilket vanligtvis sammanfaller med aktiernas överlämnande. I redovisningsrätten är således den faktiska leveransen av yttersta vikt.

## 4. Skatterättslig avyttring

### 4.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs hur avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet ska behandlas skatterättsligt. Inledningsvis lämnas en redogörelse rörande sambandet mellan redovisning och beskattning. Utifrån sambandsresonemanget förklaras sedan vilka regler som styr beskattningen av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet. Reglerna för beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster beskrivs översiktligt med inriktning på avyttringstidpunkten. En mer ingående studie sker sedan av begreppet avyttringstidpunkt, där fördjupningen kommer att ta fasta på förarbeten, rättspraxis och doktrin. Avslutningsvis lämnas en sammanfattande redogörelse avseende de slutsatser som kan dras för avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet.

### 4.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Principiellt kan sambandet mellan redovisning och beskattning vid bokslutet beskrivas på följande tre sätt.<sup>27</sup>

- Ett materiellt samband

Utgångspunkten för inkomstberäkningen är redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Redovisningsreglerna är styrande och innebär att om företagets redovisning följer vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed så accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt. Avviker redovisningen från detta ska korrigerings göras så att beskattningen kan grundas på ett redovisningsmässigt korrekt resultat.

- Ett formellt samband

Utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen är en särskild skatterättslig reglering till vilken knyts ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionen måste följa den

---

<sup>27</sup> Skatteverket. *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013*, 2013, s. 29-30.

skattemässiga. Skattereglerna kan här sägas vara styrande i dubbel bemärkelse, både för beskattningen och för redovisningen.

- Inget samband

Skattereglerna avgör hur en viss transaktion ska beskattas. Redovisning och beskattning har här var sitt regelsystem och det finns ingen som helst koppling mellan dessa system. Företagets bokföring och redovisade resultat saknar helt och hållet relevans vid företagsbeskattningen. Har särskilda skatteregler införts kan redovisningen på dessa områden utformas fritt i enlighet med vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed.

### **4.3 Avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet**

All beskattning av aktiebolag sker i ett inkomstslag, inkomstslaget näringsverksamhet. Ett aktiebolags beskattningsbara inkomst beräknas i huvudsak enligt bestämmelserna i 13 – 40 kap. IL. Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 25 kap. IL. Med kapitalvinst och kapitalförlust avses i inkomstslaget näringsverksamhet vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § andra stycket IL andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket p. 1 IL även om de inte förvärvats av någon annan.

I det fall aktier i inkomstslaget näringsverksamhet inte klassificeras som en lagertillgång utgör de, på grund av ovan stadgat, en kapitaltillgång. Aktier i ett dotterbolag utgör endast undantagsvis en lagertillgång, t.ex. vissa aktier som ägs av en byggnadsrörelse. När det i denna uppsats refereras till aktier som avyttras i inkomstslaget näringsverksamhet, utgår uppsatsen fortsättningsvis från att sådana aktier är en kapitaltillgång.

Enligt 25 a kap. IL kan företagsägda andelar som utgör kapitaltillgångar indelas i näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar. Syftet med indelningen är att särskilja innehavet av kapitalplaceringar från innehav som beror på den

verksamhet som ägarföretaget bedriver. Kapitalvinster avseende kapitalplaceringsandelar är skattepliktiga och förluster avdragsgilla inom aktiefällan. För näringsbetingade andelar är däremot huvudregeln att kapitalvinster är skattefria och kapitalförluster inte är avdragsgilla.<sup>28</sup>

Beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster regleras i 44 kap. 26 – 32 §§ IL. Av 44 kap. 26 § IL framgår att kapitalvinsten ska tas upp till beskattning det beskattningsår då tillgången avyttras. Någon närmare vägledning för att bestämma avyttringstidpunkten lämnas inte i IL.

Den slutsats som kan dras av denna redogörelse är att det finns ett speciellt regelsystem för beskattning av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet. Det föreligger således inget samband mellan redovisning och beskattning för sådana transaktioner. Beräkningen av kapitalvinst eller kapitalförlust är inte kopplad till redovisningen och den skattemässiga regeln stadgar att beräkningen ska göras det år då tillgången avyttras. Avyttringstidpunkten är inte mer ingående definierad i IL. För uppsatsens syfte är det av yttersta vikt att klargöra vad som är avgörande för att en tillgång ska anses avyttrad.

Av författningskommentaren till 44 kap. 26 § IL<sup>29</sup> framgår beträffande beskattningstidpunkten för kapitalvinster en hänvisning till regeln som skulle ersättas, 24 § 4 mom. första stycket lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, förkortad SIL. Utöver denna hänvisning är inte beskattningstidpunkten kommenterad. Med beaktande av hänvisningen till det äldre lagrummet får man finna vägledning i kommentarerna till det äldre lagrummet.

Av författningskommentaren till 24 § 4 mom. första stycket SIL<sup>30</sup> framgår att skattskyldighet för reavinst ska inträda när egendomen avyttras. Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slags egendomsavhandlingar bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag då avhändelsen blir definitiv. Uppkommer avdragsgill förlust till följd av avyttringen inträder avdragsrätten vid samma tidpunkt. I dessa fall krävs dock att förlusten är definitiv.

---

<sup>28</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering*, del 4, 2013, s. 2304.

<sup>29</sup> prop. 1999/2000:02, del 2, s. 537.

<sup>30</sup> prop. 1989/90:110, s. 712.



Vidare framgår det av författningskommentaren att skattskyldighet inträder på en gång för hela reavinsten vid avyttringen. Liksom enligt gällande rätt är dock en förutsättning härför att reavinsten kan beräknas med tillräcklig säkerhet vid denna tidpunkt. I denna del åsyftas tilläggsköpeskillingar och i den föreslagna regeln ska en tillkommande köpeskillning beskattas då beloppets storlek blir känd. Det framhålls även att om betalning erhålls från köparen utgör detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjlig att bestämma.

