

## 7 Övrig normgivning från Redovisningsrådet, FAR och Skatteverket

### 7.1 Redovisningsrådets Akutgrupp

#### 7.1.1 Koncernbidrag och aktieägartillskott (URA 7)

#### Tillämpning

I uttalandet behandlas redovisning av dels koncernbidrag, dels aktieägartillskott.

Uttalandet är utfärdat i september 1998 och har följande innehåll:

Bakgrund – frågeställning  
Redovisning av koncernbidrag  
Redovisning av aktieägartillskott

#### Sammanfattning

Uttalandet har föranletts av att koncernbidrag och aktieägartillskott ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Redovisning bör enligt uttalandet i stället ske efter transaktionernas ekonomiska innebörd.

#### Redovisning av koncernbidrag

Vad gäller *koncernbidrag* kan följande utläsas av uttalandet:

- Bidraget är en form av kapitalöverföring mellan företag i en koncern.
- Redovisningen ska återspegla den ekonomiska innebörden.

*Innebörd 1:* Att minimera koncernens skatt eller att den ekonomiska innebörden inte framgår. I redovisningen ska då givaren minska fritt EK och mottagaren öka fritt EK.

*Innebörd 2:* Jämställt med utdelning. I redovisningen ska då givaren minska fritt EK. Mottagaren ska redovisa en finansiell intäkt.

*Innebörd 3:* Jämställt med aktieägartillskott. I redovisningen ska då givaren öka posten ”Andelar i koncernföretag”. Mottagaren ska öka fritt EK.

- Även inkomstskatten ska redovisas mot EK när den är hänförlig till poster som har redovisats mot EK.
- Redovisad skatt i resultaträkningen ska endast avse de intäkter

och kostnader som redovisas där.

**Redovisning av aktieägartillskott**

Lämnade *aktieägartillskott* redovisas som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Prövning ska därvid göras om en nedskrivning av aktiernas värde är erforderligt. Detta gäller särskilt om tillskottet gäller förlusttäckning.

Erhållna tillskott redovisas normalt direkt mot fritt EK.

**7.1.2 Beskattning**

Nedan behandlas några skattemässiga aspekter på aktieägartillskott och koncernbidrag.

**Sambandet mellan redovisning och beskattning**

Det saknas uttryckliga skatteregler för aktieägartillskott. Däremot finns det en omfattande rättspraxis angående olika aspekter på aktieägartillskott.

Särskilda skatteregler för koncernbidrag finns i 35 kap. IL. Enligt huvudregeln i 1 § ska koncernbidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om kapitlets förutsättningar för avdrag är uppfyllda.

Mot bakgrund av den skatterättsliga regleringen av aktieägartillskott och koncernbidrag saknar den redovisningsmässiga regleringen i RR:s uttalande direkt betydelse för beskattningen.

**Frågeställningar**

*1. Aktieägartillskott*

Två olika huvudformer av aktieägartillskott förekommer: *ovillkorliga* och *villkorliga*. Skatteutskottet har uttalat att de *ovillkorliga* aktieägartillskotten närmast kan liknas vid rena kapitalinsatser från aktieägarna, medan de *villkorliga* däremot närmast kan jämföras med ett lån utan säkerhet (Sku 1984/85:2 s. 7 f.). Civilrättsligt utgör ett *villkorligt* aktieägartillskott emellertid inte någon skuld för mottagaren, varför det i redovisningen, i likhet med de *ovillkorliga* tillskotten, bokförs mot fritt eget kapital. Den *villkorade* återbetalningsskyldigheten upptas dock som en ansvarsförbindelse i bolagets årsredovisning.

Ett *ovillkorligt* aktieägartillskott utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren. Givaren saknar också avdragsrätt för det lämnade tillskottet. Däremot räknas tillskottet med som en del av omkostnadsbeloppet för aktierna (jfr 44 kap. 14 § IL).

Ett *villkorligt* aktieägartillskott utgör inte heller skattepliktig inkomst för mottagaren. Återbetalning av *villkorat* aktieägartillskott behandlas vid beskattningen normalt som återbetalning av lån, oavsett om det sker till tillskottsgivaren eller till någon som har övertagit dennes rätt till återbetalning (RÅ 1985 1:10 och RÅ 1988 ref. 65). En återbetalning kan dock behandlas som utdelning om särskilda omständigheter föreligger (RÅ 1983 1:42).

Avdrag för ränta på villkorligt aktieägartillskott medges inte så länge det kvarstår som tillskott i bolaget, trots att rätten till återbetalning behandlas som en fordran vid beskattningen. Avdragsgill ränta kan beräknas först från det att bolagsstämman har fattat beslut om återbetalning av tillskottet (RÅ 1987 ref. 145).

