

STEFAN OLSSON

Rättsvetenskaplig termbildning – några exempel*

I artikeln beskrivs och undersöks relationen mellan rättsvetenskapliga termer och de bakomvarande begreppen, i första hand när relationen mellan en juridisk term och de bakomvarande rättsliga begreppen förändras. Undersökningen behandlar två typfall, nämligen dels den situationen när termen för ett visst begrepp kommit att förändras eller bytas ut. I detta fall undersöks exemplet ”verkligt värde – nettoförsäljningsvärde”. Dels behandlas situationen då en och samma term används under lång tid i olika författningar med delvis olika innebörd. Den term som undersöks i detta avseende är ”finansiellt instrument”.

1 INLEDNING

Att tolka och analysera rättsliga begrepp brukar ofta framhållas som en av de rättsvetenskapliga huvuduppgifterna.¹ De rättsliga begreppen presenteras genom de termer som är knutna till begreppen.

Relationen mellan termer och begrepp har dock sällan diskuterats inom rättsvetenskapen. De termer som förekommer i lagtext, förarbeten, domstolsavgöranden eller doktrin har olika bakgrund och uppbyggnad. Ett typfall är *legaldefinitionen*, en term som av lagstiftaren avsiktligt valts för att representera en rättsfigur. Andra termer är beteckningar på rättsliga begrepp som kan ha månghundraåriga traditioner. Många av dessa förekommer inte uttryckligen i lagtexten, utan endast i rättspraxis eller doktrin. Ett exempel kan vara *extinktiva godtrosvärv*.²

Stundom utmönstras mindre väl valda termer för att ersättas med sådana som lagstiftaren anser lämpligare. Önskemålet kan exempelvis vara

* Artikeln har tillkommit som ett led i ett forskningsprojekt, som tilldelades särskilt professorsstöd (LOPS) av Fakulteten för humaniora och samhällsvetenskap vid Karlstads universitet 2014.

1 Jfr Sandgren, Claes, Vad är rättsvetenskap?, Stockholm 2009, s. 10–11.

2 Dessa är numera reglerade i lagen (1986:796) om godtrosvärv av lösöre, jfr Millqvist, Göran, Sakrättens grunder, sjätte uppl., Stockholm 2011, s. 30. Termen *extinktiv* finns dock inte i lagtexten.

att lagtexten skall framstå som mer lättläst eller modernare.³ Ett exempel är ”realisationsvinst”, som vid införandet av inkomstskattelagen (1999:1229) ersattes med ”kapitalvinst”.⁴ Det finns också exempel på att en term har fått olika betydelse under tidens gång eller att en term har olika betydelse i olika författningar. Sådana exempel kan vara ”verkligt värde” som har haft olika betydelse i årsredovisningslagens (1995:1554) olika versioner. Den ändrade användningen av termen ”verkligt värde” visas tydligt i olika upplagor av Pålssons lärobok i företagsbeskattning.⁵

Syftet med artikeln är att beskriva och diskutera situationer när relationen mellan en juridisk term och de bakomvarande rättsliga begreppen förändras. Undersökningen behandlar två typfall:

- dels den situationen när termen för ett visst begrepp kommit att förändras eller bytas ut.
- dels behandlas situationen då en och samma term används under lång tid i olika författningar med delvis olika innebörd.

Artikeln är disponerad så att rättsvetenskaplig termbildning, och därmed förbundna problem, beskrivs i avs. 2. Som exempel på hur rättsvetenskaplig termanvändning kommit att ändras, eller givits olika innebörd i olika lagar ges dels termen *verkligt värde*, dels termen *finansiellt instrument*. Båda dessa termer utmärks av att de har funnits i svensk lagtext ganska länge, samtidigt som det i båda fallen egentligen är frågan om internationellt vedertagen företagsekonomisk terminologi som av lagstiftaren har transformerats till rättsliga begrepp.

2 RÄTTSVETENSKAPLIG TERMBILDNING

Inom rättsvetenskapen representeras de rättsliga begreppen av termer. Användandet av termer inom olika vetenskapliga discipliner och/eller samhällsområden systematiseras inom vetenskapsområdet *terminologi*. Vetenskapsområdet och dess teoretiska redskap är användbara för tre huvudsakliga syften, nämligen för forskning i fackspråk, för ordnande av vetande, t.ex. lexikon och liknande, samt för fackspråklig språkplanering,

3 Jfr prop. 1999/2000:2, s. 493.

4 Se prop. 1999/2000:2, s. 505–506.

5 Pålsson, Robert, *Företagens inkomstskatt*, uppl. 1, Uppsala 2002, s. 78, uppl. 2, Uppsala 2006, s. 80–81, och uppl. 3, Uppsala 2009, s. 80–81.

dvs. utformningen av nya termer.⁶ Utrymmet i denna artikel medger inte en närmare presentation av vetenskapsområdet, men en utgångspunkt kan sägas vara att terminologin som vetenskap specifikt behandlar fackspråk, men inte allmänt språkbruk. Vidare är en utgångspunkt att det snarare är begreppet än ordet/termen och relationer mellan begreppen som är centrala.⁷ Detta till skillnad *lexikografen*, som utgår från ordet som det språkliga tecknet.⁸ Som beteckningen antyder är denna vetenskapsinriktning nära kopplad till upprättandet av ordböcker. Men även om terminologin i första hand fokuserar på relationen mellan begrepp, och såtillvida uppvisar likheter med den rättsvetenskapliga huvudfåran, så undersöks i andra hand representationsformerna för begreppen. Det är först då som terminologin kommer in på språkliga frågor. Ett begrepp motsvaras språkligt (och rättsvetenskapligt) av en definition.⁹ Men för att undvika att varje gång begreppet skall refereras till också återupprepa definitionen representeras begreppet av en term. En terminologisk uppgift blir således att utarbeta och föreslå termer som i möjligaste mån också språkligt leder tankarna till det bakomliggande begreppet.