Härutöver framgår det av författningskommentaren att även i andra situationer kan osäkerheten om resultatet av en avyttring vara så stor att det är motiverat att beskattningen av hela eller delar av resultatet skjuts upp. För att beskattningen ska skjutas upp i fall där en intäkt redan har inlutit eller blivit känd till sin storlek krävs dock ett uttryckligt undantag från beskattning. Då skattskyldigheten inträder vid avyttringen kommer gränsdragningen mellan bindande avtal om avyttring och avtal om framtida rätt till köp eller försäljning (optionsavtal) att få ökad betydelse.

Den slutsats som kan dras av refererade förarbeten är att det med avyttringstidpunkten avses tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. I det fall resultatet inte kan beräknas vid denna tidpunkt kan tidpunkten för beskattning i vissa fall skjutas upp tills det är möjligt att beräkna resultatet.

#### **4.4 Avyttringstidpunkten i rättspraxis och doktrin**

Avyttringstidpunkten för egendom som utgör kapitaltillgångar har under årens lopp varit föremål för en del diskussioner i doktrinen. Principdiskussionen har baserats på rättspraxis gällande kapitaltillgångar i form av fastigheter. Resonemangen om avyttringstidpunkten för fastigheter äger dock bäring på aktier i inkomstslaget näringsverksamhet då dessa i denna uppsats förutsätts utgöra kapitaltillgångar.

I doktrinen har Bergström visat ett fördjupat intressen för frågan om bestämmandet av avyttringstidpunkten. Grunden för hans resonemang utgår från RÅ 1935 ref. 17.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, 1978, Liber Förlag, s. 196-197.

I rättsfallet hade säljaren innehaft fastigheten i mindre än tio år, när köpekontraktet undertecknades. I köpeavtalet föreskrevs emellertid att äganderätten till fastigheten skulle övergå till köparen vid tillträdet, som skulle ske mer än tio år efter det att säljaren köpte fastigheten. Tanken bakom denna klausul var att säljaren hoppades att skattemyndigheterna skulle anse att han sålt fastigheten vid den tidpunkt då äganderätten gick över till köparen enligt avtalet. Han hade då innehaft fastigheten i längre tid än tio år och försäljningen hade då varit skattefri enligt då gällande realisationsvinstskatteregler.

Rättsfallet utmynnar i att säljaren beskattades för uppkommen realisationsvinst. Avyttringstidpunkten måste sålunda ha kopplats till köpeavtalet, det bindande avtalet, i stället för till äganderättens övergång som ägde rum vid ett senare datum.

I doktrinen framför Melz att det vid en försäljning erhålls ett vederlag som normalt dels möjliggör en objektiv värdering av fastigheten och därmed av kapitalvinsten, dels ger förmåga att erlägga skatt för kapitalvinsten. Vid vissa andra onerösa överlåtelser har dock vederlaget en sådan karaktär att det varken ger möjlighet att bestämma ett värde eller förmåga att betala skatten. En avyttring innebär att tillgångens ägare definitivt överlåter sin rätt till tillgången. I rättstillämpningen anses en avyttring ha skett då ett bindande köpeavtal ingåtts; RÅ 1950 ref. 5 I. Även efter denna tidpunkt kan säljaren ha kvar vissa begränsade rättigheter som senare kommer att övergå på köparen. Avtal om framtida försäljning av fastighet har inte medfört realisationsvinstbeskattning; se RÅ 1941 Fi 511, 1957 Fi 1084 och 1958 Fi 1940. Ett sådant avtal kan inte ens grunda en särskild optionsrätt, då avtal om framtida försäljning av fastighet civilrättsligt inte anses bindande.<sup>32</sup>

Lagergren, som var föredragande i RÅ 1950 ref. 5 I, ger följande förklaring till hur RR:s praxis ska förstås.<sup>33</sup>

*Enligt 35 § KL hänföres till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet bl.a. vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp,*

---

<sup>32</sup> Melz, Peter. *Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*, Stiftelsen juristförlaget, 1986, s. 64-65.

<sup>33</sup> Bergström, 1978, a.a., s. 197.

*byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under mindre än 10 resp. 5 år. Lagen talar således om avyttring av under viss tid innehavd egendom. Det torde få anses, att avyttringen äger rum i och med köpekontraktets undertecknande. Egendomen anses m.a.o. såld, avyttrad, per viss i framtiden fixerad datum. I och med köpekontraktet får säljaren – i den mån vinst å försäljningen uppkommer – sin skattekraft höjd motsvarande en fordran på den i framtiden förfallande köpeskillingen. Enligt 35 § KL skall således intet fästas vid spörsmålet om äganderättens övergång.*

Bergström gör den bedömningen att Lagergren med andra ord anser att begreppet avyttring har en rent skatterättslig innebörd, som inte har någonting med äganderättens övergång att göra.

Det finns även senare rättsfall som behandlar frågan om bestämmandet av en avyttringstidpunkt. I RÅ 1989 ref. 116 I var det fråga om ett aktiebyte. Frågan i målet var om avyttringstidpunkten utgjordes av dagen för inlämnandet av aktierna eller när bolagsstämman i det förvärvade bolaget godkände affären.

Av domskälen framgår att flera av de bestämmelser som reglerar realisationsvinstbeskattning, t.ex. de som anknyter till innehavstidens längd, förutsätter att en avyttringsdag fastställs. Huvudprincipen är att avyttring ska anses ha skett när ett bindande överlåtelseavtal har kommit till stånd. Om de rättshandlingar som tillsammans konstituerar ett bindande avtal inte företas samtidigt är det den senaste av dem som bestämmer avyttringstidpunkten. I ett fall som det förevarande där aktieägare i ett bolag accepterar ett erbjudande om aktiebyte som ett annat aktiebolag har lämnat med förbehåll om senare godkännande av bolagsstämman kan avyttring inte anses ha skett förrän tidigast vid den tidpunkt då bolagsstämman lämnat sitt godkännande.