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 28 fann RR att bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgjorde vanliga skattepliktiga intäkter hos bolagen. Bolagen hade hävdade att bidragen utgjorde icke skattepliktiga aktieägartillskott.

## 2. Koncernbidrag

Skatteförvaltningen har tidigare hävdade att ett koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska få avdrag. Efter tre avgöranden i RR under senare år kan följande slutsatser dras: Avdrag för lämnat koncernbidrag är inte beroende av hur bidraget har behandlats i företagets bokföring. Avdrag kan inte medges med högre belopp än vad som lämnats i koncernbidrag.

*RÅ 1998 ref. 6:* SRN fann i ett förhandsbesked att ett koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska ha avdragsrätt och mottagaren beskattas. RR däremot ansåg att det saknades stöd i skatterätten för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning. Det måste dock ske en värdeöverföring mellan företagen, som ska motsvara koncernbidraget.

*RÅ 1999 ref. 74:* Ett bolag som erhållit koncernbidrag betalade genast tillbaka den s.k. kapitaldelen av bidraget (72 procent), dvs. den del av bidraget som inte gav någon skatteeffekt, utan att yrka avdrag. SRN hade i ett förhandsbesked funnit att avdragsrätt förelåg för hela det som koncernbidrag betecknade beloppet och att den återförda delen inte var skattepliktig för det bolag till vilket kapitaldelen återfördes. SRN motiverade sitt ställningstagande med att det saknades grund för att beakta återbetalningen vid tillämpning av koncernbidragsreglerna. RR gjorde samma bedömning som SRN.

*RÅ 2001 ref. 79:* I en ansökan om förhandsbesked ställdes frågan huruvida ett bolag har rätt till avdrag för koncernbidrag med 100 procent, trots att endast 28 procent av beloppet kommer att överföras, dvs. i enlighet med en nettometod. RR besvarade frågan nekande. Således ska hela koncernbidragsbeloppet motsvaras av en förmögensökning för att avdrag ska kunna medges.

### 7.1.3 Förteckning över uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp

#### Beteckning Rubrik

URA 42	Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta
URA 41	Upplysningar om aktierelaterade ersättningar till anställda
URA 40	Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier
URA 39	Redovisning av utgifter för hemsidor
URA 38	Intäktsredovisning i samband med byte av reklam-tjänster
URA 37	Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta
URA 36	Upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till ekonomiska eller samhällseliga tjänster
URA 35	Koncernredovisning – vad avses med ”transaktionsdagen” och hur fastställs det verkliga värdet på egetkapitalinstrument
URA 34	Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal
URA 33	Konsekvenser av en förändring av skattestatus
URA 32	Beräkning av resultat per aktie när företag ingått avtal som kan resultera i en emission av aktier
URA 31	Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar
URA 30	Justering av förvärvsanalys på grund av ofullständiga eller oriktiga uppgifter
URA 29	Redovisning av uppskjuten skatt vid uppskrivning av icke-avskrivningsbara tillgångar
URA 28	Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden
URA 27	Val av rapportvaluta i RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser
URA 26	Alternativa redovisningsprinciper
URA 25	Redovisning av kostnader i samband med emission och återköp av egetkapitalinstrument
URA 24	Återköp av egetkapitalinstrument

URA 23	Förmåner i samband teckning av operationella leasingavtal
URA 22	Redovisning av försäkringsersättning m.m.
URA 21	Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag
URA 20	När skall specialföretag, bildat för ett speciellt ändamål, omfattas av koncernredovisningen?
URA 19	Statliga stöd utan uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet
URA 18	Företagsförvärv eller samgående
URA 17	Införande av euro
URA 16	Eliminering av orealiserade vinster och förluster i samband med transaktioner med intresseföretag
URA 15	Konsekvent redovisning av lånekostnader
URA 14	Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde
URA 13	Återbäring av överskottsmedel i ALECTA/SPP
URA 12	Poolingsmetodens tillämplighet
URA 11	Skatt vid andelsöverlåtelse inom en koncern
URA 10	”Jämförelsestörande poster”
URA 9	Intellektuellt kapital
URA 8	Klassificering av ett leasingavtal
URA 7	Koncernbidrag och aktieägartillskott
URA 6	Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen
URA 5	Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncernintern omstrukturering
URA 4	Koncernmässig omstrukturering
URA 3	Byte av räkenskapsår
URA 2	Syntetiska optioner
URA 1	Reala nollkupongsobligationer

## 7.2 FAR

### 7.2.1 Förteckning över FAR:s redovisningsnormgivning

Förteckningarna nedan innehåller vägledningar, rekommendationer och uttalanden gällande per 31 december 2003.

