

2023-09-08

Högsta domstolen
Box 2066
103 12 Stockholm

Yttrande i Högsta domstolens mål [REDACTED]

Högsta domstolens begäran om yttrande

Högsta domstolen har begärt att Bokföringsnämnden yttrar sig i ett mål om personligt betalningsansvar för bolagsföreträdare enligt 25 kap. 18 § aktiebolagslagen (2005:551).

Enligt begäran är den rättsliga fråga som främst aktualiseras i målet hur nettoförsäljningsvärdet av varulager ska bestämmas med avseende på dels försäljningsvärdet, dels försäljningskostnaden i samband med beräkning av storleken på bolagets eget kapital (jfr 25 kap. 14 § andra stycket 2 aktiebolagslagen och 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554)).

Bakgrund

Två bolag levererade varor i form av kläder till ett aktiebolag som drev butiksförsäljning. Leverantörerna fick inte betalt för leveranserna.

Aktiebolaget försattes senare i konkurs. Skulderna till de båda leverantörerna täcktes inte fullt ut av utdelningen i konkursen.

Leverantörbolagen har väckt talan mot två styrelseledamöter i konkursbolaget och yrkat att dessa solidariskt ska svara för de aktuella skulderna. Som grund för talan har angetts att styrelseledamöterna ansvarar solidariskt för skulderna enligt 25 kap. 18 § aktiebolagslagen, eftersom de har underlåtit att upprätta kontrollbalansräkning trots att det funnits anledning att anta att bolagets eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet.

Tingsrätten och hovrätten, som har funnit att det inte är styrkt att det förelegat sådan kapitalbrist som avses i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen, har ogillat käromålen.

Högsta domstolen har förelagt Bokföringsnämnden att yttra sig i målet.

Avgränsningen av Bokföringsnämndens yttrande

Bokföringsnämnden ansvarar för att utveckla god redovisningssed, ett begrepp som har sin grund i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen. Nämnden avstår därför från att uttrycka någon uppfattning om hur bestämmelserna i 25 kap. 13-18 §§ aktiebolagslagen ska tolkas och om begreppet ”nettoförsäljningsvärde” har samma innebörd i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen som i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen.

Yttrandet begränsas mot den bakgrunden till vad som gäller generellt enligt god redovisningssed vid värdering av varulager till nettoförsäljningsvärdet och då särskilt till vad som gäller beträffande försäljningsvärde och försäljningskostnad enligt redovisningsreglerna

Redovisningsrättsliga lagregler och kompletterande normgivning

Med nettoförsäljningsvärde avses enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Det kan noteras att bestämmelsen avser endast omsättningstillgångar. I årsredovisningslagens bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar förekommer inte begreppet nettoförsäljningsvärde.

I Bokföringsnämndens K2-regelverk Årsredovisning i mindre företag (BFNAR 2016:10) anges i punkten 12.14 närmare vad som avses med försäljningsvärde.

Med försäljningsvärde i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans.

I Bokföringsnämndens vägledning till K2-reglerna anger kommentaren till punkten 12.14 följande.

Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Enligt punkt 2.11 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik och försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning

av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

Med försäljningskostnad avses enligt punkten 12.15 i K2-regelverket:

Med försäljningskostnad i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

I kommentaren till punkten 12.15 anges såvitt nu är relevant följande.

---Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad enligt 4 kap 9 § tredje stycket ÅRL. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen som ska reducera försäljningsvärdet (särkostnaden) enligt punkt 12.15. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. normal lön till anställda, lagringskostnader och ränta under lagrings- och kredittid, ska däremot inte reducera nettoförsäljningsvärdet. ---

Enligt K3-regelverket (BFNAR 2012:1), punkten 13.10 med kommentarer, gäller motsvarande som enligt K2. Punkten 13.10 har följande lydelse.

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Bokföringsnämndens bedömning

Med anledning av Högsta domstolens begäran om yttrande gör Bokföringsnämnden följande uttalande om vad som avses med försäljningsvärde och försäljningskostnad vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen och god redovisningssed.

De redovisningsrättsliga reglerna i årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens kompletterande regler är utformade med utgångspunkt i den så kallade fortlevnadsprincipen, dvs. att företaget har för avsikt att fortsätta sin verksamhet. Vid värdering av varulager till nettoförsäljningsvärde innebär detta att försäljningsvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i det pris som företaget beräknar att varan ska kunna säljas för vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Förekommer varor i lagret som är inkuranta beräknas försäljningsvärdet för sådana varor till det nedsatta pris som dessa bedöms kunna säljas för. Hänsyn ska också tas till inkurans på grund av att varorna kan vara övertaliga i förhållande till

vad som kan säljas i bolagets löpande verksamhet. När försäljningsvärdet bestäms ska således hänsyn tas till företagets möjligheter att sälja varorna i den normala verksamheten och de särskilda marknadsförhållanden som kan tänkas gälla för de varor som är ifråga. Det innebär bl.a. att när det rör sig om kläder kan försäljningspriset påverkas och variera utifrån säsong och modegrad.

Underlaget för beräkningen av försäljningsvärdet måste vara tillförlitligt och bygga på realistiska antaganden och förväntningar avseende det pris som varorna beräknas kunna säljas för. Exempelvis kan bedömningen grundas på försäljnings- och lagerstatistik och försäljningsplaner. Vid bedömningen ska företaget beakta de förhållanden och förutsättningar som kan gälla i den specifika bransch som företaget verkar i. Utgångspunkten är att bedömningen ska göras vara för vara eller varugrupp för varugrupp. Det finns i och för sig ett utrymme för att göra en mera schablonmässig värdering. Den måste emellertid i så fall ske på ett sådant sätt att den kan antas ge ungefär samma värde som en individuell bedömning skulle leda till. Det förhållandet att vissa varor tidigare har kunnat försäljas till ett visst högre värde kan därför inte utan vidare tas till intäkt för att lagret i sin helhet kan försäljas till ett högre värde.

Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen (särkostnader) som ska reducera försäljningsvärdet. Särkostnaderna ska ha uppstått som en direkt konsekvens av en försäljningstransaktion och skulle inte ha uppstått i verksamheten om transaktionen inte ägt rum. Det kan exempelvis vara fråga om företagets fraktkostnad vid en specifik försäljningstransaktion. Andra exempel är varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen ska däremot inte reducera nettoförsäljningsvärdet. Fasta eller gemensamma kostnader för företaget är inte särkostnader. Exempelvis ska normal lön till anställda, lagringskostnader, reklam och ränta under lagrings- och kredittid inte reducera försäljningsvärdet.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Sten Andersson
ordförande

Catarina Ranta
föredragande