I ett förhållandevis nytt rättsfall, RÅ 2010 ref. 48, var det fråga om att bedöma avyttringstidpunkten för ett avtal i vilket parterna utfäst sig att vid en senare tidpunkt sälja respektive köpa en bostadsrätt.

Av domskälen framgår att enligt huvudregeln i 44 kap 26 § IL ska kapitalvinster tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Avyttring anses i princip ha skett när bindande avtal om försäljning har träffats (jfr RÅ 1989 ref.

116 I och prop. 1989/90:110 del 1 s. 712). Enligt ordalydelsen avser avtalet en framtida överlåtelse. Det har inte framkommit skäl att ge det en annan innebörd. Avtalet innebär därför inte att bostadsrätten avyttrats.

Det kan noteras att domskälen i RÅ 2010 ref. 48 överensstämmer med den äldre praxis som Melz åberopar beträffande fastigheter, RÅ 1941 Fi 511, 1957 Fi 1084 och 1958 Fi 1940.

## **4.5 Sammanfattning**

Det kan inledningsvis konstateras att avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet, som klassificeras som en kapitaltillgång, omfattas av reglerna för kapitalvinster och kapitalförluster. Beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster regleras i 44 kap. 26 – 32 §§ IL.

Det finns således ett eget regelsystem som styr beskattningen av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta förhållande innebär att det inte föreligger något samband mellan redovisning och beskattning vid aktieförsäljningar i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalvinster avseende kapitalplaceringsandelar är skattepliktiga och förluster avdragsgilla inom aktiefällan. För näringsbetingade andelar är däremot huvudregeln att kapitalvinster är skattefria och att kapitalförluster inte är avdragsgilla.

Av 44 kap. 27 § IL framgår att kapitalvinsten ska tas upp till beskattning det beskattningsår då tillgången avyttrats. Lagrummet lämnar inte någon vägledning avseende vad som ska tillmätas betydelse för bestämmandet av avyttringstidpunkten.

I författningskommentaren till 24 § 4 mom. första stycket SIL, det lagrum som föregick 44 kap. 27 § IL, anges att med avyttringstidpunkt ska förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Tidpunkten kan i vissa fall skjutas upp om det inte är möjligt att beräkna reavinsten med tillräcklig säkerhet vid avyttringstidpunkten såsom är fallet vid t.ex. en tilläggsköpeskilling.

Efter en genomgång av rättspraxis, såväl äldre som senare rättsfall, står det klart att det får anses vara en hävdvunnen praxis att avyttringstidpunkten utgörs av den tidpunkt då det föreligger ett för båda parter bindande avtal om köp respektive avyttring. I det fall de rättshandlingar som tillsammans konstituerar ett bindande avtal inte företas samtidigt är det den senaste av dem som bestämmer avyttringstidpunkten. Doktrinen framför ingen avvikande mening beträffande denna rättspraxis.

Av rättspraxis framgår det också att den skatterättsliga avyttringstidpunkten inte nödvändigtvis sammanfaller med äganderättsövergången samt att avtal om framtida försäljning inte anses utgöra en avyttring.

## 5. Analys och konsekvenser

### 5.1 Inledning

Efter den genomgång som har skett beträffande civil-, redovisnings- och skatterätt framstår det som klart och tydligt att det föreligger diskrepans avseende vid vilken tidpunkt en fordran kan anses föreligga.

I civilrätten uppkommer i normalfallet en fordran på en köpeskillning i samband med att ett avtal ingås. Det är av underordnad betydelse att avtalet, som reglerar avyttringen, är villkorat. I den stund som det kan anses avtalat om en avyttring uppkommer en civilrättslig fordran på köpeskillningen.

Redovisningsrättsligt framstår det som att försiktighetsprincipen genomsyrar bedömningen avseende när en intäkt och en fordran ska tas in i redovisningen. Ingen bokföring ska ske förrän risken för aktierna övergår på köparen, i princip när aktierna levereras och tillträds av köparen.

Skatterättsligt ska en kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas när egendomen avyttras. I enlighet med refererade förarbeten och hävdvunnen rättspraxis utgörs avyttringstidpunkten av den tidpunkt då det föreligger ett för båda parter bindande avtal om köp respektive avyttring. Det bindande avtalet innebär att en fordran av skatterättslig karaktär uppkommer på den i framtiden förfallande köpeskillningen.

Den fråga man kan ställa sig är om dessa skilda tidpunkter kan ställa till problem vid beskattningen. Uppsatsen kommer i denna del att fokusera på det fall att köpeskillningen erläggs i utländsk valuta. Detta kapitel tar först sikte på att beskriva vilken valutakurs som ska användas när en fordran på en köpeskillning redovisas respektive när den skattemässiga inkomsten beräknas. I det fall olika valutakurser nyttjas vid dessa händelser uppkommer nästa fråga. Den avser beskattningseksekvensen för uppkommen valutakursförändring på köpeskillningen.

Avslutningsvis lämnas en sammanfattning av de slutsatser som kan dras beträffande beskattning av en valutakursförändring, hänförlig till en fordran på

köpeskillning i utländsk valuta, vid avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet.

## 5.2 Valutakurser i IL

I inkomstslaget näringsverksamhet finns inga särskilda regler avseende effekter av ändrade valutakurser förutom de i 14 kap. 8 § IL angående värdering av balansposter i utländsk valuta. I övrigt styrs den skattemässiga behandlingen av huvudregeln om intäkter i 15 kap. 1 § IL, huvudregeln om kostnader i 16 kap. 1 § IL och – när det gäller beskattningstidpunkten – bestämmelsen av god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Kursvinster respektive kursförluster är skattepliktiga respektive avdragsgilla enligt de allmänna bestämmelserna i 15 kap. 1 § IL respektive 16 kap. 1 § IL.<sup>34</sup>

Den situation som uppsatsen behandlar innefattar inte någon fordran på balansdagen varför 14 kap. 8 § IL inte är av intresse i detta sammanhang. Lagrummet kommer därför inte att behandlas i den fortsatta framställningen. I övrigt finns inga specifika regler avseende effekter av ändrade valutakurser utan man faller tillbaka på huvudregeln om intäkter respektive kostnader.

