Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

Del 2

Slutbetänkande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning

Stockholm 2008

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR

SOU 2008:80

Innehåll

DEL 2

Del IV Regler om beskattningstidpunkten

11 Allmänt om intäkter 17

11.1 Inledning 17
11.1.1 Allmänt 17
11.1.2 Översikt över transaktionsformerna 18
11.1.3 Inkomstbegreppet i inkomstslaget näringsverksamhet 18
11.1.4 Intäkter som inte redovisas i resultaträkningen 21
11.1.5 Sambandet mellan intäkter och andra poster 21

11.2 Gällande rätt 22
11.2.1 Skatterätt 22
11.2.2 Redovisning 22
11.2.3 Sambandet 25

11.3 Tidigare utredningar 26

11.4 Överväganden och förslag 26
11.4.1 Samband eller inte 26
11.4.2 När bör en inkomst tas upp – innehållet i en portalparagraf 28
11.4.3 Vilka transaktionstyper bör regleras särskilt 33
11.4.4 Vara eller tjänst 34

12 Försäljning av tillgångar 39

12.1 Inledning 39

12.2 Översikt över frågorna 39
12.2.1 Tidpunkt för intäktsredovisning 39
12.2.2 Sambandet med andra områden 40

12.3 Alternativa tidpunkter för intäktsredovisning 41
12.3.1 Inledning 41
12.3.2 Avtalets ingående och äganderättsövergång 41
12.3.3 Leverans, avlämnande och tillträde 42
12.3.4 Separationsrätt i konkurs 43

12.4 Gällande rätt 44
12.4.1 Skatterätt 44
12.4.2 Redovisning 45

12.5 Sambandet 48

12.6 Tidigare utredningar 49

12.7 Överväganden och förslag 50
12.7.1 Vad bör regleras 50
12.7.2 Samordning mellan intäkts- och tillgångsregler 50
12.7.3 Vilken tidpunkt bör väljas för lagertillgångar och inventarier? 51
12.7.4 Innebörden av den valda metoden 57
12.7.5 Konsumentköp 59
12.7.6 Fastighetsförsäljning 60
12.7.7 Immateriella tillgångar 63
12.7.8 Avverkningrätter 67
12.7.9 Särskilda frågor 69

13 Tillhandahållande av tjänster 75

13.1 Inledning 75

13.2 Gällande rätt 76
13.2.1 Skatterätt 76
13.2.2 Redovisning 81
13.2.3 Avtals- och äganderättsliga frågor 89

13.3 Sambandet 90
13.3.1 Allmänt 90
13.3.2 Uppdrag till fast pris 92
13.3.3 Uppdrag på löpande räkning 93

13.4 Tidigare utredningar 95
13.4.1 Redovisningskommittén 95
13.4.2 Riksskatteverket 95
13.4.3 BFN:s förslag 96

13.5 Förhållanden i andra länder ... 97
13.5.1 Norge ... 97
13.5.2 Danmark ... 97

13.6 Överväganden och förslag ... 98
13.6.1 Skatteregler för inkomster från tjänster ... 98
13.6.2 Klassificering av tjänster ... 99
13.6.3 Pågående arbeten ... 101
13.6.4 Regleringen av pågående arbeten ... 104
13.6.5 Hyra och liknande avtal ... 116
13.6.6 Provision ... 118
13.6.7 Övriga tjänster ... 119

14 Ränta, royalty och utdelning ... 123

14.1 Inledning ... 123

14.2 Ränta ... 123
14.2.1 Inledning ... 123
14.2.2 Gällande rätt ... 124
14.2.3 Överväganden och förslag ... 128

14.3 Royalty ... 134
14.3.1 Inledning ... 134
14.3.2 Gällande rätt ... 134
14.3.3 Överväganden och förslag ... 135

14.4 Utdelning ... 136
14.4.1 Inledning ... 136
14.4.2 Överväganden och förslag ... 137

15 Allmänt om kostnader ... 141

15.1 Inledning ... 141
15.1.1 Allmänt ... 141
15.1.2 Olika slag av utgifter ... 142
15.1.3 Sambandet mellan utgifter och andra poster ... 143

15.2 Gällande rätt ... 144
15.2.1 Skatterätt ... 144
15.2.2 Redovisning ... 146
15.2.3 Sambandet ... 150

15.3 Tidigare utredningar m.m. 150
15.3.1 Bidragsskattekommittén 150
15.3.2 Övriga utredningar 151

15.4 Förhållandena i andra länder 152

15.5 Överväganden och förslag 154
15.5.1 Skatteregler för utgifter 154
15.5.2 Disposition av utgiftsavsnittet 154
15.5.3 Vilka transaktionstyper bör regleras särskilt 156
15.5.4 Framtida utgifter 156
15.5.5 En portalparagraf om utgiftsperiodisering 172
15.5.6 Allmänna näringsutgifter 174
15.5.7 Återplantering av skog m.m. 178
15.5.8 Koncernbidrag 179

16 Personalkostnader 187

16.1 Inledning 187

16.2 Gällande rätt 188
16.2.1 Skatterätt 188
16.2.2 Redovisning 197
16.2.3 Sambandet 207

16.3 Tidigare utredningar 209

16.4 Förhållanden i andra länder 210

16.5 Överväganden och förslag 210
16.5.1 Behövs det särskilda regler om periodisering av personalutgifter? 210
16.5.2 Lön och annan liknande ersättning 211
16.5.3 Semesterlön 214
16.5.4 Resultat- eller provisionsbaserade ersättningar 215
16.5.5 Avgångsvederlag 216
16.5.6 Aktierelaterade ersättningar 218
16.5.7 Skatter och avgifter 228

17 Kostnader i samband med inköps- och försäljningsavtal 235

17.1 Inledning 235
17.1.1 Allmänt 235
17.1.2 Olika slag av utgifter 235

17.2 Gällande rätt 236
17.2.1 Skatterätt 236
17.2.2 Redovisning 245
17.2.3 Sambandet 252

17.3 Tidigare utredningar 253
17.3.1 Bidragsskattekommittén 253
17.3.2 Redovisningskommittén 254
17.3.3 Riksskatteverket 254

17.4 Överväganden och förslag 255
17.4.1 Framtida garantiutgifter 255
17.4.2 Värdering av kundfordringar 261
17.4.3 Rabatter, återbäring, öppet köp och återköp 264
17.4.4 Kontraktsnedskrivning 265

18 Inventarier 269

18.1 Inledning 269
18.1.1 Allmänt 269
18.1.2 Grundläggande frågor 269

18.2 Gällande rätt 270
18.2.1 Skatterätt 270
18.2.2 Redovisning 277
18.2.3 Sambandet 281

18.3 Tidigare utredningar 283
18.3.1 Redovisningskommittén och Riksskatteverket 283
18.3.2 K2-projektet 284

18.4 Förhållanden i andra länder 285
18.4.1 Danmark 285
18.4.2 Norge 285
18.4.3 Storbritannien 286

18.5 Överväganden och förslag 286
18.5.1 Anskaffningsvärde 286
18.5.2 Tidpunkten för värdeminskningsavdrag 290
18.5.3 Utformningen av värdeminskningsavdrag 291
18.5.4 Reparation och underhåll eller förbättringar 295
18.5.5 Omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde 297

19 Immateriella tillgångar 299

19.1 Inledning 299

19.2 Redovisning 300
19.2.1 ÅRL 300
19.2.2 Kompletterande normgivning 301

19.3 Skatterätt 307
19.3.1 Allmänt 307
19.3.2 Gränsdragningen mellan materiella och immateriella tillgångar 308
19.3.3 Bestämmelserna i 18 kap. IL 309
19.3.4 Egenupparbetade immateriella tillgångar 319
19.3.5 Utgifter för FoU 322

19.4 Sambandet 324

19.5 Tidigare utredningar 325
19.5.1 Redovisningskommittén 325
19.5.2 Riksskatteverket 325

19.6 Överväganden och förslag 326
19.6.1 Allmänt 326
19.6.2 Omedelbart avdrag för immateriella tillgångar 327
19.6.3 Egenupparbetade immateriella tillgångar 329
19.6.4 Utgifter för FoU 330
19.6.5 Tidpunkten för avdrag 331

20 Lager 333

20.1 Inledning 333
20.1.1 Allmänt om lager 333
20.1.2 Grundläggande frågor 333
20.1.3 Samband mellan varulager och andra poster 334

20.2 Gällande rätt ... 335
20.2.1 Skatterätt ... 335
20.2.2 Redovisning ... 336
20.2.3 Sambandet ... 342

20.3 Tidigare utredningar ... 344
20.3.1 Redovisningskommittén ... 344
20.3.2 Riksskatteverket ... 344
20.3.3 Samarbetsprojekt – BFN och Skatteverket ... 345

20.4 Förhållanden i andra länder ... 346
20.4.1 Danmark ... 346
20.4.2 Norge ... 347
20.4.3 Storbritannien ... 347

20.5 Överväganden och förslag ... 348
20.5.1 Samband eller inte ... 348
20.5.2 Vad bör regleras ... 349
20.5.3 Avgränsning – vad är ett varulager ... 350
20.5.4 När ska en lagertillgång tas upp ... 353
20.5.5 Tidpunkt för avdrag för utgifter ... 356
20.5.6 Värderingsprinciper ... 357
20.5.7 Förvärvade varor ... 360
20.5.8 Egentillverkade varor ... 362
20.5.9 Förenklingsregel för mindre företag ... 364
20.5.10 Värdeförändringar under innehav ... 364
20.5.11 Värderingsmetoder ... 366

21 Finansiella instrument ... 373

21.1 Inledning ... 373

21.2 Redovisning ... 374
21.2.1 Andra än finansiella företag ... 374
21.2.2 Finansiella företag ... 376

21.3 Skatterätt ... 377
21.3.1 Begrepp och definitioner ... 377
21.3.2 Klassificering av finansiella instrument ... 380
21.3.3 Lagervärdering ... 385
21.3.4 Avyttring av finansiella instrument ... 388
21.3.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta ... 391

21.4 Tidigare utredningar 395

21.5 Överväganden och förslag 396
21.5.1 Problembeskrivning 396
21.5.2 Beskattningstidpunkten vid avyttring av finansiella instrument 397
21.5.3 Aktiebyten och aktielån 399
21.5.4 Fordringar i utländsk valuta som är kapitaltillgångar 401
21.5.5 Säkringsbestämmelsen 403

Del V Övriga frågor

22 Försäkringsföretag 409

22.1 Inledning 409

22.2 Gällande rätt 410
22.2.1 Skatterätt 410
22.2.2 Redovisning 413
22.2.3 Sambandet 414

22.3 Överväganden och förslag 415
22.3.1 Periodisering av försäkringspremier 415
22.3.2 Försäkringstekniska avsättningar 416
22.3.3 Säkerhetsreserven 420

23 Leasing och pensionskostnader 427

23.1 Inledning 427

23.2 Leasing 427
23.2.1 Inledning 427
23.2.2 Redovisning 428
23.2.3 Skatterätt 430
23.2.4 Departementspromemoria 432
23.2.5 Överväganden och förslag 434

23.3 Pensionskostnader 435
23.3.1 Inledning 435
23.3.2 Skatterätt 435
23.3.3 Förmånsbestämda respektive avgiftsbestämda pensioner 437

23.3.4 Redovisningsreglerna ... 438
23.3.5 Tryggandelagen ... 441
23.3.6 Tidpunkten för avdrag för pensionskostnader ... 442
23.3.7 Överväganden och förslag ... 446

24 Ikraftträdande och övergångsfrågor ... 449

24.1 Ikraftträdande ... 449

24.2 Övergångsfrågor ... 450
24.2.1 Periodisering av inkomster och utgifter ... 450
24.2.2 Värdering av tillgångar ... 452
24.2.3 Beskattning av obeskattade vinster ... 453

Del VI Konsekvenser och finansiering

25 Konsekvenser och finansiering ... 457

25.1 Inledning ... 457

25.2 Utgångspunkter ... 457
25.2.1 Inledning ... 457
25.2.2 Förslagens huvuddrag ... 460
25.2.3 Allmänt om sambandet och administrativ börda ... 461
25.2.4 Närmare om utgångspunkterna ... 463

