

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Pär Nuder

Genom beslut den 21 oktober 2004 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen samt att med förtur överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av förslagen i prop. 2004/05:24, Internationell redovisning i svenska företag, för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas.

Med stöd av bemyndigandet förordnades den 16 november 2004 numera lagmannen Mari Andersson att vara särskild utredare.

Mari Andersson entledigades från uppdraget den 22 februari 2005. Samma dag förordnades finansrådet Anita Saldén-Enérus att tills vidare, dock längst till dess att utredningen lämnar sitt delbetänkande, vara särskild utredare.

Som sakkunniga förordnades den 16 november 2004 f.d. regeringsrådet Bodil Hulgaard och Anita Saldén-Enérus. Den sistnämnda entledigades från och med den 21 januari 2005.

Som experter förordnades den 16 november 2004 enhetschefen Åsa Andersson, skattejuristen Karin Berggren, civilekonomen Hans Edenhammar, civilekonomen Mikael Holmberg, direktören Anders Hultkvist, auktoriserade revisorn Lennart Iredahl, ämnesrådet Marie Jönsson, kanslirådet Bo Lindén, numera departementsrådet Tobias Lindhe, skattejuristen Ingrid Melbi, rättslige experten Lars Möller, skattejuristen Peter Nilsson, numera kanslichefen Gunvor Pautsch, ämnesrådet Stefan Pärnhem, departementssekreteraren Jenny Tiger och skattejuristen Ulla Werkell.

Hans Edenhammar entledigades från och med den 10 mars 2005 och Jenny Tiger från och med den 12 maj 2005.

Som experter förordnades från den 21 januari 2005 numera departementsrådet Per Classon, från den 4 april 2005 redovisnings-

konsulten Mikael Carlson och från den 12 maj 2005 kanslirådet Gabriella Johansson.

Som sekreterare förordnades från den 10 november 2004 kanslirådet Rolf Bohlin och från den 1 mars 2005 jur. kand. Anders Bengtsson.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB). Härmed överlämnas delbetänkande *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde* (SOU 2005:53).

Ett gemensamt särskilt yttrande har lämnats av experterna Mikael Holmberg, Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Ulla Werkell.

Stockholm i juni 2005

Anita Saldén-Enéus

/Rolf Bohlin

Anders Bengtsson

Innehåll

Förkortningar	7
Sammanfattning	9
Författningsförslag	15
1 Inledning	19
1.1 Uppdraget.....	19
1.2 Framställan	20
1.3 Frågor som behandlas i delbetänkandet	20
2 Bakgrund	21
2.1 Något om sambandet mellan redovisning och beskattning	21
2.2 Normgivning på redovisningsområdet	22
2.2.1 Svensk normgivning	22
2.2.2 IAS-förordningen	23
2.2.3 Lagstiftning till följd av IAS-förordningen.....	24
2.2.4 Krav på värdering till verkligt värde	24
2.3 Ekonomisk dubbelbeskattning	28
2.3.1 Principen om ekonomisk dubbelbeskattning	28
2.3.2 Utdelningsspärr	28
3 Metoder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen	31
3.1 Möjliga metoder att upprätthålla dubbelbeskattningen	31
3.1.1 Tre metoder	31
3.1.2 Skattemässig utdelningsspärr.....	32

3.1.3	Civilrättslig utdelningsspärr	33
3.1.4	Koppling mellan värdeförändringar i räkenskaperna och beskattningen	33
3.2	Övervägande och bedömning.....	34
4	Beskattningseffekter när tillgångar värderas till verkligt värde	39
4.1	Utgångspunkter för beskattningseffekterna	39
4.2	Tillgångar som bör omfattas av nya regler.....	40
4.2.1	Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde.....	42
4.2.2	Kvittning av värdenedgångar mot värdeuppgångar på kapitaltillgångar	54
5	Konsekvensanalyser	61
5.1	Inledning.....	61
5.2	Konsekvenser för det offentliga	62
5.2.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	62
5.2.2	Konsekvenser för Skatteverket	62
5.3	Konsekvenser för företagen.....	63
5.3.1	Ekonomiska konsekvenser för företagen	63
5.3.2	Administrativa konsekvenser för företagen	64
6	Författningskommentarer.....	65
	Särskilt yttrande.....	69
	Bilaga Kommittédirektiv (Dir 2004:146).....	71

Förkortningar

bet.	betänkande
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
dir.	direktiv
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LU	Lagutskottet
prop.	proposition
rskr.	riksdagens skrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIC	Standing Interpretations Committee
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRFL	Lagen (1995:1600) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningens huvudsakliga uppdrag är att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen. Uppdraget i denna del skall redovisas före utgången av juni 2007.

Genom den lagstiftning som blir tillämplig från och med den 1 januari 2006 kommer det att vara möjligt att värdera biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar till verkligt värde. Värdeförändringar på dessa tillgångar kommer i många fall inte att ha en sådan koppling till beskattningen att förändringarna påverkar det skattemässiga resultatet. Samtidigt kommer värdeförändringarna att kunna ligga till grund för utdelning. Utan motverkande åtgärder kommer det därför att finnas möjligheter att dela ut kapital som inte är beskattat på bolagsnivå. Utredningen skall med förtur i ett delbetänkande överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av detta för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas.

Metoder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen

Utredningen ser tre möjliga metoder att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen. Den första metoden är en *skattemässig utdelningsspärr*, som innebär att utdelat kapital är beskattat. Den andra metoden är en *civilrättslig utdelningsspärr* som hindrar att utdelning sker av kapital som inte har varit föremål för beskattning. Den tredje metoden är att *koppla* det skattemässiga resultatet

till de värdeförändringar som sker i räkenskaperna, vilket leder till att utdelat kapital är beskattat.

Utredningen har övervägt en skattemässig utdelningsspärr i form av en schablonintäkt på en viss procentsats av det utdelade, men inte beskattade beloppet. Utredningen har dock funnit att en sådan lösning kan komma i konflikt med EG-rätten och en skattemässig utdelningsspärr framstår i nuläget inte som en framkomlig väg för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls. Eftersom inte heller en civilrättslig utdelningsspärr enligt utredningens direktiv är aktuell att överväga, återstår alternativet med att koppla värdeförändringarna i räkenskaperna till beskattningen.

Metoden med koppling uppfyller kravet på att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen, men skapar samtidigt problem. Det finns därför skäl att överväga om det är lämpligt att gå fram med en sådan lagstiftning innan andra vägar har prövats. Ett alternativ skulle vara att hindra värdeuppgångar från att ligga till grund för vinstutdelning genom att föra värdeuppgångarna till bundna fonder.

Ur ett skatterättsligt perspektiv skulle bundna fonder vara till fördel, eftersom skatterättsliga åtgärder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen med automatik förefaller leda till komplicerade regler. Ett system med bundna fonder kan dock medföra associationsrättsliga problem.

En analys av de skäl som talar för respektive emot införandet av bundna fonder går emellertid utanför utredningens uppdrag. Det framstår dock som lämpligt att en sådan analys görs innan en lagstiftning införs som kopplar det skattemässiga resultatet till värdeförändringar. I avvaktan på att en sådan analys av bundna fonder har gjorts, bör tidpunkten för tillämpningen av de beslutade redovisningsregler som tillåter en värdering till verkligt värde på företagsnivå av biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter, andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar skjutas på framtiden.

Utredningen rekommenderar därför att inga åtgärder vidtas på skatteområdet nu utan att frågan om hur den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas övervägs inom ramen för utredningens huvuduppdrag. Samtidigt bör en analys göras av om det är lämpligt att den ekonomiska dubbelbeskattningen under en övergångsperiod kan upprätthållas genom att vissa orealiserade vinster redovisas som bundet eget kapital. I avvaktan på en sådan analys bör tillämpningstidpunkten för de nya värderingsreglerna skjutas

fram. Eftersom utredningen enligt direktiven skall lämna förslag till sådan kompletterande skattelagstiftning som behövs, har utredningen dock tagit fram ett sådant förslag.

Beskattningseffekter när tillgångar värderas till verkligt värde

Utredningens förslag innebär att det skattemässiga resultatet kopplas till värdeförändringar som beror på reglerna om värdering till verkligt värde.

De föreslagna reglerna skall omfatta de tillgångar som får värderas till verkligt värde från och med den 1 januari 2006, dvs. biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar. När det gäller biologiska tillgångar är det dock endast skog som omfattas av förslagen. Dessutom omfattar förslagen sådana finansiella instrument som kan värderas till verkligt värde och som är kapitaltillgångar. För kreditinstitut och värdepappersbolag gäller ett krav på sådan värdering av finansiell instrument från och med 2007.

Förslagen innebär att värdeförändringar på kapitaltillgångar och inventarier direkt påverkar det skattemässiga resultatet. Höjda värden på kapitaltillgångar och inventarier leder till ett högre skattemässigt resultat och minskade värden till ett lägre skattemässigt resultat. För att undvika skattebortfall begränsas dock möjligheterna att göra skattemässiga avdrag på grund av värdenedgångar. Intäkter och avdrag påverkar anskaffningsutgifterna för tillgångarna så att t.ex. en värdeuppgång på en fastighet inte beskattas en gång till vid avyttringen. I det följande redovisas förslagen mer detaljerat.

Inventarier

För att hindra att värdeuppgångar leder till att obeskattade vinster kan delas ut skall värdeökningar tas upp som intäkt. Denna intäkt skall behandlas som en utgift för nyanskaffning av inventarier. Avskrivningsunderlaget skall alltså ökas med ett belopp som motsvarar den intäkt som tas upp samma beskattningsår. Med denna åtgärd kommer det skattemässiga värdet på inventarierna att överensstämma med det värde som redovisas i räkenskaperna. På så sätt kommer företag som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning att

kunna tillämpa den metoden även framöver. Även kompletteringsregeln kommer att vara möjlig att tillämpa på intäkten.

Om värdet på inventarierna går ned är den nuvarande regeln i 18 kap. 18 § inkomstskattelagen tillräcklig för att åstadkomma nödvändiga korrigeringar.

Biologiska tillgångar

Utredningen anser att man bör kunna undvara särskilda skatte regler för biologiska tillgångar, fränsett skog, även om de kan värderas till verkligt värde.

Växande skog ingår i fastigheten och är således indirekt en kapitaltillgång. En värdering av skog till verkligt värde skulle kunna leda till att ett stort utrymme skapas för att dela ut medel som inte är beskattade på bolagsnivå. En värdeuppgång på skog som beror på en sådan värdering föreslås därför påverka det skattemässiga resultatet genom att den skall tas upp som en intäkt. Å andra sidan skall en värdenedgång dras av.

En skattemässiga korrigering sker genom att de intäkter som tagits upp för värdeuppgång på skog ökar anskaffningsutgiften vid försäljningen. På motsvarande sätt skall avdrag som skett för värdenedgångar göra att anskaffningsutgiften blir lägre.

Finansiella instrument

Värdeförändringar på finansiella instrument som värderas till verkligt värde föreslås innebära att företaget skall ta upp en värdeuppgång som en intäkt, medan en värdenedgång skall ge ett avdrag. För att en värdeuppgång inte skall bli beskattad två gånger eller en värdenedgång ge ett minskat skattemässigt resultat två gånger, skall anskaffningsutgifterna påverkas av värdeförändringarna.

Vinst vid avyttring av näringsbetingade andelar är under vissa förutsättningar skattefria. Att beskatta värdeuppgångar på sådana tillgångar är principiellt fel. Undantag görs därför för näringsbetingade andelar som kan avyttras utan skatteeffekter.

Fastigheter

Även för fastigheter föreslås att ett företag som med stöd av de nya redovisningsreglerna tar upp en fastighet till ett högre värde än tidigare i redovisningen skall ta upp en intäkt som motsvarar värdeuppgången. Avdrag skall göras när en värdenedgång redovisas.

Utredningens förslag är att den intäkt som redovisas till följd av värdetförändringen inte ska ligga till grund för värdeminskning-avdrag, eftersom byggnader på förvaltningsfastigheter som värderas till verkligt värde inte kommer att skrivas av i redovisningen. Till skillnad från vad som gäller för inventarier är detta inte heller nödvändigt för att åstadkomma ett materiellt riktigt resultat, eftersom anskaffningsutgifterna för kapitaltillgångar ökar med den intäkt som tagits upp.

Avdragsbegränsningar

Det kan inte uteslutas att en obegränsad rätt till avdrag för orealiserade förluster skulle kunna leda till skattebortfall. För att undvika detta begränsas möjligheten till avdrag. Detta sker genom att avdraget begränsas till de belopp som tidigare tagits upp som intäkter på grund av värdeuppgångar. Det innebär att tidigare intäkter som tagits upp vid värdeuppgångar alltid kommer att ge ett utrymme för avdrag om tillgången går ned i värde. Till den del det verkliga värdet på tillgången går ned under det ursprungligen redovisade värdet är en sådan värdenedgång däremot inte avdragsgill. För att avdragsbegränsningen inte skall leda till ett oskäligt resultat skall en värdeuppgång inte tas upp som intäkt till den del en tidigare värdenedgång på tillgången inte har kunnat utnyttjas som avdrag.

Författningsförslag

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 14 kap. 8 §, 18 kap. 7 § och 44 kap. 14 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 15 kap. 7 a–7 c §§, samt närmast före 15 kap. 7 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

8 §¹

Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, skall posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

– samma värde används i räkenskaperna, och

Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 15 kap. 7 a § eller 17 kap. 20 §, skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, skall posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

– samma värde används i räkenskaperna, och

¹ Senaste lydelse 2003:1102.

– värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § skall inte första strecksatsen i första stycket tillämpas.

Värdering till verkligt värde

15 kap.

7 a §

Om kapitaltillgångar eller inventarier med stöd av 4 kap. 14 a eller 14 f § årsredovisningslagen (1995:1554) tas upp till ett högre värde i räkenskaperna än tidigare skall ett belopp motsvarande den värdetförändring som redovisas i räkenskaperna tas upp som intäkt.

I fråga om biologiska tillgångar som ingår i en fastighet gäller första stycket bara för sådana tillgångar som hänför sig till skog. Med kapitaltillgång enligt första stycket avses även förpliktelser, om vinst och förlust på grund av förpliktelserna enligt 25 kap. 4 § skall anses som kapitalvinst och kapitalförlust.

En värdetförändring skall inte tas upp till den del det högre värdet motsvaras av en värdenedgång som inte kunnat dras av genom begränsningen i 7 c § första stycket andra meningen.

7 b §

En värdetförändring enligt 7 a § skall inte tas upp om den avser sådana tillgångar som vid beskattningsårets utgång inte

skulle ha beskattats vid en avyttring enligt bestämmelserna i 25 a kap.

7 c §

Om en sådan kapitaltillgång som avses i 7 a § tas upp till ett lägre värde i räkenskaperna än tidigare skall avdrag göras med ett belopp som motsvarar värdet förändringen. Avdrag får dock göras med högst ett belopp som motsvarar summan av sådana intäkter som tidigare har tagits upp för tillgången enligt 7 a §.

Avdrag får vidare göras för ett belopp som motsvarar summan av sådana intäkter som har tagits upp för tillgångar enligt 7 a § om de övergår till att vara sådana tillgångar som avses i 7 b §, dock bara till den del avdrag inte tidigare har gjorts enligt första stycket.

18 kap.

7 §

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

En intäkt som skall tas upp enligt 15 kap. 7 a § behandlas som en utgift för inköp av inventarier under beskattningsåret.

44 kap.

14 §

Med *omkostnadsbelopp* avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (*anskaffningsutgifter*) ökade med utgifter för förbättring (*förbättringsutgifter*).

Anskaffningsutgifterna skall ökas med belopp som skall tas upp enligt 15 kap. 7 a § och minskas med belopp som skall dras av enligt 15 kap. 7 c § första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar efter den 31 december 2005.

1 Inledning

1.1 Uppdraget

Sverige har sedan länge tillämpat ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det innebär att ett företags redovisning utan allt för stora ändringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Enligt huvudregeln gäller att inkomster och utgifter vid beskattningen skall periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder. I vissa fall ställer dessutom skattelagstiftningen upp ett krav på att vissa poster skall bokföras som kostnad i räkenskaperna för att motsvarande avdrag skall få göras vid beskattningen.

Utredningens huvudsakliga uppdrag är att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen. Uppdraget i denna del skall redovisas före utgången av juni 2007.

Utredningen skall dock med förtur i ett delbetänkande överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av förslagen i prop. 2004/05:24, Internationell redovisning i svenska företag, för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas.

Förslagen i nämnda proposition har numera lett till lagstiftning (bet. 2004/05:LU3, rskr. 2004/05:89, SFS 2004:1173, 1176 och 1178). Den nya lagstiftningen innebär bland annat att företag under vissa förutsättningar skall kunna värdera materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde i årsredovisningen. Om tillgångar i större utsträckning värderas till verkligt värde får detta konsekvenser även för beskattningen. Enligt reglerna kommer värdeuppgångar att redovisas som fritt eget kapital. Detta medför enligt direktiven att det utan några särskilda skatteregler är möjligt att kringgå den ekonomiska dubbelbeskattningen. Mot denna bakgrund bör de nya värderingsreglerna därför inte tillämpas förrän kompletterande skattelagstiftning finns på plats. Bestämmelserna

om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde skall därför tillämpas först för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2005.

Utredningens direktiv återges i sin helhet i *bilaga*.

1.2 Framställan

Till utredningen har inkommit en gemensam framställan från *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige*. Organisationerna anser att det för sådana förvaltningsfastigheter, som skattemässigt behandlas som lagertillgångar, bör införas en skatteregel motsvarande den som redan finns för lager av finansiella instrument och att förslag om detta bör läggas redan i samband med detta delbetänkande.

1.3 Frågor som behandlas i delbetänkandet

I delbetänkandet behandlas frågan om vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av de nya reglerna på redovisningsområdet för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls. Enligt utredningens uppfattning kan detta för närvarande endast lösas genom att de värdeförändringar som redovisas i räkenskaperna direkt påverkar det skattemässiga resultatet. Förslag lämnas om hur en sådan koppling skall utformas. Utredningen ser dock ett flertal svårigheter och nackdelar med en sådan lösning, bl.a. att det innebär beskattning av orealiserade vinster och att det kan försvåra det fortsatta arbetet. Utredningen rekommenderar därför att förslaget till kompletterande skattelagstiftning inte genomförs. Vidare anser utredningen att det parallellt med utredningens fortsatta arbete bör göras en analys av om det är lämpligt att den ekonomiska dubbelbeskattningen under en övergångsperiod kan upprätthållas genom att vissa orealiserade vinster redovisas som bundet eget kapital. I avvaktan på att en sådan analys görs bör tillämpningstidpunkten för de nya värderingsreglerna skjutas fram.