## 5.3 Valutakurser i redovisningsrätten

Angående effekter av ändrade valutakurser utgörs den internationella redovisningspraxisen av IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. Denna har översatts och anpassats till svenska förhållanden i en rekommendation av Redovisningsrådet (RR). Denna rekommendation benämns RR 8.<sup>35</sup> Rekommendationen behandlar bl.a. redovisning av transaktioner i utländsk valuta i juridisk person.

Enligt RR 8 ska en transaktion i utländsk valuta, när den tas in i den löpande bokföringen, omräknas till transaktionsdagens avistakurs. Av praktiska skäl kan dock en omräkning av rapportvalutan ske genom användning av en kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. Exempelvis kan en genomsnittskurs eller standardkurs användas för en period om den är ett tillfredställande närmevärde för en omräkning enligt faktiska kurser. För redovisning av poster i

---

<sup>34</sup> Skatteverket. *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, a.a., s. 506.

<sup>35</sup> Senast uppdaterad i december 2003.

balansräkningen är huvudprincipen den att monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt balansdagskursen.

I BFN:s vägledning K2 regleras motsvarande i kommentarerna till avsnitt 5, balansräkning. Oavsett om tillgångsslaget avser materiella eller finansiella anläggningstillgångar ska samma grunder för bedömningen tillämpas. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokförs användas vid fastställandet av anskaffningsvärdet

I BFN:s vägledning K3 tas frågeställningen upp i kapitel 30. I kommentaren till punkt 30.1 framgår att en omräkning ska göras första gången en affärshändelse bokförs och det till avistakursen per dagen för affärshändelsen. Även en approximation av faktiska kurser får användas om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistakurs.

Den slutsats som kan dras är att när en fordran på en köpeskilling tas in i redovisningen är det som regel valutakursen den dagen transaktionen bokförs som ska användas.

#### **5.4 Valutakurser vid den skatterättsliga avyttringen**

Den valutakurs, som ska användas vid beräkningen av den skattemässiga inkomsten vid avyttring av aktier faller enligt följande rättsfall tillbaka på allmänna regler för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust.

I RÅ 2007 not. 28 gjordes en bedömning av om en kapitalvinst vid avyttring av amerikanska aktier skulle beräknas med utgångspunkt i värdeutvecklingen i svenska kronor eller om det skulle beaktas att aktieförvärvet var säkrat med ett lån i US dollar. Rättsfallet har sin grund i ett förhandsbesked, varvid frågan ställdes till Skatterättsnämnden (SRN). Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN.

Av SRN:s motivering kan bl.a. följande utläsas. Av allmänna regler för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust följer att vid en avyttring av aktier mot betalning i utländsk valuta ska beräkningen göras med utgångspunkt i valutakursen vid förvärvs- och avyttringstidpunkten under förutsättning att växlingsregeln i 44 kap. 16 § IL inte är tillämplig. Den omständigheten att ett lån i



utländsk valuta vid en tillämpning av 14 kap. 8 § IL skulle kunna anses vara säkrat av en placering i aktier i samma valuta föranleder ingen annan bedömning.

Den slutsats som kan dras av rättsfallet är att en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas med utgångspunkt i värdeutvecklingen i svenska kronor och med bortseende från säkringar. Beträffande köpeskillingen ska den beräknas utifrån valutakursen vid avyttringstidpunkten. Detta under förutsättning att växlingsregeln inte är tillämplig.

Växlingsregeln framgår av 44 kap. 16 § IL och där stadgas följande. I det fall ersättning för avyttrade tillgångar erhålls i utländsk valuta som växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttringen, ska kursen på växlingsdagen användas för beräkning av värdet på ersättningen.

Denna uppsats behandlar en situation där tiden mellan avyttring och växling av köpeskillingen överstiger 30 dagar. Lagrummet har på denna grund inte någon betydelse för uppsatsen och kommer inte att behandlas i den fortsatta framställningen.

Den slutsats som kan dras, beträffande beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av aktier i inkomstslaget näringsverksamhet, är att köpeskillingen ska beräknas utifrån valutakursen vid avyttringstillfället.

## **5.5 Civilrättslig fordran eller skatterättslig fordran**

Av avsnitten 5.3 och 5.4 framgår att valutakurser vid skilda tidpunkter används för redovisning av en fordran på en köpeskillning respektive för beräkning av en kapitalvinst eller kapitalförlust. Valutakurser är föremål för daglig notering. På denna grund kan det konstateras att det i princip alltid uppkommer en valutakursförändring mellan dessa tidpunkter. Frågeställningen som detta avsnitt avser att besvara är om denna valutakursförändring är hänförlig till en civilrättslig fordran eller en fordran av skatterättslig karaktär.

### **5.5.1 Civilrättslig fordran**

Det har i uppsatsen fastslagits att en civilrättslig fordran uppkommer i och med att avtal om avyttring ingås, se kapitel 2. Denna bedömning äger bäring oavsett om det är aktier eller varor som avyttras.

För många företag uppstår de huvudsakliga intäkterna genom försäljning av varor. Av naturliga skäl ingås därför en mängd avtal rörande varuförsäljning. Det kan vara fråga om tidsmässigt utdragna avtal där avtal tecknas vid en tidpunkt och leverans sker vid en senare tidpunkt.