25.3 Förändringar i sambandet och de materiella reglerna ... 464
25.3.1 K1-företagen – förändringar i sambandet ... 464
25.3.2 K1-företagen – de materiella reglerna ... 466
25.3.3 K2-företagen – förändringar i sambandet ... 467
25.3.4 K2-företagen – de materiella reglerna ... 469
25.3.5 IAS- och K3-företagen – förändringar i sambandet och de materiella reglerna ... 472
25.3.6 De finansiella företagen – förändringar i sambandet och de materiella reglerna ... 478

25.4 Regler om obeskattade vinster och den administrativa bördan ... 481
25.4.1 Allmänt ... 481
25.4.2 De finansiella företagen ... 484

25.5 Merarbete till följd av övergångsfrågor 485
25.5.1 Anpassning av företagens administrativa system ... 486
25.5.2 Rättslig anpassning och etablering av ny praxis 487

25.6 Statsfinansiella effekter 488
25.6.1 Generellt om effekterna av att avskaffa det materiella sambandet 488
25.6.2 Regler om obeskattade vinster 489
25.6.3 Förenklingsregler 493
25.6.4 Ändrad periodisering av pågående arbeten 499

25.7 Effekter för Skatteverket 500

Del VII Författningskommentar

26 Författningskommentar 505

26.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) 505

26.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) 582

26.3 Förslag till lag om upphävande av lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen 583

26.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter 584

Särskilda yttranden 585

Bilagor

1 Kommittédirektiv 603

2 Utlåtande 621

3 Utlåtande 641

4 Omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde 655

DEL 1

Förkortningar
Sammanfattning
Författningsförslag

Del I Inledning
1 Utredningens uppdrag och arbete
2 Gällande rätt och andra viktiga utgångspunkter

Del II Övergripande bedömning
3 Fördelar och nackdelar med ett materiellt samband – de traditionella argumenten
4 Sambandet och utvecklingen inom redovisningen
5 Sambandet och makten över beskattningen
6 Det materiella sambandet – vilket system ska väljas?

Del III Huvuddragen i ett system med frikopplade regler
7 Övergripande principer och regler i ett system utan materiellt samband
8 Rätten att välja en tidigarelagd beskattning
9 Utdelning av obeskattade vinster
10 Förenklingar

Del IV

Regler om beskattningstidpunkten

11 Allmänt om intäkter

11.1 Inledning

11.1.1 Allmänt

En central fråga när det gäller beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet är när en inkomst ska redovisas som intäkt. Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innehåller få bestämmelser som behandlar denna fråga. Det innebär att sambandet inom detta område är starkt. Svaret på frågan när en inkomst ska deklareras som intäkt finner man därför nästan alltid i redovisningsreglerna.

Utredningens utgångspunkt är att det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra (se kapitel 6). Det betyder att det i IL måste tas in heltäckande regler som behandlar inkomstperiodisering. I kapitel 7 diskuteras vilka allmänna principer som ska ligga till grund för reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Bl.a. föreslås att det för inkomst- och utgiftsperiodisering ska finnas portalparagrafer, som kan bidra till att lösa frågor som inte behandlas i särskilda bestämmelser.

I detta kapitel behandlas några grundläggande frågor som har betydelse för när en inkomst ska redovisas som intäkt. Det gäller t.ex. innehållet i en portalparagraf för periodisering av inkomster samt hur gränsen bör dras mellan olika slag av transaktioner.

De särskilda transaktionsslagen – försäljning av lagertillgångar och inventarier, tjänster, pågående tjänsteuppdrag, ränta, royalty, utdelning m.fl. – behandlas i de följande kapitlen. I detta kapitel behandlas de transaktioner som inte passar in i andra kapitel.

11.1.2 Översikt över transaktionsformerna

I princip kan man säga att inkomstperiodisering handlar om att bedöma de ekonomiska konsekvenserna av de vanligaste transaktionsslagen eller av kombinationer av dem.

De vanligaste transaktionsformerna är försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster. Med varuförsäljning avses egentligen endast försäljning av lagertillgångar. Ett företag kan emellertid även sälja andra slags tillgångar såsom inventarier, immateriella tillgångar eller kapitaltillgångar. Fastigheter och finansiella instrument kan vara lagertillgångar men bör, på grund av sin speciella karaktär, skiljas från andra varor. Frågor om när en inkomst från en försäljning av en tillgång ska tas upp behandlas i kapitel 12.

När avtalet avser tjänster och kanske också varor kan det vara frågan om ett s.k. pågående tjänsteuppdrag. Exempel på sådana är entreprenad-, hantverks- eller konsultavtal. Det finns också avtal om tjänster som löper över längre tid trots att det inte är ett pågående tjänsteuppdrag i traditionell mening. Hit hör hyresavtal och andra liknande avtal. Periodisering av inkomster från tjänster behandlas i kapitel 13.

Ett företags inkomster kommer inte bara från att avyttra tillgångar eller utföra tjänster. De kan också komma ifrån avkastning på tillgångarna. Exempel på sådan avkastning som kan ge upphov till periodiseringsproblem är ränta, royalty och utdelning. Periodiseringsfrågor som gäller avkastning behandlas i kapitel 14.

Beskattningstidpunkten för koncernbidrag behandlas i kapitel 15.

11.1.3 Inkomstbegreppet i inkomstslaget näringsverksamhet

Vid inkomstperiodisering fördelas företagets inkomst på olika perioder. En viktig men ofta försummad fråga är hur stor företagets inkomst är. Egentligen ryms två frågor i denna. Hur stor är inkomsten? Vilken del av denna totala inkomst är skattepliktig?

Omfångsfrågan, dvs. frågan om en inkomst är skattepliktig eller inte, berörs inte av sambandet mellan redovisning och beskattning. Svaret på omfångsfrågor följer i allt väsentligt av skatterättsliga regler och principer även om redovisningen indirekt kan spela roll.

I förarbetena till IL anges att räkenskaperna helt saknar betydelse när det gäller att avgöra om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga

reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 180).

Frågan om inkomstens storlek kan bli aktuell både inom redovisningen och vid beskattningen. I grunden är det egentligen samma fråga i båda systemen. Beroende på sammanhanget kan den emellertid få olika karaktär i redovisningen respektive beskattningen.

En intäkt är en periodbestämd inkomst. Den internationella normgivningens intäktsdefinition torde inte skilja sig från ett traditionellt synsätt och kan illustrera hur man ser på intäkter inom redovisningen. En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod. Intäkten uppstår till följd av en inbetalning eller en ökning av tillgångars värde eller på grund av att värdet av skulderna minskar, och den leder till att det egna kapitalet ökar. Som intäkt räknas inte sådana ökningar av det egna kapitalet som beror på tillskott från aktieägarna (IASB:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, punkt 70).

Med ett sådant synsätt blir den ej periodanknutna intäkten – inkomsten – således i redovisningen lika med skillnaden mellan det kapital som finns när företaget avslutas och det kapital som satts in när företaget startas eller tillförts under hand. Kapitalets storlek bestäms med tillämpning av värdering till verkligt värde.

Den fråga man kan ställa sig är om det finns ett skatterättsligt inkomstbegrepp som avviker från redovisningens allmänna och omfattande inkomstbegrepp. Skillnader som beror på begränsningar i skatteplikt eller avdragsrätt för vissa inkomster eller utgifter finns naturligtvis. T.ex. är böter och vissa representationskostnader inte avdragsgilla. Det finns också allmänna skatterättsliga principer som kan påverka, t.ex. principen om beskattningsårets slutenhet, men det är egentligen inte det som är av intresse här.

Frågan är i stället om det finns några mer principiella skillnader i synen på inkomstens storlek. Per Thorell, som anser att det finns ett gemensamt inkomstbegrepp, har anfört (Skattelag och affärssed, 1984, s. 203 och 204):

> Vad gäller rörelseinkomstbegreppet i KL är detta grundat på det bokföringsmässiga inkomstbegreppet. En bred gemensam bas för inkomstberäkningen föreligger därför mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen.

Det bör framhållas att Thorells uttalande gjordes när marknadsvärdering ännu inte tillämpades i redovisningen. Med hänsyn till utvecklingen under senare år kan man diskutera om detta gäller i dag. Det finns vissa omständigheter som talar för att så är fallet.

För det första finns en lång tradition av ett samband mellan redovisning och beskattning i periodiseringsfrågor. Man kan fråga sig om ett sådant samband hade kunnat upprätthållas om fördelningen av inkomsten på olika redovisningsperioder inte hade tagit sin utgångspunkt i huvudsakligen samma inkomstbegrepp. Den sedan gammalt gällande systematiken i skattesystemet bygger rimligen på att det finns en gemensam värdegrund och en samsyn på vad som är en inkomst.

Det framgår inte heller av 15 kap. 1 § IL att det grundläggande inkomstbegrepp som tillämpas vid beskattningen skulle avvika från det som gäller inom företagsekonomin. I bestämmelsen anges att ersättningar för varor, tjänster, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamhet ska tas upp som intäkt. Numera finns också exempel på att marknadsvärden kan läggas till grund för beskattningen, om den skattskyldige väljer det (17 kap. 20 § IL). Det framgår inte i lagstiftning eller förarbeten att detta skulle utgöra en avvikelse från huvudregeln om inkomster i 15 kap. 1 § IL.

Utredningens sammanfattande bedömning är att det funnits en grundläggande samsyn i fråga om vad som är en inkomst, men att detta kan ha ändrat sig.

Det bör framhållas att detta inkomstbegrepp i sig inte har någon betydelse för att bestämma när en inkomst ska tas upp till beskattning. Utredningen anser inte heller att denna grundsyn på inkomstbegreppet leder till att det bör införas regler som innebär att marknadsvärden mot en skattskyldigs vilja ska läggas till grund för beskattningen. Från principiella utgångspunkter är det emellertid viktigt att framhålla att det är periodiseringsreglernas innehåll och inte inkomstbegreppet som ska leda till att marknadsvärden inte ska beskattas. Detta synsätt har också en praktisk betydelse för möjligheterna att utforma skattesystemet så, att de företag som vill låta sig beskattas i enlighet med de principer som de tillämpar i redovisningen kan göra det även på områden inom vilka redovisningen tillämpar marknadsvärden.

11.1.4 Intäkter som inte redovisas i resultaträkningen

Som framgått finns det ett tydligt samband mellan det redovisningsmässiga och det skattemässiga inkomstbegreppet. En närliggande fråga är om beskattningen påverkas av om en ökning respektive minskning i det egna kapitalet i redovisningen över huvud taget inte berör resultaträkningen?

Exempel på sådana poster är t.ex. koncernbidrag, fusionsvinster, differenser som uppstår när ett företag byter redovisningsprincip, omräkningsdifferenser som är hänförliga till utländsk valuta, vissa pensionsposter samt uppskrivningar.

Det saknas rättspraxis som på ett tydligt sätt besvarar frågan.

Utredningens uppfattning är att frågan om en inkomst redovisas i resultaträkningen eller inte principiellt saknar betydelse vid bedömningen av om den skattemässigt är att anse som en inkomst eller inte. En motsatt slutsats hade också varit märklig mot bakgrund av hur man inom redovisningen ser på ökningar i det egna kapitalet som inte redovisas i resultaträkningen. De är i princip inkomster (jfr IASB:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter punkt 71). Förklaringarna till att dessa poster inte redovisas i resultaträkningen torde också vara historiska snarare än systematiska. Utvecklingen går vidare emot en mer konsekvent princip som innebär att samtliga ökningar i det egna kapitalet ska redovisas i resultaträkningen.

11.1.5 Sambandet mellan intäkter och andra poster

Sambandet mellan intäkter och varulager är mycket starkt. Reglerna om varulager anger vilka av företagets resurser som ska tas med i lagervärdet och när en lagertillgång ska tas upp. Intäktsreglerna talar om när ersättning för en försäljning av en lagertillgång ska tas upp. Det finns flera exempel på beröringspunkter mellan reglerna. Frågan om när en intäkt ska tas upp är egentligen närmast synonym med frågan om när en lagertillgång inte längre ska tas upp.

