

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN, NYCKELTALEN OCH
THE ACCOUNTING MANUAL.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

NUMMER 3

2020

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@NJ.SE

Huvudredaktör

SVEN-INGE DANIELSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

BIRGITTA ÅHLANDER

CLAES ERIKSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjas av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: info@bas.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Klarabergsgatan 33,
111 21 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 350 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 210 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.nj.se

KUNDSERVICE: telefon 08-598 191 90

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02347-0

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2020

TRYCK: Williams Lea, 2020

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

FÖRORD

3

Sven-Inge Danielsson

ARTIKLAR

5

Peter Nilsson

Tillkommande utgifter för byggnader – förändrad syn i K2?

13

Mats Brockert

Presentkort och andra värdebevis som kompensation för en bristfällig produkt

21

Peter Berg

Fastigheters övergång vid avyttring

29

Claes Eriksson

Vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset

32

Styrelsen BAS-

intressenternas Förening

Nedsättning av aktiekapitalet – En kommentar

Fastigheters övergång vid avyttring

Av Peter Berg

1. Inledning

Vid avyttring av fastigheter brukar det uppkomma ett tidsintervall mellan avtalet och äganderättens övergång. Intervallet leder till tolkningsfrågor om tidpunkten för fastighetens övergång, både i redovisningen och vid inkomstbeskattningen. Frågan kompliceras dessutom av två motstridiga ställningstaganden från Skatteverket.

2. Fastighetsrättsligt om tidpunkten för övergång

Enligt jordabalken (1970:994), JB, har säljaren rätten till en fastighets intäkter och ansvarar för dess kostnader fram till tillträdesdagen. Från tillträdesdagen har köparen rätten till intäkterna och ansvarar för kostnaderna.¹ Här har alltså tillträdesdagen en central betydelse, däremot inte dagen för köpekontraktet.

1. 4 kap. 10 § JB.

Vidare ska köparen ansöka om lagfart inom tre månader efter att köpehandlingen (normalt köpebrevet) upprättades.² Lagfarten är ett bevis på att ägarbytet har skrivits in i fastighetsregistret, vilket är avgörande för den fastighetsrättsliga äganderätten. Tidpunkten för inskrivningen har dock ingen betydelse för vare sig redovisningen eller inkomstbeskattningen.

3. Redovisningsrättsligt om tidpunkten för övergång

I redovisningen behöver vi undersöka två saker. Uppfyller fastigheten kriterierna på en tillgång? När ska tillgången i så fall tas upp i redovisningen eller bort från den?

3.1 Vad är en tillgång?

International Accounting Standards Board, IASB, har en föreställningsram som är grunden för standarderna International Financial Reporting Standards, IFRS. I föreställningsramen från 2010 definierades en tillgång på följande sätt.

”... An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.”³

2018 publicerade IASB en uppdaterad föreställningsram, med delvis ändrade formuleringar och en annorlunda struktur. I sak bedömer jag dock att ändringarna inte påverkar innehållet i denna artikel.

”An asset is a present economic resource controlled by the entity as a result of past events. An economic resource is a right that has the potential to produce economic benefits”⁴

Ramverket har inte antagits av EU-kommissionen och finns därför inte i officiell svensk översättning. Definitionen återfinns dock i K3, Bokföringsnämndens vägledning *Årsredovisning och koncernredovisning* (BFNAR 2012:1).

”En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.”⁵

2. 20 kap. 1–2 § JB.

3. 4.4 IFRS Conceptual Framework 2010.

4. 4.3–4 IFRS Conceptual Framework 2018.

5. 2.12 K3.

Bokföringslagen (1999:1078), BFL, och årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, har regler om värdering av tillgångar, men saknar definitioner av vad en tillgång är.

Jag ser det som att definitionen av en tillgång i K3 uppfylls först på tillträdesdagen, inte på dagen för köpekontraktet. Tillträdet är den inträffade händelsen som gör att köparen får ett bestämmande inflytande över fastigheten och det är från tillträdesdagen som köparen får de ekonomiska fördelarna av fastigheten.

Övergången av ekonomiska fördelar enligt K3 ligger nära övergången av avkastning från och avgifter för fastigheten enligt JB, vilket i JB uttryckligen sker på tillträdesdagen. Här ser jag alltså en samstämmighet mellan fastighetsrätt och redovisningsrätt.