Till skillnad från avyttring av aktier finns det inga specifika skatterättsliga regler som reglerar försäljning av varor. Det finns således ingen skatterättslig avyttringstidpunkt, i stället är det redovisningen som styr beskattningen. Försäljningsintäkten tas in i redovisningen vid leverans av varan och beskattning sker vid samma tillfälle.

Oavsett om det är aktier eller varor som avyttras så föreligger det en civilrättslig fordran redan när avtalet ingås. Frågan är då om det i ett fall rörande försäljning av varor skulle kunna aktualiseras valutakursförändringar från tidpunkten för avtalets ingående till redovisning av fordran på köpeskillingen.

Någon vägledning för att lösa denna frågeställning har inte kunnat påträffas i lag, lagförarbeten, rättspraxis eller doktrin. Denna fråga verkar helt enkelt inte ha berörts tidigare.

Anledningen till att frågan inte har berörts kan ha naturliga skäl. Det torde krävas att någonting inträffar, skatte- eller redovisningsrättsligt, för att en valutakursförändring ska anses uppkomma. Vid försäljning av en vara sker det inte någonting, vare sig skatte- eller redovisningsrättsligt, i samband med att avtalet ingås.

Är detta en korrekt iakttagelse torde följande slutsats kunna dras för avyttring av aktier i inkomstlaget näringsverksamhet. Den valutakursförändring som uppstår för tiden mellan bindande avtal och redovisning av en fordran på köpeskillingen är inte hänförlig till en civilrättslig fordran utan till en fordran av skatterättslig karaktär.

### **5.5.2 Skatterättslig fordran**

I enlighet med avsnitt 5.5.1 hänförs den uppkomna valutakursförändringen till en fordran av skatterättslig karaktär. Det är sålunda av intresse att fördjupa sig i begreppet skatterättslig fordran.

Någon vägledning för begreppet skatterättslig fordran har inte kunnat påträffas i lag, lagförarbeten, rättspraxis eller doktrin. Begreppet synes inte vara vedertaget. Däremot finns det enligt följande rättsfall ett begrepp som benämns som ”svävande fordringsrätt”.

Enligt NJA 1988 s. 620 betraktas en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som en utdelning. Enligt RÅ 2006 not. 162 framgår att den skatterättsliga behandlingen av villkorade aktieägartillskott inte har reglerats genom lagstiftning utan följer av rättspraxis. Enligt denna rättspraxis betraktas ett villkorat aktieägartillskott närmast som en fordran på bolaget, svävande fordringsrätt.

Att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott behandlas som utdelning innebär att det hos givaren inte uppstår någon fordran i redovisningen när ett sådant tillskott lämnas. Men enligt rättspraxis uppstår det skatterättsligt en fordran hos givaren när tillskottet lämnas. Eftersom en sådan fordran inte gestaltar sig i redovisningen men ändå existerar skatterättsligt benämns den som en svävande fordringsrätt.

Den slutsats som kan dras av rättsfallen är det skatterättsligt kan existera en fordran trots att den redovisningsrättsligt inte existerar. En sådan fordran benämns som en svävande fordringsrätt. Med beaktande av detta torde det vara mer korrekt att fortsättningsvis bruka begreppet svävande fordringsrätt i stället för skatterättslig fordran. Detta är dock bara en fråga om vilken etikett som ska sättas på fordran och torde inte ha någon betydelse för den skattemässiga behandlingen av en uppkommen valutakursförändring.

## **5.6 Intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet**

I enlighet med avsnitt 5.5.2 hänför sig den uppkomna valutakursförändringen till en svävande fordringsrätt. Den uppkomna valutakursförändringen är inte bokförd. Detta avsnitt avser att besvara om valutakursförändringen ska påverka den beskattningsbara inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Beräkningen av en intäkt eller en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet kan sägas bestå av två moment. Det första momentet avser konstaterandet att intäkten är skattepliktig respektive att kostnaden är avdragsgill. Skatteplikten respektive

avdragsrätten kan framgå av uttryckliga bestämmelser i IL. Finns det inte några sådana uttryckliga bestämmelser i IL får skatteplikten respektive avdragsrätten prövas enligt huvudregeln om intäkter i näringsverksamheten i 15 kap. 1 § IL respektive huvudregeln om kostnader i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL. Det andra momentet avser bestämmandet av beskattningstidpunkten, d.v.s. när intäkten ska beskattas respektive avdraget medges. Om det finns uttryckliga bestämmelser i IL angående skatteplikten respektive avdragsrätten kan det i vissa fall vara så att dessa även reglerar beskattningstidpunkten. Om det inte finns några särskilda bestämmelser om beskattningstidpunkten avgörs beskattningstidpunkten av god redovisningssed enligt bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL.<sup>36</sup>

Regler som bestämmer huruvida en redovisad intäkt är skattepliktig eller inte samt huruvida en redovisad kostnad är avdragsgill eller inte brukar sägas hantera omfångsfrågor. Som exempel på sådana frågor kan anges att vissa utdelningar från dotterföretag är skattefria och att representation av visst slag ej är avdragsgill. Omfångsfrågor är exklusiva skattefrågor, d.v.s. de avgörs uteslutande på basis av innehållet i skattelagstiftningen. Hur posten behandlas i redovisningen saknar betydelse.<sup>37</sup>

Att lägga märke till i det resonemang som förs av Knutsson/Norberg/Thorell är att omfångsfrågan avser en bedömning av en *redovisad* intäkt eller *redovisad* kostnad. Det läggs således en stor vikt vid att det först måste ha skett en bokföring av en affärshändelse för att sedan kunna bedöma om det som bokförts är skattepliktigt eller avdragsgillt.

Knutsson/Norberg/Thorell framför även att reglerna i bokföringslagen (1999:1078) och ÅRL klargör vilka krav som ställs på bokföring och årsredovisning. De syftar till att göra det möjligt i efterhand kunna följa ”råmaterialet” till årsredovisningen men också att tillgodose andra behov. Ett sådant är att kunna kontrollera underlaget för beskattningen i företaget. Detta är naturligt eftersom beräkningen av beskattningsbar inkomst grundas på redovisningen.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Skatteverket. *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, a.a., s. 32-33.