Mellan finansiella tillgångar och intäkter finns också beröringspunkter. Frågor kring intäkter från finansiella instrument har traditionellt gällt hur avkastning på t.ex. obligationer och andelar ska fördelas på rätt redovisningsperiod. Det finns emellertid också andra samband. Med en extensiv syn på vad som är ett finansiellt instrument kan man se ett avtal om att leverera vissa varor som ett

finansiellt instrument. Om det gäller avtal som sträcker sig över lång tid och som innehåller prisjusteringsklausuler som hänvisar till prisutvecklingen på vissa varor blir en sådan syn på avtalet mer närliggande. Detta har framför allt i internationell redovisning initierat en diskussion om relationen mellan intäkter och finansiella instrument.

11.2 Gällande rätt

11.2.1 Skatterätt

IL innehåller inte många bestämmelser om när en inkomst ska tas upp som en intäkt. Bestämmelser om beskattningstidpunkten finns emellertid för kapitalvinster (14 kap. 9 § och 44 kap. 26–32 §§), ersättningar för avverkningsrätter under flera år (21 kap. 2 §), fordringar och skulder i utländsk valuta (14 kap. 8 §), utdelning på näringsbetingade andelar (24 kap. 20 §) samt för näringsbidrag (29 kap. 8 §). Dessutom finns bestämmelser för pågående arbeten i 17 kap. Det är alltså i stor utsträckning god redovisningssed som är avgörande för när en inkomst ska redovisas som en intäkt.

11.2.2 Redovisning

IAS 18 och svensk normgivning som bygger på denna standard

Allmänt

Trots att redovisningen under lång tid har utvecklats mot skrivna regler i ämnesvisa rekommendationer eller standarder saknades det länge några generella skrivna redovisningsregler för inkomstperiodisering. Först 1999 (obligatorisk tillämpning från 2002) fick vi i Sverige en allmän intäktsrekommendation. Innan dess byggde inkomstperiodisering väsentligen på uttalanden i olika frågor från Bokföringsnämnden (BFN) och avgöranden från framför allt Regeringsrätten. Liksom senare normgivning hämtade BFN i dessa uttalanden ofta vägledning i IAS 18 Intäkter (IAS 18).

IAS 18 gäller direkt för IFRS-företagen såvitt avser koncernredovisningen och för dessa företags årsredovisning i juridisk person genom RFR 2.1 (tidigare RR 32) Redovisning för juridiska personer.

Även för övriga svenska företag har IAS 18 spelat stor roll. Både Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter (RR 11) och BFN:s allmänna råd Redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3) bygger på IAS 18.

För samtliga gäller att de behandlar dels allmänna frågor som är av betydelse vid intäktsredovisning, dels vad som gäller för särskilda transaktioner såsom varuförsäljningar, tjänsteuppdrag samt ränta, royalty och utdelning.

De transaktionsstyrda redovisningsreglerna i den gällande normgivningen behandlas i de kapitel som gäller respektive transaktion. De allmänna bestämmelserna i IAS 18, RR 11 och BFNAR 2003:3 innebär i korthet följande.

Inkomstens storlek

Inkomsten är det verkliga värdet av vad företaget fått eller kommer att få (RR 11 punkt 9 och BFNAR 2003:3 punkt 10). Det är emellertid bara det som företaget får ”för sin egen räkning” som är en inkomst för företaget. Det innebär att pengar eller annat som företaget uppbär för annans räkning inte ingår i inkomsten. Det gäller för vissa skatter såsom mervärdesskatt. Det gäller också för belopp som företaget uppbär för en huvudman. I sådana fall är det endast provisionen som är en inkomst.

Avgränsning av transaktionen

En viktig del i att hänföra en inkomst till rätt redovisningsperiod är att avgränsa den enhet som periodiseringen ska avse. Utgångspunkten i IAS 18 är att varje transaktion ska prövas för sig. Vad som avses med transaktion anges inte.

I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska kunna återges i redovisningen. Ett exempel gäller fall då en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll. Inkomsterna från garanti- och serviceavtalet ska då periodiseras och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs.

I andra fall ska flera transaktioner hållas samman vid periodiseringen. Det gäller om flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse, vars ekonomiska innebörd inte kan förstås om inte hela kedjan av transaktioner beaktas. Som exempel anges i IAS 18 en försäljning och en överenskommelse om återköp, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen.

Gränsdragningsfrågor

IAS 18 innehåller några bestämmelser som har betydelse för hur gränsen mellan olika transaktionsformer ska dras. I redovisningsnormerna saknas dock mer allmänna uttalanden om hur man skiljer t.ex. en varuförsäljning från ett tjänsteuppdrag. Såvitt avser hyresavtal finns emellertid regler i IAS 17 Leasingavtal (IAS 17) som syftar till att skilja ut avtal som från ekonomiska utgångspunkter innebär ett förvärv (finansiella leasingavtal) från sådana som är hyresavtal (operationella leasingavtal).

Varor är varor som tillverkats av företaget i syfte att säljas eller som köpts in för vidareförsäljning (punkt 3). Någon allmän definition av vad som är en vara ges inte i IAS 18.

Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid (punkt 4).

Skillnader i normgivningen

Det finns en del skillnader framför allt mellan BFNAR 2003:3 å ena sidan och IAS 18 och RR 11 å den andra. Framför allt gäller det strukturen. I nämndens allmänna råd utvecklas de alternativa metoder för att redovisa tjänsteuppdrag som är tillåtna i juridisk person enligt RR 11. BFN:s normgivning medger också att vissa kategorier företag inte behöver ta upp annat än nominellt värde på en fordran även om den inte löper med marknadsmässig ränta.

Intäktsbestämmelser i annan normgivning

Som framgått är varken IAS 18 eller dess motsvarigheter i svensk normgivning heltäckande. Det finns därför intäktsbestämmelser även i andra standarder och rekommendationer. För hyresavtal finns t.ex. intäktsbestämmelser i IAS 17. Detsamma gäller för den svenska normgivning som bygger på IAS 17 (se t.ex. BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal och RR 6:99 Leasingavtal). För materiella anläggningstillgångar finns i IAS 16 Materiella avläggningstillgångar en bestämmelse som anger att kriterierna i IAS 18 ska tillämpas när datumet för avyttring ska fastställas.

K2

De allmänna bestämmelserna om inkomst i BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) innebär i korthet följande.

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott från företagets ägare är inte en inkomst (punkt 6.2).

Varje transaktion ska normalt redovisas för sig. En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars (punkt 2.6).

När det gäller frågan om hur stor en inkomst är anges att inkomsten vid betalning med likvida medel är det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling (punkt 6.3).

De transaktionsstyrda redovisningsreglerna i K2 behandlas i de kapitel som gäller respektive transaktion.

11.2.3 Sambandet

Sambandet mellan redovisning och beskattning är starkt när det gäller inkomstperiodisering. Det finns endast ett fåtal skatteregler som behandlar inkomstperiodisering.

I kapitel 2 diskuteras från allmänna utgångspunkter vad som är en periodiseringsfråga och vilken räckvidd sambandet mellan redovisning och beskattning har. Som framgår är det framför allt

när det gäller periodiseringsfrågor som sambandet gör sig gällande. I vissa fall kan det vara svårt att avgöra vad som är en periodiseringsfråga och i konsekvens härmed bedöma sambandets räckvidd.

11.3 Tidigare utredningar

Intäktsredovisningen har inte ägnats stor uppmärksamhet vid tidigare utredningar av sambandet mellan redovisning och beskattning.

Redovisningskommittén lämnade i sitt betänkande SOU 1995:43 inga förslag som gällde intäktsredovisningen generellt. Däremot föreslogs att det formella sambandet skulle upphöra för pågående tjänsteuppdrag.

Inte heller Riksskatteverket föreslog i sin utredning 1998 (RSV Rapport 1998:6) några större ändringar av intäktsredovisningen.

11.4 Överväganden och förslag

11.4.1 Samband eller inte

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) införs regler som anger när en inkomst ska tas upp som en intäkt.

I Sverige har det egentligen aldrig på allvar ifrågasatts om det ska finnas ett samband mellan redovisning och beskattning för periodisering av inkomster. Det finns säkert flera skäl till det. Ett kan vara att inkomstperiodiseringen i redovisningen följt realisationsprincipen och att det därför funnits en samsyn med skatterätten om när en inkomst är intjänad. Ett annat kan vara att inkomstperiodisering behandlats sparsamt även i redovisningsnormgivningen. Det är nämligen ofta utvecklingen på redovisningsområdet som har föranlett diskussioner om sambandet. Först år 1999 fick vi i Sverige en allmän redovisningsrekommendation om intäkter.

Ett skäl till att sambandet sällan ifrågasatts för inkomstperiodisering kan alltså vara att inkomstperiodisering inte haft en framskjuten plats i diskussionen inom redovisningen. Av tradition har frågor som gäller utgiftsperiodisering ägnats betydligt större uppmärksamhet. Det är heller inte för tiden före 1999 alldeles enkelt att närmare beskriva den goda redovisningssed som legat till

grund för beskattningen. Dessförinnan fanns endast uttalanden från BFN i vissa mer begränsade frågor som gällde inkomstperiodisering. Vilken standard intäktsredovisningen hade dessförinnan och vad god redovisningssed då egentligen innebar beror sannolikt på vilka företag man talar om. För de större företagen finns det anledning att tro att inflytandet från IAS 18 funnits under en längre tid. För de mindre företagen torde situationen ha varit en annan. Faktureringen torde i praktiken ha spelat en stor roll. Uttalanden i förarbetena till skattelagstiftning av relativt sent datum antyder att faktureringsprincipen var norm inom redovisningen (jfr uttalandet att bokföringslagen inte krävde att fordringar avseende sålda och levererade varor behövde tas upp om de inte fakturerats, SOU 1977:86, s. 487).

När man diskuterar sambandet mellan redovisning och beskattning med avseende på inkomster är det viktigt att ha klart för sig att det samband som ansetts naturligt och riktigt åtminstone för vissa företag varit ett samband med en helt annan god redovisningssed än i dag.

Mycket talar för att sambandet mellan redovisning och beskattning fungerat väl när det gäller inkomstperiodisering. Det kan emellertid också konstateras att under större delen av den tid vi haft ett samband har det varit svårt att bedöma vad denna goda sed egentligen inneburit i konkreta fall. Det har också funnits och finns fortfarande en grundläggande osäkerhet om vilken räckvidd redovisningen har för beskattningen när det gäller intäkter. Till viss del hänger denna osäkerhet samman med svårigheten att avgöra vad som är en kopplad periodiseringsfråga. Exemplen med prejudiciella frågor visar att sådana i vissa fall anses följa redovisningen, som i DPP-målet (avsnitt 7.3.2), medan de i andra fall inte gör det, som i bytesmålen (avsnitt 7.3.1). En sammanfattande bedömning är därför att sambandet mellan redovisning och beskattning när det gäller inkomstperiodisering inte enbart varit av godo. Det nuvarande systemet har brister, framför allt när det gäller möjligheten att förutse vad som är gällande rätt.

Ett viktigt skäl för att avskaffa det materiella sambandet är alltså att förbättra förutsebarheten. Ett annat är att redan den utveckling som varit inom redovisningen föranlett att många företag inte vill tillämpa de redovisningsmässiga principerna vid beskattningen. Det gäller framför allt inom området pågående arbeten. En annan viktig invändning mot ett bevarat samband på detta område gäller utveck-

lingen inom redovisningen och samordningen med beskattningen (se kapitel 6).

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att det finns starka skäl för att upprätthålla utredningens huvudsakliga inriktning även för frågor om inkomstperiodisering. Det rättsliga sambandet bör alltså upphöra.

11.4.2 När bör en inkomst tas upp – innehållet i en portalparagraf

Förslag: Om inte annat framgår av särskilda bestämmelser ska en inkomst anses belöpa sig på det beskattningsår, då det kan konstateras att den skattskyldige förvärvat en definitiv rätt till inkomsten.