#### Vägledningar

- Om årsredovisning i aktiebolag
- Kontrollbalansräkning

#### Rekommendationer

<b>Beteckning</b>	<b>Rubrik</b>	<b>Anm.</b>
FAR nr 4	Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad	
FAR nr 5	Redovisning av kreditivavtal	
FAR nr 6	Redovisning av avtal om försäljning eller belåning av företags kundfordringar (factoring)	
FAR nr 8	Aktiebolags redovisning av kreditgivning till och andra engagemang för bolaget närstående personer	
FAR nr 9	Redovisning av ställda säkerheter	
FAR nr 12	Redovisning av aktier och andelar	
--	Redovisning av standardiserade optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar	Utkast

Uttalanden i redovisningsfrågor från Redovisningskommittén

<b>Beteckning</b>	<b>Rubrik</b>
Nr 1	Bankcertifikat
Nr 2	Företagscertifikat och statsskuldväxlar
Nr 5	Gemensamt bankkonto i koncern
Nr 8	Värdet på inköpsrätt till aktier
Nr 15	Vederlagsfri pantsättning
Nr 20	Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel

## 7.3 Skatteverket

### 7.3.1 Förteckning över Skatteverkets föreskrifter/allmänna råd – redovisning

Förteckningen nedan innehåller föreskrifter och allmänna råd gällande per 31 december 2003.

Benämning	Rubrik
RSFS 2003:43	Riksskatteverkets föreskrifter om beräkning av produktionskostnaden för djur i renskötsel att tillämpas vid 2004 års taxering
RSFS 2003:42	Riksskatteverkets föreskrifter om beräkning av produktionskostnaden för djur i jordbruk att tillämpas vid 2004 års taxering
RSV 2003:35	Riksskatteverkets allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer
RSV 2003:13	Riksskatteverkets allmänna råd om beräkning av avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall och liknande att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering
RSV 2003:9	Riksskatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering
RSV 2003:6	Riksskatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet
RSV S 2000:34	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillstånd till omläggning av räkenskapsår enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078)
RSV S 2000:22	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillåtelse i vissa fall för företag att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands *)

\*) Kommer att upphävas under 2004 och ersättas med allmänna råd.

### 7.3.2 Förteckning över RSV:s svar på redovisnings- och skattefrågor 1996–2003

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 2003

Beteckning	Diariernr	Svaret avser
2003:11	9097-03/110	Djur i jordbruk
2003:10	9110-03/100	Räkenskapsenlig avskrivning vid upprepad överavskrivning

354 Övrig normgivning från Redovisningsrådet, FAR och SKV, *Avsnitt 7*

2003:9	3108-10-23	Projekteringsutgifter – omedelbar kostnadsredovisning eller tillgångsredovisning?
2003:8	9075-03/100	Avsättning för framtida utgifter för omlokalisering
2003:7	1741-03/100	Avsättningsbelopp vid garantierbjudande kombinerat med krav om köp
2003:6	3058-03/100	Omdisponering av lämnad utdelning till koncernbidrag
2003:5	3057-03/100	Kvittning inom balansposten varu-/kundfordringar
2003:4	764-03/100	Avsättning för avgångsvederlag
2003:3	765-03/100	Redovisning och beskattning av bytesaffärer
2003:2	763-03/100	Insatsemission i ekonomisk förening
2003:1	9471-02/100	Subventionering av mobiltelefoner

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 2002

**Beteckning Svaret avser**

2002:7	Händelser efter balansdagen
2002:6	Räkenskapsår i ideella föreningar
2002:5	Räkenskapsinformation – arbetstidskort
2002:4	Skattemässig behandling av inventarier av mindre värde och av korttidsinventarier
2002:3	Redovisning av ansökningsavgifter
2002:2	Djurlager i jordbruk och renskötsel
2002:1	Tillämpning av genomsnittsmetoden vid lagervärdering

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 2001

**Beteckning Svaret avser**

2001:9	Värdering av fordran på överskottsmedel från Alecta (f.d. SPP) med hänsyn till ändrade villkor för återbetalning
2001:8	Värdering av handelsbolagsandelar
2001:7	Ränteinkomster på förskott i pågående projekt vid successiv vinstavräkning – uppdragsinkomst eller finansiell inkomst?
2001:6	Verifikationskrav vid valutaväxling



- 2001:5 Har ersatts med 2001:7
- 2001:4 Avskrivning på korttidsinventarier
- 2001:3 Ombokning av skuld till kapitaltillskott i enskild näringsverksamhet
- 2001:2 Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet
- 2001:1 Reservering för semesterlöneskuld till delägare

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 2000

**Beteckning Svaret avser**

- 2000:8 Kostnader för bullersanering
- 2000:7 Fråga om avdrag för aktiverade datautgifter
- 2000:6 Varulager av reservdelar, beräkning av nettoförsäljningsvärdet
- 2000:5 Inkomstperiodisering av miljöstöd
- 2000:4 Fråga om förlängda garantier
- 2000:3 Varulagervärdering – transport- och lagerhållningskostnader
- 2000:2 Negativt varulager
- 2000:1 Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 1999