<sup>37</sup> Knutsson/Norberg/Thorell, 2012, a.a., s. 22.

<sup>38</sup> *Ibid.*, s. 82.

Det är även här tydligt att det är redovisningen med de bokförda affärshändelserna som är grunden för den beskattningsbara inkomsten. En bokförd intäkt kan dock vara skattefri och en bokförd kostnad kan vara ej avdragsgill. Sådana skattemässiga justeringar måste göras av det redovisade resultatet för att den beskattningsbara inkomsten ska kunna fastställas.

Kellgren/Bjuvberg redogör beträffande omfångsfrågan för att det finns poster som inte redovisas i räkenskaperna men som ändå ska tas upp eller dras av vid taxeringen. Här kan nämnas underskott och skogsavdrag och för enskilda näringsidkare expansionsfondsavsättning och räntefördelning. Det kan också hända ett företag förbiset att bokföra en utgift eller kostnad. I och med att omfångsfrågan ska bedömas helt utifrån skatterättsliga utgångspunkter har ett sådant förbiseende i princip ingen betydelse i omfångsfrågan.<sup>39</sup>

Kellgren/ Bjuvberg vidgar här principerna för skattemässiga justeringar till sådant som inte har sin grund i redovisningen. Korrigeringarna som de refererar till är poster som hänför sig till specifika skatterättsliga regler eller poster som avser rättelser av sådant som rätteligen borde ha bokförts. Samtidigt menar de att omfångsfrågan helt ska bedömas utifrån skatterättsliga utgångspunkter.

Christer Westermarck har i en artikel<sup>40</sup> i samband med att IL infördes redogjort för att det formella sambandet enligt traditionella bedömningskriterier innebär att en viss post för att beaktas av skatterätten måste vara bokförd i räkenskaperna. En fristående registreringsstruktur för skatteändamål av kostnader och intäkter är alltså inte tillåten. Skatterätten ställer krav på företagen att inte tillämpa en fristående registreringsstruktur för skatteändamål utan nyttja företagets ordinarie redovisning och följa redovisningslagstiftningen. I utbyte får företagen utgå från redovisningen som beskattningsunderlag. Det är en väsentlig favör med tanke på att det inte existerar ett objektivet konstaterbart och entydigt företagsekonomiskt resultat.

Westermarck redogör vidare för att det enligt propositionen (prop. 1999/2000:2) framgår att kopplingen till räkenskaperna har en väsentlig betydelse för

---

<sup>39</sup> Kellgren/Bjuvberg, 2014, a.a., s. 104.

<sup>40</sup> Westermarck, Christer. Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen, *Svensk Skattetidning*, 2000:5, s. 456-473.

beskattningen vad gäller periodisering. Räkenskaperna sägs däremot sakna betydelse för frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger. Enligt propositionen avgörs detta enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna, vilket torde få anses vara en omtolkning jämfört med vad som tidigare ansetts gälla. Formuleringen får måhända ses som mindre väl genomtänkt, eftersom den – enligt sin ordalydelse – innebär att bokföringen saknar betydelse då beskattningsunderlaget fastställs. Om detta varit avsikten med den nya skattelagen hade nyheten troligtvis fastställts på ett helt annat sätt och även framgått av lagtexten. Uttalandet modifieras dock genom att propositionen nämner att det finns en formell koppling, vilket förklaras på följande sätt:

*Därutöver finns det en formell koppling som innebär att man när det finns ett bokslut vid beskattningen faktiskt utgår från det i räkenskaperna redovisade resultatet och därefter gör de justeringar som behövs för att få fram resultatet beräknat enligt de skatterättsliga reglerna. Denna formella koppling har emellertid inte betydelse för storleken på skatten eller underlaget för skatten och bedöms därför inte höra hemma i IL. Utformningen av bestämmelserna i 4 § är avsedd att ge uttryck för den materiella bundenhet i periodiseringsfrågor som nyss redovisades. Något krav på att räkenskaperna skall vara förda enligt god redovisningssed ställs inte upp. Eventuella avvikelser skall – på samma sätt som i dag – leda till en justering (5 §). (Prop. 1999/2000:2 s. 180.)*

Lars Möller har i en artikel<sup>41</sup> rörande sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen framfört följande. När redovisningen i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed ska räkenskaperna läggas till grund för beskattningen. Om den skattskyldige väljer ett av flera olika periodiseringssätt enligt god redovisningssed föreligger också en bundenhet – såväl den skattskyldige som skattemyndigheten blir bunden av det valda periodiseringssättet. I övrigt föreligger ingen bundenhet. Det gäller fall när det valda periodiseringssättet - avseende en intäkts- eller kostnadspost – strider mot god redovisningssed, när skattefria intäkter eller icke avdragsgilla kostnader

---

<sup>41</sup> Möller, Lars. Sambandet mellan redovisning och beskattning, *Skattenytt*, 2001, s. 122- 131.

bokförts, eller när redovisningen i räkenskaperna på annat sätt strider mot särskilda skatteregler.

## **5.7 Sammanfattning**

En köpeskilling som utgår i utländsk valuta måste omräknas till svenska kronor. Vid den skattemässiga beräkningen av en kapitalvinst eller kapitalförlust ska en köpeskilling omräknas utifrån valutakursen vid avyttringstillfället och vid redovisning av en fordran på en köpeskilling ska valutakursen på transaktionsdagen nyttjas.

Det kan sålunda konstateras att det föreligger en valutakursförändring för tiden mellan dagen för bindande avtal till dagen för redovisning av fordran på köpeskillingen. Den uppkomna valutakursförändringen är inte bokförd. Valutakursförändring är inte hänförlig till en civilrättslig fordran utan i stället till en skatterättsliga fordran, som bör benämnas svävande fordringsrätt.