En definitiv rätt till intäkten ska anses föreligga när den skattskyldige utfört prestationen eller endast en ringa del återstår att utföra, eller – i de fall intäkten inte härrör från en prestation – de faktiska omständigheterna avseende inkomsten har inträffat och det vid beskattningsårets utgång är mycket sannolikt att den skattskyldige kommer att få rätt till inkomsten.

Allmänt

I avsnitt 7.5.4 har det föreslagits att de frågor som inte behandlas i särskilda regler ska lösas med portalparagrafer och att det ska finnas en sådan för periodisering av inkomster. Här diskuteras vilket innehåll en sådan bestämmelse ska ha. Portalparagrafens innehåll bör naturligtvis nära ansluta till de grundläggande principer som systemet är uppbyggt på. I avsnitt 7.2 har konstaterats att dessa principer bör vara en transaktionsbaserad realisationsprincip och försiktighetsprincipen. Systemet bör också bygga på en matchning mellan inkomster och utgifter som hör ihop.

Ersättning för prestationer

Det finns enligt utredningens mening en nära relation mellan realisationsprincipen, såsom den kommit att tillämpas i redovisningen när det gäller normgivningen om inkomstperiodisering, och

prestation. Många av de avtal som ett företag ingår eller transaktioner som det är inblandat i innebär att företaget mot vederlag åtar sig att utföra en prestation. Det gäller om ett företag säljer en vara eller tillhandahåller en tjänst. Realisationsprincipen, såsom den kommit att utvecklas, innebär att en inkomst är realiserad när företaget i sin helhet eller åtminstone i allt väsentligt har utfört den prestation det åtagit sig att utföra. Förutom att inkomsten ska ha sitt ursprung i en transaktion med omvärlden bör alltså företaget, för att inkomsten ska tas upp som intäkt skattemässigt, väsentligen ha utfört den prestation det åtagit sig att utföra.

I de allra flesta fall när ett företag får ersättning för att det utfört en prestation torde det handla om att företaget sålt en vara eller en annan tillgång eller utfört en tjänst. För dessa områden föreslås särskilda regler i kapitel 12 respektive 13. Portalparagrafen i den del den avser ersättning för prestationer kommer alltså endast att få praktisk betydelse när reglerna i kapitel 12 eller 13 inte behandlar en viss fråga. Bestämmelsen skulle naturligtvis också kunna bli tillämplig om det finns prestationer som utförs som varken kan klassificeras som försäljning av en vara eller annan tillgång eller som en tjänst. Det är tveksamt om det finns några sådana exempel.

Ersättning för annat än prestation

Det förekommer också att ett företag har inkomster som inte har ett direkt samband med prestationer. Som exempel kan nämnas skadestånd vid avtalsbrott, försäkringsersättningar och ersättningar som utgår för att företaget avstår från visst agerande. Andra exempel är återbetalningar liknade dem som aktualiserades genom de s.k. Alecta-medlen (se BFNAR 2000:1, BFNAR 2001:5 och RÅ 2007 ref. 19 I och II) samt näringsbidrag. Näringsbidrag är särskilt reglerade i IL och berörs bara av frågor som gäller sambandet mellan redovisning och beskattning i den mån bidraget inte inryms i de särskilda skattereglerna.

När det gäller skadestånd motsvarar det som föreslås den princip som är gällande rätt (RÅ 2005 ref. 49 och RÅ 2006 ref. 63). När den skadeståndsgrundande händelsen inträffat uppstår i princip en definitiv rätt – en fordran. För att fordringen ska tas upp och således leda till en intäkt för företaget krävs emellertid också att det är mycket sannolikt att ersättning kommer att betalas ut till den skattskyldige. Om ett skadeståndsanspråk är otvistigt ska naturligt-

vis en intäkt tas upp. Om tvist uppstår om huruvida det finns en fordran eller hur stor den är måste sannolikheten för att ersättningen kommer att utbetalas närmare prövas. Av praxis (RÅ 2006 ref. 63) framgår att en överklagad hovrättsdom, som ger rätt till ersättning, normalt är tillräckligt för att det ska vara mycket sannolikt att ersättning kommer att betalas ut.

I rättsfallet var det inte några problem att avgöra vid vilka tidpunkter som bolaget kommit i en sådan situation att inkomsten skulle anses realiserad. Många gånger lär det dock vara mycket svårt att avgöra om de faktiska omständigheter som konstituerar en definitiv rätt till intäkten inträffat. Detta gäller inte minst skadestånd och då kanske i synnerhet sådana som inte hör samman med ett avtalsbrott. Osäkerheten gäller såväl om det över huvud taget ska utgå ett skadestånd som storleken på det eventuella skadeståndet. Med beaktande av detta bör därför, för en inkomst utan direkt samband med en prestation, dessutom gälla att det ska vara mycket sannolikt att ersättningen kommer den skattskyldige till del.

I BFNAR 2008:1 punkt 6.25 anges att skadestånd ska redovisas som intäkt när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstansen.

När det gäller försäkringsersättning har Regeringsrätten i RÅ 1986 ref. 53 ansett att sådan ska tas upp först när försäkringsvillkoren konststaterats vara uppfyllda. BFN hade i målet ansett att intäkten skulle tas upp när försäkringsfallet inträffat. Det kan diskuteras om Regeringsrättens principiella ansats i detta mål är densamma som i RÅ 2006 ref. 63. I fortsättningen kommer emellertid försäkringsersättningar att bedömas enligt motsvarande princip som gäller för skadestånd. Det innebär att en försäkrad som drabbats av en ersättningsgill skada ska ta upp en inkomst när det är mycket sannolikt att ersättning kommer att betalas ut. Ibland kan det kanske leda till att en inkomst ska tas upp redan när försäkringsfallet inträffat. Inte sällan torde det emellertid vara svårt att bedöma om ersättning kommer att utbetalas, och det finns anledning att tro att resultatet i praktiken ofta kommer att bli detsamma som i RÅ 1986 ref. 53, även om det möjligen finns skillnader när det gäller principiella utgångspunkter.

I BFNAR 2008:1 anges att försäkringsersättning ska redovisas som intäkt när en händelse har inträffat som omfattas av ett för-

säkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning (punkt 6.25).

Även vid återbetalningar av typ Alectamedlen kommer i framtiden portalparagrafen att vara vägledande. Den kan enligt utredningens mening ifrågasättas om denna bestämmelse ger samma resultat som då ansågs vara god redovisningssed. De förutsättningar som kom att gälla för utbetalningarna och den koppling som visade sig finnas till utvecklingen på värdepappersmarknaderna ger anledning att ifrågasätta om det verkligen var mycket sannolikt att de enskilda företagen skulle få någon ersättning utbetald, även om en principiell och övergripande rätt till sådan ersättning fanns.

Som framgått av avsnitt 7.3.4 anser utredningen att det av beskattningsårets slutenhet följer att endast händelser eller transaktioner som inträffat före beskattningsårets utgång ska påverka beskattningen det året. Vilken hänsyn som ska tas till information som blir känd efter beskattningsårets utgång men innan deklarationen lämnas in prövas i varje enskilt fall och regleras särskilt för varje situation. När det gäller de nu aktuella inkomsterna anges i portalparagrafen att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande vid bedömningen av om kriteriet mycket sannolikt är uppfyllt. Det innebär att hänsyn inte behöver tas till information som blir känd först efter denna tidpunkt. Här blir det alltså en skillnad i förhållande till vad som gäller inom redovisningen. Det företag som vill hålla samman redovisning och beskattning kan emellertid göra det med stöd av de föreslagna reglerna om alternativ beskattning (se kapitel 8).

De föreslagna bestämmelserna tas in som 14 a kap. 1 och 2 §§ IL.

Ersättning för underlåtenhet att nyttja tillgångar eller driva verksamhet

Förslag: Ersättning för att en skattskyldig i avtal åtar sig att under en viss tid underlåta att nyttja en tillgång eller bedriva viss verksamhet ska tas upp när avtalet ingås. Sådan ersättning ska alltså inte fördelas över avtalstiden.

S.k. naturvårdsavtal regleras inte särskilt. Avgörande för om ersättning som betalas ut i anledning av ett naturvårdsavtal ska fördelas över avtalstiden eller tas upp när avtalet ingås blir alltså om avtalets innehåll är sådant att ersättningen ska ses som ersättning för att ägaren underlåter att nyttja sin fasta egendom på visst sätt eller om villkoren är sådana att det i praktiken är ett hyresavtal.

Av praxis följer att ersättning för att underlåta att bedriva viss verksamhet eller nyttja viss tillgång ska tas upp när avtal om ersättning för detta träffats (RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2005 ref. 49). Av praxis följer emellertid också att ersättning från hyresavtal alltid ska fördelas över hyrestiden (RÅ 2002 ref. 84).

Ersättning för underlåtelse ska alltså enligt gällande rätt inte fördelas över den tid under vilken löftet att inte bedriva verksamhet eller nyttja tillgången gäller. Motsvarande bör gälla även i framtiden. En annan ordning skulle kunna leda till kontrollproblem och skulle kunna ifrågasättas utifrån vad som gäller för avyttringar. Det är inte ovanligt att tillgångar förvärvas just för att en konkurrent inte ska kunna fortsätta att bedriva sin verksamhet. För den som är intresserad av att köpa en rörelse, men inte har annat intresse än att den inte vidare ska bedrivas, är en avtalsklausul som innebär förbud mot konkurrerande verksamhet lika verkningsfull som ett förvärv. Det vore olyckligt om ersättning vid förvärv och ersättning för att avstå från nyttjande kom att behandlas på olika sätt.

Ett motsvarande synsätt som i rättsfallen har tillämpats av Skatteverket i ett ställningstagande om naturvårdsavtal (se Skatteverkets skrivelse den 14 februari 2005, dnr 130 84518-05/111, Inkomst från naturvårdsavtal).

Det finns stora likheter mellan naturvårdsavtal och avtal om ersättning för att inte utnyttja en tillgång eller bedriva en verksamhet. Vissa av de naturvårdsavtal som hittills varit uppe till diskussion bör anses falla in under ”underlåtenhetsavtalen”. De kontroll-

problem som uppstår när en inbetalning ett år ska fördelas över många år i framtiden, utan att det under dessa år finns några synliga kostnader, är desamma för naturvårdsavtalen.

Det finns emellertid också argument för att se naturvårdsavtalen som något artskilt jämfört med de andra avtal som här diskuteras. Visserligen stipulerar de ofta vad näringsidkaren inte ska göra. Samtidigt är det för vissa naturvårdsavtal tydligt att villkoren är sådana att avtalet får drag av hyres- eller annat nyttjanderättsavtal. I de sistnämnda fallen är skälen för att fördela inkomsterna över löptiden starkare än vad som gäller för de övriga avtal som här behandlas (jfr RÅ 2002 ref. 84).

Utredningen har stannat för att föreslå att naturvårdsavtalen ska prövas utifrån samma kriterier som andra avtal. Avtalsvillkoren kommer då att bli avgörande för om intäkten ska tas upp när avtalet ingås eller fördelas över löptiden.

Bestämmelsens närmare tillämpning diskuteras i författningskommentaren till 14 a kap. 2 § IL.

11.4.3 Vilka transaktionstyper bör regleras särskilt

Förslag: Särskilda regler införs för försäljning av varor, fastigheter och delägarrätter m.m. och immateriella tillgångar som är lagertillgångar, inventarier och immateriella tillgångar som är inventarier, pågående arbeten, hyra, ränta, royalty, provision, utdelning, koncernbidrag samt för tillhandahållande av övriga tjänster.

Förslaget till portalparagraf aktualiserar också frågan om vilka transaktionsformer som bör behandlas enligt särskilda regler och vilka som bör falla in under portalparagrafen.

I detta avseende har utredningen haft som ledstjärna att portalparagrafen – som med nödvändighet måste utformas mer abstrakt än bestämmelserna för de särskilda transaktionstyperna – i första hand ska ha betydelse för mer udda transaktioner. Det bör alltså finnas uttryckliga regler i IL för alla slags transaktioner som till vardags förekommer i företag med en någorlunda ordinär verksamhet.