Rättsvetenskaplig terminologi kan skapas på olika sätt. Det mest typiska är givetvis att nya termer tillkommer genom ny lagstiftning på nationell eller EU-rättslig nivå eller som ett utflöde av andra internationella samarbeten. Men termer kan även uppstå genom användning i rättspraxis eller rättsvetenskaplig doktrin som beteckning på ett visst rättsligt begrepp, utan att termen återfinns i lagtexten. Något förvånansvärt är det inte helt enkelt att hitta en tydlig definition av vad som skiljer ett rättsligt begrepp från andra sorters begrepp.¹⁰ En definition får förmodligen ta sin utgångspunkt i en generell avgränsning i vad som brukar betecknas som rättsligt material eller rättskällor. Att uppställa kriterier för en sådan avgränsning är långt ifrån okontroversiellt. Traditionellt upplagda läro- och handböcker, med betoning på rättsdogmatisk metod, brukar utgå från att det rättsliga

6 Laurén, Christer, Myking, Johan, Picht, Heribert, Terminologi som vetenskapsgren, Lund 1997, s. 32.

7 Mattila, Heikki, E.S., Comparative legal linguistics, andra uppl., Farnham 2013, s. 23, Laurén, Myking, Picht, Terminologi som vetenskapsgren, s. 252.

8 Laurén, Myking, Picht, Terminologi som vetenskapsgren, s. 252.

9 Se Laurén, Myking, Picht, Terminologi som vetenskapsgren, s. 77–78.

10 Någon sådan definition synes inte finnas i exempelvis i de läroböcker som refereras i fotnot 6, undantaget Zetterström, Stefan, Juridiken och dess arbetssätt, andra uppl., Uppsala 2012, s. 23 och 34, som synes jämställa begrepp med rekvisit.

materialet kan insorteras i en rättskällelära, en slags hierarkisk uppställning baserad på auktoritetsargument.¹¹ Denna sorts rättskällehierarkier, som teoretiserats av Hart i hans *rule of recognition*, bygger på att rättskällematerialet tydligt kan avgränsas från andra, rättsligt irrelevanta källor.¹² Helt tydlig har denna avgränsning inte ens varit i traditionell svensk rättsvetenskap, då handelsbruk eller annan sedvänja länge har accepterats som rättskällor, trots den privaträttsliga karaktären.¹³ De två senaste decennierna har medfört att bilden av en entydig svensk rättskällehierarki, med klart avgränsat källmaterial, kommit att bli otydligare. Det svenska EU-medlemskapet 1995 och införlivandet av Europakonventionen för mänskliga rättigheter i svensk lag samma år medförde en skyldighet för rättstillämparen att beakta europarättsliga källor.¹⁴ Under den tiden som förflutit sedan dess har både EU-rättens och Europakonventionens roller som rättskällor i Sverige successivt förtydligats. Det är inte enbart frågan om att den traditionella svenska rättskälleläran luckras upp. Både rättsvetenskaplig utbildning och praktik genomgår en rättskulturell omstöpning, där synen på rättssystemet som en del av den statliga byråkratin eroderar till förmån för en mer självständig roll för rättssystemet.¹⁵ Jämsides med denna förändring av den rättsvetenskapliga praktiken har den traditionella rättsvetenskapliga kunskapsynen under samma tidsperiod kommit att ifrågasättas på ett liknande sätt. Den traditionella synen har förutsatts innebära att rätten uppfattas som ett mer eller mindre fullständigt system, där det med hjälp av rättskällorna går att eftersöka det korrekta svaret på en rättsvetenskaplig frågeställning. Istället har en bredare rättsvetenskap

11 Se t.ex. Hydén, Håkan, Hydén, Therese, Rättsregler, en introduktion till juridiken, sjätte uppl., Lund 2011, s. 157–162, Kulin-Olsson, Karin, Juridikens fundament, Skövde 2007, s. 51–56, Zetterström, Juridiken och dess arbetsätt, s. 96–98.

12 Se Hart, H.L.A., The Concept of law, tredje uppl., Oxford 2012, s. 100–110, jfr även Peczenik, Vad är rätt?, s. 123–125.

13 Se t.ex. 10 § 2 st. avtalslagen (1915:218), 3 § köplagen (1990:931). Jfr även Bernitz, Ulf, Näringslivets normer, i Finna rätt, Stockholm 2010, s. 160–162.

14 Därmed inte sagt att t.ex. EU-rättsliga källor alltid har företrädde framför nationell, svensk lagstiftning. Se t.ex. Hettne, Jörgen, Eriksson, Ida Otken, EU-rättslig metod, andra uppl., Stockholm 2011, s. 226–232.

15 Som exempel på detta kan ges 2010 års nyordning av 1974 års RF, där regler om domstolar och domare flyttades till ett eget kapitel, det elfte. Jfr även t.ex. Wersäll, Fredrik, En offensiv Högsta domstol, SvJT 2014, s. 1–8, Wiklund, Ola, Om Högsta domstolens rättskapande verksamhet — löper domstolen amok?, SvJT 2014, s. 335–347, Josefsson, Carl, Domstolarna och demokratin, SvJT 2015, s. 40–71, samt Nergelius, Joakim, Domare på vift?, SvJT 2015, s. 85–91.

utvecklats med exempelvis diskurser om rättslig pluralism eller polycetri.¹⁶

Det torde dock inte vara särskilt vanligt numera att nya rättsvetenskapliga termer tillkommer annat än vid utarbetandet av ny lagstiftning eller översättning av EU-rättsliga regler eller andra internationella regelverk. Många rättsliga begrepp finns emellertid inte kodifierade i lagtexten och i dessa fall har termerna stundom etablerats i doktrinen. Förhållandevis ringa termbildning synes numera ske i den rättsvetenskapliga doktrinen. En förklaring till detta är givetvis att rättsvetenskapen numera är betydligt mer ”mogen” än om vi går kanske femtio till hundra år tillbaka i tiden. Ett exempel på hur rättsvetenskapliga termer har uppstått historiskt är uttrycket *detentionsrätt*, som ursprungligen ska ha myntats av Rodhe 1956.¹⁷ Att termen *detentionsrätt* sedermera har anammats av det praktiska rättslivet framgår t.ex. av NJA 1982 s. 404:

”Av allmänna principer om ömsesidigt förpliktande avtal får anses följa att uppdragstagaren inte är skyldig att utan ersättning lämna ifrån sig sådant räkenskapsmaterial som han själv har upprättat. I fall av sådant slag skulle det alltså vara fråga om en s k *detentionsrätt* – en rätt att som påtryckningsmedel hålla inne vad man själv äger eller har åtagit sig att själv prestera (jfr Rodhe, *Obligationsrätt*, 1956, s 391 ff). Att en sådan rätt kan göras gällande även i uppdragsgivarens konkurs vinner stöd av HD:s avgörande i notisfallet NJA 1981 A 1.”