Det kan vidare noteras att det av IL inte framgår några specifika skattemässiga regler gällande valutakursförändringar än 14 kap. 8 § IL som gäller balansposter i utländsk valuta. Den bestämmelsen har ingen betydelse för denna uppsats. I övrigt finns inga specifika regler avseende effekter av ändrade valutakurser.

Analysen inriktas därefter på att ta ställning till om valutakursförändringen ska påverka den beskattningsbara inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Med andra ord om det ska göras en skattemässig justering av det redovisade resultatet för valutakursförändringen. Eftersom lagen inte ger något svar i denna del har analysen baserats på doktrin.

Det som framförs av Knutsson/Norberg/Thorell tenderar till att lägga stor vikt vid sambandet mellan redovisningen och beskattning genom att beräkning av beskattningsbar inkomst grundas på redovisningen. Denna uppfattning stöds av Christer Westermarck som menar att det föreligger en formell koppling mellan redovisning och beskattning innebärande att en post måste vara bokförd för att beaktas av skatterätten.

Kellgren/Bjuvberg redogör för att det finns poster som inte redovisas i räkenskaperna men som ändå ska tas upp eller dras av vid taxeringen och att

omfångsfrågan helt ska bedömas utifrån skatterättsliga utgångspunkter. Lars Möller poängterar att sambandet mellan redovisning och beskattning gäller periodiseringsfrågor och att det i övrigt inte föreligger någon bundenhet.

Frågeställningen om den beskattningsbara inkomsten ska påverkas av en valutakursförändring, som den ifrågavarande, synes olöst. Det föreligger två skilda uppfattningar.

Den första uppfattningen lägger stor vikt vid det redovisade resultatet. Detta får till följd att om en post ska beaktas i skatterätten måste den vara bokförd i räkenskaperna. Skattemässiga justeringar görs av det redovisade resultatet utifrån specifika skatterättsliga regler. Med beaktande av denna uppfattning ska den aktuella valutakursförändringen inte påverka den beskattningsbara inkomsten.

Den andra uppfattningen ger uttryck för att det i omfångsfrågan inte finns någon bundenhet alls mellan redovisning och beskattning. Skattemässiga justeringar kan göras fritt oberoende av det redovisade resultatet. I ett sådant fall upprättas en för skatteändamål, från redovisningen fristående, registreringsstruktur. Utifrån denna uppfattning ska den aktuella valutakursförändringen påverka den beskattningsbara inkomsten.



## 6. Sammanfattning och slutsatser

Denna uppsats har för avsikt att besvara om det föreligger någon skillnad avseende när en fordran uppstår civilrättsligt respektive redovisningsrättsligt. Vidare vill uppsatsen besvara om det föreligger någon skillnad avseende tidpunkten för den redovisningsrättsliga fordran jämfört med tidpunkten för den skatterättsliga avyttringen. Slutligen vill uppsatsen fokusera på de eventuella beskattningsproblem som kan uppstå.

Uppsatsens slutsats avseende när en fordran ska anses ha uppkommit civilrättsligt är som följer. Det är av underordnad betydelse att avtalet som reglerar avyttringen är villkorat. I den stund som det är avtalat om en försäljning, med ett framtida överlämnade av aktierna efter uppfyllda villkor, har en civilrättslig fordran på köpeskillingen uppkommit. Denna tidpunkt inträffar i vart fall vid avtalets undertecknande.

Härefter besvarar uppsatsen frågeställningen om när den civilrättsliga fordran ska tas in i redovisningen. Redovisningsrättsligt är det inte avtalet om avyttring som utgör grund för intäktsföring och redovisning av en fordran. De avgörande kriterierna för redovisningstidpunkten är när de väsentliga riskerna och fördelarna överförs till köparen, vilket sammanfaller med aktiernas överlämnande. I redovisningsrätten är således den faktiska leveransen av yttersta vikt.

Beträffande den skatterättsliga avyttringen får det anses vara en hävdvunnen praxis att avyttringstidpunkten utgörs av den tidpunkt då det föreligger ett för båda parter bindande avtal om köp respektive avyttring. I det fall de rättshandlingar som tillsammans konstituerar ett bindande avtal inte företas samtidigt är det den senaste av dem som bestämmer avyttringstidpunkten.

Enligt ovanstående slutsatser kan det konstateras att det föreligger skilda tidpunkter för en fordrans uppkomst. Nästa fråga är att besvara om dessa skilda tidpunkter får till följd att beskattningsproblem uppstår. Uppsatsen fokuserar i denna del på en situation då köpeskillingen erläggs i utländsk valuta.

En köpeskilling som utgår i utländsk valuta måste omräknas till svenska kronor. Vid den skattemässiga beräkningen av en kapitalvinst eller kapitalförlust ska en köpeskilling omräknas utifrån valutakursen vid avyttringstillfället och vid redovisning av en fordran på en köpeskilling ska valutakursen på transaktionsdagen nyttjas.

Det kan sålunda konstateras att det föreligger en valutakursförändring för tiden mellan dagen för bindande avtal till dagen för redovisning av fordran på köpeskillingen. Den uppkomna valutakursförändringen är inte bokförd. Valutakursförändring är inte hänförlig till en civilrättslig fordran utan i stället till en skatterättslig fordran, som bör benämnas svävande fordringsrätt.

Analysen inriktas därefter på att ta ställning till om valutakursförändringen ska påverka den beskattningsbara inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Med andra ord om det ska göras en skattemässig justering av det redovisade resultatet för valutakursförändringen. Eftersom lagen inte ger något svar i denna del har analysen baserats på doktrin.

Uppsatsen konstaterar att frågan om den beskattningsbara inkomsten ska påverkas av den uppkomna valutakursförändringen synes olöst. Det föreligger två skilda uppfattningar.