Mot bakgrund av vad som anförts är det inte aktuellt att nu införa sådana regler som förespråkats i framställningen från *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige*.

2 Bakgrund

2.1 Något om sambandet mellan redovisning och beskattning

De grundläggande reglerna om sambandet mellan redovisning och beskattning finns numera i 14 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Enligt 2 § gäller att det skattemässiga resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Uttrycket ”bokföringsmässiga grunder” är ett skatterättsligt begrepp utan någon motsvarighet i civilrättslig lagstiftning. Uttrycket innebär att inkomster och utgifter skall hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på enligt god redovisningssed (till skillnad från en kontantprincip som innebär att de hänförs till den period då betalning sker). I 3 § finns en uttrycklig bestämmelse för hanteringen av balansposter, nämligen att värdet på utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Paragrafen innehåller också en bestämmelse om den s.k. kontinuitetsprincipen som innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

Enligt 4 § skall räkenskaperna – om sådana förs – läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Kopplingen till räkenskaperna har alltså en materiell innebörd såvitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs bara av de skatterättsliga reglerna, utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.

I inkomstslaget näringsverksamhet finns tre typer av tillgångar, nämligen kapitaltillgångar, lagertillgångar och liknande tillgångar samt inventarier. Eftersom sambandet mellan redovisning och beskattning skiljer sig åt mellan de olika tillgångsslagen, är också den skattemässiga behandlingen av värdeförändringar på tillgångarna olika.

För kapitaltillgångar finns ingen koppling mellan redovisning och beskattning. En värdeförändring i räkenskaperna på en kapitaltillgång påverkar därför inte beskattningen under innehavstiden utan först när tillgången avyttras.

För lagertillgångar finns däremot en direkt koppling mellan redovisningen och beskattningen. Genom denna koppling slår värdeförändringar på sådana tillgångar i redovisningen igenom vid beskattningen.

För inventarier gäller att värdeförändringarna påverkar beskattningen genom reglerna om värdeminskningssavdrag. Vid den mest förmånliga metoden, räknenskapsenlig avskrivning, måste avdraget för värdeminskningen motsvaras av avskrivningarna i räkenskaperna. För inventarier finns således i detta fall en koppling mellan redovisning och beskattning. Detta gäller dock inte för den andra metoden, restvärdesavskrivning, som inte förutsätter att värdena i redovisningen skall överensstämma med de skattemässiga värdena.

2.2 Normgivning på redovisningsområdet

2.2.1 Svensk normgivning

De grundläggande reglerna för redovisningen finns i bokföringslagen (1999:1078) och de tre årsredovisningslagarna, årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). Lagarna är ramlagar och avsikten är att de skall vara allmänt hållna och kompletteras med annan normgivning. Detta kommer till uttryck genom bestämmelser om skyldighet att iaktta god redovisningssed. God redovisningssed har i förarbetena till bokföringslagen beskrivits som de normer som grundas på – utöver lagar och andra föreskrifter – redovisningspraxis, rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och andra organisationer, framför

allt Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet.

2.2.2 IAS-förordningen

Inom Europeiska Unionen (EU) har det under flera år förts diskussioner om att inom unionen harmonisera och förbättra reglerna för redovisning hos de företag som har aktier eller andra värdepapper noterade på en reglerad marknadsplats. Det har också funnits en strävan att närma de inom unionen tillämpade redovisningsnormerna till de redovisningsnormer som tillämpas internationellt. Dessa diskussioner har bl.a. lett till att rådet och parlamentet år 2002 antog en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder¹ (IAS-förordningen). Förordningen innebär att alla noterade europeiska företag från och med år 2005 i sina *koncernredovisningar* skall tillämpa de internationella redovisningsstandarder, med tillhörande tolkningar, som har antagits för tillämpning inom EU. De standarder som förordningen syftar på är International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS). IFRS ges ut av International Accounting Standards Board (IASB). IAS är standarder som getts ut av International Accounting Standards Committee (IASC), som var en föregångare till IASB. Uppgiften att tolka rekommendationerna ligger på International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), en kommitté inom IASB, tidigare motsvarighet benämndes Standing Interpretations Committee (SIC).

Enligt förordningen skall alla noterade företag vara skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS och tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som har utfärdats eller antagits av IASC eller IASB och som även antas av kommissionen för tillämpning inom gemenskapen. Ett antal standarder har de senaste åren antagits av kommissionen. Förordningen lämnar också en möjlighet för medlemsstaterna att besluta om att utsträcka tillämpningsområdet för de antagna standarderna genom att tillåta eller kräva dels att noterade företag upprättar sina *årsredovisningar* enligt standarderna, dels att icke-noterade företag upprättar sina års- eller koncernredovisningar (eller båda) enligt standarderna.

¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

2.2.3 Lagstiftning till följd av IAS-förordningen

Med anledning av IAS-förordningen gjordes vissa ändringar i årsredovisningslagarna (prop. 2004/05:24, bet. 2004/05:LU3, rskr. 2004/05:89, SFS 2004:1173, 1176 och 1178). Ändringarna skall med vissa undantag tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2004. Ändringarna ger svenska företag större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsprinciper inom ramen för svensk lag. Vidare ges onoterade företag möjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt de internationella redovisningsprinciper som har antagits på grundval av IAS-förordningen. Dessutom skall noterade företag samt koncernföretag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad enligt de IAS/IFRS som kommissionen har antagit, under vissa förutsättningar kunna värdera materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde. Sådan värdering skall kunna tillämpas i såväl årsredovisningen som koncernredovisningen. Ändringarna i den delen skall dock gälla först för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2005.

En anpassning till de internationella redovisningsstandarderna skedde också genom ändringar i redovisningslagstiftningen som trädde i kraft den 1 januari 2004 (prop. 2002/03:121, bet. 2003/04:LU2, rskr 2002/03:26, SFS 2003:774). Då infördes regler som gör det möjligt för alla slags företag att värdera finansiella instrument till verkligt värde (4 kap. 14 a § ÅRL). Tidigare hade den möjligheten bara gällt kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag. Vissa finansiella instrument är dock inte möjliga att värdera till verkligt värde. Det gäller t.ex. andelar i dotterföretag och intresseföretag (4 kap. 14 b § ÅRL).

2.2.4 Krav på värdering till verkligt värde

De regler som följer av IAS-förordningen kan få konsekvenser för beskattningen av företagen. Det finns därför anledning att beskriva i vilken utsträckning som företagen kan vara tvingade att använda sig av en sådan värderingsmetod.

Det finns som framgått ovan flera olika regelverk som avgör i vilken utsträckning värdering till verkligt värde får respektive skall tillämpas av företagen:

- IAS-förordningen, inklusive de IAS/IFRS som är antagna av kommissionen
- Årsredovisningslagarna
- Bokföringsnämndens allmänna råd
- Finansinspektionens föreskrifter
- Redovisningsrådets rekommendationer

IAS-förordningen omfattar företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning och vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad. Förordningen gäller endast koncernredovisningen. Eftersom en koncern inte är ett skatteobjekt, får förordningen inte en direkt verkan på det skatterättsliga området.

Följande tillgångar omfattas av reglerna om värdering till verkligt värde och är därmed aktuella för detta utredningsuppdrag (inom parentes anges den IAS/IFRS som reglerar respektive tillgångslag):

- Materiella anläggningstillgångar (IAS 16)
- Immateriella tillgångar (IAS 38)
- Finansiella instrument (IAS 39)
- Förvaltningsfastigheter (IAS 40)
- Biologiska tillgångar (IAS 41)

För *materiella tillgångar*, *immateriella tillgångar* och *förvaltningsfastigheter* finns alternativa värderingsprinciper, som bygger antingen på anskaffningsvärden eller på verkliga värden (IAS 16 punkt 29, IAS 38 punkt 72 och IAS 40 punkt 30). För dessa tillgångar finns således inga krav i IAS/IFRS på en värdering till verkligt värde, utan företagen kan välja att använda sig av anskaffningsvärden.

När det däremot gäller *finansiella instrument* och *biologiska tillgångar* skall dessa tillgångar värderas till verkligt värde (IAS 39 punkterna 43 och 46 och IAS 41 punkt 12). Avsteg från denna princip får bara göras i undantagsfall. Beroende på hur övrig normgivning ser ut kan därför företag vara tvungna att redovisa finansiella instrument och t.ex. skog till verkligt värde.

I ÅRL ger reglerna möjlighet att tillämpa värdering till verkligt värde (4 kap. 14 a och 14 f §§ ÅRL). Däremot finns inget krav på sådan värdering i ÅRL.

I ÅRKL och ÅRFL finns däremot krav på värdering till verkligt värde för finansiella instrument. Detta framgår av 4 kap. 2 § ÅRKL respektive 4 kap. 2 § ÅRFL. Äldre värderingsbestämmelser får för närvarande tillämpas, men dock längst till det räkenskapsår som avslutas senast den 31 december 2006.

Finansiella instrument och fastigheter som innehas av försäkringsföretag betecknas i ÅRFL som placeringsstillgångar. För sådana tillgångar, förutom kontorsfastigheter som huvudsakligen är avsedda för försäkringsrörelsen och andelar i dotter- och intresseföretag, gäller skattemässigt att de behandlas som lagertillgångar (17 kap. 17 § IL). Särskilda skatteregler finns således redan för sådana tillgångar. Några motsvarande regler, som gör att i stort sett alla fastigheter och finansiella instrument betraktas som lagertillgångar, finns inte för kreditinstitut och värdepappersbolag.

Om andra företag än kreditinstitut och värdepappersbolag eller försäkringsföretag har finansiella instrument gäller ÅRL:s frivilliga möjlighet att tillämpa verkligt värde. Här kan emellertid Redovisningsrådets rekommendationer få betydelse. Rekommendationen RR 32 "Redovisning för juridiska personer" behandlar redovisningen för juridiska personer vars värdepapper är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats (punkt 1). Den gäller således för moderföretag i sådana koncerner som omfattas av IAS-förordningen. Enligt huvudregeln i rekommendationen skall ett företag utforma sina finansiella rapporter i enlighet med samtliga bestämmelser i tillämpliga IAS/IFRS, inklusive tolkningar från IFRIC/SIC, som är eller förväntas bli antagna av kommissionen, om inte undantag görs i rekommendationen (punkt 2). Några undantag från IAS 39 Finansiella instrument såvitt gäller kravet på värdering till verkligt värde finns inte i RR 32. För de slag av företag som nu är i fråga bör RR 32 utgöra normen för vad som är att betrakta som god redovisningssed. I sin nuvarande lydelse innebär därför rekommendationen att finansiella instrument skall värderas till verkligt värde. Det skall tilläggas att också noterade kreditinstitut och värdepappersbolag omfattas av RR 32. Även sådana företag kommer alltså att med nuvarande lydelse av rekommendationen vara tvingade att använda verkliga värden i redovisningen, även om de tvingande reglerna i ÅRKL ännu inte är tillämpliga.

För biologiska tillgångar, som t.ex. skog, gäller inga tvingande regler i årsredovisningslagarna. Även här kan dock redovisningen i moderbolag i koncerner påverkas av RR 32 på liknande sätt som för finansiella instrument. I rekommendationen uttalas att "IAS 41

anger att de tillgångar som skall omfattas av standarden skall redovisas till verkligt värde. Detta är inte tillåtet enligt ÅRL förrän 2006. IAS 41 skall därför inte tillämpas i juridisk person” (punkt 62). Rekommendationen i denna del är inte alldeles klar när gäller kravet på värdering till verkligt värde när väl detta är möjligt enligt ÅRL. Det ligger dock nära till hands att rekommendationen medför att t.ex. skog skall värderas till verkligt värde, när väl det blir lagligt. God redovisningssed skulle innebära en sådan värdering och därmed skulle alltså även beskattningen av företag med skog kunna påverkas.

Undantagen i RR 32 motiveras utifrån två utgångspunkter, dels lagbestämmelser i främst ÅRL, dels sambandet mellan redovisning och beskattning. Det är därför, enligt utredningens bedömning, troligt att rekommendationen ändras om en värdering av finansiella instrument och biologiska tillgångar till verkligt värde leder till negativa skattekonsekvenser för företagen.

Sammanfattningsvis visar följande uppställning om det finns krav på värdering till verkligt värde och vad som styr den frågan:

Materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och förvaltningsfastigheter	Inget krav eftersom IAS 16, 38 och 40 tillåter alternativa värderingsmetoder
Finansiella instrument som innehas av kreditinstitut och värdepappersbolag	Krav på grund av 4 kap. 2 § ÅRKL
Finansiella instrument och fastigheter som innehas av försäkringsföretag	Krav på grund av 4 kap. 2 § ÅRFL, särskilda skatteregler gäller redan
Finansiella instrument som innehas av övriga företag och biologiska tillgångar	Krav om företaget är ett moderföretag som ingår i en koncern som omfattas av IAS-förordningen och eftersom inga undantag för närvarande finns i Redovisningsrådets rekommendationer

Redovisningsrådet rekommendationer gäller bara för noterade företag. För onoterade företag är det i stället Bokföringsnämndens allmänna råd som utgör de utfyllande normerna. Enligt det allmänna rådet 2002:2 kan även onoterade företag komma att omfattas av Redovisningsrådets rekommendationer. Det gäller onoterade företag som väljer att tillämpa IAS/IFRS, men då endast i moderbolagets redovisning. Har ett sådant val gjorts kommer vad som ovan sagts om t.ex. finansiella instrument att gälla även för ett sådant moderbolag.

2.3 Ekonomisk dubbelbeskattning

2.3.1 Principen om ekonomisk dubbelbeskattning

Sverige tillämpar – med vissa undantag – principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Det innebär att vinster i ett aktiebolag skall beskattas två gånger, först en gång på bolagsnivå och sedan en gång på ägarnivå i samband med utdelning. Principen innebär således att utdelat kapital skall vara beskattat på bolagsnivå innan det delas ut.

Det bör framhållas att det för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen inte är tillräckligt att företaget redovisar s.k. uppskjuten skatt. Redovisningen av uppskjuten skatt innebär nämligen bara att den skatteskuld, som uppstår vid skillnader mellan skattemässiga värden och värden i räkenskaperna, binds i företaget. För att den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas måste en faktisk beskattning av vinster ske innan de kan delas ut.

Det samband som finns mellan redovisning och beskattning medför också att det blir ett samband mellan de vinster som beskattas i ett bolag och vad som kan delas ut till ägarna. Om tillgångar, för vilka det i princip inte gäller något samband, kan redovisas till högre värden i räkenskaperna än vid beskattningen, skulle dock de högre värdena kunna ligga till grund för utdelning utan att den positiva värdeutvecklingen dessförinnan har blivit föremål för beskattning. Första ledet i den ekonomiska dubbelbeskattningen skulle därmed inte upprätthållas.

För att undvika denna effekt har lagstiftning, som tillåter olika värdering i räkenskaperna respektive vid beskattningen av finansiella instrument som är lagertillgångar, kompletterats med en s.k. utdelningsspärr.

2.3.2 Utdelningsspärr

Utdelningsspärren fick i allt väsentligt sin utformning genom regler som trädde i kraft den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, rskr. 1995/96:123, SFS 1995:1614). Den infördes i dåvarande 2 § 1 mom. nionde stycket lagen (1947:567) om statlig inkomstskatt och var föranledd av att kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag gavs en möjlighet att ta upp vissa tillgångar enligt lägsta värdets princip vid beskattningen, även om tillgångarna tagits upp till högre värde i räkenskaperna. Den koppling som annars råder mellan redovisningen av lager-

tillgångar i räkenskaperna respektive vid beskattningen bröts således. I propositionen uttalades att vid en frikoppling skulle företagen kunna utnyttja de skattemässiga reserveringsmöjligheterna mer effektivt och ändå kunna hålla oförändrad utdelning och redan av statsfinansiella skäl ansågs en utdelningsspärr därför inte kunna undvaras (a. prop. s. 41). Utdelningsspärren överfördes i stort sett oförändrad till 17 kap. 21 § IL.

Bestämmelsen ändrades den 1 januari 2004, som en följd av att möjligheterna att redovisningsmässigt värdera finansiella instrument till verkligt värde utökades till att gälla alla slag av företag. Samtidigt frikopplades också reglerna i IL om värdering av lager av finansiella instrument för den utökade kretsen så att det blev möjligt att vid beskattningen ta upp dessa till anskaffningsvärdet även om de i räkenskaperna tagits upp till ett högre verkligt värde. Utdelningsspärren utvidgades till att även omfatta de företag som därigenom fick möjlighet att ha skilda värden på finansiella instrument i räkenskaperna respektive vid beskattningen. (prop. 2003/04:28, bet. 2003/04SkU16, rskr. 2003/04:83, SFS 2003:1102).

Bestämmelsen i 17 kap. 21 § IL innebär att det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen skall höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen. Justeringen av det skattemässiga resultatet sker således genom att lagervärdet på tillgångarna höjs om viss "överutdelning" sker. Den ytterligare beskattning som sker det beskattningsår då lagervärdet höjs kommer att minska det skattemässiga resultatet nästföljande beskattningsår. Med andra ord innebär spärren att utdelningen kommer att ske av beskattade vinster samtidigt som någon ytterligare beskattning inte sker när värdeökningen realiserar genom att tillgångarna avyttras.

3 Metoder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen

3.1 Möjliga metoder att upprätthålla dubbelbeskattningen

3.1.1 Tre metoder

Som framgår av avsnitt 2.3.1 tillämpar Sverige principen om ekonomisk dubbelbeskattning, vilken innebär att utdelat kapital först skall vara beskattat på bolagsnivå.

Genom den lagstiftning som blir tillämplig från och med den 1 januari 2006 kommer det att vara möjligt att värdera biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar till verkligt värde. Värdeförändringar på dessa tillgångar kommer i många fall inte att ha en sådan koppling till beskattningen att förändringarna påverkar det skattemässiga resultatet. Samtidigt kommer värdeförändringarna att kunna ligga till grund för utdelning. Utan motverkande åtgärder kommer det därför att finnas möjligheter att dela ut kapital som inte är beskattat på bolagsnivå.

Såvitt utredningen kan se finns det tre möjliga metoder att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen i en sådan situation.

Den första metoden är att bygga vidare på tankarna bakom den nuvarande *skattemässiga utdelningsspärren*, dvs. att se till att det utdelade kapitalet är beskattat.

Den andra metoden är att införa en *civilrättslig utdelningsspärr* som hindrar att utdelning sker av kapital som inte har varit föremål för beskattning.

Den tredje metoden är att *koppla* det skattemässiga resultatet till de värdeförändringar som sker i räkenskaperna, vilket också leder till att utdelat kapital är beskattat.