Det bör också tilläggas att de termer som undersöks i artikeln används inom rättsområden som generellt är mer ”reglerade” än den klassiska civilrätten som ovan. Detta är också ett argument för att undersöka dessa termer. Inom sådana rättsområden är lagstiftarens och andra normbildares aktivitetsgrad betydligt högre och den rika normproduktionen torde därmed leda till ett mer begränsat behov av rättsvetenskapligt skapad termbildning. Därmed inte sagt att dessa rättsområden skulle ha ett mindre behov av rättsvetenskaplig teoretisering eller systematisering.

Den juridiska termbildningen kan vara intressant i ett antal olika typsituationer, såsom:

16 Se t.ex. Gunnarsson, Åsa, Svensson, Eva-Maria, *Genusrättsvetenskap*, Lund 2009, s. 105–109.

17 Se Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, Stockholm 2001, s. 169. I äldre doktrin hade termen *retentionsrätt* använts även för de situationer som Rodhe avsåg. Hellner själv ifrågasatte skillnaderna mellan *detentions-* och *retentionsrätterna*, se Hellner, Jan, Hager, Richard, Persson, Annina H., *Speciell avtalsrätt II 2:a häftet*, uppl. 5, Stockholm 2011, s. 49.

- *legaldefinitionen*; används i allmänhet för att *avgränsa* tillämpningsområdet för viss lagtext eller andra regler. Legaldefinitionen har således en avgränsningsfunktion. Utmärkande för legaldefinitionen är just att den ofta följs av en förhållandevis tydlig definition i själva lagtexten. Ett annat särdrag är att termen som representerar legaldefinitionen ofta används på ett sätt som i någon utsträckning avviker från allmänt eller fackmässigt språkbruk.
- *juridiska begrepp som saknar legaldefinitioner* och som definieras t.ex. i förarbeten, rättspraxis och doktrin.
- *förutsatta begrepp*; med detta avses t.ex. när det i regeringsformen, RF, används termer som definieras i föreskrifter med lägre konstitutionell valör.¹⁸
- *översättningar*; ett område där termanvändningen sätts på prov är översättningar av juridiska termer från andra språk till svenska. Sådana översättningar kan göras i olika syften. Ett är givetvis att av olika skäl översätta utländska juridiska dokument till svenska. Det kan vara frågan om t.ex. andra länders lagstiftning eller utländska handlingar som är av relevans i ett specifikt fall. En stor del av översättningsarbetet avser dock dokument som avses få en generell betydelse som rättskälla i Sverige. Härmed avses i första hand EU-rättsliga dokument av olika valör. Översättningen av dessa dokument medför metodproblem, då alla språkversioner skall tillerkännas lika rättskällevärde. Men även översättningar av andra internationella rättskällor kan givetvis medföra liknande problem.
- *byte av term för ett juridiskt begrepp*: Det framställs ofta som den rättsvetenskapliga huvuduppgiften att systematisera och analysera rättsliga begrepp. Till denna uppgift kan även räknas en mer långsiktig inventering av hur ett rättsligt begrepp innehållsmässigt förändras under tiden. En sådan förändring är ofrånkomlig utveckling i ett dynamiskt rättssystem, anpassat efter en modern samhällsutveckling. En analys av en sådan utveckling av ett eller flera rättsliga begrepp ligger utanför artikelns specifika frågeställning och sådana analyser torde vara vanligt förekommande i den stora mittfåran av rättsvetenskaplig forskning. En av de frågor som undersöks i denna artikel är istället när ett juridiskt begrepp fortlever mer eller mindre

18 Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, tredje uppl., Lund 1999, s. 190.

oförändrat, men den term som representerar begreppet byts ut. Exemplet som först kommer att undersökas är termen *verkligt värde*. I artikeln kommer även att undersökas ett exempel på en term, som samtidigt används i olika författningar med delvis olika innebörd. Exemplet är i detta fall termen *finansiellt instrument*.

3 BYTE AV TERM FÖR ETT RÄTTSLIGT BEGREPP – EXEMPLET *VERKLIGT VÄRDE* – *NETTOFÖRSÄLJNINGSVÄRDE*

I detta avsnitt undersöks utvecklingen av begreppet ”verkligt värde” och den terminologi som använts som representation för begreppet. Termen ”verkligt värde”, avseende värdering av tillgångar på ett företags balansräkning användes i svensk rätt för första gången i 9 § 1929 års bokföringslag.¹⁹ I denna paragraf angavs att ”Den bokföringsskyldiges tillgångar ej må upptagas över sina verkliga värden”. Någon närmare definition av vad som menades med det verkliga värdet fanns inte, däremot angavs i lagtexten flera situationer där undantag gjordes från kravet på värdering till verkligt värde. Paragrafen tillkom efter lagrådets kritik mot utredningens ursprungliga formulering.²⁰ Utredningen hade tänkt sig betydligt mer detaljerade värderingsregler. Föredragande statsrådet tog dock avstånd från att lagreglera ”vad som bör vara den rätta värderingsprincipen”. Värderingsfrågan borde i stället överlåtas till det praktiska affärslivet och ekonomisk forskning.