11.4.4 Vara eller tjänst

Förslag: Några allmänna lagregler om hur man ska skilja mellan å ena sidan försäljning av varor och å andra sidan tillhandahållande av tjänster införs inte. Däremot införs regler som avgränsar vad som är pågående arbeten.

Bör frågan regleras i lag?

De konkreta regler om beskattningstidpunkten för inkomster som utredningen föreslår bygger på en grundläggande uppdelning mellan ersättning vid försäljning av varor och andra tillgångar och tjänster. Denna uppdelning aktualiserar frågor som har att göra med hur man drar gränsen mellan å ena sidan varor och andra tillgångar och å andra sidan tjänster. Två frågor uppstår: Bör det i lagen tas in bestämmelser som anger vad som är vad? Vad ska gälla?

Till att börja med bör det framhållas att det förslag utredningen lägger fram när det gäller redovisning av pågående arbeten gör att gränsen mellan vad som är en vara och vad som är en tjänst i praktiken blir mindre betydelsefull. Att den praktiska betydelsen av att skilja mellan varor och tjänster minskar är naturligtvis i sig ett argument mot att ägna tid och kraft åt att försöka dra gränsen. Det kan vidare vara så att sådana regler är obehövliga för de vanligen förekommande fallen och att de – oberoende av hur de utformas – aldrig kan komma att ge vidare vägledning i de fall då de verkligen finns behov av att dra en gräns. Det är nämligen enligt utredningens mening knappast möjligt att införa några mer konkreta regler om hur gränsen ska dras om man samtidigt har anspråk på att gränsdragningen ska vara relevant. En lagregel skulle därför närmast få utformas som en uppräkning av faktorer som kan eller ska tillmätas betydelse. Det kan därför ifrågasättas om en lagreglering skulle tillföra så mycket. Redan i dag finns motsvarande frågor och såvitt känt har bristen på lagstöd eller vägledning i redovisningsnormgivningen inte skapat några mer allvarliga problem.

Utredningens sammanfattande bedömning är därför att frågan även fortsättningsvis bör lösas i den praktiska tillämpningen. Viss vägledning kan man emellertid finna i några allmänna principer. Vilka dessa allmänna principer är utvecklas nedan.

Vad nu sagts innebär inte att IL helt kommer att sakna betydelse för de här aktuella frågorna. Reglerna om pågående arbeten

innehåller en definition av vad som är ett pågående arbete och den kanske praktiskt viktigaste gränsdragningsfrågan kommer därigenom att behandlas i lagen.

Hur ska gränsen dras?

En första fråga är om det allmänt finns några egenskaper som kan hänföras till en försäljning av en tillgång, men inte till en tjänst.

En sådan egenskap skulle t.ex. kunna gälla formen. Inom mervärdesskatteområdet gäller t.ex. att en vara måste vara ett materiellt ting. Försäljning av immateriella tillgångar hänförs därför till kategorin tjänster. Detta får i vissa fall märkliga konsekvenser. Om ett standardiserat dataprogram (mjukvara) tillhandahålls på en CD-skiva anses det vara försäljning av en vara. Om samma program laddas ner från en hemsida är det en tjänst.

Enligt utredningens mening bör en sådan mer kategorisk och formbunden gränsdragning som t.ex. gäller inom mervärdesskatten avvisas. Att detta inte är ändamålsenligt för inkomstbeskattningen visas av exemplet med programvara. Vid inkomstbeskattningen bör en och samma affär behandlas på samma sätt oberoende av om den tillhandahålls på det ena eller andra mediet. Generellt får det också anses vara svårt att avgöra om det är frågan om en vara eller en tjänst med stöd av särskilda egenskaper eller attribut.

Vilka utgångspunkter bör då allmänt gälla vid inkomstbeskattningen?

De fall som kan vålla problem torde i första hand gälla transaktioner som både innebär att en vara eller annan tillgång ska tillhandahållas och att vad som otvivelaktigt är tjänster ska utföras.

Tillverkningskontrakt och pågående arbeten

Ett första exempel gäller gränsen mellan vad som kan kallas tillverkningsavtal och pågående arbeten. Tillverkning av olika slags egendom först efter det att avtal slutits betecknas i allmänhet tillverkningsavtal. Tillverkningsavtalen brukar avse egendom med lång tillverkningstid. Avtalen kan avse dels uppförande av byggnader eller andra anläggningar på mark eller i vatten, dvs. tillgångar

som i och med tillverkningen blir fast egendom, dels tillverkning av lös egendom såsom exempelvis maskiner och annan utrustning särskilt avpassade för beställarens behov.

Någon definition av begreppet pågående arbete ges inte i IL. Följande förarbetsuttalande, från när regler om pågående arbete ursprungligen infördes i kommunalskattelagen (1928:370), ger dock vägledning (prop. 1980/81:68, del A, s. 138):

> Med pågående arbete menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer, som normalt är fallet beträffande uppdrag hos t.ex. konsulter och läkare, medan det andra gånger kan var förutsatt att uppdragstagaren – exempelvis en hantverkare eller en byggmästare – skall tillhandahålla även materiella tillgångar. Avser uppdraget en materiell produkt, brukar dock begreppet pågående arbete reserveras för de fall då äganderätten till produkten ligger hos uppdragsgivaren. Övergår äganderätten till den färdiga produkten till beställaren eller annan först när arbetet är slutfört, används i regel inte beteckningen pågående arbete utan produkter i arbete eller liknande uttryck. Inom byggnadsbranschen görs emellertid ibland undantag från denna princip. Det förekommer sålunda att ett företag, som uppför en byggnad på en egen fastighet, redovisar bygget som pågående arbete såvida avsikten är att fastigheten skall säljas så snart byggnaden är uppförd.

När det gäller gränsdragningen mellan tillverkningskontrakt och pågående arbeten kan enligt utredningens mening gränsen normalt dras utifrån de principer som redovisats i de nu aktuella förarbetena. Om äganderätten övergår till köparen i och med tillverkningen är det fråga om en tjänst, i annat fall handlar det om en försäljning av en vara eller annan tillgång. Liksom tidigare bör det emellertid finnas utrymme för att ibland göra avsteg från denna princip. Det kan i detta sammanhang återigen framhållas att den praktiska betydelsen blir mindre med de regler utredningen föreslår för pågående arbeten. I vissa fall kan det bli frågan om en tjänst även om äganderätten till tillgången övergått först sedan den tillverkats.

Varor i standardsortiment

Vissa avtal som innebär att något ska tillverkas efter beställning är ändå typiska försäljningsavtal. När det gäller varor eller andra tillgångar som ska tillverkas efter beställning kan man konstatera att

ett avtal alltid bör anses avse en försäljning av en tillgång om det gäller varor som säljaren normalt håller i lager eller som tillhör dennes standardsortiment. Finns t.ex. en vara i säljarens katalog över varor som man regelmässigt tillhandahåller bör det alltså inte ses som en tjänst, även om tillgången tillverkas sedan avtalet ingåtts. Även här bör dock undantag kunna göras. Även villor kan ju ingå i ett standardsortiment.

Köparen tillhandahåller material

Inom civilrätten gäller att ett avtal är ett tjänsteavtal om beställaren tillhandahåller materialet. Motsvarande bör gälla vid beskattningen. Tillhandahåller beställaren materialet bör avtalet alltså anses som ett tjänsteavtal. Härav följer emellertid inte att ett avtal alltid bör anses som ett köp om tillverkaren tillhandahåller materialet. Också andra faktorer bör kunna tillmätas betydelse vid beskattningen.

Överviktsprincip

Det finns blandade avtal, dvs. avtal som både innebär att en tjänst ska utföras och att en vara eller annan tillgång överlåtas, som inte faller in under pågående arbeten. Det gäller t.ex. vid försäljning av en maskin som ska installeras av försäljaren. Köprättsligt gäller i princip en överviktsprincip. För avtal som innebär att säljaren utöver att leverera en vara även ska utföra ett arbete eller någon annan tjänst gäller att avtalet ska ses som en varuförsäljning, om inte tjänsten utgör den övervägande delen av prestationen.

Många gånger finns det säkert goda skäl för att tillämpa en sådan överviktsprincip även vid inkomstbeskattningen. Även i denna del kan det emellertid finnas anledning att inte vara för kategorisk. Gränsen bör alltid dras efter en helhetsbedömning. Om det utifrån en sådan analys framstår som om tjänsteavtalet är det dominerade bör avtalet anses avse en tjänst även om utförarens utgifter för inköp av material överväger utgifterna för arbetet.

12 Försäljning av tillgångar

12.1 Inledning

För företag i allmänhet gäller att de vanligen har sina viktigaste inkomster från försäljning av lagertillgångar eller från tillhandahållande av tjänster. Lagertillgångar kan vara varor, fastigheter, finansiella instrument m.m. Frågor som handlar om att fördela en inkomst från en varuförsäljning på rätt tidsperiod är alltså en viktig del av området periodisering av inkomster.

I detta kapitel behandlas när en intäkt från en försäljning av en tillgång ska tas upp. Periodiseringsfrågorna diskuteras för lagertillgångar, inventarier däribland immateriella tillgångar och avverkningsrätter. Finansiella instrument behandlas i kapitel 21. Problemen är i stora delar gemensamma för tillgångsslagen. Däremot lämnas inga förslag som gäller kapitaltillgångar eftersom särskilda regler redan finns i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Utredningen har inte något uppdrag att se över reglerna för kapitaltillgångar.

12.2 Översikt över frågorna

12.2.1 Tidpunkt för intäktsredovisning

En försäljning av en tillgång är en avyttring och ur detta perspektiv är det inte kontroversiellt att den bör leda till att en intäkt tas upp. De frågor som en tillgångsförsäljning ger upphov till gäller i stället vilken tidpunkt som är den relevanta för att ta upp intäkten och hur bedömningen av vilken tidpunkt som är den rätta ska påverkas av vissa avtalsvillkor och andra omständigheter.

I princip kan de frågor som man ställs inför när man ska reglera detta område sammanfattas i följande. Vilken bör vara den grundläggande omständigheten som normalt avgör när intäkten ska

tas upp? Vilken betydelse, om någon, bör man tillmäta sådana avtalsvillkor som kan vara av intresse för att bedöma om intäkten är intjänad, t.ex. garanti- eller betalningsvillkor eller rätt till hävning? Hur ska man hantera de frågor som uppstår när en försäljning har samband med andra transaktioner, t.ex. ytterligare försäljningstransaktioner (delleverans) eller med tjänster, t.ex. installation av den sålda varan?

12.2.2 Sambandet med andra områden

När en tillgång säljs eller byter ägare på annat sätt ska säljaren redovisa en intäkt. Försäljningen får även andra skattemässiga konsekvenser. Är det en lagertillgång som säljs påverkas lagervärdet. Är det i stället ett inventarium som säljs påverkas avskrivningsunderlaget för inventarierna.

Även för köparen får transaktionen konsekvenser. Han ska ta upp en tillgång som – oberoende av hur tillgången klassificerats av säljaren – kan vara en lagertillgång, ett inventarium eller en kapitaltillgång. I vissa fall kan också en utgift för något som varit en tillgång hos säljaren bli en omedelbart avdragsgill kostnad hos köparen, som får eller ska dra av utgiften.

Genom de nu beskrivna sambanden finns det ett starkt och tydligt samband mellan intäkt från varuförsäljning och lager. Normalt bör tidpunkten för när säljaren tar upp en intäkt och redovisar minskningen i lagrets värde och tidpunkten när köparen tar upp den förvärvade tillgången som en tillgång vara densamma. Därför behandlas i detta kapitel parallellt med intäktsfrågan även frågan om när en tillgång ska tas upp respektive inte längre tas upp i lagret. De förslag som avser tidpunkt för lagerredovisning liksom övriga lagerfrågor behandlas dock i kapitel 20.

Det finns också starka samband mellan inkomsten från en varuförsäljning och vissa utgifter. Det gäller t.ex. utgifter som är mer eller mindre direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, såsom vissa utgifter för provision. Dessa frågor behandlas i kapitel 17.