3.1.2 Skattemässig utdelningsspärr

En skattemässig utdelningsspärr är en åtgärd som justerar företagets skattemässiga resultat på ett sådant sätt att det utdelade kapitalet blir beskattat. Det som gör att utdelningsspärren blir tillämplig är själva utdelningen och det belopp som blir beskattat med hjälp av spärren måste, för att spärren skall vara effektiv och rättvisande, stå i proportion till hur stor utdelningen är.

Frågan är emellertid hur en utdelningsspärr förhåller sig till EG-rätten, närmare bestämt till det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet¹. Direktivet syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt tas ut.

Som moderbolag anses enligt artikel 3.1 i vart fall varje bolag i en medlemsstat som omfattas av direktivet och som innehar andelar motsvarande minst 20 procent av kapitalet i ett i en annan medlemsstat beläget bolag.

Enligt artikel 5.1 skall vinstutdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag vara befriad från källskatt.

EG-domstolen har i mål C-294/99 Athinaiki Zythopoiia² prövat frågan om en viss typ av beskattningsåtgärd kan anses som en källskatt i direktivets mening. Målet gällde bestämmelser i den grekiska skattelagstiftningen som innebar att vissa inkomster, som annars var skattefria eller föremål för särskild beskattning som medförde avskrivning av skatteskulden, ingick i ett bolags beskattningsunderlag om bolaget delade ut vinst. Frågan i målet var om denna beskattningsåtgärd var att jämställa med en källskatt enligt direktivet.

Den grekiska regeringen gjorde gällande att bestämmelserna inte gav upphov till någon källbeskattning, utan var att hänföra till beskattningen av dotterbolagets inkomster. Sättet att beskatta den utdelade vinsten hade inget samband med det uttag av källskatt som direktivet förbjuder. Enligt den grekiska regeringen hade det ingen betydelse att skatteinbetalningen ägde rum samtidigt som vinsten delades ut till moderbolaget, eftersom denna vinst beskattades i dotterbolagets namn.

Domstolen godtog inte dessa invändningar. Domstolen uttalade att begreppet källskatt i direktivet inte begränsades till att endast avse vissa särskilda nationella skatter. Det ankommer också enligt

¹ Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

² EG-domstolens dom den 4 oktober 2001, Athinaiki Zythopoiia AE mot Elliniko Dimosio, mål C-294/99.

fast rättspraxis på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken – och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt – fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga. Domstolen konstaterade att den utlösande faktorn för beskattningen var betalningen av utdelning. Beskattningen var dessutom direkt beroende av storleken på utdelningen. Beskattning enligt de grekiska bestämmelserna var därför att betrakta som en sådan källskatt som avses i artikel 5.1 i direktivet.

Det är tydligt att EG-domstolen har lagt särskild vikt vid att den grekiska beskattningen utlöstes av utdelningen och att den beloppsmässigt var direkt kopplad till storleken på utdelningen. En utdelningsspärr är också direkt kopplad till utdelning, såväl när det gäller dess tillämpning som beloppsmässigt. När det gäller utdelningar till moderbolag i andra medlemsstater kan det därför, mot bakgrund av EG-domstolens dom, vara svårt att utforma en skattemässig utdelningsspärr för de fall som nu avses på ett sådant sätt att den inte kommer att betraktas som en otillåten källskatt enligt direktivet.

3.1.3 Civilrättslig utdelningsspärr

En civilrättslig utdelningsspärr skulle innebära ändringar i t.ex. årsredovisningslagen (1995:1554) eller aktiebolagslagen (1975:1385) för att eliminera möjligheterna att dela ut kapital som inte är beskattat.

I utredningens direktiv sägs dock att utredaren skall överväga vilken kompletterande *skattelagstiftning* som behövs för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas. Direktiven ger således inte utrymme för att föreslå någon civilrättslig utdelningsspärr.

3.1.4 Koppling mellan värdeförändringar i räkenskaperna och beskattningen

En metod som uppfyller kravet på att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen är att koppla värdeförändringarna i räkenskaperna till det skattemässiga resultatet. Kopplingen skall då gälla värdeförändringar som redovisas i resultaträkningen, men också

värdeförändringar som redovisas i balansräkningen på ett sådant sätt att möjligheterna till utdelning kan öka. Eftersom värdeökningarna kommer att leda till beskattning kommer eventuella utdelningar som möjliggörs genom dessa värdeökningar att ske med beskattade medel.

3.2 Övervägande och bedömning

Bedömning: Om den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas genom skatteregler när möjligheterna att värdera tillgångar till verkligt värde ökar, bör det skattemässiga resultatet kopplas till värdeförändringarna i räkenskaperna.

Innan sådana regler införs bör det emellertid bedömas om det är lämpligt att den ekonomiska dubbelbeskattningen i stället upprätthålls genom att vissa orealiserade vinster redovisas som bundet eget kapital. I avvaktan på att en sådan bedömning görs, bör tillämpningstidpunkten för de nya värderingsreglerna skjutas fram.

Det är av stor vikt att de förslag som lämnas i detta delbetänkande i så liten omfattning som möjligt försvårar det fortsatta arbetet med att pröva hur sambandet mellan redovisning och beskattning bör vara utformat i framtiden. Utredningen har därför övervägt en skattemässig utdelningsspärr i form av en schablonintäkt på en viss procentsats av det utdelade men inte beskattade beloppet. Denna intäkt skulle tas upp till den del utdelningen möjliggjorts genom en värdering av tillgångar till ett högre verkligt värde än tillgångarnas skattemässiga värden. Beskattningen skulle dessutom vara definitiv, dvs. det belopp som skulle tas upp skulle inte påverka t.ex. omkostnadsbelopp eller anskaffningsvärden kommande beskattningsår. Bakgrunden till tanken om en schablonintäkt var att ett system med beskattning av hela det överutdelade beloppet, kombinerat med justerade omkostnadsbelopp och anskaffningsvärden för att undvika att värdeökningen blev beskattad två gånger, visade sig bli mycket komplicerat och kunde försvåra en övergång till en annan ordning. Utgångspunkten var därför att försöka hitta en ordning som var enkel och som också kunde vara temporär. Samtidigt skulle en sådan lösning göra det lätt att gå över till en annan skattemässig lösning när väl det huvudsakliga uppdraget var genomfört.

Mot bakgrund av EG-domstolens dom angående de grekiska skattereglerna framstår det dock som sannolikt att en schablonintäkt av det skisserade slaget skulle anses som en sådan källskatt som inte är tillåten enligt moder-dotterbolagsdirektivet. För att en sådan form av utdelningsspärr skall kunna användas förutsätter den därför att utdelningar, som sker till moderbolag i andra medlemsstater, undantas.

Ett sådant undantag är dock omöjligt att acceptera om spärren skall vara effektiv. Med ett förslag med den innebörden kan det ifrågasättas om utredningen har utfört sitt uppdrag, eftersom den ekonomiska dubbelbeskattningen inte skulle upprätthållas till den del utdelningar sker till moderbolag i andra medlemsstater. Det skulle också vara allt för lätt även för svenska bolag att gå runt utdelningsspärren genom att etablera ett bolag i en annan medlemsstat mellan sig och det utdelande bolaget. Det första ledet i den ekonomiska dubbelbeskattningen skulle därför i praktiken inte heller upprätthållas när det gäller utdelning till svenska moderbolag. I fråga om utdelningar som lämnas till juridiska personer skulle alltså den ekonomiska dubbelbeskattningen i stora delar bli illusorisk.

I vilken utsträckning som moder-dotterbolagsdirektivet hindrar andra former av skattemässiga utdelningsspärrar kan inte direkt utläsas av domen. Det är således möjligt att det går att finna skattemässiga metoder som gör att det första ledet i dubbelbeskattningen upprätthålls, utan att det kommer i konflikt med direktivet. Vidare förtjänar det att framhålla att detta deluppdrag endast omfattar vissa särskilt utpekade tillgångsslag. Vad som kan bli resultatet av den förutsättningslösa prövningen av sambandet mellan redovisning och beskattning som skall ske i det huvudsakliga uppdraget går inte att förutse. Det går därför inte heller att nu säga hur den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas i framtiden. Att mot denna bakgrund redan i detta skede slå in på en väg där en skattemässig utdelningsspärr är lösningen för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen är därför mycket svårt att motivera och försvara. Detta gäller i synnerhet mot bakgrund av den osäkerhet som EG-domstolens dom medför.

Sammanfattningsvis framstår en skattemässig utdelningsspärr i nuläget inte som en framkomlig väg för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls.

Eftersom inte heller en civilrättslig utdelningsspärr enligt utredningens direktiv är aktuell att överväga, återstår i detta läge endast

alternativet med att koppla värdeförändringarna i räkenskaperna till beskattningen. Metoden uppfyller kravet på att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen, men skapar samtidigt problem, inte bara för det fortsatta utredningsarbetet utan också för företagen.

Att koppla det skattemässiga resultatet till värdeförändringar innebär att de företag som tillämpar de nya reglerna om värdering till verkligt värde kommer att beskattas för värdeökningar som redovisas i räkenskaperna, trots att värdeökningarna inte är realiserade. Kopplingen leder därför ofrånkomligen till att många företag av likviditetsskäl inte kommer att kunna eller vilja tillämpa de nya reglerna. Ett annat problem är att vissa företag är tvingande att redovisa vissa tillgångar till verkligt värde (se avsnitt 2.2.4).

Det kan synas logiskt att avdrag skall få göras för orealiserade förluster i ett system där orealiserade vinster beskattas. Det kan dock inte uteslutas att en obegränsad rätt till avdrag för orealiserade förluster, dvs. för redovisade värdenedgångar, skulle kunna leda till skattebortfall för staten. Det finns nämligen inget ovillkorligt krav på att ett företag skall tillämpa principen om verkligt värde för alla tillgångar som är möjliga att redovisa till verkligt värde. Till detta skall läggas att det inte finns något krav på att principen om verkligt värde skall tillämpas av samtliga företag i en koncern. Mot bakgrund av att systemet således innehåller viss frihet för företagen eller företagsgrupperna att välja princip och att system som innehåller asymmetrier alltid är sårbara, finns det skäl att vara försiktig med att införa en rätt till avdrag för orealiserade förluster.

Som framhållits inledningsvis i detta avsnitt är det av stor vikt att de förslag som lämnas i detta delbetänkande i så liten omfattning som möjligt försvårar det fortsatta arbetet. Det önskemålet uppfylls inte med ett förslag om fullständig koppling. Även om det nu är oklart vad som kan bli resultatet av den fortsatta utredningen av sambandet mellan redovisning och beskattning, är risken stor att kopplingen kommer att medföra problem om en annan metod för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen väljs i framtiden. I vart fall kommer en annan metod att behöva kompletteras med regler som tar hand om de effekter som kopplingen då redan har medfört.

Det finns därför skäl att överväga om det är lämpligt att gå fram med en sådan lagstiftning innan andra vägar har prövats. Ett alternativ som har nämnts i det föregående skulle vara att hindra

värdeuppgångar från att ligga till grund för vinstutdelning genom att föra värdeuppgångarna till bundna fonder. Så har i viss utsträckning skett i t.ex. Danmark och Norge.

Ur ett skatterättsligt perspektiv skulle bundna fonder vara till fördel, eftersom skatterättsliga åtgärder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen med automatik förefaller leda till komplicerade regler.

Ett system med bundna fonder kan dock medföra associationsrättsliga problem. Det tidigare systemet med en redovisning av orealiserade vinster i bundna fonder i finansiella företag har nyligen avskaffats (prop. 2002/03:121. bet. 2003/04:LU2, rskr. 2003/04:26, SFS 2003:772 och prop. 2004/05:24, bet. 2004/05:LU3, rskr. 2004/05:89, SFS 2004:1178). Regeringen har också lagts fram ett förslag till ny aktiebolagslag där vinstutdelningsreglerna föreslås få en utvidgad försiktighetsregel (prop. 2004/05:85). En översyn pågår dessutom inom EU av det andra bolagsrättsliga direktivet³. Direktivet innehåller regler om kapitalskydd, bland annat regler om vinstutdelning, i t.ex. aktiebolag. En möjlig utveckling av översynen är att aktieägar- och borgenärsskydd inte skall bygga på regler om ett skyddat kapital i traditionell mening, utan i stället på regler som tar sin utgångspunkt i en solvensbedömning. En lagstiftning som bygger på att vissa vinster förs till bundna fonder skulle inte vara förenlig med ett sådant system för kapitalskydd. En analys av de skäl som talar för respektive emot införandet av bundna fonder går emellertid utanför utredningens uppdrag. Det framstår dock som lämpligt att en sådan analys görs innan en lagstiftning införs som kopplar det skattemässiga resultatet till värdeförändringar.

I avvaktan på att en sådan analys av bundna fonder har gjorts bör, enligt utredningens uppfattning, tidpunkten för tillämpningen av de beslutade redovisningsregler som tillåter en värdering till verkligt värde på företagsnivå av biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter, andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar skjutas på framtiden. Eftersom kopplingen medför att värdeökningen blir beskattad, finns det, såsom tidigare har nämnts, skäl att anta att företagen avstår från att gå över till ett system med värdering till verkligt värde. Kopplingen innebär också att företaget

³ Rådets andra direktiv 77/91/EEG av den 13 december 1976 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga.

i viss mån förlorar kontrollen över sin skattesituation genom att värderingen direkt påverkar beskattningen utan att t.ex. en avyttring har genererat medel att betala skatten. I praktiken lär därför ett införande av en koppling mellan det skattemässiga resultatet och värderingen kunna få i stort sett samma effekt som om värderingsreglerna inte får tillämpas.

Att skjuta på tillämpningen skulle också ge utredningen möjlighet att, med en samlad bild av hur sambandet mellan redovisning och beskattning bör utformas i framtiden, finna en bättre skattemässig lösning på hur den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas, utan de komplikationer som följer med att nu införa en koppling. Det bör i sammanhanget framhållas att regeringen har varit medveten om att det kan bli svårt att utan en bred översyn av sambandsfrågan finna en lämplig lösning på det aktuella problemet. Regeringen har nämligen uttalat att om det inte visar sig möjligt att få fram ny fungerande skattelagstiftning till den 31 december 2005, kan det bli aktuellt att överväga om tillämpningen av bestämmelserna om värdering av tillgångar till verkligt värde bör skjutas fram ytterligare (prop. 2004/05:24 s. 144).

Sammanfattningsvis rekommenderar utredningen således att inga åtgärder vidtas på skatteområdet nu utan att frågan om hur den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas övervägs inom ramen för utredningens huvuduppdrag. Samtidigt bör en analys göras av om det är lämpligt att den ekonomiska dubbelbeskattningen under en övergångsperiod kan upprätthållas genom att vissa orealiserade vinster redovisas som bundet eget kapital. I avvaktan på en sådan analys bör tillämpningstidpunkten för de nya värderingsreglerna skjutas fram.

Enligt direktiven åligger det emellertid utredningen att överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av de nya reglerna för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas. I det följande avsnittet presenteras därför ett förslag om hur det skattemässiga resultatet skall kopplas till värdeförändringar vid tillämpningen av reglerna om verkligt värde.

4 Beskattningseffekter när tillgångar värderas till verkligt värde

4.1 Utgångspunkter för beskattningseffekterna

De tillgångar som från och med den 1 januari 2006 kommer att vara möjliga att värdera till verkligt värde kommer skatterettsligt att i huvudsak vara kapitaltillgångar eller inventarier. När det gäller förvaltningsfastigheter kommer dock sådana fastigheter som är ”byggmästarsmittade” att utgöra lagertillgångar. Värdeförändringar som sker på lagertillgångar får direkt genomslag på det skattemässiga resultatet. Värdeuppgångar vid en värdering till verkligt värde blir således beskattade. För lagertillgångar krävs därför inte några åtgärder för att den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas.

Som framgår av föregående avsnitt måste dock möjligheten att i redovisningen värdera inventarier och kapitaltillgångar till verkligt värde kompletteras med ändrade skatteregler för att den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas. Detta skall ske genom att även värdeförändringar på kapitaltillgångar och inventarier direkt påverkar det skattemässiga resultatet. Höjda värden på kapitaltillgångar och inventarier skall alltså leda till ett högre skattemässigt resultat och minskade värden till ett lägre skattemässigt resultat. I takt med att ett företag redovisar ändrade verkliga värden kommer värdeförändringarna att ingå i det skattemässiga resultat som redovisas, på i princip motsvarande sätt som gäller för lagertillgångar.

En värdeökning på t.ex. en förvaltningsfastighet som är en kapitaltillgång, ger således ett ökat skattemässigt resultat som motsvarar värdeförändringarna. Värdeuppgångarna kommer således att beskattas trots att de inte har realiserats genom att fastigheten har avyttrats. För att inte värdeuppgångarna skall bli beskattade även när fastigheten avyttrats, måste korrigeringar ske vid beräkningen av den skattepliktiga kapitalvinsten. I annat fall blir värdeuppgångarna

beskattade två gånger, dels när de redovisas i räkenskaperna, dels när fastigheten avyttras.

För inventarier bör ett belopp som motsvarar den intäkt som redovisas i anledning av värdeförändringar inte bara påverka det skattemässiga resultatet när förändringen sker, utan också påverka avskrivningsunderlaget. För inventarier är nämligen det normala att inventariets värde konsumeras av företaget under användningstiden.

Som framhållits i avsnitt 3.2 kan det inte uteslutas att en obegränsad rätt till avdrag för orealiserade förluster, dvs. för redovisade värdenedgångar, skulle kunna leda till skattebortfall. För att undvika skattebortfall bör därför möjligheterna att göra skattemässiga avdrag på grund av värdenedgångar begränsas.

4.2 Tillgångar som bör omfattas av nya regler

Förslag: De nya reglerna skall omfatta de tillgångar som får värderas till verkligt värde från och med den 1 januari 2006 – när det gäller biologiska tillgångar dock endast skog – och sådana finansiella instrument som får respektive skall värderas till verkligt värde och som är kapitaltillgångar.

Från och med den 1 januari 2006 kommer det att vara möjligt att värdera biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar till verkligt värde (4 kap. 14 f § årsredovisningslagen [1995:1554, ÅRL]). Hur värdeförändringarna på dessa tillgångar skall redovisas skiljer sig åt mellan å ena sidan biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter och å andra sidan materiella och immateriella tillgångar. För biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter gäller att värdeförändringen sedan föregående balansdag skall redovisas i resultaträkningen (4 kap. 14 g § första stycket ÅRL). För övriga tillgångar gäller däremot att värdeförändringen sedan föregående balansdag som huvudregel skall redovisas i fonden för verkligt värde (4 kap. 14 g § andra stycket ÅRL).