Den första uppfattningen lägger stor vikt vid det redovisade resultatet. Detta får till följd att om en post ska beaktas i skatterätten måste den vara bokförd i räkenskaperna. Skattemässiga justeringar görs av det redovisade resultatet utifrån specifika skatterättsliga regler. Med beaktande av denna uppfattning ska den aktuella valutakursförändringen inte påverka den beskattningsbara inkomsten.

Den andra uppfattningen ger uttryck för att det i omfångsfrågan inte finns någon bundenhet alls mellan redovisning och beskattning. Skattemässiga justeringar kan göras fritt oberoende av det redovisade resultatet. I ett sådant fall upprättas en för skatteändamål, från redovisningen fristående, registreringsstruktur. Utifrån denna uppfattning ska den aktuella valutakursförändringen påverka den beskattningsbara inkomsten.

Lagstiftaren har i IL valt att reglera beskattningen av valutakursförändringar ytterst sparsamt. Denna uppsats slår fast att det kan uppkomma problem angående

hur valutakursförändringar ska behandlas skatterättsligt. Det är inte tillfredställande att lämna skattebetalaren eller andra intressenter i ett skatterättsligt tomrum. Ett sådant tomrum skapar en oförutsägbarhet som inte gynnar någon part. Det beskattningsproblem som uppsatsen belyser indikerar på ett behov av tydligare lagstiftning.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning

Prop. 1999/2000:02 Inkomstskattelagen

## Litteratur

Adlercreutz, Axel. Mulder, Bernard Johann. *Avtal: lärobok i allmän avtalsrätt*. 13 uppl. Stockholm: Norstedts juridik, 2013.

Agell, Anders. Malmström, Åke. *Civilrätt*. 21 uppl. Malmö: Liber, 2010.

Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Stockholm: Liber Förlag, 1978.

Grönfors, Kurt. *Avtalsgrundande rättsfakta*. 1 uppl. Stockholm: Nerenius & Santéus förlag, 1993.

Johansson, Kjell. *Substance over form – en redovisningsrättslig studie*. Stockholm: Jure Förlag AB, 2010.

Kellgren, Jan. Bjuvberg, Jan. *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur, 2014.

Knutsson, Margit. Norberg, Claes. Thorell, Per. *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. 3 uppl. Uppsala: Iustus förlag, 2012.

Lindskog, Stefan. *Preskription: om civilrättsliga förpliktelsers upphörande efter viss tid*. 3 uppl. Stockholm: Norstedts juridik, 2011.

Lindskog, Stefan. *Kvittning: om avräkning av privaträttsliga fordringar*. 3 uppl. Stockholm: Norstedts juridik, 2014.

Marton, Jan. *Redovisning – förståelse, teori och principer*. 1 uppl. Lund: Studentlitteratur, 2013.

Melz, Peter. *Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*. Stockholm: Stiftelsen juristförlaget vid Stockholms universitet, 1986.

Welamson, Lars. *Konkursrätt*. Stockholm: P A Norstedt & Söners förlag, 1961.

Welamson, Lars. Mellqvist, Mikael. *Konkurs och annan insolvensrätt*. 11 uppl. Stockholm: Norstedts juridik, 2013.

## **Tidskrifter**

Möller, Lars. Sambandet mellan redovisning och beskattning. I *Skattenytt* nr. 3 (2001), s. 122-131.

Westermarck, Christer. Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen. I *Svensk Skattetidning* nr. 5 (2000), s. 456-473.

## **Skatteverkets publikationer**

*Handledning för borgenärsarbetet*, SKV 237 utgåva 3, utgiven i november 2012.

*Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013*, SKV 305 utgåva 10, utgiven i maj 2013.

*Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering*, SKV 399 utgåva 2, utgiven i mars 2013.

## **Internetkällor**

Bokföringsnämnden:

Om BFN, <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx> (hämtad den 21 december 2014).

BFN:s normgivning, <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx> (hämtad den 21 december 2014).

BFN:s vägledning, Årsredovisning i mindre aktiebolag, uppdaterad 2014-04-28, BFNAR 2008:1, K2, <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/VL08-1-K2ab-kons.pdf> (hämtad den 21 december 2014).

BFN:s vägledning, Årsredovisning och koncernredovisning, uppdaterad 2014-11-17, BFNAR 2012:1, K3, <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/VL12-1-K3-kons.pdf> (hämtad den 21 december 2014).

Redovisningsrådet. Redovisning av effekter av ändrade valutakurser, uppdaterad december 2003, RR 8, <http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR8.pdf> (hämtad den 21 december 2014).

#### IFRS:

IAS 18 Intäkter, <http://www.ifrs.org/Documents/IAS18.pdf> (hämtad den 21 december 2014).

#### Rådet för finansiell rapportering:

Redovisning för juridiska personer, uppdaterad januari 2014, RFR 2, [http://www.radetforfinansiellrapportering.se/UserFiles/Archive/29/2Rekomendationer/RFR\\_2\\_Redovisning\\_for\\_Juridiska\\_personer\\_Uppdaterad\\_januari\\_2014.pdfm](http://www.radetforfinansiellrapportering.se/UserFiles/Archive/29/2Rekomendationer/RFR_2_Redovisning_for_Juridiska_personer_Uppdaterad_januari_2014.pdfm) (hämtad den 21 december 2014).





# Rättsfallsförteckning

Nytt juridiskt arkiv

NJA 1988 s. 620

NJA 2009 s. 291

Regeringsrätten

RÅ 1935 ref. 17

RÅ 1941 Fi 511

RÅ 1957 Fi 1084

RÅ 1958 Fi 1940

RÅ 1950 ref. 5 I

RÅ 1989 ref. 116 I

RÅ 2006 ref. 63

RÅ 2006 not. 162

RÅ 2007 not. 28

RÅ 2010 ref. 48