I 1976 års bokföringslag (1976:125), GBFL, markerades det lägsta värdets princip, LVP.²¹ Som utgångspunkt skulle enligt 14 § GBFL en omsättningstillgång tas upp till högst anskaffningsvärdet. Om tillgångens verkliga värde på balansdagen var lägre än anskaffningsvärdet, fick tillgången inte tas upp över detta verkliga värde. I paragrafens andra stycke preciserades vad som avsågs med verkligt värde. Med verkligt värde avsågs försäljningsvärdet för omsättningstillgången efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.²² Försäljningsvärdet definierades i förarbetena på följande sätt:²³

19 SFS 1929:117.

20 Prop. 1929:189, s. 100–101.

21 Både enligt 1929 och 1976 års BFL var undervärdering av tillgångar tillåtet, jfr prop. 1975:104, s. 182 och 221.

22 Detta betecknades också som ”nettoförsäljningsvärde”, se t.ex. prop. 1975:104, s. 183.

23 Prop. 1975:104, s. 221.

”I formuleringen försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna åsyftas med försäljningsvärdet det pris som rörelsen uppnår vid normal försäljning i den löpande verksamheten. I försäljningskostnaderna bör inräknas skäligen andel av rörelsens administrationskostnader.”

Av 14 § GBFL framgick vidare att om det p.g.a. rörelsens förhållande, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter fanns anledning fick det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, med avdrag för eventuell inkurans eller till annat värde som var förenligt med god redovisningssed. Enligt förarbeten kunde återanskaffningsvärdet användas, om det var klart enklare att använda än nettoförsäljningsvärdet.²⁴ Hänvisningen till god redovisningssed kunde avse t.ex. fasta styckepriser.

Reglerna i 14 § GBFL överfördes i huvudsak till 4 kap. 9 § ÅRL. Enligt ÅRL finns dock ingen möjlighet att värdera en tillgång till lägre värde än LVP.²⁵ Trots att den ursprungliga ordalydelsen av definitionen av verkligt värde i ÅRL, ”Med verkligt värde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad”, är näst intill identisk med ordalydelsen i 14 § GBFL, var den nya lagtexten ändå avsedd att innebära en ändring i sak. I förarbetena anför:

”Tredje stycket, som i sak överensstämmer med 14 § andra stycket bokföringslagen, definierar begreppet verkligt värde. Definitionen bör tolkas mot bakgrund av det krav på värdejustering till ”marknadsvärde” som finns i artikel 39.1 b. Som regel torde dock försäljningsvärdet liksom hittills kunna bestämmas till det pris som rörelsen på balansdagen skulle kunna uppnå vid en normal försäljning i den löpande verksamheten.

Om det finns särskilda skäl, kan det verkliga värdet i stället bestämmas till återanskaffningsvärdet eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Sådana särskilda omständigheter kan – liksom i dag – ha sin grund i tillgångens beskaffenhet eller i förhållanden som rör företaget eller den bransch det tillhör. Även om det verkliga värdet bestäms med utgångspunkt i återanskaffningsvärdet kan det ibland finnas skäl att göra avdrag för inkurans.”

Som konstaterats i doktrinen finns det ingen exemplifiering av vilken förändring som en EU-konform tolkning skulle kunna medföra.²⁶ Den föl-

24 Prop. 1975:104, s. 221.

25 Jfr Svensson, Bo, Edenhamar, Hans, Årsredovisningslagen, Göteborg 1996, s. 132, Thorell, Per, Årsredovisningslagen, Uppsala 1996, s. 204.

26 Thorell, Årsredovisningslagen, s. 205.

jande meningen tyder snarare på att lagstiftaren utgått från att i normalfallet skulle verkligt värde komma att beräknas på samma sätt som tidigare.²⁷ Det fjärde bolagsdirektivet, 78/660/EEG, hade följande i lydelse av relevant artikel:

”Art. 39, 1 b): Omsättningstillgångar skall göras till föremål för värdejusteringar i syfte att ta upp dem till det lägre marknadsvärde eller, under särskilda förhållanden, till något annat lägre värde som kan åsättas dem på balansdagen.”

Formuleringen ger ingen antydning kring hur marknadsvärdet skulle beräknas. I doktrinen har även gjorts en hänvisning från 4 kap. 9 § ÅRL och art. 39, 1 b, till IAS 2.²⁸ Vid denna tidpunkt definierades nettoförsäljningsvärde i punkt 4 i nämnda rekommendation.²⁹

”Nettoförsäljningsvärde är det uppskattade försäljningspriset i den löpande verksamheten efter avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och uppskattade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.”

Definitionen synes i stora drag överensstämma med den svenska definitionen enligt GBFL och ÅRL. Samtidigt var IAS 2 ingen EU-rättslig rättskälla vid tidpunkten för introduktionen av ÅRL. Den ursprungliga definitionen av verkligt värde i ÅRL levde kvar tills anpassningen till IAS-förordningen (1606/2002). Enligt denna förordning ålades alla bolag vars aktier var föremål för handel på någon reglerad marknad inom EU att senast fr.o.m. år 2005 tillämpa de internationella redovisningsrekommendationerna IAS/IFRS i koncernredovisningen.³⁰ IAS-reformen ledde till följdändringar EU-rättsligt och nationellt. För att till viss del modernisera de ålderdomliga fjärde och sjunde (83/349/EEG) bolagsdirektiven infördes ett moderniseringsdirektiv (2003/51/EG). Vidare följdes IAS-reformen av flera följdändringar i ÅRL. Enligt SFS 2003:1142 ändrades första och tredje styckena av 4 kap. 9 § ÅRL på så sätt att termen ”verkligt värde” ersattes med uttrycket ”nettoförsäljningsvärde”. Någon saklig ändring var enligt förarbetena inte avsedd.³¹ Bakgrunden till ändringen var implementeringen av ett särskilt EG-direktiv om redovisning och värdering av finansiella instru-