Eftersom fonden för verkligt värde ingår i det fria kapitalet och således kan ligga till grund för utdelning, måste det skattemässiga resultatet även kopplas till värdeförändringar som redovisas i den fonden för att dubbelbeskattningen skall upprätthållas. Det nu

sagda medför att i princip samtliga tillgångar som från och med den 1 januari 2006 kan värderas till verkligt värde bör omfattas av ändrade skatteregler. Som framgår nedan i detta avsnitt finns det dock skäl att undanta sådana biologiska tillgångar som inte är skog.

En annan ändring i redovisningslagstiftningen som också bygger på värdering till verkligt värde är de regler som trädde i kraft den 1 januari 2004 och som möjliggör en värdering av finansiella instrument till verkligt värde för alla slags företag. För sådana tillgångar som skattemässigt är lagertillgångar infördes samtidigt ändringar i IL som innebar att det inte går att dela ut obeskattade vinster (se avsnitt 2.3.2). Däremot vidtogs inga ändringar för de tillgångar som skattemässigt är kapitaltillgångar. Kapitalplaceringar som gjorts i t.ex. aktier kan således i räkenskaper värderas till ett högre värde än anskaffningsvärdet. Av 4 kap. 14 d § ÅRL framgår att om finansiella instrument värderas till verkligt värde skall värdeförändringar sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen. För finansiella tillgångar som inte innehas för handelsändamål (inte innehas i syfte att generera vinster på kortsiktiga värdeförändringar) och inte heller är derivatinstrument får värdeförändringen redovisas antingen i resultaträkningen eller direkt i fonden för verkligt värde.

Genom att värdeförändringen redovisas i resultaträkningen eller direkt i fonden för verkligt värde kommer en positiv värdeförändring av finansiella kapitaltillgångar att öka utrymmet för vinstutdelning, även om tillgångarna inte har avyttrats. Även orealiserade vinster på finansiella instrument kan alltså ligga till grund för utdelning. Möjligheten att vid en värdering till verkligt värde dela ut medel som inte är beskattade på bolagsnivå är således densamma för detta slag av tillgångar som t.ex. för förvaltningsfastigheter. Det framstår därför som naturligt att även finansiella instrument som skattemässigt är kapitaltillgångar skall omfattas av de åtgärder som nu föreslås för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen.

4.2.1 Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde

Förslag: Värdeförändringar vid värdering till verkligt värde skall tas upp som intäkt eller dras av som kostnad. Sådana belopp som tagits upp eller dragits av skall påverka omkostnadsbeloppet för kapitaltillgångar. Intäkter skall påverka avskrivningsunderlaget för inventarier.

En värdeförändring på en kapitaltillgång får inte dras av till den del den överstiger det sammanlagda belopp som tidigare tagits upp som intäkt på tillgången.

Bedömning: Inga särskilda regler behöver införas för egenupparbetade immateriella tillgångar.

Utgångspunkten för de ändringar som föreslås är att det inte skall vara möjligt att dela ut medel som inte är beskattade på bolagsnivå samtidigt som de ändrade reglerna inte skall innebära att en värdeuppgång blir beskattad två gånger. I det följande tas de olika tillgångsslag som är aktuella upp var för sig.

Inventarier

Regler om värdeminskningssavdrag på inventarier finns i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Avdrag kan göras antingen enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller enligt reglerna för restvärdesavskrivning. Båda metoderna bygger på en kollektiv värdering av inventarierna. Avdrag för räkenskapsenlig avskrivning får enligt huvudregeln göras med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § IL). Räkenskapsenlig avskrivning kan också göras enligt den s.k. kompletteringsregeln (18 kap. 17 § IL). Den tillåter en årlig avskrivning på 20 procent av anskaffningsvärdet, vilket gör att en tillgång kan vara helt avskriven på fem år. En förutsättning för avdrag för räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget skall motsvara avskrivningarna i räkenskaperna (18 kap. 14 § IL).

Restvärdesavskrivning skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning bl.a. genom att det inte krävs att det skattemässiga värdet på inventarierna är samma värde som redovisas i räkenskaperna. Avskrivningstakten är lägre, högst 25 procent av avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § IL). Vidare får den s.k. kompletteringsregeln inte tillämpas vid restvärdesavskrivning.

Avskrivningsunderlaget består vid räkenskapsenlig avskrivning av värdet på inventarierna vid föregående beskattningsårs utgång, baserat på värdet enligt balansräkningen, ökat med anskaffningsvärdet på de inventarier som införskaffats under beskattningsåret och som fortfarande finns kvar vid utgången av detta år. Underlaget skall minska med vissa avdrag som anges i 18 kap. 15 och 16 §§ IL. Avskrivningsunderlaget vid restvärdesavskrivning skiljer sig endast åt på det sättet att värdet på inventarierna vid föregående beskattningsår skall baseras på inventariernas skattemässiga värde.

För att hindra att värdeuppgångar leder till att obeskattade vinster kan delas ut bör ökningen – värdeförändringen – tas upp som en intäkt. Väljer ett företag att göra en utdelning, som blivit möjlig på grund av det högre värdet på inventarierna, kommer således även den delen av utdelningen att ske med i företaget beskattade medel.

Fråga uppkommer då hur denna intäkt skall behandlas i fortsättningen. Företaget har i räkenskaperna tagit upp inventarierna till ett högre värde än tidigare, utan att ha haft en utgift som normalt skulle kunna betraktas som ett anskaffningsvärde för inventarier. I praktiken innebär dock den intäkt som skall tas upp att företaget skattemässigt har haft en kostnad som kan jämföras med en nyanskaffning. Det framstår därför som systematiskt befogat att skattemässigt behandla intäkten på motsvarande sätt som utgifter för nyanskaffningar. Avskrivningsunderlaget skall således ökas med ett belopp som motsvarar den intäkt som tas upp samma beskattningsår.

Med denna åtgärd kommer också det skattemässiga värdet på inventarierna att överensstämma med det värde som redovisas i räkenskaperna. På så sätt kommer företag som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning att kunna tillämpa den metoden även framöver. Det bör framhållas att de regler som nu föreslås därigenom skiljer sig från vad som gäller vid en upplösning av överavskrivningar (jfr RÅ 2001 ref. 8) eller vid traditionell uppskrivning (jfr RÅ 2004 ref. 136).

Ett företag som kan tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bör också kunna använda sig av kompletteringsregeln. Även detta åstadkoms om intäkten betraktas som en utgift för nyanskaffning av inventarier. En intäkt som tas upp exempelvis beskattningsåret 2006 kommer därför att med stöd av kompletteringsregeln kunna skrivas av i sin helhet beskattningsåret 2010.

Beskattnings effekterna när tillgångar värderas till verkligt värde skall inte bara inträda vid värdeuppgångar, utan också värdenedgångar skall beaktas. För det fall att värdet på inventarierna minskar bör dock den nuvarande regeln i 18 kap. 18 § IL vara tillräcklig för att åstadkomma nödvändiga korrigeringar. Enligt den bestämmelsen får, om det skattemässiga värdet vid tillämpning av de vanliga avskrivningsreglerna skulle komma att överstiga det verkliga värdet på inventarierna, ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden. Denna regel får tillämpas vid såväl räkningsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning.

Egenupparbetade immateriella tillgångar

Förvärvade immateriella tillgångar behandlas skattemässigt som inventarier (18 kap. 1 § andra stycket punkten 2 IL). Immateriella tillgångar som företaget självt upparbetat behandlas emellertid inte som inventarier och reglerna i 18 kap. IL gäller följaktligen inte för sådana tillgångar. I princip råder ett fullständigt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller egenupparbetade immateriella tillgångar, eftersom det i IL saknas särskilda regler för sådana tillgångar. Det är emellertid svårt att ha någon säker uppfattning om vilka skatteeffekter som skulle inträda om ett företag skulle värdera en egenupparbetad immateriell tillgång till verkligt värde, eftersom detta aldrig har prövats. Trots att sambandet på detta område är starkt kan det finnas visst utrymme för tvekan om vilka skattekonsekvenser en värdeförändring får, särskilt om effekten av en värdeförändring inte redovisas i resultaträkningen.

Genom regeln i 4 kap. 14 f § ÅRL införs en möjlighet att redovisa immateriella tillgångar till verkligt värde. Värdeförändringar skall redovisas mot fonden för verkligt värde och en redovisning till verkligt värde av egenupparbetade immateriella tillgångar kan därmed öka företagets utrymme för utdelning. Avsikten med bestämmelsen i 4 kap. 14 f § ÅRL är att göra det möjligt för en juridisk person att tillämpa IAS 38 Immateriella tillgångar (IAS 38).

Möjligheterna att värdera immateriella tillgångar till verkligt värde är enligt IAS 38 begränsade till sådana tillgångar som omsätts på en aktiv marknad (punkt 75). För att en marknad skall anses vara aktiv krävs att det finns en handel som avser likvärdiga objekt, att det vanligen finns köpare och säljare och att prisinformationen är allmänt tillgänglig. I rekommendationen anges vidare att aktiva

marknader är sällsynta för immateriella tillgångar och att det inte kan komma ifråga att värdera vissa typer av immateriella tillgångar till verkligt värde. Det gäller t.ex. för patent och varumärken. Skälet är att varje sådan rättighet är unik (punkt 78).

Sammantaget får det i praktiken anses uteslutet att de företag som tillämpar IAS 38 skulle kunna värdera *egenupparbetade* immateriella tillgångar till verkligt värde, eftersom dessa regelmässigt är sådana unika rättigheter för vilka det inte finns en aktiv marknad. För företag som inte tillämpar IAS 38 kan det, med den normgivning som gäller i dag, över huvud taget inte bli aktuellt att värdera *några* immateriella tillgångar till verkligt värde (Redovisningsrådets rekommendation 32 Redovisning för juridiska personer och BFN:s allmänna råd BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden).

Eftersom god redovisningssed i dag inte ger utrymme för att värdera egenupparbetade immateriella tillgångar till verkligt värde framstår det inte som nödvändigt att i detta läge införa några särskilda regler för denna kategori av tillgångar.

Andra biologiska tillgångar än skog

Någon definition av uttrycket ”biologisk tillgång” ges inte i ÅRL, men väl i IAS 41 Jord- och skogsbruk (IAS 41). Där anges att en biologisk tillgång är ett levande djur eller en levande växt. IAS 41 behandlar också jord- och skogsprodukter med vilket avses de skördade produkterna. Som exempel på biologiska tillgångar tar IAS 41 upp träd i plantering, växter, mjölkboskap, svin, får, buskar, vinstockar och fruktträd. Utifrån dessa tillgångar kan som skördade produkter komma timmerstockar, bomull/skördat sockerrör, mjölk, slaktkropp, ull, teblad, vindruvor och skördad frukt.

Enligt huvudregeln i IAS 41 skall en biologisk tillgång, när den redovisas första gången och per varje balansdag, värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar skall värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Detta värde utgör anskaffningsvärdet när IAS 2 Varulager, eller annan tillämplig IAS tillämpas.

Djur kan i redovisningslagstiftningen vara såväl en anläggnings-tillgång som en omsättningstillgång. Skattemässigt är däremot djur

i jordbruk och renskötsel alltid en lagertillgång (17 kap. 5 § IL). I samma bestämmelse anges att ett lager av djur inte får tas upp till ett lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Bestämmelsen anger det lägsta värde som får tas upp. Liksom när det gäller den grundläggande bestämmelsen om värdering av varulager (17 kap. 3 IL), gäller att värdeuppgångar på djur som redovisas i räkenskaperna kommer att slå igenom på det skattemässiga resultatet. Något skäl att reglera denna typ av tillgångar bör därför inte föreligga utifrån behovet av att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen.

Frågan är då vad som gäller för djur som inte ingår i jordbruk eller renskötsel. Sådana tillgångar utgör antingen vanliga lagertillgångar eller inventarier och skall behandlas enligt reglerna för sådana tillgångar. Några ytterligare regler, utöver de som föreslås för inventarier, är därför inte nödvändiga för att den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas när värdeuppgångar på djur tas upp i räkenskaperna.

För växter, bortsett från skog, framstår det inte heller som om några särskilda skattemässiga åtgärder behövs med anledning av de nya värderingsreglerna. För sådana växter som växer upp och skördas inom loppet av ett år måste ett företag, som vill tillämpa de principer som gäller enligt IAS, lägga det verkliga värdet vid skördetidpunkten till anskaffningsvärdet på den lagertillgång som den skördade produkten utgör. Även i detta fall kommer således en värdeuppgång att påverka det skattemässiga resultatet genom att reglerna om lagertillgångar blir tillämpliga.

För frukt- och bärodlingar gäller skatterättsligt att utgifter för inköp och plantering av träd och buskar får dras av antingen under anskaffningsåret eller genom årliga värdeminskningssavdrag (20 kap. 17 § IL). Det är således redan i dag teoretiskt möjligt att dela ut obeskattade medel som uppkommer genom att dessa tillgångar tas upp till anskaffningsvärden i redovisningen, samtidigt som anskaffningen direkt leder till avdrag vid beskattningen. Dessa möjligheter skulle kunna öka med de nya värderingsreglerna. Det framstår dock ändå som om värdet av dessa tillgångar inte är av den storleken att det är motiverat att införa särskilda skatteregler med anledning av de nya värderingsreglerna.

Sammantaget innebär detta att man bör kunna undvara särskilda skatteregler även om dessa typer av tillgångar, dvs. andra biologiska tillgångar än skog, kan värderas till verkligt värde.

Skog

Enligt IAS 41 skall företag redovisa sina biologiska tillgångar som separata poster i balansräkningen. Det innebär att de företag som går över till att värdera växande skog till verkligt värde skall redovisa denna tillgång särskilt. Skatterettsligt utgör dock växande skog inte något eget tillgångsslag. Växande skog ingår i fastigheten och är således indirekt en kapitaltillgång. I Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering uttalas också att rotstående skog aldrig är lager (s. 231).

En värdering av skog till verkligt värde kan leda till att ett stort utrymme skapas för att dela ut medel som inte är beskattade på bolagsnivå. En värdeuppgång på skog som beror på en sådan värdering bör därför påverka det skattemässiga resultatet genom att den skall tas upp som en intäkt.

Kopplingen till räkenskaperna bör som angivits ovan inte bara gälla värdeuppgångar, utan också vid värdenedgångar. Det medför att värdenedgångar också bör tillåtas påverka det skattemässiga resultatet genom att företaget skall få behandla värdenedgången som en avdragsgill kostnad. Att vissa begränsningar bör gälla för denna avdragsrätt behandlas nedan under "Avdragsbegränsningar".

Samtidigt som värdeuppgången tas upp som en intäkt måste det också finnas regler som gör att den inte beskattas två gånger. Värdet av skogen kan komma att beskattas antingen genom att skogsfastigheten säljs eller genom att det avverkade timret säljs eller att skogen upplåts med avverkningsrätt.

Om fastigheten säljs gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster. Den skattemässiga korrigeringen bör då ske genom att de intäkter som tagits upp för värdeuppgång på skog ökar anskaffningsutgifterna, och därmed omkostnadsbeloppet vid försäljningen. Härigenom kommer den beskattningsbara vinsten vid försäljningen att minska med ett belopp motsvarande de beskattade intäkterna. På motsvarande sätt bör avdrag som skett för värdenedgångar minska omkostnadsbeloppet, dvs. avdragen kommer att ge en högre kapitalvinst eller lägre kapitalförlust vid avyttringen.

Om skogen avverkas och timret säljs, eller om den upplåts med avverkningsrätt, leder det till att försäljningsintäkten skall tas upp. Avverkningen eller upplåtelsen måste dock samtidigt leda till att det verkliga värdet på skogen minskar. Denna värdenedgång kommer därför att påverka det skattemässiga resultatet genom att före-

taget får behandla den som en avdragsgill kostnad. Även i detta fall undviks således att en värdeuppgång beskattas två gånger. Det kan tilläggas att avdraget också kommer att minska omkostnadsbeloppet för fastigheten.

Det kan finnas anledning att kort beröra hur de nu föreslagna reglerna förhåller sig till bestämmelserna om skogsavdrag. Dessa bestämmelser finns i 21 kap. IL. Skogsägare som har intäkter från t.ex. en avverkning har rätt till skogsavdrag. Avdraget är schabloniserat och bygger på anskaffningsvärdet på skogen. En juridisk person får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 25 procent av anskaffningsvärdet och enskilda näringsidkare med högst 50 procent. Tanken med skogsavdraget är att intäkten, från t.ex. en avverkning, delvis är en avkastning på skogen. Delvis är intäkten dock också ett kapitaluttag som inte skall beskattas. Skogsavdraget är således ett schabloniserat sätt att beräkna kapitaluttaget. Någon anledning att beakta bestämmelserna om skogsavdrag i förhållande till de regler som här föreslås finns inte, eftersom de föreslagna reglerna endast tar sikte på värdeförändringar i redovisningen, medan skogsavdraget görs mot realiserade intäkter. Som framhållits ovan kommer den avverkning eller upplåtelse av skog som genererar en intäkt att leda till ett lägre värde på skogen i redovisningen. Detta lägre värde kommer att medföra ett avdrag, men bara inom ramen för det föreslagna kopplade systemet och det står alltså inte, som skogsavdraget, i relation till faktiska anskaffningsvärden och realiserade intäkter.

Finansiella instrument

Värdeförändringar på finansiella instrument som värderas till verkligt värde bör medföra att företaget skall ta upp en värdeuppgång som en intäkt, medan en värdenedgång skall ge ett avdrag. För att en värdeuppgång inte skall bli beskattad två gånger eller en värdenedgång ge ett minskat skattemässigt resultat två gånger, skall även i detta fall omkostnadsbeloppet påverkas av värdeförändringarna.

När det gäller finansiella instrument som är lagertillgångar bygger de skattemässiga reglerna på en kollektiv värdering av samtliga instrument. Så är inte fallet i ÅRL, där det verkliga värdet skall fastställas för varje finansiellt instrument. Den nu föreslagna ordningen för finansiella instrument som är kapitaltillgångar förutsätter också att företaget håller reda på de värdeförändringar som

sker för respektive instrument för att ett riktigt omkostnadsbelopp skall kunna tas fram när instrumentet avyttras. Det bör kunna förutsättas att företag som tillämpar värdering till verkligt värde har sina räkenskaper ordnade på ett sådant sätt att de korrekta uppgifterna finns tillgängliga vid avyttringen.

Vinst vid avyttring av näringsbetingade andelar är under vissa förutsättningar skattefria. Regler om detta finns i 25 a kap. IL. Att beskatta värdeuppgångar på sådana tillgångar är principiellt fel. Skälet för de regler som nu föreslås är det behov av att förhindra att obeskattade vinster delas ut som följer av principen om den ekonomiska dubbelbeskattningen. Något sådant behov gör sig inte gällande om vinsterna är skattefria. Särskilda regler bör därför gälla för näringsbetingade andelar. Med näringsbetingade andelar avses även sådana näringsbetingade aktiebaserade delägaraktier som också kan avyttras skattefritt.