Det finns således ett tydligt samband mellan inkomstperiodisering och vissa utgifter som typiskt sett är hänförliga till försäljningstransaktionen. Detta samband innebär i realiteten att frågan om när utgifterna ska dras av påverkar den sammantagna periodiseringen oavsett om utgifterna beaktas genom att ingen intäkt tas upp eller genom att intäkten tas upp men balanseras av

att faktiska eller beräknade utgifter dras av. Exempel på områden som har ett tydigt samband med varuförsäljning är garantiavsättningar, reserver för hävningsrätt (t.ex. öppet köp) och värdering av kundfordringar.

12.3 Alternativa tidpunkter för intäktsredovisning

12.3.1 Inledning

I det moderna samhället säljs och köps tillgångar i parti och minut. Villkoren och förutsättningarna skiljer sig naturligtvis åt mellan de olika transaktionerna. Det finns emellertid gemensamma drag för de flesta försäljningar. Parterna ingår ett avtal, köparen får varan och varan betalas. I princip är det möjligt att endera av dessa omständigheter skulle kunna läggas till grund för när säljaren redovisar en intäkt.

Egentligen kan man också säga att alla de tidpunkter som tillämpas i dag, eller kan diskuteras som alternativ för att intäktsredovisa en varuförsäljning, är varianter på dessa tre grundläggande tidpunkter.

Dessa diskuterade eller tillämpade tidpunkter är följande:

- Avtalets ingående
- Äganderättsövergång
- Leverans
- Avlämnande enligt köplagen
- Separationsrätt vid konkurs
- Övergång av risker och förmåner

I det följande beskrivs de fem första av dessa tidpunkter. Dessa alternativ har en mer direkt koppling till civilrätten. Alternativet Övergång av risker och förmåner, som är det som gäller i redovisningen, behandlas nedan under Gällande rätt (avsnitt 12.4.2).

12.3.2 Avtalets ingående och äganderättsövergång

Begreppet äganderätt används flitigt i dagligt tal. Det är därför lätt att tro att begreppet äganderättsövergång har en så klar och tydlig innebörd att det kan användas för att ange den relevanta tid-

punkten för när en intäkt ska tas upp eller när ett varulager ska redovisas.

Begreppet äganderätt är emellertid i svensk rätt knappast klart och entydigt. Även om det i många fall är odiskutabelt vem som är ägare till en viss tillgång, är äganderättsbegreppet i många andra situationer oanvändbart för att avgöra vem som faktisk har en eller annan rätt till tillgången. Det som i dagligt tal benämns äganderätt – den obegränsade rätten att nyttja en tillgång hur man vill – kan nämligen delas in i ett knippe rättigheter som i realiteten överflyttas från en överlåtare till en förvärvare vid olika tidpunkter eller på grund av att olika förutsättningar blir uppfyllda.

För många tillgångar är vidare den obegränsade möjligheten att nyttja en tillgång en fiktion. Även i det fall en tillgång innehas med äganderätt kan det finnas begränsningar i hur den får användas.

Om det ändå anges att äganderätten övergått, utan att det närmare anges vad som avses, torde det i en försäljningssituation närmast avse att ett bindande avtal om försäljning träffats. I egentlig bemärkelse torde alltså äganderätten övergå innan varan överlämnats till köparen. Åtminstone för de flesta tillgångar har vidare äganderätten i sig en förhållandevis begränsad betydelse för köparens möjlighet att hävda sin rätt till tillgången i en konfliktsituation.

12.3.3 Leverans, avlämnande och tillträde

Begreppen leverans och avlämnande har en likartad betydelse. Avlämnande är ett civilrättsligt begrepp som har sitt ursprung i köprätten. Till avlämnandet knyts inom köprätten vissa rättsverkningar. En säljare har uppfyllt sin del av avtalet när varan avlämnats och risken för att varan ska förstöras har då överförts till köparen. Avlämnandetidpunkten är också utgångspunkt för en prövning av om säljaren är i dröjsmål och för bedömningen av om varan är behäftad med fel eller inte.

Frågan om en vara avlämnats eller ej prövas med stöd av reglerna i köplagen (1990:931) eller konsumentköplagen (1990:932). Eftersom köplagens bestämmelser om avlämnande kan avtalas bort, är det i kommersiella förhållanden vanligt att frågan om en vara avlämnats prövas med stöd av särskilda bestämmelser i avtalet i stället för enligt lagens bestämmelser. Sådana bestämmelser är ofta standardiserade. De s.k. Incoterms, som definierats av den inter-

nationella handelskammaren, är exempel på sådana standardiserade bestämmelser.

Enligt konsumentköplagen gäller att varan är avlämnad när den kommit i köparens besittning (6 §).

När det gäller fastighetsförsäljning motsvaras avlämnandet av tillträdet.

Leveransbegreppet används i skattelagstiftningen som ett formellt juridiskt begrepp, t.ex. i 17 kap. 22 § IL och 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Inom civilrätten används leveransbegreppet inte på motsvarande sätt utan i stället används avlämnandebegreppet.

Det kan diskuteras om begreppen leverans och avlämnande i alla avseenden och i alla sammanhang är synonyma. Något säkert svar på den frågan är inte lätt att ge. I ML anges emellertid uttryckligen att med leverans avses avlämnande (1 kap. 3 §).

12.3.4 Separationsrätt i konkurs

Reglerna om avlämnande behandlar rättigheter och skyldigheter för köpare respektive säljare. Reglerna om separationsrätt i konkurs är sakrättsliga och behandlar därför tredje mans rätt till en tillgång. Det kan t.ex. handla om en tvist mellan en förvärvare och överlåtarens borgenärer om vem som har rätt till en viss tillgång.

För att förvärvaren ska anses ha rätt till egendomen krävs dels att denna faktiskt förvärvat äganderätten till egendomen genom ett avtal, dels att det s.k. sakrättsliga momentet i äganderättsövergången är uppfyllt. Vilket detta sakrättsliga moment är varierar mellan olika tillgångar. Det kan handla om tradition (besittningsövergång), denuntiation (underrättelse), registrering i offentligt register eller märkning av virke. I vissa fall krävs dock inte att ett sådant moment är uppfyllt. Detta innebär att avtalet i sig självt är tillräckligt för att sakrättsligt skydd mot överlåtarens borgenärer ska inträda.

12.4 Gällande rätt

12.4.1 Skatterätt

Intäkter

Det finns inga bestämmelser i IL som anger när en inkomst från en försäljning av en lagertillgång ska tas upp. Det gäller oberoende av om det är fråga om en vara, en fastighet eller ett finansiellt instrument. Inte heller finns det några bestämmelser som anger när en intäkt från en försäljning av ett inventarium, däribland immateriella rättigheter, ska tas upp som en intäkt.

Utöver RÅ 2002 ref. 88 finns inte heller någon rättspraxis om intäktsredovisning vid försäljning av varor. De avgöranden från Regeringsrätten som gäller varor har framför allt handlat om när en lagertillgång ska tas upp eller inte längre tas upp. Dessa avgöranden behandlas i avsnitt 20.5.4. Frågan om när ett företag ska ta upp inventarier behandlas i avsnitt 18.2.1.

Ett av de avgöranden som till synes behandlar när en lagertillgång ska tas upp, RÅ 2002 ref. 88, handlar egentligen om när en intäkt ska tas upp. Målet gällde huruvida ett företag som låtit frakta varor till en speditör i utlandet skulle ta upp en intäkt som motsvarade skillnaden mellan lagertillgångarnas anskaffningsvärde och kundfordringen (försäljningsvärdet). Regeringsrätten – som tillämpade de principer som lagts fast i tidigare avgöranden om när en lagertillgång ska tas upp – fann att varorna inte hade avlämnats och därför skulle ingå i lagret. Någon kundfordran skulle därför inte tas upp.

I RÅ 1975 ref. 43 behandlade Regeringsrätten frågan när en inkomst från en försäljning av en fastighet som var lagertillgång skulle tas upp. Domstolen framhöll att det var bokföringsmässiga grunder som gällde och fann att intäkten skulle tas upp det år under vilket bindande avtal ingåtts trots att fastigheten skulle tillträdas först nästföljande år (se vidare avsnitt 12.7.6 Fastighetsförsäljning).

För kapitalvinster finns det emellertid regler. Avyttringstidpunkten är avgörande för när skattskyldighet för kapitalvinster uppkommer (14 kap. 9 § och 44 kap. 26–32 §§ IL). Med avyttringstidpunkten avses den tidpunkt då det föreligger ett för båda parter bindande avtal om försäljning, byte eller jämförlig överlåtelse.

12.4.2 Redovisning

IASB och Redovisningsrådet

Intäkter varuförsäljning

IAS 18 Intäkter (IAS 18) behandlar när en inkomst från bl.a. varuförsäljning ska redovisas som en inkomst. RR 11 Intäkter (RR 11) överensstämmer i allt väsentligt med IAS 18 och någon särskild redogörelse för rekommendationen ges därför inte.

En inkomst från bl.a. varuförsäljning ska enligt IAS 18 redovisas när

- företaget till köparen har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan,
- företaget inte behåller ett sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna,
- intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionerna kommer att tillfalla företaget, och
- de utgifter som uppkommit eller som kan förväntas uppkomma som en följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

I standarden diskuteras när ett företag kan anses ha överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan. Det anges att bedömningen förutsätter en granskning av omständigheterna enligt vilka transaktionen genomförts. Det anges vidare att överföringen av ägandets risker och förmåner i de flesta fall sammanfaller med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen.

I standarden ges också exempel på situationer som innebär att ett säljande företag behåller en väsentlig ägarrisk och därför inte ska redovisa en intäkt. Det gäller t.ex. när företaget behåller en förpliktelse som avser varans funktion som inte följer av normala garantivillkor, när intäkten från en försäljning är beroende av köparens intäkt vid en vidareförsäljning, när varor levererats för att installeras och installationen är en väsentlig del av avtalet som inte

har utförts, eller när köparen har en hävningsrätt och köparen har svårt att bedöma sannolikheten för att köpet ska hävas.

Som exempel på oväsentliga risker som inte ska leda till att intäktsredovisningen skjuts fram anges att äganderätten förbehålls som en säkerhet för kundfordringen eller att företaget erbjuder pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd.

Intäkter immateriella tillgångar

Den normgivning som är aktuell är IAS 38 Immateriella tillgångar (IAS 38) och RR 15 Immateriella tillgångar (RR 15). RR 15 överensstämmer i allt väsentligt med IAS 38.

I IAS 38 anges att vid fastställande av datum för avyttringen av en immateriell tillgång ska företaget tillämpa kriterierna i IAS 18 för redovisning av intäkt från försäljning av varor (punkt 114). Dessa kriterier innebär, som beskrivits ovan, bl.a. att företaget till köparen ska ha överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan (tillgången).

Bokföringsnämnden

Intäkter varuförsäljning

Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd Redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3) behandlar bl.a. inkomster vid försäljning av varor. Det allmänna rådet kan sägas vara en bearbetning av RR 11 Redovisning av intäkter. De regler som gäller vid varuförsäljning motsvarar väsentligen dem som gäller enligt IAS 18 och som återgivits tidigare.

BFN har emellertid i kommentaren till BFNAR 2003:3 utvecklat vad som avses med att de väsentliga riskerna och förmånerna som är förknippade med att äga varorna övergått. Nämnden anför:

> En grundläggande förutsättning för att ett företag skall kunna redovisa en intäkt från en varuförsäljning är att det till köparen har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan (punkt 20 a). Det finns naturligtvis flera risker och förmåner som är förbundna med att äga en vara. Det vanliga är att dessa risker och förmåner successivt flyttas över från säljare till köpare och att det alltså inte finns en enda tidpunkt som självklart skall utgöra utgångspunkt för att redovisa intäkten. För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått är det alltså nödvändigt att titta närmare på de faktiska

omständigheterna och att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor man bör ställa sig är:

- vilka risker och förmåner finns det som är relevanta,
- vilka av dessa är väsentliga, och
- när har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått.