**Beteckning Svaret avser**

- 1999:7 När bonusfordran ska redovisas
- 1999:6 Ränteberäkning av ej fastställd köpeskilling
- 1999:5 Angående Redovisningsrådets rekommendation RR 8
- 1999:4 Valutakurs vid ackord
- 1999:3 Krav på kassaapparat m.m.
- 1999:2 Leverantörsbonus vid lagervärdering
- 1999:1 Redovisning av ackord

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 1998

**Beteckning Svaret avser**

- 1998:15 Fråga angående värdering av lager i bilhandelsrörelse
- 1998:14 ”Purchasing card”
- 1998:13 Fråga om arkiveringsskyldighet för öltappsrapporter

1998:12	Ytterligare frågor om redovisning i ideell förening
1998:11	Frågor om redovisning i ideell förening
1998:10	Verifiering av inköp i bärhandel
1998:9	Krav på behandlingshistorik enligt 7 § BFL
1998:8	Redovisningstidpunkt för moms (boks slutsmetoden)
1998:7	Valutakursreserv
1998:6	Värdering av pågående arbeten i konsultrörelse
1998:5	God affärssed avseende vinstutdelning
1998:4	Försiktighets-, risk- och garantiriskreserveringar
1998:3	Räkenskapsår i enskild firma/jordbruksfastighet
1998:2	Diskontering av fordran
1998:1	Redovisning av erhållen ränteskillnadsersättning och resultat vid återköp av värdepapper (bostadsfinansieringsföretag)

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 1997

**Beteckning Svaret avser**

1997:22	Fråga om matchningsprincipen
1997:21	Frågor beträffande verifiering av försäljning av storpack till näringsidkare
1997:20	Frågor om en eller flera förvärvskällor i enskild näringsverksamhet samt om förlängt räkenskapsår
1997:19	Frågor om kassaapparatens användning
1997:18	Reservering av intäkter i patentbyråverksamhet
1997:17	Tidpunkt för intäktsredovisning av royalty
1997:16	Frågor om intäktsredovisning av produktverktyg
1997:15	Är arbetsordrar bokföringsmaterial
1997:14	Pensionsstiftelses redovisning av andelar i och resultat från handelsbolag
1997:13	Pågående arbeten på löpande räkning i databranschen
1997:12	Tidpunkt för redovisning av mäklarprovisioner
1997:11	Räkenskapsår vid konkurs
1997:10	Starttidpunkt för skattemässig avskrivning av inventarier
1997:9	Behandling av elkostnader vid varulagervärdering

Övrig normgivning från Redovisningsrådet, FAR och SKV, **Avsnitt 7** 357

- 1997:8 Redovisningsmässig och skattemässig behandling av pågående arbeten/produkter i arbete i tryckerier
- 1997:7 Periodisering av framtida utgifter för återställningsarbeten (avfallshantering)
- 1997:6 Negativt eget kapital, byte av företagsform samt tillämpning av avvecklingslagen (SFS 1996:761)
- 1997:5 Arkiveringsskyldighet för fastighetsmäklares uppdragsjournal
- 1997:4 Apportbildning av aktiebolag
- 1997:3 - - - Utgått - - -
- 1997:2 Avskrivning av uppskriven tillgång
- 1997:1 Registreringstidpunkter i samband med retroaktiva företagsöverlåtelse

Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 1996

**Beteckning Svaret avser**

- 1996:20 Värdering av värphöns i aktiebolag
- 1996:19 Fordringar med dold räntekompensation
- 1996:18 Fartygslån i utländsk valuta – säkringsredovisning (hedge)
- 1996:17 Redovisning av återbetalda punktskatter m.m.
- 1996:16 Arkivering av räkenskaper
- 1996:15 Reservering för befarade kreditförluster i bank
- 1996:14 Redovisning av fusion
- 1996:13 Utgifter för postorderkatalog
- 1996:12 God redovisningssed för bokföring av affärshändelse
- 1996:11 Förfrågan med anledning av länsrättsdom
- 1996:10 Bokföringsskyldighet i Sverige
- 1996:9 God redovisningssed vid redovisning av punktskatter
- 1996:8 Bokföring utomlands

**Beteckning Svaret avser**

- 1996:7 Periodisering av ränta
- 1996:6 Redovisning av böcker i förlagsbranschen/Redovisning av böcker i förlagsbranschen, kompletterande synpunkter
- 1996:5 Två frågor avseende reservering av avvecklingskostnader

358 Övrig normgivning från Redovisningsrådet, FAR och SKV, **Avsnitt 7**

1996:4	Försäljning av storpack till näringsidkare
1996:3	Reservering för upplupen kostnad
1996:2	Valutasäkring (hedging)
1996:1	Dotterbolags köp av aktier