Den grundläggande definitionen av näringsbetingade andelar finns i 24 kap. 13 och 14 §§ IL. För att en andel skall vara näringsbetingad skall den avse en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Andelen skall vara en kapitaltillgång och dessutom uppfylla något av följande villkor:

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

De olika förutsättningarna för när en andel kan vara näringsbetingad gör att andelar kan skifta karaktär. Som exempel kan nämnas att en andel som inte är marknadsnoterad, och som då definitionsmässigt är näringsbetingad, kan övergå till att bli en icke näringsbetingad andel, dvs. en kapitalplaceringsandel, om marknadsnotering sker samtidigt som ägarföretagets innehav inte är så stort som förutsätts i punkten 2 ovan. Om en marknadsnoterad andel är näringsbetingad eller inte avgörs av storleken på företagets innehav (om inte punkten 3 ovan är tillämplig). Går innehavet från åtta till tio procent blir andelarna näringsbetingade och på mot-

svarande sätt blir de icke näringsbetingade om innehavet återigen sjunker till åtta procent.

En förutsättning för att värdeuppgångar på näringsbetingade andelar skall undantas från beskattning bör vara att de kan avyttras utan att bli föremål för kapitalvinstbeskattning. Kan de avyttras utan kapitalvinstbeskattning skall det skattemässiga resultatet inte påverkas av en eventuell värdeuppgång. För att en avyttring av marknadsnoterade andelar skall vara skattefri, måste dock andelarna ha varit näringsbetingade hos säljaren under en sammanhängande tid om minst ett år närmast före avyttringen. Endast de andelar som vid beskattningsårets utgång uppfyller villkoren för skattefri avyttring bör komma i fråga för undantaget. Således bör värdeuppgångar inte tas upp om en kapitalvinst på dessa andelar vid beskattningsårets utgång inte skulle ha beskattats vid en avyttring.

Det kan förekomma att näringsbetingade andelar som gått upp i värde sedermera förlorar sin karaktär att vara näringsbetingade. Exempelvis kan innehavet av marknadsnoterade andelar efter en delavyttring underskrida kravet på tio procent av rösterna. Innehavet kan t.ex. gå ned från tio procent till åtta procent. För värdeuppgångar som avser de två procent som har avyttrats sker ingen kapitalvinstbeskattning, eftersom det är en avyttring av näringsbetingade andelar. För resterande åtta procent kommer den värdeuppgång som skett under den tid andelarna kunnat avyttras utan kapitalvinstbeskattning att beaktas genom bestämmelsen i 25 kap. 6 § IL. Den bestämmelsen innebär att om en andel upphör att vara näringsbetingad anses den anskaffad för marknadsvärdet när det sker. Värdeuppgången under den tid andelarna varit näringsbetingade kommer således företaget tillgodo genom att marknadsvärdet anses som anskaffningsutgift. Därmed kommer värdeuppgången att påverka en framtida kapitalvinstbeskattning genom ett högre omkostnadsbelopp. Några särskilda regler med anledning av de förslag som nu lämnas behövs inte för denna situation.

En annan möjlighet är att andelar, för vilka värdehöjningar har lett till att intäkter tagits upp till beskattning, senare kommer att kvalificera sig som andelar som kan avyttras skattefritt. Om inga korrigeringar sker vid denna övergång skulle en senare avyttring av andelarna i praktiken till viss del bli beskattad på grund av de tidigare beskattade intäkterna, trots att ingen kapitalvinstbeskattning skall ske. Vid en sådan övergång bör därför företaget få göra avdrag för ett belopp som motsvarar summan av dessa intäkter.

Fastigheter

Fastigheter är skattemässigt antingen lagertillgångar eller kapitaltillgångar. Utgiften för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Det finns inget krav på att värdeminskningssavdragen skall motsvara avskrivningarna i redovisningen.

I redovisningen har fastigheter traditionellt klassificerats antingen som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Enligt IFRS-reglerna kan fastigheter vara förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter eller lagerfastigheter. Förvaltningsfastigheter kan, enligt 4 kap. 14 f § ÅRL och IAS 40 Förvaltningsfastigheter, redovisas till verkligt värde. I princip är det enligt IFRS-reglerna (IAS 16 Materiella anläggningstillgångar) också möjligt att redovisa andra fastigheter till ett värde som överstiger ett av- och nedskrivet anskaffningsvärde (jfr 4 kap. 3 och 14 f §§ ÅRL). Om en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde skall värdeförändringar redovisas i resultaträkningen. Den ökning av förmögenheten som värderingen till verkligt värde givit upphov till kan därför ligga till grund för utdelning. En värdering av en rörelsefastighet till ett värde som överstiger ett avskrivet anskaffningsvärde ger i princip samma effekt, eftersom värdeförändringen redovisas i fonden för verkligt värde som är fritt eget kapital. De nu nämnda möjligheterna att redovisa fastigheter till ett högre värde än det avskrivna anskaffningsvärdet skiljer sig i detta avseende från den möjlighet till uppvärdering som finns sedan tidigare genom ÅRL:s regler om uppskrivning. Resultatet av en uppskrivning skall nämligen i nuläget redovisas mot uppskrivningsfonden. Denna fond är bundet eget kapital och det som redovisas i fonden kan därför inte ligga till grund för utdelning.

Det finns anledning att anta att en övergång till att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde öppnar en möjlighet för företagen att dela ut stora belopp. Med nuvarande regler kommer dessa medel inte att bli beskattade i företagen innan de delas ut. För att den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas måste därför reglerna ändras.

Liksom när det gäller finansiella instrument bör reglerna ändras så att ett företag, som med stöd av de nya redovisningsreglerna tar upp en fastighet till ett högre värde än tidigare i redovisningen, skall ta upp en intäkt som motsvarar värdeuppgången. Avdrag skall

göras när en värdenedgång redovisas, dock med vissa begränsningar, se nedan under "Avdragsbegränsningar".

För fastigheter gäller till skillnad från andra kapitaltillgångar att vissa värdeminskingsavdrag skall göras. Det gäller t.ex. de värdeminskingsavdrag som görs på byggnader. I detta avseende är således fastigheterna mer lika inventarier. Frågan är därför om en intäkt som tagits upp med stöd av den föreslagna bestämmelsen, på motsvarande sätt som föreslagits för inventarier, skall ligga till grund för värdeminskingsavdrag eller om företaget skall ges avdrag motsvarande den intäkt som det tagit upp först när fastigheten avyttrats. Utredningens förslag är att den intäkt som redovisas till följd av värdeförändringen inte ska ligga till grund för värdeminskingsavdrag. Skälet för detta är följande.

Det kan antas att det framför allt är för förvaltningsfastigheter som det går att fastställa ett marknadsvärde och att det är sådana fastigheter som kommer att redovisas till verkligt värde. Den föreslagna regeln att en intäkt skall tas upp när en värdeuppgång redovisas är, när det gäller fastigheter, därför i första hand avsedd för förvaltningsfastigheter, även om den är tillämplig också om andra fastigheter värderas till verkligt värde. Byggnader på förvaltningsfastigheter som värderas till verkligt värde kommer fortsättningsvis inte att skrivas av i redovisningen. I redovisningen kommer därför uppvärderingen inte att ligga till grund för avskrivningar. Det framstår då som lämpligast att den intäkt som tas upp vid beskattningen inte skall ligga till grund för värdeminskingsavdrag. Till skillnad från vad som gäller för inventarier är detta inte heller nödvändigt för att åstadkomma ett materiellt riktigt resultat. För kapitaltillgångar skall nämligen gälla att omkostnadsbeloppet ökar med den intäkt som tagits upp.

Att ett belopp motsvarande en redovisad värdeuppgång inte skall ligga till grund för värdeminskingsavdrag leder också till att reglerna blir enklare. En motsatt ordning skulle nämligen innebära att intäkten skulle få hanteras som en särskild värdeminskingsenhet, på samma sätt som förbättringsutgifter som lagts till anskaffningsvärdet. Rimligen måste intäkten och därmed underlaget för värdeminskingsavdrag proportioneras utifrån förhållandet mellan byggnaden och fastigheten totalt. Reglerna skulle bli onödigt komplicerade, särskilt med tanke på att förvaltningsfastigheter skall omvärderas varje år. För en fastighet som konstant stiger i värde varje år skulle till slut 50 olika värdeminskingsenheter behöva hanteras. Mer troligt är att värdet på fastigheten

både går upp och ned. Avdraget som uppkommer vid en värdenedgång måste då också hanteras med beaktande av att tidigare värdeuppgångar ligger till grund för värdeminskingsavdrag. Det skulle kunna ske genom att man begränsar avdraget på så sätt att avdraget minskas med vad som återstår som oavskrivet från tidigare intäkter, alternativt att det som tidigare har skrivits av återförs till beskattning. Med hänsyn till att omvärderingar skall ske varje år anser utredningen inte att det finns skäl att införa så invecklade regler som det skulle bli fråga om. I synnerhet inte som dessa tillgångar enligt redovisningsreglerna inte skall skrivas av.

Avdragsbegränsningar

Som tidigare framhållits kan det inte uteslutas att en obegränsad rätt till avdrag för orealiserade förluster skulle kunna leda till skattebortfall. För att undvika detta bör möjligheten till avdrag begränsas. Ett sätt att motverka skattebortfall är att begränsa rätten till avdrag så att en orealiserad förlust inte blir avdragsgill till den del den orsakats av en värdeförändring som innebär att det verkliga värdet understiger det skattemässiga värdet. Reglerna om hur det skattemässiga värdet skall fastställas är dock relativt svårtillgängliga, särskilt när det gäller fastigheter. Ett enklare sätt att ge reglerna samma sakliga innehåll är att i stället begränsa avdragsrätten till de belopp som tidigare tagits upp som intäkter på grund av värdeuppgångar. Det innebär att tidigare intäkter som tagits upp vid värdeuppgångar alltid kommer att ge ett utrymme för avdrag om tillgången går ned i värde. Till den del det verkliga värdet på tillgången går ned under det ursprungligen redovisade värdet är en sådan värdenedgång däremot inte avdragsgill.

Normalt gäller inom skatterätten att orealiserade värdeökningar inte leder till beskattning och att orealiserade värdenedgångar inte ger rätt till avdrag. Utredningens förslag innebär således ett avsteg från denna realisationsprincip. Avsteget motiveras av kravet på att finna en skattemässig lösning som säkerställer att den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls. Att inte ge avdrag för orealiserade värdenedgångar, i vidare mån än vad som motsvarar de värdeuppgångar som tidigare tagits upp till beskattning, är ett sätt att upprätthålla denna princip samtidigt som avdragsrätten inte begränsas mer än vad som motiveras av behovet av att motverka skattebortfall. I praktiken skall alltså rätten till avdrag snarare ses

som en återläggning av en tidigare redovisad intäkt, än en avdragsrätt i egentlig bemärkelse.

För att denna begränsning som nu föreslås inte skall leda till ett oskäligt resultat bör en värdeuppgång inte tas upp som intäkt till den del en tidigare värdenedgång på tillgången inte har kunnat utnyttjas som avdrag.

4.2.2 Kvittning av värdenedgångar mot värdeuppgångar på kapitaltillgångar

Bedömning: En rätt till kvittning mellan värdeuppgångar och värdenedgångar på kapitaltillgångar bör inte införas.

Den avdragsbegränsning som beskrivits tidigare innebär att ett avdrag bara kan ske om det är samma tillgång som först går upp i värde och ett senare år går ned i värde. Frågan är dock om det skall vara möjligt att låta värdenedgångar, som redovisas samma beskattningsår, påverka intäkten, dvs. skall beskattning ske endast om den sammanlagda värdeuppgången av vissa tillgångar överstiger värdenedgången på andra tillgångar.

Det grundläggande skälet för att värdeförändringar i redovisningen skall utlösa en beskattning är att bolagets fria egna kapital ökar, dvs. bolaget kan dela ut mer kapital till ägarna efter värdeförändringen än vad det kunde före. Detta innebär emellertid också att det inte finns något skäl för beskattning om utdelningskapaciteten inte har ökat. Från principiella utgångspunkter bör alltså beskattning av en värdeuppgång bara ske i den mån de sammantagna värdeförändringarna ökar det fria egna kapitalet. Eftersom både uppgångar och nedgångar av verkliga värden redovisas i räkenskaper, kommer båda dessa förändringar att påverka utdelningskapaciteten. Ett exempel kan belysa skillnaden mellan att inte tillåta kvittning mellan värdeförändringar och att tillåta sådan kvittning.

Förutsättningar: Ett företag har tre fastigheter som samtliga anskaffats för 100. Värdena på fastigheterna ändras så att två av fastigheterna efter förändringen är värda 200 medan den tredje är värd 50.

Kvittning inte tillåten

	<i>Ansk.värde</i>	<i>Verkligt värde</i>	<i>Utdelningskapacitet¹</i>	<i>Intäkt/avdrag</i>
Fast 1	100	200	+ 100	+ 100
Fast 2	100	200	+ 100	+ 100
Fast 3	100	50	- 50	---
Summa	300	450	+ 150	+ 200

Kvittning tillåten

	<i>Ansk.värde</i>	<i>Verkligt värde</i>	<i>Utdelningskapacitet</i>	<i>Intäkt/avdrag</i>
Fast 1	100	200	+ 100	+ 100
Fast 2	100	200	+ 100	+ 100
Fast 3	100	50	- 50	- 50
Summa	300	450	+ 150	+ 150

Som framgår av exemplet ökar utdelningskapaciteten med 150 (100 +100 ./ 50). Om kvittning inte tillåts kommer den intäkt som skall tas upp att uppgå till 200, vilket skulle innebära en beskattning som går utöver syftet med regleringen. Är det däremot tillåtet med kvittning kommer den intäkt som tas upp att motsvara den ökade möjligheten till utdelning. Från principiella utgångspunkter finns det därför skäl att tillåta kvittning.

Det kan dock finnas andra omständigheter som gör att en sådan kvittning inte skall tillåtas. En sådan omständighet är att en rätt till kvittning inte skall komma i konflikt med andra principer inom skatterätten. Bestämmelser som måste beaktas i detta sammanhang är de regler om s.k. kvittningsfällor som finns i 25 kap. 12 § och 48 kap. 26 § IL. Enligt den förstnämnda bestämmelsen gäller att om ett företag som kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. För exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller således att kapitalförluster på fastigheter bara kan kvittas mot kapitalvinster på fastigheter. Den senare bestämmelsen innebär att juridiska personers kapitalförluster på delägarätter för vilka avdrag skall göras, bara får dras av mot kapitalvinster på delägarätter.

Vad händer i förhållande till dessa regler om man tillåter kvittning av värdeförändringar även mellan olika tillgångsslag? Frågan besvaras med ett exempel.

¹ I exemplet bortses från hur redovisning av uppskjuten och aktuell skatt påverkar utdelningskapaciteten.

Förutsättningar: Företaget tillämpar värdering till verkligt värde på såväl fastigheter som aktier. Reglerna tillåter kvittning så att årets värdenedgångar på aktier får kvittas mot årets värdeuppgångar på fastigheter.

År 1 sker följande i redovisningen:

	<i>Ansk.värde</i>	<i>Verkligt värde</i>	<i>Intäkt/avdrag</i>	<i>Omkost.belopp</i>
Fastighet	300	600	+ 300	600
Aktier	500	200	- 300	200

Eftersom värdeuppgången på fastigheten är lika stor som värdenedgången på aktierna kommer intäkter och avdrag att ta ut varandra. Det blir således ingen direkt skatteeffekt, men omkostnadsbeloppen på tillgångsslagen ändras.

År 2 säljer företaget fastigheten till marknadsvärdet 600 och aktierna till marknadsvärdet 200. Genom den intäkt som tagits upp för fastigheten har omkostnadsbeloppet stigit till 600. Någon kapitalvinst att beskatta finns därför inte. Eftersom avdraget år 1 gjort att omkostnadsbeloppet för aktierna sjunkit, uppkommer ingen kapitalförlust på aktierna. Den totala skattemässiga effekten blir därför även detta år 0.

Hade emellertid inte de olika justeringarna år 1 skett hade situationen år 2 varit följande:

	<i>Försälj.intäkt</i>	<i>Omkost.belopp</i>	<i>Kapitalvinst/förlust</i>
Fastighet	600	300	Kapitalvinst 300
Aktier	200	500	Kapitalförlust 300

Kapitalvinsten på fastigheten är 300. Eftersom kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter endast får kvittas mot kapitalvinster på sådana tillgångar skulle den förlusten inte ha påverkat det skattemässiga resultatet år 2. I stället skulle företaget ha fått ta upp kapitalvinsten på fastigheten, vilket skulle ha lett till ett skattemässigt resultat på + 300.

Att tillåta kvittning av värdenedgångar på ett slags tillgångar mot värdeuppgångar på ett annat slags tillgångar skulle således sätta reglerna om fällning i 25 kap. 12 § och 48 kap. 26 § IL ur spel. Möjlighet att kvitta värdenedgångar mot värdeuppgångar måste således, om kvittning skall tillåtas, begränsas för att motverka denna effekt. Värdenedgångar på fastigheter bör i så fall bara få kvittas

mot värdeuppgångar på fastigheter och värdenedgångar på delägarrätter bara mot värdeuppgångar på delägarrätter.

När det gäller delägarrätter kompliceras bilden ytterligare av reglerna om kapitalvinst respektive kapitalförlust på näringsbetingade andelar. Som framgått ovan skall kapitalvinster vid avyttring av sådana tillgångar å ena sidan inte tas upp om vissa förutsättningar är uppfyllda (25 a kap. 5 § första stycket II). Om dessa förutsättningar är uppfyllda gäller å andra sidan att kapitalförluster inte får dras av (25 a kap. 5 § andra stycket II). Att en rätt till kvittning kan komma i konflikt med detta avdragsförbud visas med följande exempel:

Förutsättningar: Ett företag har aktier i två marknadsnoterade bolag och värderar dessa till verkligt värde. Andelarna motsvarar fem procent av rösterna i vardera bolaget och innehavet är därför inte näringsbetingat. Reglerna tillåter kvittning så att årets värdeuppgångar på ett aktieslag får kvittas mot årets värdenedgångar på det andra aktieslaget.

År 1 sker följande i redovisningen:

	<i>Ansk.värde</i>	<i>Verkligt värde</i>	<i>Intäkt/avdrag</i>	<i>Omkost.belopp</i>
Aktie 1	300	600	+ 300	600
Aktie 2	500	200	- 300	200

Eftersom värdeuppgången på aktie 1 är lika stor som värdenedgången på aktie 2 kommer intäkten och avdraget att ta ut varandra.