BFN listar därefter de risker och förmåner som normalt kan vara relevanta. Det kan vara risk för prisfall och förstörelse samt sakrättsrisker. Som förmåner anges prisökning, avkastning, rätt att nyttja och rätt att förfoga över. Nämnden kommenterar vidare var och en av dessa uppräknade risker och förmåner.

I BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) behandlas när en inkomst ska redovisas som intäkt (punkt 6.4). Där anges att ett företag ska redovisa en intäkt om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått, beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Av en tabell i punkt 6.5 framgår när väsentliga risker och förmåner övergår vid försäljning av varor. Om varan hämtas av köparen övergår risker och förmåner när varan hämtas. Om varan transporteras till köparen på köparens risk övergår risker och förmåner när varan överlämnas till fraktföretaget. Om varan transporteras till köparen på säljarens risk övergår risker och förmåner när fraktföretaget överlämnar varan till köparen.

När det gäller fastighet som är omsättningstillgång anges att väsentliga intäkter och förmåner normalt övergår vid tillträdet. För värdepapper som utgör lager gäller att väsentliga risker och förmåner övergår på kontraktsdagen.

Intäkter immateriella och materiella tillgångar

BFNAR 2008:1 punkt 6.30 behandlar när försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska redovisas.

Vid försäljning av immateriella rättigheter anges att väsentliga risker och förmåner övergår när äganderätten övergår civilrättsligt.

Vid försäljning av fasighet gäller att väsentliga risker och förmåner normalt övergår vid tillträdet. Dock anges att realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

För övriga materiella anläggningstillgångar gäller att väsentliga risker och förmåner anses övergå vid samma tidpunkt som gäller för försäljning av varor. Försäljning av anläggningstillgångar som hämtas av köparen ska sålunda redovisas som intäkt när tillgångarna hämtas. Om tillgångarna transporteras till köparen på köparens risk ska intäkten i stället redovisas när tillgångarna överlämnas till fraktföretaget. För tillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk gäller att intäkten ska redovisas när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen.

12.5 Sambandet

Det är inte enkelt att avgöra vilket samband det finns mellan redovisning och beskattning när det gäller inkomstperiodisering, trots att de grundläggande rättsliga förutsättningarna är förhållandevis klara. Principiellt gäller enligt 14 kap. 2 § IL att det finns ett samband i periodiseringsfrågor om det inte finns särskilda skatteregler som avviker från redovisningen. Det finns inga bestämmelser i IL som anger när en inkomst från en försäljning av en lagertillgång ska tas upp och inte heller i fråga om när säljaren inte längre ska ta upp en såld tillgång respektive köparen ska ta upp en förvärvad tillgång. Ett naturligt svar borde därför vara att det är god redovisningssed som är avgörande för beskattningen. Sannolikt är det också på detta sätt som de flesta uppfattar rättsläget.

I en skrivelse den 4 december 2006, Inneliggande lager och redovisning av intäkter, anser Skatteverket att god redovisningssed styr både över när en intäkt ska redovisas och över vad som ska anses vara inneliggande lager (dnr 131 722373-06/111).

Det finns emellertid några sammanhängande och samverkande omständigheter som komplicerar bedömningen.

Som framgår av kapitel 20 Lager och kapitel 18 Inventarier finns det en förhållandevis rikhaltig praxis som avser när en tillgång ska tas upp. Sambandet mellan intäkts- och tillgångsredovisningen är så starkt att det egentligen kan ifrågasättas om det är två frågor och inte i stället en och samma fråga. Det är möjligt att det i något rent undantagsfall kan inträffa att en intäkt redovisas vid en annan tidpunkt än den vid vilken tillgången tas ur lagret, men i normalfallet bör detta inte kunna inträffa. Eftersom det åtminstone i vissa fall kan bli så att den skatterättsligt fast etablerade praxisen för när en tillgång ska tas upp inte är förenlig med den redovisningsmässiga

synen på när en intäkt ska redovisas måste man fråga sig vad som gäller.

Hur starkt sambandet mellan intäktsfrågan och frågan om när en tillgång ska tas upp är visas också av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2002 ref. 88 (se avsnitt 12.4.1). Det framgår av referatet att målet handlade om storleken på företagets kundfordringar och det var alltså, uttryckt i resultaträkningstermer, ett mål som gällde storleken på företagets intäkter under det aktuella beskattningsåret. Parterna och domstolarna formulerade emellertid problemet så, att frågan var om företaget skulle ta upp vissa tillgångar som lagertillgångar. Intäktsfrågan kom alltså att lösas ”bakvägen” genom en prövning av lagerfrågan. I Regeringsrättens dom nämns inte god redovisningssed utan såvitt kan bedömas var skatterättslig lagerpraxis ensamt avgörande för utgången i målet.

Den samlade bedömningen är att det i de fall det finns skillnader mellan äldre skatterättslig praxis och god redovisningssed råder betydande osäkerhet om vad som vinner företräde.

12.6 Tidigare utredningar

I det förslag till allmänt råd som bilagts K2-rapporten (den 11 april 2005, Förenklingsförslag för mindre aktiebolag) regleras redovisningen av intäkter i punkt 5-8. Inkomst från ett företags försäljning av varor ska enligt punkten redovisas som en intäkt om de risker som är förknippade med att äga varan senast på balansdagen är överförda till köparen eller endast ringa sådana återstår att överföra. Denna bestämmelse kompletteras i punktens andra stycke med en tabell, av vilken det framgår när risker och förmåner normalt övergår vid olika typer av transaktioner. I bestämmelsen anges bl.a. att varor som ska hämtas ska intäktsredovisas vid avhämtningen. Ska varorna transporteras till köparen på köparens respektive säljarens risk är det överlämnandet till det självständiga transportföretaget respektive till köparen som är avgörande. Reglerna om när en lagertillgång eller ett inventarium ska tas upp som en tillgång överensstämmer med intäktsbestämmelsen (jfr punkt 9-3, 9-4 och 10-7).

12.7 Överväganden och förslag

12.7.1 Vad bör regleras

Bedömning: Det bör införas regler i inkomstskattelagen (1999:1229) som anger när säljaren ska ta upp intäkt vid försäljning av lagertillgångar eller inventarier.

Frågan om när en inkomst från en försäljning av en lagertillgång eller ett inventarium ska tas upp som en intäkt är en av de mest centrala frågorna som avser beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Rättsläget är i dag oklart när det gäller denna fråga (se avsnitt 12.5). Redan av detta skäl finns det anledning att införa lagregler. Det är olyckligt att det är svårt att besvara en så central och viktig fråga, som när en intäkt från en försäljning av en lagertillgång eller ett inventarium ska tas upp.

Utredningens grundläggande förslag är att det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra. Även om sambandets betydelse åtminstone för vissa av frågorna kan ifrågasättas talar det för en lagreglering. Ett övergripande mål med att upphäva det nuvarande sambandet är vidare att förbättra förutsebarheten i rättstillämpningen. En lagreglering skulle bidra till att detta mål uppfylldes.

12.7.2 Samordning mellan intäkts- och tillgångsregler

Bedömning: Reglerna om när säljaren tar upp en intäkt från försäljning av en lagertillgång eller ett inventarium bör samordnas med reglerna om när köparen tar upp lagertillgången eller inventariet och när säljaren inte längre tar upp lagertillgången eller inventariet.

Det finns ett mycket nära samband mellan frågan om när en intäkt vid en försäljning av en vara ska redovisas och när varan inte längre ska redovisas som en tillgång i företaget. En god matchning av kostnader mot intäkter innebär att intäkten från och kostnaden för den sålda varan redovisas i samma period. För att säkerställa detta bör reglerna samordnas.

I princip finns ett motsvarande samband mellan intäkten från en försäljning av ett inventarium och frågan när ett inventarium tas upp eller inte längre tas upp. Även inventariereglerna bör därför samordnas med intäkts- och lagerreglerna. För en sådan lösning talar också att en tillgång kan ha klassificerats på olika sätt hos köpare och säljare. En lagertillgång hos säljaren kan alltså ibland bli ett inventarium hos köparen eller tvärtom.

Fördelen med samordnade regler är dels att olika delar i vad som egentligen är en och samma transaktion behandlas på samma sätt i företaget, dels att både köpare och säljare behandlar försäljningstransaktionen på samma sätt.

12.7.3 Vilken tidpunkt bör väljas för lagertillgångar och inventarier?

Förslag: De samordnade reglerna ska bygga på att tillgången avyttrats och avlämnas.

Civilrätt eller redovisning – direkt eller indirekt metod

Den grundläggande frågan när man ska lagreglera tidpunkten för intäkts- och tillgångsredovisning vid beskattningen är att bestämma vilken omständighet – eller kombination av omständigheter – som är lämpligast som beskattningsgrundande händelse.

I princip är det möjligt att utveckla särskilda skattemässiga regler för när en intäkt respektive en tillgång ska tas upp som är fristående från hur man ser på motsvarande frågor i redovisningen och som inte heller direkt knyter an till civilrätten. Sådana regler skulle t.ex. kunna innebära att en särskild skatterättslig syn på äganderätt utvecklades tillsammans med ett särskilt skatterättsligt leveransbegrepp. Argumenten mot en sådan lösning är emellertid starka. Det samlade regelsystemet skulle bli komplicerat och rättstillämpningen skulle försvåras. Ett sådant system bör alltså avvisas.

Det återstår då i princip att välja mellan en metod som direkt är knuten till någon civilrättslig rättsföljd (direkt metod) eller en metod, som tillämpas i redovisningen och som endast indirekt har samband mellan en eller flera civilrättsliga rättsföljder (indirekt metod). I en indirekt metod är det de faktiska ekonomiska

effekterna av civilrätten som är av intresse snarare än civilrätten i sig själv.

Ett exempel på en indirekt metod är den som tillämpas för intäkter inom redovisningen. Det är övergången av väsentliga risker och förmåner som följer med att äga tillgången som är avgörande. När risker och förmåner övergår följer naturligtvis av civilrättsliga regler. Det är effekterna av civilrätten och inte civilrätten i sig själv som är av intresse.

En direkt metod kan t.ex. innebära att avlämnandet eller att köparen erhållit separationsrätt i konkurs blir den beskattningsgrundande händelsen.

För- och nackdelar med metoderna

Både en direkt och en indirekt metod har för- och nackdelar.

Att direkt knyta an till en civilrättslig rättsföljd ger ett mer förutsebart system. Visserligen är varken det köprättsliga avlämnandebegreppet eller principerna som behandlar separationsrätt i konkurs alldeles enkla att tillämpa. Men de är väl etablerade rättsregler som tillämpas dagligen. Det är också rättsregler som näringsidkare som sysslar med handel får antas ha erfarenhet av.

Det är också en direkt metod som ligger till grund för Regeringsrättens avgörande när det gäller vem som ska ta upp en lagertillgång (jfr t.ex. RÅ 1987 ref. 45). I den mån det har funnits brister i möjligheterna att förutse vad som är gällande rätt, har det närmast berott på att det rått förvirring när det gäller vilken civilrättslig rättföljd som varit den relevanta.

Nackdelen med att direkt knyta beskattningstidpunkten till en civilrättslig rättsföljd är att det finns risk för att rättstillämpningen blir för statisk. Det skulle kunna hävdas att de civilrättsliga reglerna – som har andra syften än att ligga till grund för beskattningen – inte ger utrymme för en tillräckligt nyanserad bedömning av när prestationen i realiteten fullgjorts och inkomsten tjänats in. Denna invändning torde framför allt göra sig gällande när avtalsvillkoren eller förutsättningarna i övrigt på ett avgörande sätt avviker från normala affärsvillkor.

En annan nackdel med en direkt metod är att den skulle kunna leda till att parterna i en försäljningstransaktion ges möjlighet att styra över den beskattningsgrundande händelsen.

För- och nackdelarna med en indirekt metod är i mycket en spegelbild av skälen för och emot att anknyta direkt till civilrättsliga kriterier. En indirekt metod ger utrymme för en mer flexibel prövning. Därigenom kan hänsyn tas också till mer särpräglade förhållanden. Resultatet kan bli en mer rättvisande beskattning. Parternas möjlighet att genom avtalsvillkoren påverka beskattningstidpunkten blir också mindre.