27 Jfr Svensson, Edénhammar, Årsredovisningslagen, s. 134.

28 Westermark, Christer, Årsredovisningslagen, Lund 1998, s. 408.

29 Den svenska översättningen återges något annorlunda av Westermark, Årsredovisningslagen, s. 681.

30 Se t.ex. Olsson, Stefan, Redovisningsrätt, Stockholm 2012, s. 93–94.

31 Prop. 2002/03:121, s. 69.

ment (2001/65/EG). Syftet med implementeringen var således att modifiera reglerna avseende värdering av finansiella instrument och bytet av terminologi avseende värdering av omsättningstillgångar i allmänhet var således endast en bieffekt av implementeringen. I förarbetena anförs att finansiella instrument enligt IAS 39 skall värderas till vad som betecknas som "fair value" och att detta brukar översättas med "verkligt värde". Avseende definitionen av verkligt värde i IAS-förordningens mening anförs:

"Med begreppet verkligt värde avses det belopp, till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras genom ett avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs (jfr IAS 39.8)."³²

I propositionen följer sedan en genomgång av hur verkligt värde skall fastställas i olika situationer. I den promemoria som låg till grund för propositionen hade dock föreslagits att termen verkligt värde inte skulle införlivas i svensk lagstiftning, eftersom termen i ÅRL redan användes med en annan betydelse. Begreppet verkligt värde utgjorde enligt förarbetena endast en sammanfattande term för värderingsmetoder som ändå måste beskrivas i lagtexten.³³ I propositionen anförs dock att "begreppet "verkligt värde" är numera en vedertagen svensk översättning av det i IAS använda begreppet "fair value" och används generellt för det nya slaget av värderingsmodell".³⁴ Regeringen föreslår därför att uttrycket verkligt värde används i den svenska lagtexten, därför att det ligger närmare texten i ändringsdirektivet och i IAS 39. Detta medförde emellertid med nödvändighet att termen verkligt värde utmönstrades ur de allmänna reglerna om värdering av omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § ÅRL.³⁵ I stället föreslogs att termen nettoförsäljningsvärde skulle användas i 4 kap. 9 § ÅRL. Termen användes enligt regeringen med en liknande betydelse i IAS.³⁶

Som ovan visats var termen verkligt värde väl inarbetat i svensk redo-

³² Prop. 2002/03:121, s. 30.

³³ Prop. 2002/03:121, s. 42.

³⁴ Prop. 2002/03:121, s. 43.

³⁵ Prop. 2002/03:121, s. 43.

³⁶ Prop. 2002/03:121, s. 43. Vidare användes termen på detta sätt också i Redovisningsrådets rekommendation RR 2 (från 2003 RR 2:02), som baserades på IAS 2. Som exempel på skillnader mellan svensk god redovisningssed och IAS 2 avseende definitionen av nettoförsäljningsvärdet kan nämnas att enligt RR 2 skulle hänsyn skall tas till lagringskostnader inklusive beräknad ränta då lagringstiden var lång eller lagret onormalt stort. Denna värderingsmetod ströks då RR 2 ersattes av RR 2:02, eftersom den inte återfanns i IAS 2.

visningsrätt vid tidpunkten för regeringens förslag. Samtidigt kan det ifrågasättas hur inarbetad översättningen av ”fair value” som verkligt värde på svenska var vid tidpunkten. En direktöversättning av termen ger snarare intrycket av att exempelvis ”skäligt värde” skulle kunna vara mer korrekt. Andra översättningar skulle kunna vara ”rättvist” eller ”rimligt”. Huvudpoängen måste dock vara att uttrycket verkligt värde ger intrycket av att vara oantastlig och odiskutabel fakta, medan den engelskspråkiga originalskrivningen snarast antyder ett i mångt och mycket uppskattat och skönsmissigt värde. Förekomsten av olika värderingsmetoder för olika sorters tillgångar stärker givetvis detta intryck. Av lagtexten framgår att det verkliga värdet i sista hand ska fastställas enligt ”sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppfattning om marknadsvärdet”.³⁷ Formuleringen antyder att uttrycken ”skäligt” eller ”rimligt värde” snarare bättre återger innebörden av begreppet än ”verkligt värde”. I och med att termen inte avsågs ha ett tydligt begreppsmässigt innehåll, utan endast en sammanfattande term för olika värderingsmetoder, riskerar termanvändningen att ge ett intryck av en betydligt tydligare precision som termen i själva verket inte ger uttryck för.³⁸ Att antyda ett ovedersägligt ”verkligt” värde, när det är frågan om ett slags uppskattning, kan snarast verka ideologiskapande till sin karaktär, dvs. termen ger en illusion av faktiska verklighetsförhållanden.³⁹

4 ÄNDRAD BETYDELSE AV EN RÄTTSVETENSKAPLIG TERM – EXEMPLET *FINANSIELLA INSTRUMENT*

4.1 Inledning

I följande avsnitt undersöks hur termen finansiellt instrument har använts av lagstiftare som beteckning på finansmarknads-, skatte- och redovisningsrättsliga begrepp. Trots att terminologin varit den samma under lång tid har definitionerna av begreppen kommit att ändras under åren. Undersökningen disponeras så att respektive rättsområde går igenom kronologiskt.

37 4 kap. 14 a § 2 st. ÄRL.

38 Att värdering till verkligt värde är i högsta grad beroende av vad som skall värderas framgår t.ex. av Norberg, Claes, Thorell, Per, Redovisning och beskattning av personaloptioner, SN 2008, s. 445–446.

39 Avseende det rättsvetenskapliga ideologibegreppet, se t.ex. Töllborg, Dennis, Personalkontroll, Lund 1986, s. 53–66.

4.2 Finansmarknadsrättslig definition

Såvitt kan noteras användes termen finansiellt instrument för första gången i svenska förarbeten i Värdepappersmarknadskommitténs betänkande SOU 1989:72. Enligt kommittén utgjorde termen finansiella instrument en samlingsbeteckning för alla instrument som det förekom handel med på värdepappersmarknaden.⁴⁰ S.k. fondpapper, vilka bl.a. utgjordes av aktier, obligationer och fordringsrätter utgjorde enligt kommittén en ”mindre klart avgränsad grupp av finansiella instrument”. Till de finansiella instrumenten räknades även andra rättigheter och förpliktelser, där rättigheterna då riktar sig mot någon annan än emittenten, som är fallet exempelvis för en aktie.⁴¹ Vidare framgick att optioner och terminer räknades som finansiella instrument, oberoende av vilket slags tillgångar är underliggande till optionen. Tillgångarna kunde t.ex. bestå av andra finansiella instrument, valutor, råvaror eller olika typer av index.