År 2 ligger marknadsvärdet på aktierna kvar på samma nivå, alltså 600 för aktie 1 och 200 för aktie 2. I april köper företaget ytterligare en post av aktie 2 så att andelen av rösterna nu uppgår till tio procent. Aktierna blir därmed näringsbetingade andelar.

Även år 3 ligger marknadsvärdet på aktierna fast och bolaget säljer alla sina aktier. Försäljningen sker i juni. Aktierna i bolag 2 har innehafts under så lång tid att de blivit sådana näringsbetingade andelar som inte skall kapitalvinstbeskattas vid en avyttring och för vilka en kapitalförlust inte får dras av. Även om denna kapitalförlust inte är avdragsgill kommer inte heller avyttringen av aktie 1 att ge någon skatteeffekt. Detta beroende på att den intäkt som tidigare tagits upp för aktie 1 har gjort att omkostnadsbeloppet för det aktieinnehavet stigit till 600. Eftersom försäljningen sker till samma belopp skall ingen kapitalvinst tas upp på den avyttringen.

Om de olika justeringarna år 1 inte hade skett skulle situationen år 3 ha blivit följande:

	<i>Försälj.intäkt</i>	<i>Omkost.belopp</i>	<i>Kapitalvinst/förlust</i>
Aktie 1	600	300	Kapitalvinst 300
Aktie 2	200	500	Ej avdragsgill kapitalförlust

För aktie 1 skulle avyttringen ha inneburit att en kapitalvinst på 300 skulle ha tagits upp. Försäljningsintäkten på aktie 2 är visserligen lägre än vad företaget har köpt aktierna för, men denna kapitalförlust får inte dras av enligt reglerna i 25 a kap. 5 § II. Sammantaget skulle således företaget ha fått ta upp en intäkt om 300.

Exemplet visar att om kvittning tillåts mellan värdeuppgångar och värdenedgångar inom tillgångsslaget finansiella instrument kan det i praktiken medföra att avdragsförbundet för kapitalförluster på näringsbetingande andelar inte upprätthålls. Om kvittning skall tillåtas inom detta tillgångsslag gäller således även här att motverkande åtgärder måste vidtas. Det framstår som det enda sättet att göra detta är att införa regler som innebär att om en värdenedgång på delägarätter tidigare är lett till ett avdrag, skall ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt när alla förutsättningar är uppfyllda för att en avyttring av delägarätterna inte skall ge några beskattningseksekvenser. Om vi ändrar exemplet ovan så att ingen försäljning av aktierna 2 sker år 3, skulle således företaget få ta upp en intäkt om 300 det året.

Slutligen visar ett exempel de komplikationer som uppstår vid kvittning om värdenedgången på vissa tillgångar inom ett tillgångsslag är större än värdeuppgången på andra tillgångar inom samma tillgångsslag.

Förutsättningar: Ett företag har fyra fastigheter. Fastighet 1 och 2 stiger i värde med 200 respektive 400. Fastighet 3 och 4 sjunker däremot i värde med 400 respektive 600.

	<i>Värdeförändring</i>	<i>Intäkt/avdrag</i>	<i>Ändring omk.belopp</i>
Fast 1	+200	+ 200	+200
Fast 2	+ 400	+ 400	+ 400
Fast 3	- 400	- 240	- 240
Fast 4	- 600	- 360	- 360

Kommentar: Fastighet 1 och 2 har stigit i värde med sammanlagt 600, vilket medför att en intäkt på 600 skall tas upp. Samtidigt kommer omkostnadsbeloppet för fastigheterna att öka med ett belopp motsvarande intäkten för respektive fastighet. Övriga fastigheter har sjunkit i värde med sammanlagt 1 000. Denna värdenedgång skulle få användas som ett avdrag mot värdeuppgången på 600. I tabellen har detta belopp fördelats proportionellt för varje fastighet utifrån dess andel i den samlade värdenedgången. Andelen för fastighet 3 är således framräknad som en fjärdedel ($400/1000$) multiplicerat med 600 som är det sammantagna avdraget som skall göras. Den del av avdraget som är att hänföra till fastighet 3 blir därmed 240 och på motsvarande sätt 360 för fastighet 4. Bakom denna proportionering ligger tanken att om en kvittningsmöjlighet bygger på en kollektiv värdering av tillgångar inom ett tillgångsslag, framstår det som mest förenligt med systematiken att de tillgångar som bidrar till avdraget skall göra det efter sin andel av den totala värdenedgången.

Resterande del av värdenedgången på fastigheterna 3 och 4 ($1000-600=$) 400 får inte utnyttjas på grund av den generella avdragsbegränsningen, dvs. avdrag får inte göras med högre belopp än vad som motsvarar en intäkt som har tagits upp. Det bör dock påpekas att om exempelvis fastighet 3 ett senare år återigen ökar i värde, skulle en intäkt endast behöva tas upp till den del värdeuppgången överstiger de ($400-240=$) 160 som inte har kunnat utnyttjas detta beskattningsår.

Sammanfattande bedömning

Utifrån syftet att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen finns det skäl att tillåta kvittning mellan värdeuppgångar och värdenedgångar. Samtidigt kan en sådan kvittning inte tillåtas fullt ut, eftersom den skulle komma i konflikt med andra skatte regler. För att förhindra dessa konflikter måste relativt komplicerade regler införas i ett redan komplext system. I en sådan situation förordar utredningen ett enklare och mer praktiskt system, även om det materiella resultatet inte blir helt korrekt. Den avvägningen skall också ses mot bakgrund av att reglerna, om de införs, bara är en övergångslösning i avvaktan på att frågorna kring sambandet mellan redovisning och beskattning ges mer övergripande svar. Sammanfattningsvis anser utredningen därför att det inte skall

införas några regler om kvittning mellan värdeuppgångar och värdenedgångar.

5 Konsekvensanalyser

5.1 Inledning

I det följande redovisar utredningen sin bedömning av vilka konsekvenser förslagen ger. Bedömningen redovisas i underavsnitt som behandlar förslagets ekonomiska och administrativa konsekvenser för det offentliga respektive för företagen.

De regler som utredningen föreslår, blir tillämpliga på företag som värderar tillgångar till verkligt värde med stöd av bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 f §§ årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL). De aktuella reglerna i ÅRL tillämpas vid upprättande av en årsredovisning av de företag som antingen måste tillämpa IFRS-reglerna i koncernredovisning på grund av att de är börsnoterade eller som själva valt att göra det. Reglerna får vidare tillämpas av de företag vars moderföretag är skyldigt eller har valt att tillämpa IFRS-reglerna i sin koncernredovisning.

Sammanfattningsvis är det en mindre del av de svenska företagen som berörs av reglerna. De företag som tvingas tillämpa reglerna gör det som en konsekvens av att de är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats eller är företag som tillämpar reglerna av egen fri vilja. Något särskilt småföretagsperspektiv finns därför inte anledning att lägga på konsekvensanalysen.

En förutsättning för att undersöka de ekonomiska konsekvenserna av förslagen är att uppgifter finns om datum och värde på tillgångarna vid anskaffningstillfället. Dessa uppgifter är nödvändiga för att kunna beräkna hur en tillgångs värde förändrats från anskaffningstidpunkten till värderingstidpunkten. I databasen FRIDA (Företags och Individ Databasen) finns uppgifter om skattemässiga värden på tillgångar för avidentifierade företag. Däremot finns inte uppgifter om tidpunkt eller värde på tillgången vid anskaffningstillfället. Avsaknaden av dessa uppgifter gör att det i praktiken inte är möjligt att erhålla en acceptabel precisionsnivå i beräkningen av den offentligfinansiella effekten. Det bör påpekas

att detta gäller den aggregerade effekten av förslagen. Bristen på data hindrar emellertid inte att effekten av förslagen för enskilda företag kan belysas med relativt enkla räkneexempel.

5.2 Konsekvenser för det offentliga

5.2.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna

En övergång till redovisning av tillgångar till verkligt värde påverkar de skattemässiga intäkterna. Effekten på intäkterna är dock främst av engångskaraktär och kan närmast ses som en tidigareläggning av skattebetalningarna. En första preliminär bedömning av förslagen är därför att de innebär högre intäkter på kort sikt. Av försiktighetsskäl är det dock motiverat att inte räkna med högre kortsiktiga intäkter med tanke på osäkerheten om i vilken utsträckning företagen kommer att gå över till att redovisa tillgångar till verkligt värde. Därtill kommer bristen på dataunderlag och den osäkerhet det medför. På lite längre sikt kommer storleken på skattebetalningarna troligen att variera i ökad utsträckning mellan åren. Detta beroende på att marknadsvärdet på tillgångarna varierar över tiden. Även om så sker bedöms förslagen inte leda till att skatteintäkterna ökar i genomsnitt. På lång sikt beräknas därför förslagen vare sig leda till högre eller lägre skatteintäkter.

5.2.2 Konsekvenser för Skatteverket

De föreslagna reglerna kan, i vart fall inledningsvis, vara svåra att tillämpa. Reglerna har nämligen en annan utformning än nuvarande bestämmelser i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom intäkten eller avdraget vid beskattningen beror på värdeförändringar i räkenskaperna. Dessutom kompliceras bilden av att värdeförändringen i vissa fall kommer att redovisas i resultaträkningen, men i andra fall enbart i balansräkningen. Att intäkten skall ses som anskaffningsvärde (inventarier) respektive öka anskaffningsutgifterna (kapitaltillgångar), liksom att avdraget skall minska anskaffningsutgifterna (kapitaltillgångar), skiljer sig också från nuvarande bestämmelser.

Kontroll skall ske av att värdeförändringarna i räkenskaperna redovisas som intäkter eller avdrag vid beskattningen. Kontrollen

kan gälla två eller flera beskattningsår, t.ex. när det gäller bestämmelserna om att avdrag på grund av en värdenedgång inte får vara högre än tidigare intäkter på grund av värdeuppgångar, eller när intäkter och avdrag ökar eller minskar anskaffningsutgifterna för kapitaltillgångar.

Skatteverket kommer att behöva utbilda den personal som skall tillämpa reglerna. I den delen kan jämförelser göras med den utbildningsinsats som verket genomförde inför de nya reglerna om lager av finansiella instrument vid 2005 års taxering. Inom verket togs ett utbildningsmaterial fram som behandlade såväl de nya redovisningsbestämmelserna som de nya skattereglerna gällande finansiella instrument. Verket kommer att behöva ta fram ett liknande utbildningsmaterial med anledning av de nu föreslagna reglerna. Förutom interna utbildningsinsatser kommer det att bli nödvändigt att informera om de nya reglerna externt.

De ytterligare uppgifter som de skattskyldiga skall lämna med anledning av de nya reglerna bör i allt väsentligt kunna hanteras inom ramen för nuvarande deklarationsblankett.

5.3 Konsekvenser för företagen

5.3.1 Ekonomiska konsekvenser för företagen

Betydande likviditetsproblem kan uppstå för enskilda företag om redovisade värdeökningar beskattas, eftersom inget tillskott på likvida medel sker vid en värdeökning. Likviditetsproblemet torde vara större ju längre innehavstiden är. För vissa branscher med typiskt sett stora kapitaltillgångar och långa innehavstider, t.ex. fastighetsbranschen, kan därför förslagen få betydande skattekonsekvenser det år övergången till redovisning till verkligt värde genomförs.

Två exempel från branscher med stora kapitaltillgångar illustrerar likviditetsproblemet. För ett företag inom fastighetsbranschen kan en övergång till värdering till verkligt värde innebära en ökning av tillgångarnas värde med ca 1,5 miljarder kr. Marknadsvärderingen av fastigheterna skulle i detta fall innebära en engångseffekt för företagets skattebetalningar på motsvarande 420 miljoner kr, vilket med stor sannolikhet gör att företaget inte går över till att värdera fastigheterna till verkligt värde. Även i skogsbranschen finns stora tillgångsvärden. För ett bolag kan en marknadsvärdering av skogs-

tillgångarna öka värdet med ca 250 miljoner kr. Vid en övergång till värdering till verkligt värde skulle den skattemässiga effekt bli ca 70 miljoner kr.

Således kan vissa företag bli föremål för stora skattebetalningar på grund av värdering av tillgångar till verkligt värde. En oönskad konsekvens av förslagen är att företag kan bli tvingade att avyttra tillgångar för att kunna betala skatten.

5.3.2 Administrativa konsekvenser för företagen

Som framgått ovan kan reglerna om värdering till verkligt värde i princip endast tillämpas i årsredovisningen av företag som antingen måste tillämpa IFRS-reglerna i koncernredovisning på grund av att de är börsnoterade eller som själva valt att göra det. Reglerna får vidare tillämpas av de företag vars moderföretag är skyldigt eller har valt att tillämpa IFRS-reglerna i sin koncernredovisning. Det är mot denna bakgrund som bedömningen av de administrativa konsekvenserna skall göras.

Vilka administrativa konsekvenser får då förslagen för de företag som skall tillämpa reglerna? Allmänt gäller att företagens administrativa börda minimeras om de tillämpar samma redovisningsprinciper i årsredovisning, koncernredovisning och vid beskattningen. De förslag som utredningen lämnar leder i princip till att samma värden skall användas vid beskattningen som vid upprättande av års- och koncernredovisning. Sådant bidrar förslagen inte till att den administrativa bördan ökar.

Reglerna för beskattningen avviker från redovisningsreglerna genom att värdenedgångar i vissa fall inte får dras av fullt ut. Detta innebär att den administrativa bördan blir något högre än om ett sådant undantag inte funnits.

6 Författningskommentarer

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

14 kap.

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Ett undantag från bestämmelsen finns i dag för finansiella instrument som värderas till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §. Som motiv för detta undantag uttalades i förarbetena att om värdering sker till verkligt värde kommer valutakomponenten fram till beskattning genom denna värdering (prop. 2003/04:28 s. 25). Motsvarande bör också gälla för de tillgångar som kan bli aktuella att beskatta enligt den nu föreslagna 15 kap. 7 a §. Undantagen från huvudregeln har därför utökats med tillgångar som beskattas enligt den paragrafen.

15 kap.

7 a §

Paragrafen är ny och behandlar vilka effekter som en värdeuppgång vid värdering av kapitaltillgångar och inventarier till verkligt värde skall medföra vid beskattningen.

Enligt *första stycket* skall värdeuppgångar som redovisas i räkenskaper tas upp som en intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår som värdeuppgången redovisas i räkenskaper. En värdeuppgång som redovisas i räkenskaper för ett räkenskapsår som slutar den 31 december 2006 skall alltså tas upp vid 2007 års taxering. Bestämmelsen gäller för sådana finansiella instrument som värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) och fastigheter och inventarier som värderas till verkligt värde i enlighet med 4 kap. 14 f § ÅRL.

Bland de tillgångar som kan värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 f § ÅRL ingår biologiska tillgångar. Som framhållits i avsnitt 4.2.1 är det endast möjligheten till sådan värdering av den biologiska tillgången skog som motiverar ändrade beskattningsregler. Detta har reglerats i *andra styckets första mening*.

Termen ”kapitaltillgång” i första stycket täcker inte in alla de finansiella instrument som värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Exempelvis omfattas inte terminer och optioner av definitionen av kapitaltillgångar i 25 kap. 3 § inkomstskattelagen. Att kapitalvinstbeskattning av sådana instrument kan komma i fråga i inkomstslaget näringsverksamhet framgår i stället av 25 kap. 4 §, där dessa instrument betecknas som förpliktelser. För att även exempelvis optioner skall omfattas av de nya reglerna jämföras dessa förpliktelser, i *andra stycket andra meningen*, med kapitaltillgångar genom en hänvisning till 25 kap. 4 §.

Som framgår av 7 c § kommer avdragsrätten vid värdenedgångar att vara begränsad, se kommentaren nedan. För att denna begränsning inte skall leda till ett oskäligt resultat införs i *tredje stycket* en bestämmelse som innebär att en värdeuppgång inte skall tas upp till den del en tidigare värdenedgång inte har kunnat utnyttjas. Se vidare exemplet i kommentaren till 7 c § första stycket.

7 b §

I paragrafen, som är ny, finns ett undantag från beskattning av värdeuppgångar på sådana kapitaltillgångar som är näringsbetingade delägarätter eller aktiebaserade delägarätter och som inte skall kapitalvinstbeskattas vid en avyttring. Förutsättningen för att värdeuppgången inte skall tas upp, är att villkoren för en skattefri avyttring skall vara uppfyllda vid beskattningsårets utgång. För marknadsnoterade delägarätter innebär det att även villkoren om innehavstid enligt 25 a kap. 6 och 7 §§ skall vara uppfyllda.

7 c §

Paragrafen, som är ny, reglerar möjligheterna att göra avdrag vid värdenedgångar på kapitaltillgångar. På motsvarande sätt som en värdeuppgång skall tas upp som en intäkt, skall en värdenedgång leda till att ett företag skall göra ett avdrag som motsvaras av värdenedgången. En generell begränsning gäller dock för avdragsrätten enligt *första stycket* genom att avdrag inte ges med högre belopp än vad som under tidigare år har tagits upp som intäkt för samma tillgång. Ett företag som under ett antal år värderat upp ett

finansiellt instrument från 100 till 150, och därför beskattats för sammanlagt 50, kan om tillgångens verkliga värde sjunker till 80 inte göra avdrag med mer än de 50 som tidigare tagits upp som intäkt. Som framgår av 7 a § tredje stycket kommer dock den ytterligare värdenedgången på 20 att få betydelse vid kommande beskattningsår. Den del av värdenedgången som inte har kunnat utnyttjas kommer att påverka beskattningen om tillgången ett senare år återigen stiger i värde. Om tillgångens verkliga värde året därpå stiger till 110 kommer inte hela värdeförändringen (110-80=) 30 att behöva tas upp, utan de 20 som inte har kunnat utnyttjas minskar intäkten som således blir 10.

Som framgår av avsnitt 4.2.1 krävs ingen särskild reglering för de fall då en värdering av inventarier till verkligt värde medför en värdeminskning, utan den situationen får behandlas enligt de regler som finns i 18 kap. 18 §.

Ett företag kan ha tagit upp intäkter enligt 7 a § för värdeuppgångar på exempelvis en aktie. Om aktien sedermera övergår till att bli en näringsbetingad delägar rätt som inte skall kapitalvinstbeskattas vid en avyttring, skall en korrigerings ske. Detta sker genom att företaget, när förutsättningarna för skattefri avyttring är uppfyllda, får göra avdrag för de intäkter som tagits upp, dock endast till den del avdrag inte tidigare har gjorts enligt den generella avdragsbestämmelsen i första stycket. Detta regleras i *andra stycket*.

18 kap.