3.2 När ska tillgången tas upp

ÅRL säger inget om vid vilken tidpunkt en tillgång ska tas upp i eller bort från redovisningen.

IFRS och föregångaren International Accounting Standards, IAS, gäller inom EU efter att respektive standard har antagits av EU-kommissionen. Nationellt tillämpas därefter IFRS och IAS i Sverige efter anpassningar från Rådet för Finansiell rapportering, RFR, som ger ut två årliga rekommendationer, RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* och RFR 2 *Redovisning för juridiska personer*. Målgruppen är noterade företag och andra större företag som tillämpar internationella regler.

I detta sammanhang är IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* relevant. IAS 16 har antagits av EU-kommissionen vilket medför att principerna ska tillämpas även i Sverige, via RFR 1 och 2. Beträffande tidpunkten säger IAS 16 att en tillgång ska tas upp i balansräkningen när två kriterier uppfylls. För det första när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och för det andra när anskaffningsvärdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.⁶ RFR 1 säger inget specifikt om IAS 16, vilket innebär att standarden ska tillämpas fullt ut i koncernredovisningen. RFR 2 har vissa begränsningar av IAS 16 vid tillämpning för juridisk person, men inget som berör tidpunkten för redovisning. K3 har samma reglering av tidpunkten som IAS 16.⁷

Det första kriteriet, sannolikheten för ekonomiska fördelar, inträffar i mina ögon först på tillträdesdagen, inte på dagen för köpekontraktet.

6. 7 IAS 16.

7. 2.18 K3.

Jag har i föregående avsnitt 3.1 *Vad är en tillgång* visat att det är först på tillträdesdagen som avkastningen på tillgången börjar tillfalla köparen, enligt definitionerna av en tillgång i såväl föreställningsramen för IFRS som K3 och JB.

Det andra kriteriet, att anskaffningsvärdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt, uppfylls enligt mig också först på tillträdesdagen. På kontraktsdagen är det inte till fullo garanterat att överlåtelsen kommer att fullföljas och det kan finnas villkor för överlåtelsen som vi först på tillträdesdagen kan veta säkert om och hur de har påverkat anskaffningsvärdet.

Bokföringsnämndens vägledningar K2 ÅR, *Årsredovisning i mindre företag* (BFNAR 2016:10) och K2 ÅB, *Årsbokslut* (BFNAR 2017:3), uttrycker samma synsätt.

”En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.”⁸

K2 ÅR och K2 ÅB exemplifierar med att vid fastighetsförvärv övergår risker och förmåner ”normalt vid tillträdet”.

Samma slutsatser om tidpunkten kan vi dra av Bokföringsnämndens vägledningar K1 ENV, *Förenklat årsbokslut för enskilda näringsidkare* (BFNAR 2006:1) och K1 Föreningar, *Förenklat årsbokslut för ideella föreningar och registrerade trossamfund* (BFNAR 2010:1). Både K1 ENV och K1 Föreningar reglerar att ”En byggnad ska tas upp i balansräkningen när företaget [föreningen] har fått tillträde till byggnaden...”⁹ K1-reglerna talar visserligen avgränsat om tillträdet till byggnad, men av sammanhanget får det förstås som synonymt med tillträdet till fastighet.

Definitionerna och regleringarna i JB, föreställningsramen för IFRS, IAS 16 via RFR 2 och samtliga K-regler, alla leder mig till följande synsätt. Vid avyttring av en fastighet ska säljaren ta bort tillgången från redovisningen, dvs. redovisa försäljningen, först på tillträdesdagen och inte på kontraktsdagen. Då kommer fastigheten att finnas i säljarens balansräkning så länge intäkter och kostnader för fastigheten är säljarens. Motsatsvis ska köparen ta upp fastigheten som tillgång på tillträdesdagen, då fastighetens intäkter och kostnader också övergår till att tillhöra köparen.¹⁰

Avyttring och förvärv av en fastighet ska alltså redovisas vid tillträdet, både hos säljare och köpare.

8. 9.3 K2 ÅR, 8.3 K2 ÅB.

9. 6.5 K1 ENV, 6.5 K1 Föreningar.