Utredningens förslag kom att omarbetas och införlivas i lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, som ursprungligen hade följande lydelse:

*”finansiellt instrument: fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden”*⁴²

I propositionen upprepas att t.ex. valutor och råvaror kan vara tillgångar underliggande finansiella instrument.⁴³ Vidare hänvisas till den skatterättsliga användningen av termen, som redan hunnit träda i kraft trots att Värdepappersmarknadskommittén var först ut med att använda termen i svenska förarbeten.⁴⁴ Definitionen i lagen om handel med finansiella instrument borde enligt propositionen främja ”ett enhetligt språkbruk”.⁴⁵ Som exempel på ett finansiellt instrument som inte utgjorde ett fondpapper lämnades en köption på aktier. Köparen av en option hade en rätt, men inte skyldighet, att köpa aktierna som optionen avsåg. Utfärdaren av optionen hade däremot en förpliktelse att sälja aktierna om optionsinne-

40 SOU 1989:72, del 2, s. 298.

41 SOU 1989:72, del 2, s. 299.

42 1 § lag om handel med finansiella instrument.

43 Prop. 1990/91:142, s. 141.

44 Se avs. 4.2.

45 Prop. 1990/91:142, s. 86.

havaren så önskade. Vidare lagstiftningen av praktiska skäl i vissa situationer även instrument som endast handlades mellan två parter.⁴⁶

Användningen av termen finansiellt instrument som rättsligt begrepp är enligt doktrinen snarast av näringsrättslig karaktär i gränslandet mellan civil- och offentlig rätt.⁴⁷ Ett exempel är kopplingen till regelverket för börser och andra tillståndspliktiga verksamheter.⁴⁸ Den bakomliggande ekonomiska verkligheten inkluderar dock ett mycket stort antal företeelser som betraktas som finansiella instrument.⁴⁹

Kritik mot termanvändningen har riktats av Walin.⁵⁰ Termen finansiella instrument, som Walin kopplar i första hand till papperslösa instrument, ersatte de inarbetade termerna *värdepapper* och *värdehandlingar*. Walin konstaterar att alla värdepapper är finansiella instrument, men den då gällande lagstiftningen om finansiella instrument var inte tillämplig på alla. Termen finansiellt instrument antydde enligt Walin att det fortfarande var fråga om en rättighet knutet till ett fysiskt objekt. Samtidigt användes (och används) termen värdepapper i lagstiftningen.⁵¹

I den nuvarande lydelsen av lagrummet finns ingen självständig definition, utan en hänvisning till annan lagstiftning:

”finansiellt instrument: det som anges i 1 kap. 4 § första stycket 1 lagen om värdepappersmarknaden”

I lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument i dess ursprungliga lydelse fanns en hänvisning till 1991 års lag om handel med finansiella instrument:⁵²

”finansiellt instrument: detsamma som i 1 kap. 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument,”

46 Afrell, Lars, Klahr, Håkan, Samuelsson, Per, Lärobok i kapitalmarknadsrätt, andra uppl., Stockholm 1998, s. 95.

47 Afrell, Klahr, Samuelsson, Lärobok i kapitalmarknadsrätt, s. 95.

48 Jfr Wallin-Norman, Karin, Finansiella instrument. Lärobok, Stockholm 2011, s. 22.

49 Se Laukkanen, Antti, Taxation of Investment Derivatives, Amsterdam 2007, s. 20, för ett ”klassificeringsträd” för klassificering av finansiella instrument.

50 Walin, Gösta, Finansiella instrument. Kontoföring och rättsverkningar, Stockholm 2001, s. 15–16.

51 Jfr Wallin-Norman, Finansiella instrument, s. 23.

52 1 kap. 3 § lag (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Lagrummet har sedermera fått följande lydelse:

”finansiellt instrument: detsamma som i artikel 2.1.8 i förordningen om värdepapperscentraler, i den ursprungliga lydelsen, varvid aktier och sådana rättigheter som avses i 4 kap. 2 § andra stycket denna lag i fråga om avstämningsbolag som är privata aktiebolag vid tillämpningen av denna lag ska jämföras med finansiella instrument.”⁵³

I förordningen 909/2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012 hänvisas emellertid endast till definitionen i artikel 4.1.15 i direktiv 2014/65/EU. Ifråga om definitionen av termen finansiellt instrument sägs i förarbeten följande:⁵⁴

”Termerna finansiellt instrument, utsett kreditinstitut, värdepapperscentral och värdepapperscentral från tredjeland definieras genom hänvisning till definitionerna i förordningen. De definitionerna har betydelse för lagens tillämpningsområde. Hänvisningarna till förordningen bör därför avse EU-bestämmelserna i en viss angiven lydelse, s.k. statiska hänvisningar, och utformas enligt nya anvisningar för författningsskrivning. En följd av att ha statiska hänvisningar blir att om EU-bestämmelserna ändras behöver lagstiftaren överväga om någon ändring bör göras i den nationella lagstiftningen.”

Av förarbetena framgår vidare att hänvisningen avseende termen finansiella instrument till förordningen gjordes för att åstadkomma ”en och samma innebörd på hela finansmarknadsområdet”.⁵⁵ Mer konkret var anledningen till hänvisningen att säkerställa att även aktier och andra andelar i privata aktiebolag omfattas av begreppet finansiella instrument, om de kontofördes enligt kontoföringslagen.