7 §

En intäkt som tas upp enligt 15 kap. 7 a § för inventarier skall behandlas som en utgift för inköp av inventarier under beskattningsåret. Detta regleras i ett nytt *andra stycke*. Genom att intäkten därigenom jämföras med ett anskaffningsvärde, kommer intäkten också att påverka det skattemässiga värdet på inventarierna enligt bestämmelsen i 2 kap. 33 §.

Genom bestämmelsen kommer intäkten att öka avskrivningsunderlaget för inventarier enligt 13 § det beskattningsår som intäkten tas upp. Detta gäller oavsett om företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning. Intäkten kommer också, det beskattningsår som den tas upp, att ligga till grund för tillämpning av den s.k. kompletteringsregeln i 17 §.

44 kap.**14 §**

Ett nytt *andra stycke* medför att sådana intäkter eller avdrag som följer av 15 kap. 7 a § respektive 15 kap. 7 c § första stycket skall påverka en kapitaltillgångs omkostnadsbelopp i höjande eller sänkande riktning. Härigenom åstadkoms t.ex. att en värdeuppgång inte kommer att beskattas både när den redovisas i räkenskaperna och när tillgången avyttras. Bestämmelsen är tillämplig på värdeförändringar som sker på finansiella instrument och fastigheter och, genom att växande skog skattemässigt ingår i en fastighet, också på värdeförändringar som hänför sig till skog.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av Mikael Holmberg, Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Ulla Werkell

EG:s förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen) har tillkommit som ett led i en strävan att de inom unionen tillämpade redovisningsnormerna skall närma sig de redovisningsnormer som tillämpas internationellt, i synnerhet då IAS. Förordningen kräver att de av kommissionen antagna IAS/IFRS skall tillämpas i noterade företags koncernredovisningar. Det enskilda medlemslandet har möjlighet att välja om förordningens tillämpningsområde skall utsträckas så att det även omfattar årsredovisningarna i den juridiska personen samt koncernredovisning i onoterade företag. För Sveriges del har man ansett att det finns ett värde i att det så långt som möjligt etableras en uppsättning redovisningsregler som kan accepteras av börser och andra finansiella aktörer världen över. En tillämpning av internationella redovisningsstandarder underlättar jämförelser mellan svenska och utländska företag och ger svenska företag bättre konkurrensmöjligheter gentemot företag i andra länder.

Utredningen skall enligt sina direktiv utforma skatteregler som innebär att principen om ekonomisk dubbelbeskattning upprätthålls när tillgångar värderas till verkligt värde. Det är självklart att en sådan skatteregel måste utformas så att den inte medför negativa skattekonsekvenser för företagen. Den skall inte heller förhindra eller motverka det närmande till internationella redovisningsprinciper som ändringarna i årsredovisningslagen syftar till.

Utredningens förslag innebär att det införs en total koppling mellan redovisning och beskattning. En värdering till verkligt värde får med en sådan regel ett omedelbart genomslag i beskattningen. Oavsett om bolaget lämnar utdelning eller ej kommer bolaget att beskattas för orealiserade intäkter. Utredningen anser att det inte är en önskvärd regel men eftersom man enligt sina direktiv skall föreslå en skatteregel har man ansett sig tvungen att lägga fram ett sådant förslag.

Vi vill med vårt särskilda yttrande understryka att den föreslagna skatteregeln inte kan accepteras. För att kunna utnyttja redovisningsreglerna i enlighet med de intentioner som fanns vid införandet måste en skatteregel utformas så att den inte påverkar valet av redovisningsmetod. Den föreslagna skatteregeln innebär – som utredningen också framhållit – att företag inte kommer att värdera tillgångar till verkligt värde. Därmed kommer skatteregeln också att påverka valet av redovisningsmetod. För finansiella företag finns inte någon valfrihet. Finansiella tillgångar skall enligt bestämmelserna i lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag värderas till verkligt värde. För finansiella tillgångar som utgör lagertillgångar finns den nuvarande bestämmelsen i 17 kap. 20 § inkomstskattelagen som medger att tillgångarna skattemässigt värderas till lägsta värde oavsett det förhållandet att de i redovisningen tagits upp till verkligt värde. När det gäller kapitaltillgångar finns med det föreliggande förslaget inte en sådan möjlighet. Här kommer alltså skatteeffekter oundvikligen att uppkomma. Även i ett annat fall föreligger en skyldighet att värdera tillgångar till verkligt värde och det avser tillgångar i form av skog (IAS 41).

Vi anser att en skatteregel som innebär att orealiserade värdeökningar beskattas inte kan accepteras. En sådan bestämmelse strider helt mot vedertagna principer. En inträffad värdestegring skall i enlighet med skatteförmågeprincipen inte beskattas förrän den realiserats genom att tillgången har avyttrats.

Vi anser att utredningen borde ha fört en mer ingående diskussion om för- och nackdelar med alternativet med redovisning av icke realiserade värdeförändringar mot bunden fond inom eget kapital. Det är en lösning som skulle ge företagen möjlighet att tillämpa internationella redovisningsstandarder i juridisk person på det sätt som är avsett. Utredningen har visserligen pekat på det alternativet men inte ansett sig kunna fördjupa diskussionen i denna del eftersom det ligger utanför utredningens mandat. Utredningen anser dock att en djupare analys av förslaget om bundna fonder bör göras. I den situation som nu uppstått anser vi – på samma sätt som utredningen – att det inte finns någon annan väg än att tillämpningen av de nya värderingsreglerna i årsredovisningslagen skjuts upp till dess att det är möjligt att utforma regler som innebär att en värdering till verkligt värde inte innebär att orealiserade vinster beskattas.

Kommittédirektiv



Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning

Dir.
2004:146

Beslut vid regeringssammanträde den 21 oktober 2004.

Sammanfattning av uppdraget

Sverige har sedan länge tillämpat ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det innebär att ett företags redovisning utan allt för stora förändringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Enligt huvudregeln gäller att inkomster och utgifter vid beskattningen skall periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder. I vissa fall ställer dessutom skattelagstiftningen upp ett krav på att vissa poster skall bokföras som kostnad i räkenskaperna för att motsvarande avdrag skall få göras vid beskattningen.

Frågan om hur sambandet skall se ut har diskuterats under flera år. De senaste åren har dessutom ett antal frikopplingsprojekt genomförts.

De svenska redovisningsreglerna blir alltmer påverkade av internationella redovisningsregler. I takt med att denna utveckling fortsätter blir det allt svårare att upprätthålla sambandet i dess nuvarande form.

Utredaren skall med förtur överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av förslagen i prop. 2004/05:24 internationell redovisning i svenska företag för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas. Ett delbetänkande i denna del skall lämnas före utgången av april 2005.

Utredarens huvudsakliga uppdrag gäller att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen. Uppdraget i denna del skall redovisas före utgången av juni 2007.

Bakgrund

Inkomstskattelagen

Sverige har sedan länge tillämpat ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. De grundläggande reglerna finns numera i 14 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Enligt 2 § gäller att det skattemässiga resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Uttrycket ”bokföringsmässiga grunder” är ett skatterättsligt begrepp utan någon motsvarighet i civilrättslig lagstiftning. Uttrycket innebär att inkomster och utgifter skall hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper på enligt god redovisningssed (till skillnad från en kontantprincip som innebär att redovisning sker den period då betalning sker). I 3 § finns en uttrycklig bestämmelse för hanteringen av balansposter, nämligen att värdet på utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Paragrafen innehåller också en bestämmelse om den s.k. kontinuitetsprincipen som innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

Enligt 4 § skall räkenskaperna – om sådana förs – läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Kopplingen till räkenskaperna har alltså en materiell innebörd såvitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Detta ger å ena sidan den skattskyldige en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringsätt som är förenliga med god redovisningssed, eftersom skatteförvaltningen kan sägas bli bunden av den valda metoden. Å andra sidan blir den skattskyldige bunden av den metod som valts i räkenskaperna och kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna är förenlig med god redovisningssed. Denna valmöjlighet och dubbla bundenhet gäller dock givetvis endast poster som tagits upp i räkenskaperna. Om bokslut inte upprättats blir området mera begränsat.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan

hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.

Huvudregeln är som nämnts att det skattemässiga resultatet skall beräknas enligt god redovisningssed om inte något annat är föreskrivet. Man kan urskilja tre olika typsituationer:

1. Det finns ingen särskild skatteregel för posten. Hanteringen i bokföringen enligt god redovisningssed avgör vid vilken tidpunkt posten skall tas upp till beskattning respektive dras av. Ibland talar man om ett materiellt samband för att beskriva denna situation.
2. Det finns en särskild skatteregel och denna ställer ett uttryckligt krav på koppling till räkenskaperna. Ibland talar man om ett formellt samband för att beskriva denna situation. Som exempel kan nämnas den räkenskapsenliga avskrivningen på inventarier och avsättning till periodiseringsfond.
3. Det finns en särskild skatteregel för posten utan uttryckligt krav på koppling till räkenskaperna. Som exempel kan nämnas hanteringen av delägarätter m.fl. finansiella instrument och fastigheter som inte utgör lagertillgångar skattemässigt.

Det som omfattas av punkterna 1 och 2 brukar kallas för det kopplade området och det som omfattas av punkt 3 för det icke kopplade området. Gränslinjen mellan det kopplade respektive icke kopplade området är emellertid inte helt klar.

För- och nackdelar med samband

Det finns både för- och nackdelar med en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Frikopplade regler leder till att företagen måste tillämpa två olika regelsystem på samma transaktion, ett vid redovisningen och ett vid beskattningen. För företagen är det därför typiskt sett en fördel med en stark koppling. En stark koppling leder också till att ett reviderat bokslut kan ligga till grund för beskattningen.

Bland nackdelarna kan nämnas att redovisningens kvalitet kan bli lidande när man tar skattemässiga hänsyn. Det kan exempelvis vara svårt att få genomslag för nya redovisningsregler som ökar skattekostnaden. Det har också hävdats att internationella investerare har svårt att förstå en redovisning som innehåller renodlat skatte-

mässiga poster såsom bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.

För små och medelstora företag – som typiskt sett har ett litet antal externa intressenter – överväger fördelarna med samband klart nackdelarna. Hos dessa företag finns det därför ett klart intresse av att ha starkt kopplade regler.

För företag som vänder sig till kapitalmarknaden – och för sådana företag som har för avsikt att inom kort vända sig till kapitalmarknaden – blir redovisningens kvalitet av större betydelse. Dessa företag måste också i större utsträckning följa internationella redovisningsregler, som ju inte alls har utformats för att kunna ligga till grund för svensk beskattning. Detta talar för en ökad frikoppling. Företag som vänder sig till kapitalmarknaden har dessutom bättre möjligheter än småföretag att hantera frikopplade regler.

Internationellt inflytande på svensk redovisning

International Accounting Standards Board, IASB

International Accounting Standards Board (IASB) och dess föregångare International Accounting Standards Committee (IASC) är en privaträttslig organisation som verkar på internationell nivå. Organisationen har till uppdrag att verka för en internationell harmonisering av de redovisningsprinciper som används i olika delar av världen. De standarder som ges ut av IASB kallas för International Financial Reporting Standards (IFRS) medan de som tidigare har utarbetats av IASC benämns International Accounting Standards (IAS). Uppgiften att tolka IASB:s rekommendationer ligger på International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), tidigare benämnd Standing Interpretations Committee (SIC).

IAS-förordningen

Inom EU har det under flera år förts diskussioner om att inom unionen harmonisera och förbättra reglerna för redovisning hos de företag som har aktier eller andra värdepapper noterade på en reglerad marknadsplats. Det har också funnits en strävan att närma de inom unionen tillämpade redovisningsnormerna till de redovis-

ningsnormer som tillämpas internationellt, i synnerhet IAS. Dessa diskussioner har bl.a. lett till att rådet och parlamentet år 2002 antog en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder¹ (IAS-förordningen). Innebörden i förordningen är att alla noterade europeiska företag från och med år 2005 i sina koncernredovisningar skall tillämpa de internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. De standarder som förordningen syftar på är IAS och IFRS med tillhörande tolkningar från SIC respektive IFRIC.

Enligt artikel 4 i förordningen skall alla noterade företag vara skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS och tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som har utfärdats eller antagits av IASC eller IASB och som antas av kommissionen för tillämpning inom gemenskapen.

Under 2003 antog Kommissionen alla IAS/IFRS med tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som förelåg den 14 september 2002 med undantag för IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation och IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement samt tillhörande SIC 5, SIC 16 och SIC 17. Under 2004 har Kommissionen hittills antagit den nya standarden IFRS 1. Ändringar som har gjorts i befintliga standarder och tillkommande nya standarder kan förväntas antas under slutet av 2004.

Som nämndes ovan ställer förordningen krav på redovisning enligt de av kommissionen antagna IAS/IFRS enbart såvitt gäller noterade företag och enbart beträffande dessa företags koncernredovisningar. Förordningen lämnar emellertid en möjlighet för medlemsstaterna att besluta om att utsträcka tillämpningsområdet för de antagna standarderna genom att tillåta eller kräva dels att noterade företag upprättar sina årsredovisningar enligt standarderna, dels att icke-noterade företag upprättar sina års- eller koncernredovisningar (eller båda) enligt standarderna (se artikel 5).

IAS-utredningen

Regeringen beslutade i augusti 2002 att låta en särskild utredare se över de frågor som IAS-förordningen ger upphov till. Utredningens huvuduppgift var att överväga om de i förordningen

¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

angivna redovisningsstandarderna skulle tillämpas även av andra företag än noterade företag samt om de skulle tillämpas endast i koncernredovisningen eller i såväl årsredovisningen som koncernredovisningen. I utredningens uppdrag ingick också att överväga om den svenska redovisningslagstiftningen borde ändras dels för att på annat sätt ge svenska företag ökade möjligheter att upprätta sina redovisningar enligt internationellt accepterade redovisningsstandarder, dels för att undanröja konflikter mellan internationella redovisningsprinciper och svensk lagstiftning. Utredningen redovisade sitt uppdrag i betänkandet *Internationell redovisning i svenska företag* (SOU 2003:71).

Sammanfattningsvis föreslog utredningen att alla företag, såväl noterade som icke noterade, skulle ha möjlighet att upprätta sina redovisningshandlingar i enlighet med IAS/IFRS. Ett företag som på så sätt väljer att gå över till IAS-redovisning måste upprätta sin redovisning enligt IAS/IFRS fullt ut i alla relevanta avseenden. Utredningen föreslog också att de företag som inte fullt ut vill tillämpa IAS-redovisning ändå i stor utsträckning skulle ha möjlighet att tillämpa de värderings- och klassificeringsregler som IAS/IFRS-systemet innehåller. Detta skulle genomföras på så sätt att årsredovisningslagens (1995:1554) ramar skulle vidgas så att en sådan tillämpning skulle bli möjlig inom ramen för svensk lagstiftning. Den viktigaste förändringen i detta avseende var att det föreslogs regler om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde i enlighet med de omvärderingsmodeller som beskrivs i IAS 16 (materiella tillgångar), IAS 38 (immateriella tillgångar), IAS 40 (förvaltningsfastigheter) och IAS 41 (biologiska tillgångar).

Skillnaden mellan IAS/IFRS och svensk redovisningslagstiftning

IAS/IFRS syftar till att tillgodose de finansiella marknadernas behov. Standarderna är därför i praktiken huvudsakligen inriktade på noterade företags koncernredovisning och tillgodoser det behov av information som ägare och andra investerare har. Eftersom de är internationella och saknar koppling till någon särskild ekonomisk eller rättslig miljö, har de i allmänhet utformats utan hänsyn till nationell reglering avseende borgenärsskydd, vinstutdelning och beskattning. IAS/IFRS har därför en annan utgångspunkt än den svenska redovisningslagstiftningen.

Översiktligt kan sägas att redovisning enligt IAS/IFRS innebär att tillgångar i större utsträckning värderas till verkliga värden än vad som gäller enligt årsredovisningslagarna [dvs. årsredovisningslagen, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag]. Vidare är regelverket mer detaljerat och innehåller flera krav på tilläggsupplysningar än vad årsredovisningslagarna gör. Typiskt sett innebär redovisning enligt IAS/IFRS en tidigareläggning av intäkter och kostnader jämfört med vad som traditionellt har gällt i Sverige.

Proposition 2004/05:24 internationell redovisning i svenska företag

Den 7 oktober 2004 beslutade regeringen prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag. Propositionen bygger på betänkandet från IAS-utredningen. I propositionen görs bedömningen att såväl noterade som onoterade svenska företag även fortsättningsvis bör upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning i stället för på grundval av IAS-förordningen. Vissa begränsade ändringar föreslås emellertid i årsredovisningslagarna så att svenska företag ges större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsprinciper inom ramen för svensk lag. Dessutom föreslås att onoterade företag ges möjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt de internationella redovisningsprinciper som har antagits på grundval av IAS-förordningen.

Svensk kompletterande normgivning i snabb förändring

Allmänt om kompletterande normgivning

Såväl bokföringslagen (1999:1078) som årsredovisningslagarna är ramlagar. Avsikten är att lagarna skall vara allmänt hållna och kompletteras med annan normgivning. Detta kommer till uttryck genom bestämmelser om skyldighet att iaktta god redovisningssed. God redovisningssed har i förarbetena till bokföringslagen beskrivits som de normer som grundas på – utöver lag och föreskrifter – redovisningspraxis, rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och andra organisationer, framför allt Bok-

föringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet (se prop. 1998/99:130 s. 178).

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Nämnden ger ut allmänna råd om tillämpningen av framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen. De allmänna råden är inte formellt bindande. I praktiken måste de dock tillmätas stor betydelse vid bedömning av vad som utgör god redovisningssed. Därutöver ger nämnden ut vägledningar och uttalanden. Nämndens arbete är inriktat på frågor om löpande bokföring och arkivering samt redovisningsfrågor som rör framför allt små och medelstora företag.

Finansinspektionen är i likhet med Bokföringsnämnden en statlig myndighet. Inspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företag som omfattas av lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat med hänsyn till dessa företags särart (se 8 kap. 1 § bokföringslagen). Inspektionen utfärdar såväl allmänna råd som bindande föreskrifter.

Redovisningsrådet är ett privaträttsligt organ med ändamål att främja utvecklingen av god redovisningssed i publika företag. Rådet utfärdar rekommendationer som i första hand riktar sig till företag vars aktier är föremål för offentlig handel och företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Rådets rekommendationer har utformats med utgångspunkt i de internationella redovisningsstandarder som ges ut av IASB eller dess föregångare IASC. Rekommendationerna behandlar i första hand företagens offentliga redovisning. När IAS-förordningen blir tillämplig den 1 januari 2005 kommer Redovisningsrådet inte längre att fortsätta att uppdatera rekommendationerna RR1 – RR29.