10. Peter Berg, *Fastigheter*, kap. 3 Anskaffning, avsnitt 3.6.3 Tidpunkt (Wolters Kluwer 2016).

3.3 Vad ska redovisas när

Ibland får jag frågan om hur ett avtal om fastighetsöverlåtelse ska redovisas. Mitt svar är följande, efter föregående analys.

- Köparen – 1. Avtalsdagen, handpenning
 - Debet 1188 *Förskott för byggnader och mark*
- Köparen – 2. Tillträdesdagen, slutlikvid
 - Kredit 1188 *Förskott för byggnader och mark*
 - Debet 1110 *Byggnader*
 - Debet 1130 *Mark* (utom vid köp av byggnad med tomträtt)
- Säljaren – 1. Avtalsdagen, handpenning
 - Kredit 2897 *Mottagna depositioner, kortfristiga*
- Säljaren – 2. Tillträdesdagen, slutlikvid
 - Debet 2897 *Mottagna depositioner, kortfristiga*
 - Kredit 1110 *Byggnader*
 - Debet 1119 *Ackumulerade avskrivningar på byggnader*
 - Kredit 1130 *Mark* (utom vid försäljning av byggnad med tomträtt)
 - Kredit 3970 *Vinst vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar*, eller
 - Debet 7970 *Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar*

Jag bortser här för enkelhetens skull från en rad andra poster som kan bli aktuella vid slutlikviden, såsom avyttring av markanläggning för säljaren, avräkning fastighetsskatt eller fastighetsavgift, avräkning hyresintäkter och driftskostnader etc. Här vill jag enbart renodla exemplen till att avse skillnaderna mellan vad som redovisas vid tidpunkten för avtalsdagen respektive tillträdesdagen.

Jag redovisar som du ser enbart handpenningen i det första steget, på avtalsdagen. Jag redovisar ingen fordran eller avyttring på avtalsdagen hos säljaren, inte heller någon skuld eller anskaffning hos köparen. På så sätt uppnår jag matchning, att tillgången redovisas så länge som säljaren fortsätter att redovisa intäkter och kostnader för tillgången och motsatt hos köparen.

Om köpet skulle avbrytas brukar handpenningen gå förlorad. Finns det en risk för att överlåtelsen inte fullföljs så påverkar det värderingen av tillgången handpenning hos köparen.

4. Skatterättsligt om tidpunkten för övergång

Skatterättsligt har vi andra synsätt. Skattereglerna för fastigheter i företag är i hög grad frikopplade från redovisningen vad gäller fastigheter som är kapitaltillgångar, medan vi har en koppling vad gäller lagerfastigheter.

4.1 Fastighetsskatt och fastighetsavgift

Fastighetsskatt och fastighetsavgift för året ska betalas av den som är ägare till fastigheten den 1 januari, oavsett när under året äganderätten övergår och oavsett vilket räkenskapsår företaget har.¹¹ Det brukar dock kunna hanteras genom avräkning vid tillträdet och är enligt min erfarenhet inte något praktiskt problem.

4.2 Inkomstskatt

Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, saknar regler om när en tillgång ska tas upp första gången i redovisningen. Däremot finns det regler om när en avyttring ska inkomstbeskattas. Kapitalvinster beskattas när tillgången avyttras och kapitalförluster när förlusten är definitiv.¹² Tidpunkten knyts här till när bindande avtal om avyttring tecknas. Det saknar betydelse om tillträdet sker senare, vilket är en viktig skillnad mot den civilrättsliga övergången.

Skatteverket, SKV, har publicerat två ställningstaganden om rätten till avdrag för avskrivningar vid överlåtelser. De innebär följande.

- Säljaren får avdrag för värdeminskning fram till avyttringen, som är när köpekontraktet undertecknas¹³
- Köparen får avdrag för värdeminskning från tillträdet, inte från tidpunkten för undertecknande av köpekontraktet¹⁴

Bägge ställningstagandena behandlar situationen när tillträdesdagen inträffar senare än kontraktsdagen, vilket enligt min erfarenhet är det absolut vanligaste. När vi ser ställningstagandena tillsammans blir dock

11. 2 § Lagen om statlig fastighetsskatt (1984:1052), 2 § Lagen om kommunal fastighetsavgift (2007:1398).

12. 44 kap. 26 § IL.

13. SKV ställningstagande 2009-11-27 *Värdeminskningsavdrag efter fastighetens avyttringstidpunkt* (Dnr: 131 805753-09/111).