1 kap. 4 § 1 p. lag (2007:528) om värdepappersmarknaden, LVMP:

”finansiella instrument: överlåtbara värdepapper, penningmarknadsinstrument, fondandelar och finansiella derivatinstrument.”⁵⁶

Definitionen i LVMP avses motsvara artikel 4.1.17 i MiFID (dir. 2004/39/EG). Det är således fråga om en EU-rättslig definition som skall tolkas i

53 Lydelse enligt SFS 2016:51.

54 Prop. 2015/16:10, s. 346.

55 Prop. 2015/16:10, s. 148.

56 Lydelse enligt SFS 2013:579.

enlighet med vad som gäller för direktivkonform tolkning.⁵⁷ Som synes är avviker definitionen från den ovan beskrivna som tidigare har använts i svensk rätt. De fyra typer av instrument som nämns i citatet ovan definieras i de följande punkterna i nämnda lagrum. Ändå har det konstaterats i doktrinen att begreppet finansiellt instrument är oklart.⁵⁸ Även om, som ovan visats, annan lagstiftning hänvisar till definitionen i LVPM är det inte säkert att den avgränsningsfunktion termen finansiellt instrument har i dessa lagar stämmer väl överens med den unionsrättsliga definitionen av termen.

Tilläggs kan att i äldre lagstiftning förekom som underbegrepp till finansiella instrument uttrycket ”finansiella instrument som är avsedda för allmän omsättning”.⁵⁹ I stället introducerades termen ”överlåtbara värdepapper”.⁶⁰ Av förarbeten framgår att någon ändring i sak inte avsågs. Termen värdepapper har således inte alls kommit att utmönstras, trots de intentioner som lagstiftaren hade i början av 1990-talet.

4.2 Skatterättslig definition

I samband med den stora skattereformen infördes termen i skattelagstiftningen, nämligen i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

”Med finansiella instrument avses alla typer av värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten.”⁶¹

Det är uppenbart av förarbetena att ett av syftena med den nya terminologin var att fånga upp framtida instrument som inte fysiskt var kopplade till ett papper.⁶² I den dåvarande skatterättsliga lagstiftningen infördes inte någon ytterligare definition av termen, men i förarbeten uttrycktes att det vara värdepappersmarknadskommitténs definition i SOU 1989:72 som

57 Prop. 2006/07:115, s. 550.

58 Jfr Wallin-Norman, *Finansiella instrument*, s. 22–23.

59 Prop. 2006/07:115, s. 654.

60 1 kap. 4 § 2 p. LVPM.

61 SOU 1989:33 Del III, s. 381.

62 Jfr Afrell, Lars, Klahr, Håkan, Samuelsson, Per, *Lärobok i kapitalmarknadsrätt*, andra uppl., Stockholm 1998, s. 86, för utvecklingen under 1980- och 90-talen. Mer tekniska aspekter på framväxten av nya finansiella instrument beskrivs av Ekvall, Niklas, *Studies in Complex Financial Instruments and their Valuation*, Stockholm 1993, s. 15–54.

avsågs.⁶³ Efter skattereformen kom termen finansiellt instrument att införas i ytterligare lagrum i dåvarande SIL, bl.a. 24 § 2 mom. och 24 § 4 mom. I doktrinen ifrågasattes om inte begreppet finansiellt instrument borde ges olika innebörd beroende på i vilket lagrum i SIL termen användes.⁶⁴

I samband med introduktionen av IL gjordes en genomlysning av hur termen finansiellt instrument användes i då existerande lagstiftning.⁶⁵ En första invändning var att termen användes på ett sätt som inte överensstämde med den finansmarknadsrättsliga definitionen i lagen om handel med finansiella instrument. Exempelvis så definierades aktier i fåmansföretag skatterättsligt som finansiella instrument, trots att de vanligtvis inte var avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Vidare användes termen ibland bara som samlingsbeteckning, ibland möjligen som avgränsningsfunktion och i några fall verkligen med en sådan funktion. Slutsatsen blev då att termen finansiellt instrument inte skulle användas i den nya inkomstskattelagen. I ett avseende kom emellertid termen finansiella instrument att behållas, nämligen ifråga om ersättning på grund av insättargaranti eller försäkring.⁶⁶ Reglerna hade överförts från lagen (1999:199) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd, LSII. Det har anförts i doktrinen att definitionen av finansiella instrument i detta lagrum avser den finansmarknadsrättsliga definitionen i 1 kap. 4 § LVPM.⁶⁷ Någon tydlig hänvisning till den finansmarknadsrättsliga definitionen finns inte i förarbetena, men det är helt i linje med intentionerna vid skattereformen att den skatterättsliga begreppsanvändningen skulle motsvara den finansmarknadsrättsliga. Termen finansiellt instrument kom emellertid att återinföras i IL 2004 i ett annat sammanhang, vilket beskrivs i avs. 4.3 nedan.

Termen finansiellt instrument förekommer i ytterligare ett sammanhang, nämligen i 6–7 §§ m.fl. i lagen (2011:1268) om investeringspar-konto, LISK. I detta sammanhang har termen en ganska begränsad avgränsningsfunktion, eftersom det endast är de finansiella instrument som betecknas som *investeringstillgångar* som omfattas av skattereglerna.⁶⁸

63 Prop. 1989/90:110, s. 722.

64 Pahlsson, Robert, Behöver det finansiella instrumentet stämmas?, SN 1996, s. 532.

65 Prop. 1999/2000:2, Del I, s. 508–512.

66 55 kap. 8–9 §§ IL.

67 Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, kommentar publicerad 2017-03-20.