Förändringar i den kompletterande normgivningen

Bokföringsnämnden har hittills arbetat med att anpassa Redovisningsrådets normgivning så att den skall passa för de icke-noterade företagen. I de fall nämnden beslutat om förenklingar i förhållande till vad som gäller för de noterade företagen har de icke-noterade företagen kunnat välja att tillämpa en mer avancerad redovisningsprincip. Valfriheten gäller på rekommendationsnivå och i flera fall för en enskild redovisningsprincip. Det sätt som

nämnden tagit sig an arbetet har bl.a. medfört att regelverket har blivit omfattande även för de mindre företagen. Möjligheterna att välja redovisningsprincip och därigenom styra vilket resultat som redovisas har också blivit stora. Därigenom har också den information som lämnas av de icke-noterade företagen blivit svår att tolka.

Bokföringsnämnden har konstaterat att den normgivning som i dag finns för icke-noterade företag inte är ändamålsenlig och att det mot bakgrund av den internationella utvecklingen är hög tid att göra vissa grundläggande förändringar. Enligt nämnden talar mycket för att de problem som finns endast kan lösas genom en helt ny inriktning på arbetet med normgivning för icke noterade företag. Nämnden har följande plan för det framtida normgivningsarbetet.

Det skall finnas fyra särskilda regelverk, ett för respektive kategori av företag. Företag skall utifrån företagsform eller storlek få tillämpa något av regelverken. Ett företag får välja att tillämpa ett mer avancerat regelverk än det som det genom sin storlek eller organisationsform primärt tillhör, men skall då tillämpa alla regler som gäller för den kategorin. Samtliga företag inom en koncern skall tillhöra samma kategori och alltså tillämpa samma värderingsprinciper.

För den *första kategorin* kommer reglerna i stort att motsvara det förslag till regler för enskilda näringsidkare som nämnden remitterade under 2003. De kan komma att gälla för enskilda näringsidkare och handelsbolag (som ägs av fysiska personer) med en omsättning som understiger cirka 3 miljoner kronor. Den *andra kategorin* skall i första hand omfatta aktiebolag och ekonomiska föreningar under en viss storlek samt för de enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte kan eller vill tillhöra kategori ett. Storleksgränserna kommer att anpassas till vad som gäller i lagstiftningen. Den *tredje kategorin* kommer att omfatta företag som inte är små, men som inte heller är så stora att de skall tillämpa IFRS-reglerna medan den *fjärde kategorin* är företag som skall tillämpa IFRS-reglerna. Sistnämnda företag kommer inte att omfattas av nämndens normgivning. Nämnden ser på sikt att denna kategori skall omfatta fler än de noterade företagen.

Den nu redovisade indelningen utgår från storlek och gäller för traditionella företag, dvs. företag som drivs väsentligen för att ge vinst eller åtminstone i någon form ekonomisk vinning för ägarna. Det finns emellertid flera subjekt som är bokföringsskyldiga men

som bedriver eller åtminstone kan bedriva verksamhet som i grunden har ett helt annat syfte. Det gäller t.ex. för ideella föreningar, bostadsrättsföreningar, stiftelser och för de företag som visserligen är aktiebolag eller ekonomiska föreningar men ändå kan hänföras till kategorin "icke-vinstdrivande". Det är möjligt att dessa företag inte skall kategoriindelas utifrån storlek utan att verksamhetens syfte och dess betydelse för intressentkretsen skall medföra att dessa subjekt får tillämpa enklare regler än vad som enbart skulle följa av deras storlek.

Bokföringsnämnden har inlett arbetet med att ta fram ett samlat regelverk för företagen i den andra kategorin. Målet är att ett utkast till ett allmänt råd skall kunna remissbehandlas under 2005. Det centrala i arbetet är att finna en lämplig avvägning mellan intressenternas behov av information och företagens förmåga att fylla detta behov. Ett generellt och oeftergivligt mål är att det totala regelverket måste bli mer kortfattat och lättillämpat än det som gäller i dag. Samtidigt skall regelverket bli heltäckande. Reglerna kommer att vara fristående från IFRS och de internationella reglerna kommer heller inte att fungera som komplement till de nationella reglerna. Detta är nödvändigt för att det nationella regelverket skall bli kortare och mer lättbegripligt. Det utkast nämnden tar fram kommer att ha sin utgångspunkt i EU:s fjärde bolagsdirektiv och i årsredovisningslagen.

I arbetet med att ta fram det utkast till redovisningsregler för enskilda näringsidkare som remitterats under 2003 har Bokföringsnämnden samarbetat nära med dåvarande Riksskatteverket och med vissa intresseorganisationer. Samarbetet med det som nu är Skatteverket kommer att fortsätta och avsikten är att myndigheterna i nära samverkan skall arbeta för att redovisnings- och beskattningsreglerna skall få en lämplig utformning och fungera väl tillsammans.

Sammanfattningsvis kan man alltså se två olika huvudsakliga utvecklingslinjer i framtiden.

1. IAS/IFRS-systemet. Detta är ett tämligen komplicerat regelverk för att uppfylla de informationskrav som den internationella kapitalmarknaden ställer. Systemet bygger i stor utsträckning på marknadsvärdering och företagsledningens subjektiva uppfattningar om framtiden. Systemet medför också ett omfattande krav på tilläggsupplysningar.

2. Förenklade regler som i stor utsträckning bygger på anskaffningsvärden.

Tidigare behandling av frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning

Frågan om hur sambandet mellan redovisning och beskattning skall se ut har diskuterats under lång tid. Vid mitten av 1980-talet fördes en mycket livlig debatt. Det svenska näringslivet blev alltmer internationaliserat och det ansågs svårt att förklara systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver för utländska läsare av svenska årsredovisningar. Då löstes problemen på så sätt att man började tillämpa olika redovisningsprinciper i koncernredovisningen och i redovisningen för de juridiska enheterna. På koncernnivå eliminerades bokslutsdispositioner och obeskattade reserver samtidigt som latent skatt redovisades. I redovisningen för juridiska personer redovisades emellertid både bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.

Sedan dess har frågan berörts av ett antal utredningar:

- *Redovisningskommittén (SOU 1995:43)*
Kommittén tillsattes som en reaktion på den snabba internationaliseringen av redovisningen, i synnerhet influenser från EU. Kommitténs målsättning var att få en så bra kvalitet på redovisningen som möjligt med minimala ändringar av skatte-reglerna. Förslagen gick ut på att det formella sambandet borde upphöra. Som en konsekvens av detta föreslogs en skatterättslig utdelningsspärr.
- *RSV rapport 1998:6 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen*
Hösten 1996 tillsatte dåvarande Riksskatteverket en arbetsgrupp för att utreda sambandet. Arbetsgruppen föreslog ett slopat formellt samband samt ett ändrat materiellt samband. Rapporten innehöll dock inget utarbetat lagförslag. Efter remissbehandling av rapporten gjorde Riksskatteverket en formell framställan om lagändring med anledning av flera förslag i rapporten. Framställningen har ännu inte lett till något förslag från regeringen om ändrad lagstiftning.

- *IAS-utredningen (SOU 2003:71)*
Utredningen föreslog att företagen skulle ha rätt att tillämpa IAS/IFRS på bolagsnivå men tyckte att det var ett regelsystem som inte lämpade sig för beskattning. Utredningen gick igenom ett antal områden där man ansåg att IAS/IFRS skulle medföra problem vid beskattningen. Som en konsekvens av detta föreslogs att skattereglerna skulle frikopplas men man lämnade inga egna förslag om frikoppling. I stället hänvisades till ovan nämnda utredningar.

De senaste årens rättsutveckling

Frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning har aktualiserats i ett antal rättsfall de senaste åren. Som exempel kan nämnas:

- RÅ 1998 ref. 6. Koncernbidrag
- RÅ 1998 ref. 18. Periodisering av pågående arbeten.
- RÅ 1999 ref. 32. Periodisering av intäkter från fleråriga avtal.
- RÅ 2000 ref. 26. Avdrag för reparationsutgifter på byggnader.
- RÅ 2002 ref. 84. Periodisering av engångsersättning för upplåtelse under 25 år av mark för vindkraftverk.
- RÅ 2004 ref. 10. Avsättning till vinstandelsstiftelse
- RÅ 2004 ref. 18. Avgångsvederlag

Frågan har också aktualiserats i ett antal lagstiftningsprojekt de senaste åren. Som exempel kan nämnas:

- *Prop. 2003/04:28 Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.* Frikopplade regler infördes för sådana finansiella instrument som skattemässigt utgör lagertillgångar. Lagstiftningen genomfördes med anledning av att det blev tillåtet med värdering till verkligt värde i årsredovisningen.
- *Prop. 2003/04:16 Omedelbart avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter.* Frikoppling som föranleddes av RÅ 2000 ref. 26. Reglerna innebär att utgifter för reparation och underhåll av byggnader får dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna.

- *Prop. 2002/03:79 Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering.* Frikopplade regler som innebär att utgifter för lantmäteriförrättningar i samband med omarronderingar som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering skall dras av omedelbart.
- *Ds 2002:16 Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier.* Frikopplade regler föreslogs för vissa leasingavtal där den ekonomiska innebörden av transaktionen är sådan att det mer liknar utlåning av pengar än uthyrning av en tillgång. Förslaget blev kraftigt kritiserat av remissinstanserna och har därför ännu inte lett till lagstiftning.

Uppdraget

Delbetänkande

I prop. 2004/05:24 (s. 64) uttalar regeringen att det från strikt redovisningsmässiga utgångspunkter får anses naturligt att de företag som är skyldiga att upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS också upprättar årsredovisningen enligt samma regelverk. Det finns dock inget förslag om detta, framför allt på grund av den starka kopplingen som finns i Sverige mellan redovisning och beskattning. Regeringen föreslår dock att årsredovisningslagarna skall ändras så att de ger större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsprinciper i årsredovisningen och koncernredovisningen. Bland annat föreslås att noterade företag samt koncernföretag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad enligt de IAS/IFRS som kommissionen har antagit för tillämpning i EU, under vissa förutsättningar skall kunna värdera materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde. Sådan värdering skall kunna tillämpas i såväl årsredovisningen som koncernredovisningen. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2005 och flertalet av ändringarna skall tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2004.

Om tillgångar i större utsträckning värderas till verkligt värde får detta även konsekvenser för beskattningen. För tillgångar inom det kopplade området kan det medföra en tidigareläggning av beskattningen. Enligt de föreslagna reglerna kommer uppskrivet belopp att redovisas som fritt eget kapital. Detta medför att även det icke kopplade området påverkas. Utan några särskilda regler skulle det

nämligen vara möjligt att kringgå den ekonomiska dubbelbeskattningen (se nedan). Enligt regeringens bedömning i propositionen bör de nya värderingsreglerna därför inte tillämpas förrän kompletterande skattelagstiftning finns på plats. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde skall kunna tillämpas först för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2005.

Utredaren skall med förtur överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av de nya reglerna för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas. Ett delbetänkande i denna del skall lämnas före utgången av april 2005.

Det huvudsakliga uppdraget

Utvecklingen på redovisningsområdet går åt olika håll. En utvecklingslinje representeras av IAS/IFRS-systemet. Detta är ett regelverk med stort omfång och en hög komplexitetsgrad. Systemet bygger i stor utsträckning på värdering till verkliga värden och kompletteras med krav på omfattande tilläggsupplysningar. En annan utvecklingslinje är det regelverk som kan antas bli resultatet av Bokföringsnämndens pågående arbete. För flertalet företag kommer detta att medföra förenklade regler som i stor utsträckning bygger på anskaffningsvärden. Den snabba utvecklingen på redovisningsområdet där man kan förutse större skillnader mellan olika företag än vad som hittills varit fallet talar starkt för att frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning bör utredas.

När det gäller frågan om hur sambandet skall se ut så finns det två ytterlighetsalternativ: dels ett fullständigt samband, dels inget samband alls. Det som främst talar för ett fullständigt samband är att det blir enklare för företagen när man bara behöver tillämpa ett enda system. Det är också denna tanke som ligger bakom Bokföringsnämndens utkast till allmänt råd och vägledning om "Enskild näringsverksamhet". Ju starkare sambandet är, desto mer riskerar redovisningen emellertid att påverkas av skattemässiga hänsyn. Redovisningens kvalitet påverkar externa intressenters möjlighet att jämföra och bedöma olika företag. Detta påverkar förutsättningarna för en välfungerande kapitalmarknad och företagens kapitalkostnad samt, i förlängningen, ekonomisk tillväxt.

Det som främst talar mot något samband över huvud taget är att redovisningen då kan utvecklas helt fritt från skatterätten. En helt frikopplad modell skulle å andra sidan kunna bli kostsam för företagen genom att de tvingas tillämpa två olika regelsystem. Det är dessutom i princip omöjligt att tänka sig ett system utan något samband över huvud taget eftersom det är samma transaktioner som ligger till grund både för redovisningen och beskattningen. Båda dessa ytterlighetsalternativ är därför orealistiska, vilket leder till att skattereglerna bör utgå från någon mellanform.

För att avgöra frågan om hur starkt sambandet skall vara måste man ta ställning till vad som utgör en rimlig skattebas för företag. En naturlig utgångspunkt är att skattebasen skall motsvara ett så företagsekonomiskt korrekt resultat som möjligt. Ett resultat som presenteras för aktiemarknaden och som kan ligga till grund för utdelning till ägarna borde också kunna ligga till grund för beskattning. Denna utgångspunkt leder därför till ett mycket starkt samband mellan redovisning och beskattning.

En annan rimlig utgångspunkt är emellertid att skattesystemet skall vara konsistent och begripligt samt bygga på enkla och handfasta regler. Inte minst redovisning enligt IAS/IFRS-systemet kommer att leda till att redovisningsreglerna blir mycket omfattande och komplicerade samt bygga på subjektiva bedömningar i högre utsträckning än vad som gäller nu. IAS-utredningen ansåg därför att detta system inte är en lämplig grund för beskattning.

Ytterligare en viktig aspekt är i vilken grad skattebasen skall bygga på normer som fastställs av privaträttsliga subjekt. De nuvarande redovisningslagarna är utformade som ramlagar. Lagstiftningen måste därför i stor utsträckning fyllas ut med kompletterande normgivning. I Sverige är de viktigaste normgivarna Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet. När Redovisningsrådets normgivning får genomslag på vad som är god redovisningssed innebär det att skattebasen fastställs utifrån normer från ett privaträttsligt organ.

Den nuvarande skattelagstiftningen bygger i stor utsträckning på att det som är god redovisningssed får genomslag vid beskattningen. I Redovisningsrådets normgivning förekommer det emellertid att rådet låter skattehänsyn styra de redovisningsregler som skall tillämpas i en juridisk person samtidigt som andra – mer företagsekonomiskt korrekta – regler skall tillämpas på koncernnivå (se exempelvis RR 6/99 p. 60 om redovisning av leasing och bilaga 1 till RR 21 angående aktivering av räntekostnader). Det

måste ifrågasättas om sådana olikheter över huvud taget skall accepteras i ett system där skattebasen skall beräknas enligt god redovisningssed. Även IAS/IFRS är privaträttslig normgivning som dessutom beslutas på internationell nivå. Sverige – som nation – har därför inget inflytande över den normgivningen. Även om Sverige kan utöva visst inflytande när standarderna skall antas för tillämpning inom EU måste det ändå i ännu högre grad ifrågasättas om sådan normgivning skall ligga till grund för den svenska skattebasen.

Mot denna bakgrund skall utredaren förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen. Frågan skall allsidigt belysas utifrån olika utgångspunkter (såsom exempelvis hur den föreslagna skattebasen förhåller sig till en skattebas som bygger på en strikt tillämpning av civilrättsliga redovisningsregler, hur skattekontrollen påverkas eller vilket administrativt merarbete reglerna medför). Det är en fördel om de föreslagna reglerna är enkla att tillämpa för såväl företag som skatteförvaltning.

Uppdraget gäller samtliga frågor som berör sambandet mellan redovisning och beskattning såsom exempelvis frågan om hur periodiseringen av inkomster och utgifter skall göras, frågan om det bör ställas krav på att vissa avdrag eller reserveringar måste bokföras som kostnad i räkenskaperna för att motsvarande avdrag skall erhållas vid beskattningen och frågan om den skattemässiga behandlingen av leasing av inventarier. Utredaren skall också pröva om sambandet bör se likadant ut för alla typer av företag eller om det exempelvis finns skäl att ha ett starkare samband för mindre företag än för större företag. Om utredaren föreslår ett starkt samband i ett system med långtgående marknadsvärdering av tillgångarna, bör hon även överväga om systemet med periodiseringsfonder ger tillräckliga möjligheter till förlustutjämnning mot tidigare års vinster eller om det bör införas särskilda regler om sådan förlustutjämnning.

En beskattning som grundar sig på anskaffningsvärden är formellt sett symmetrisk. Den formella symmetrin kan dock lätt förvandlas till en asymmetri i praktiken om företagen kan sälja tillgångar som har sjunkit i värde och köpa tillbaka dem. I de fall beskattningsreglerna grundas på anskaffningsvärden skall utredaren pröva om det bör införas någon form av spärregler för att förhindra ett sådant beteende.

Den ekonomiska dubbelbeskattningen skall upprätthållas

Sverige tillämpar – med vissa undantag – principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Detta innebär att vinster skall beskattas två gånger, en gång på bolagsnivå och en gång på ägarnivå i samband med utdelning. Med redovisning enligt IAS/IFRS finns det inget krav på att orealiserade vinster skall sättas av till bundet kapital. Utan korrigerande skatteregler skulle det därför vara möjligt att dela ut obeskattade vinster. Dessutom skulle företagen i större utsträckning kunna utnyttja befintliga skatteregler, vilket skulle kunna leda till intäktsbortfall för staten. Om utredaren föreslår frikopplade regler skall hon därför också föreslå någon mekanism som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster.

Budgetaspekter m.m.

Utredarens förslag skall vara neutrala för de offentliga finanserna. Om förslagen i någon del medför lägre skatteintäkter skall detta därför kompenseras med ökade skatteintäkter från företagssektorn och vice versa.

Utredaren bör belysa hur andra länder har löst frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Utredaren bör följa det arbete med förändrade regler som Bokföringsnämnden och Skatteverket bedriver och i möjligaste mån samordna sina förslag med dessa förslag. Utredaren bör även följa den internationella utvecklingen på redovisningsområdet.

Utredaren skall redovisa de administrativa konsekvenserna av sina förslag. Om förslagen medför ökade kostnader för Skatteverket eller någon annan myndighet skall hon föreslå hur dessa skall finansieras.

Utredaren skall redovisa ett slutbetänkande före utgången av juni 2007.

(Finansdepartementet)