14. SKV ställningstagande 2016-09-01 *En köparens rätt till värdeminskningsavdrag när en näringsfastighet förvärvas med en s.k. äganderättsklausul* (Dnr: 131 282552-16/111).

konsekvensen att vi får ett glapp för tiden mellan kontraktsdag och tillträdesdag, där ingen av parterna får värdeminskingsavdrag.

SKV motiverar asymmetrin med att säljaren enligt gällande regler ska återföra erhållna värdeminskingsavdrag när avyttringen görs, dvs. på kontraktsdagen. Det går enligt SKV inte att kombinera med fortsatt avdragsrätt för värdeminskningar fram till tillträdesdagen.

SKV:s bedömning av köparens avdragsrätt utgår från synsättet att köparen måste vara ägare till fastigheten för att kunna göra avdrag för värdeminskning. Det stämmer i och för sig med de redovisningsrättsliga reglerna om att avskrivningar ska inledas när tillgången kan tas i bruk,¹⁵ ett begrepp som i det här sammanhanget ligger nära äganderätten.

SKV hänvisar också till Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av praxis att köparen ska anses som ägare vid tidpunkten för äganderättens övergång, dvs. vid tillträdet.¹⁶

5. Avslutning

Fastighetsrättsligt och redovisningsrättsligt är tidpunkten för fastigheters övergång tydlig, om vi bortser från tidpunkten för inskrivning i fastighetsregistret. Det är tillträdesdagen som gäller.

Skatterettsligt utgör fastighetsskatten och fastighetsavgiften en mellangrupp, med sin tydliga koppling till ägandet den 1 januari varje år, men det är som jag har konstaterat inget problem i praktiken.

Inkomstskatten kan däremot vara komplicerad att hantera vid avyttringar. För lagerfastigheter har vi ett samband mellan redovisning och beskattning. För fastigheter som är kapitaltillgångar anses dock avyttringen ha gjorts på kontraktsdagen för säljaren medan förvärvet anses ha gjorts på tillträdesdagen för köparen. Denna förskjutning leder till åtminstone två problem.

1. Avdragsrätten för värdeminskning går förlorad för bägge parter under mellantiden
2. När kontraktsdagen är före balansdagen (år 1), men tillträdet efter balansdagen (år 2), så blir effekten för säljaren att intäkten ska tas upp till beskattning år 1 medan samma intäkt ska tas upp i redovisningen först år 2

15. 17.18 K3, 10.23 K2 ÅR, 9.23 K2 ÅR, 6.14 K1 Föreningar. 6.14 K1 ENV säger bara att avskrivning av byggnad ska göras med samma belopp som vid beskattningen, men uttalandet från Skatteverket innebär att det blir från året för tillträdet. Alltså har vi samma reglering av tidpunkten i samtliga K-regler.

16. Dick H (RÅ 1993 ref. 16).

Vi behöver komma ihåg att ställningstaganden från SKV är partsinlagor, men när jag analyserar bakgrunden till respektive ställningstagande har jag svårt att se en annan utgång vid en rättslig prövning inom dagens lagstiftning.

Är det dags för en lagändring? Så att skattelagstiftningen följer redovisningen beträffande tidpunkt för avyttring av tillgångar i näringsverksamhet, även för fastigheter som är kapitaltillgångar. Då skulle tillträdet vara avgörande i alla regelverk utom för fastighetsskatt och fastighetsavgift.

I väntan på en sådan anpassning hoppas jag att denna artikel hjälper till att kasta ett ljus över framför allt tidpunkten för avyttringar i redovisningen.

Peter Berg är redovisningsexpert, författare och föreläsare, driver ekonomibloggen consultjourney.com och är utgiven med böckerna Resultat- och inkomstplanering (2015) och Fastigheter (2016) av Wolters Kluwer.

SVENSK REDOVISNING – BULLETTINEN

BULLETTINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Buletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

Bulletinen finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETTINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN

NYCKELTALEN

BOKSLUTSBOKEN

THE ACCOUNTING MANUAL

BULLETTINEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Norstedts Juridiks arbetsverktyg **JUNO**.

BAS-intressenternas Förening: Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, Energiföretagen Sverige – Swedenergy – AB, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, LRF Konsult, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistiska centralbyrån, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring. **Mer information på www.bas.se**

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