68 Se 6 § LISK. Jfr 55 kap. 8–9 §§ IL.

Denna term har valts för att avgränsa de marknadsnoterade tillgångar som är föremål för skattereglerna. Både av sammanhanget och av förarbetena är det tydligt att det är den finansmarknadsrättsliga definitionen som avses med termen finansiellt instrument.⁶⁹

4.3 Redovisningsrättslig definition

Av 4 kap. 14 a § ÅRL framgår att derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av de följande paragraferna.⁷⁰ Paragrafen trädde i kraft 1 januari 2004 och var ett led i anpassningen till de internationella redovisningsstandarderna IAS/IFRS, som enligt den s.k. *IAS-förordningen* (1606/2002) fr.o.m. 2005 används i *koncernredovisningen* i börsnoterade företag inom EU. Årsredovisningslagens bestämmelse gäller emellertid även i *årsredovisning* för en juridisk person. Bestämmelsen kan ses som ett led i önskan att ge möjlighet för aktiebolag som ingår i börsnoterade koncerner att upprätta en årsredovisning, där värderingarna inte allt för mycket skiljer sig från de som görs i koncernredovisningen.⁷¹ Ifråga om definitionen av begreppet finansiella instrument sägs följande:

”Den närmare innebörden av begreppet finansiellt instrument får utvecklas inom ramen för god redovisningssed. Vägledning kan t.v. hämtas från Redovisningsrådets rekommendation RR 27 Finansiella instrument upplysningar och klassificering. Rekommendationen bygger på hur begreppet definieras av IASB. Såväl Redovisningsrådet som IASB definierar ett finansiellt instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller egetkapitalinstrument i ett annat företag. Också begreppen finansiell tillgång, finansiell skuld och egetkapitalinstrument har definierats av Redovisningsrådet (se RR 27) och även dessa definitioner bygger på IASB:s standarder. Ytterligare vägledning om vad som avses med finansiella instrument i särskilda fall och hur dessa skall redovisas finns i en vägledning som har tagits fram av en särskilt inrättad kommitté under IASB, IGC (Implementation Guidance Committee). Begreppet finansiellt instrument kan därmed i detta sammanhang ha en annan innebörd än det har getts i andra lagar (t.ex. lagen [1991:980] om handel med finansiella instrument).⁷²

69 Prop. 2011/12:1, s. 287.

70 Innebörden av uttrycket ”får” i redovisningslagstiftningen har kommenterats av Thorell, Per, Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivning- en på redovisningsområdet (Ernst & Young, 2006-07-05).

71 Se prop. 2002/03:121, s. 27–33.

72 Prop. 2002/03:121, s. 70.

Som framgår är den redovisningsrättsliga definitionen fristående från de två föregående beskrivna finansmarknadsrättsliga och skatterättsliga definitionerna. Detta är ju naturligt, då lagrummet syftar till en implementering av en privaträttsligt framtagna IAS/IFRS-standarder. Termen finansiellt instrument definieras, som ovan antytts, i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* på följande sätt:⁷³

”– Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.”

Den redovisningsrättsliga definitionen framstår således som vidare än den finansmarknadsrättsliga, samtidigt som den verkar smalare än den definition som tidigare användes i svensk skatterätt.⁷⁴ Det skall dock framhållas att definitionen av finansiella instrument enligt de internationella redovisningsstandarderna inte är den enda allenarådande i svensk redovisning. I onoterade bolag tillämpas Bokföringsnämndens allmänna råd, oftast benämnda som K3 och K2.⁷⁵ Definitionen av finansiella instrument enligt K3 torde till stor del överensstämma med den internationella definitionen, medan tydliga regler saknas i K2.⁷⁶

Som en följd av införandet av 4 kap. 14 a § ÅRL och efterföljande lagrum infördes nya skatterättsliga regler för värdering av finansiella instrument i 17 kap. 19–20 c §§ IL. Det framgår uttryckligen att termen finansiella instrument i dessa lagrum skall ha motsvarande definition som i 4 kap. 14 a § ÅRL. Syftet med bestämmelserna är att möjliggöra att den redovisningsmässiga värderingen av tillgångar till verkligt värde även upprätthålls skatterättsligt. Det har i doktrinen föreslagits att den redovisningsmässiga definitionen av finansiella instrument borde användas skat-

73 11 p. IAS 32. Se vidare t.ex. Dahlberg, Mattias, Ränta eller kapitalvinst, Uppsala 2011, s. 135–137.

74 Det skall nämnas att det amerikanska normgivande organet FASB har en avvikande definition av termen finansiellt instrument, även om likheterna är stora, jfr Wahlström, Gunnar, Nya förutsättningar för reglering av extern redovisning – en praxisundersökning mot bakgrund av finansiella instrument, Göteborg 2000, s. 39–40.

75 BFNAR 2012:1, BFNAR 2009:1.

76 Se Torgander, Anders, Goda redovisningsseder för hybridinstrument, SN 2014, s. 799–801, samt Lewander, Anna, Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning, Uppsala 2017, s. 137–146.

terättsligt i större utsträckning än vad som sker idag.⁷⁷ Exempelvis skulle en redovisningsmässig klassificering av sammansatta instrument ge ett bättre skattemässiga svar än gällande skatteregler.

5 AVSLUTANDE KOMMENTARER

I artikeln har rättsvetenskaplig termbildning diskuterats och fem huvudsakliga varianter för bildande av rättsvetenskapliga termer har identifierats. Som exempel har i artikeln undersökts dels när termen för ett bakomliggande begrepp har ändrats utan att innebörden av begreppet har ändrats, dels när betydelsen av en term förändras över tid och används på olika sätt i olika lagar. Det förstnämnda exemplet visar att användningen av termen verkligen värde som beteckning på de i de på olika sätt beräknade och uppskattade marknadsvärdena enligt de internationella IAS/IFRS-standarderna är högst missvisande. Termen finansiellt instrument används i nu gällande lagstiftning både i en finansmarknads- och en redovisningsrättslig definition. Båda dessa begrepp används skatterättsligt, således med samma termanvändning.

Det kan kännas frestande att föreslå lagstiftaren ett noggrannare terminologiskt arbete inför nya lagar och ändringar i befintlig lagstiftning. Som visats ovan så gjordes emellertid en terminologisk utvärdering inför introduktionen av IL. Att svensk skatterätt innehåller två, icke identiska definitioner av begreppet finansiellt instrument är snarare hänförligt till att svensk intern rätt i detta avseende påverkas av två externa normgivare, nämligen den unionsrättslige normgivaren samt den privaträttsliga IASB. Våra internationella förpliktelser medför då att båda dessa definitioner får inflöde i intern rätt.

Stefan Olsson är professor i finansrätt vid Handelshögskolan, Karlstads universitet.

⁷⁷ Norberg, Claes, Hur skulle utvecklingen av redovisningen av finansiella instrument kunna nyttiggöras vid beskattningen?, SN 2009, s. 137.