Nackdelarna med en indirekt metod är framför allt att den ger en sämre förutsebarhet och att den ger mindre enhetlighet i rättstillämpningen. Detta speglar den motsättning som finns. Å ena sidan är det viktigt att reglerna är tydliga och förutsebara. Å andra sidan är det viktigt att de är så flexibla att beskattningen kan följa de ekonomiska realiteterna i varje enskild transaktion.

Vilken slags metod bör väljas?

Sammantaget överväger fördelarna med en direkt metod. Den beskattningsgrundande händelsen bör alltså knytas direkt till en civilrättslig rättsföljd. Skälen är flera.

En direkt metod är överlägsen när det gäller tydlighet och förutsebarhet. Att tillämpningen blir rimligt enkel är en nödvändighet när det gäller skatteregler. Sannolikt är emellertid en ökad förutsebarhet och enkelhet viktig också för redovisningen i mindre företag. Någon motsättning mellan särskilda skatteregler som bygger på en direkt metod och att tillgodose informationsbehovet för intressenter i mindre företags redovisning borde därför inte finnas. Det finns därför goda förutsättningar för att redovisningsreglerna för mindre företag kan ansluta sig till en direkt metod för intäktsredovisningen. Genom att reglerna är tydliga och mer oberoende av subjektiva bedömningar är det också enklare att kontrollera efterlevnaden.

Valet mellan en direkt och en indirekt metod beror också på om inkomstperiodiseringen sammantaget ska regleras genom en metod som innebär att inkomstredovisningen senareläggs om vissa avtalsvillkor ger anledning att ifrågasätta om vinsten är säkrad eller om hänsyn till sådana risker ska tas genom dispositioner på utgiftssidan. Exempel på sådana avtalsvillkor är garantivillkor och villkor som avser betalning samt rätt till hävning. Utredningens förslag (se nedan) är att sådana omständigheter i stället beaktas genom reserveringar i enlighet med de regler som gäller för periodisering av

utgifter. Då är det också logiskt att välja en direkt metod för att intäktsredovisa varuförsäljningar. Om hänsyn tas till sådana omständigheter som betalningsrisker, garantivillkor och hävningsrätt är det nämligen typiskt sett en indirekt metod.

Inte heller kan de skillnader som metoderna kan ge anses vara så viktiga att det kan motivera mer svårtolkade regler, som rimligen skulle leda till en mindre enhetlig rättstillämpning. Sammanfattningsvis överväger således fördelarna med en direkt metod.

Vilken direkt metod bör väljas för varor?

Frågan är då vilken av de civilrättsliga rättsföljderna som bör väljas. Tre alternativ förefaller tänkbara; överlåtelse, separationsrätt i konkurs och det köprättsliga avlämnandebegreppet. Alternativen kan också kombineras.

Överlåtelsens betydelse

Vid en försäljningstransaktion är från juridiska utgångspunkter den första riktigt betydelsefulla händelsen att säljaren och köparen ingår ett avtal om att äganderätten ska övergå. Genom avtalet överlåter säljaren äganderätten och köparen förvärvar densamma. Med överlåtelse respektive förvärv avses här alltså att ett civilrättsligt giltigt avtal om att äganderätten ska övergå har träffats.

Frågan är om överlåtelsen i sig är tillräcklig för att säljaren ska redovisa en intäkt och inte längre ta upp tillgången.

Som framgår av avsnitt 7.2 har utredningen som en allmän grund för sitt arbete lagt en traditionell realisationsprincip. I kapitel 11 har utredningen något utvecklat sin syn på vad kravet på att en intäkt är realiserad innebär för inkomstperiodiseringen. En inkomst bör, för att anses realiserad, ha manifesterats av en transaktion med omvärlden. Det bör också vara en realisationsprincip som har en tydlig koppling till prestationsbegreppet. Utifrån dessa utgångspunkter kan det konstateras att överlåtelsen i sig inte bör vara tillräcklig för att en intäkt ska tas upp, åtminstone inte om det är frågan om varor eller inventarier. Visserligen innebär överlåtelsen att en transaktion med omvärlden genomförts och normalt också att inkomsten – försäljningspriset – kan verifieras. Däremot innebär överlåtelsen inte att säljaren fullgjort sin prestation. Särskilt

tydligt är detta om säljaren sålt varor han ännu inte köpt in eller tillverkat.

Mot denna bakgrund kan det inte komma i fråga att för varor enbart låta överlåtelsen leda till att en intäkt ska tas upp. Däremot är en sådan äganderättsövergång i princip en nödvändig förutsättning för att en intäkt ska redovisas.

Sammanfattningsvis bör alltså som första förutsättning gälla att en överlåtelse har ägt rum för att en intäkt ska redovisas hos säljaren. I IL används inte begreppet överlåtelse utan avyttring. I den fortsatta framställningen använder utredningen därför i stället begreppet avyttring.

Ytterligare förutsättningar bör emellertid i de flesta fall vara uppfyllda för att en beskattningsgrundande händelse ska anses ha inträffat. Det som föreslås är en tvådelad direkt metod; en metod som anknyter direkt till två civilrättsliga rättsföljder, nämligen att tillgången avyttrats och ytterligare en rättsföljd. Det leder fram till frågan vilken denna ytterligare rättsföljd bör vara. De rättsföljder som framför allt bör komma i fråga är separationsrätt i konkurs och det köprättsliga avlämnandet.

Separationsrätt i konkurs eller avlämnande

Rätten till separationsrätt i konkurs är en väl inarbetad civilrättslig rättsföljd. Även om principerna endast undantagsvis reglerats i lag är de således väl etablerade. Huvudregeln när det gäller lös egendom är att rätten till separation i säljarens konkurs är beroende av om tillgången traderats till köparen, dvs. om tillgången faktiskt överlämnats till köparen eller i övrigt kommit i köparens besittning.

Alternativet till separationsrätt i konkurs är att tillgången avlämnats. Någon dramatisk skillnad är det normalt inte mellan dessa alternativ. För vissa typer av tillgångar och transaktioner kan det emellertid finnas skillnader. Det gäller t.ex. för s.k. märkt virke eller om lösöreköpslagen tillämpas. I dessa situationer kan vissa särskilda åtgärder, såsom märkning av virke som inte avlämnats eller registrering i offentligt register, leda till att köparen har separationsrätt i konkurs trots att något avlämnande inte ägt rum.

Det kan naturligtvis diskuteras vilken av de återstående civilrättsliga rättsföljderna – separationsrätt i konkurs respektive det köprättsliga avlämnandet – som är mest relevant som beskattnings-

grundande händelse. I den analys som BFN gjort av de olika element som en äganderättsövergång består av nämns både övergång av risk för att varan förstörs (köprättsrisk) och sakrättsrisker (bl.a. separationsrätt i konkurs). Utgångspunkten är emellertid att finna en tidpunkt som väl återspeglar att säljaren fullgjort hela sin prestation eller i vart fall att det endast återstår oväsentliga delar av denna.

Det köprättsliga avlämnandet förefaller med detta perspektiv mer relevant än separationsrätten i konkurs. Avlämnandet kan sägas markera att säljaren inte är skyldig att vidta fler åtgärder med varan – han har gjort det som ankommer på honom med anledning av avtalet. Att separationsrätten inte har samma relevans är särskilt tydligt i märkningsfallet. Säljaren skulle i ett sådant fall redovisa intäkten trots att han inte har fullgjort ett av de mest väsentliga åtaganden han har enligt avtalet, nämligen att lämna ifrån sig de sålda varorna.

Det har i doktrinen hävdats att en direkt knytning till avlämnandebegreppet skulle innebära att parterna kan disponera över redovisningstidpunkten och att detta är ett argument mot att knyta redovisningstidpunkten till avlämnandet (Per Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s. 115). Diskussionen gällde innebörden av god redovisningssed men är relevant även när det gäller särskilda skatteregler.

Det är riktigt att avtalsfriheten på köprättens område kommer att leda till att parterna kan påverka den beskattningsgrundande händelsen om beskattningen knyts till köprätten. Frågan är emellertid om detta är olämpligt. Det är viktigt att framhålla att parterna endast kan påverka den beskattningsgrundande händelsen genom att reellt ändra sina inbördes rättigheter och skyldigheter i förhållande till vad som gäller enligt köplagen. Om man bestämt sig för att fördelningen av dessa ska vara avgörande för intäktsfrågan, är det också riktigt att den beskattningsgrundande händelsen flyttas i förhållande till vad som skulle gälla om köplagen var tillämplig. De rättsliga effekter som är utgångspunkten för intäkts- och tillgångsredovisningen har nämligen också ändrats om varan avlämnas vid en annan tidpunkt. Det är emellertid viktigt att framhålla att det avgörande är att de kriterier som konstituerar ett köprättsligt avlämnande är uppfyllda. Vad som parterna i ett avtal betecknar som avlämnande saknar betydelse om detta begrepp inte används för att beteckna att risken för att varan förstörs övergår.

Till fördelarna med det köprättsliga avlämnandebegreppet hör också att det väl överensstämmer med den skatterättsliga praxis som etablerat sig när det gäller tillgångsredovisning av lager.

Den sammanfattande bedömningen i denna del är att det köprättsliga avlämnandebegreppet bör väljas som den andra delen i den beskattningsgrundande händelsen och därför ligga till grund dels för intäktsredovisningen vid försäljning av lagertillgångar och inventarier, dels för att avgöra om tillgångarna ska tas upp som lager respektive inventarier

12.7.4 Innebörden av den valda metoden

Köplagen

Avlämnandet är avgörande för om säljaren är i dröjsmål. Det är också varans skick vid avlämnandet som är utgångspunkten för om fel föreligger. Fram till avlämnandet står vidare säljaren risken för att varan förstörs. Vid avlämnandet övergår denna risk på köparen. Det är framför allt denna sista funktion hos avlämnandebegreppet som gör det naturligt att använda det som den beskattningsgrundande händelsen.

Köplagen är emellertid dispositiv. Skulle parterna ha avtalat att risken för att varan förstörs ska övergå vid en annan tidpunkt än den som följer av köplagen gäller detta. Det blir alltså avtalet som avgör när intäkten ska tas upp, när säljaren inte längre ska ta upp tillgången och när köparen ska ta upp tillgången.

Närmare om när varan avlämnas följer således i första hand av köplagens bestämmelser om inte avtalet innehåller avvikande bestämmelser.

Köplagen skiljer mellan hämtköp och transportköp. Om inte annat framgår av avtalet är ett köp ett hämtköp. Hämtköp innebär att köparen ska hämta varan. Varan anses avlämnad när köparen tagit hand om den.

Transportköp innebär att varan enligt avtalet ska transporteras till köparen. Ett transportköp kan vara ett platsköp eller distansköp. Vid ett platsköp utförs transporten inom en och samma ort eller inom ett område där säljaren normalt ombesörjer transport.

Vid platsköp avlämnas varan när den överlämnas till köparen. Vid ett distansköp, som alltså är ett transportköp som inte är ett platsköp, inträffar avlämnandet när godset lämnas till den tran-

sportör som åtagit sig att transportera eller, om säljaren själv står för transporten, när varan överlämnas till köparen.

Avtalsvillkor som avviker från köplagen

Om parterna avtalat bort köplagens bestämmelser om avlämnande gäller i stället vad som avtalats. Ofta hänvisar parterna i detta fall till en standardiserad leveransklausul. Den internationella handelskammaren (ICC) har givit ut internationella regler för tolkning av handelstermer (Incoterms 2000, fortsättningsvis Incoterms). ICC:s tolkningar har också stöd i den internationella köplagen.

I Incoterms finns 13 förkortningar som representerar leveransklausuler som fördelar rättigheter och skyldigheter på säljaren och köparen. För samtliga anges när risken för att varan övergår från säljaren till köparen (delivery). Det är således den leveranstidpunkt som enligt Incoterms är avgörande för när risken för godset övergår från säljaren till köparen som blir den beskattningsgrundande händelsen, om parterna avtalat om att använda en fraktklausul som avviker från köplagen och som finns i Incoterms.

Skillnader i förhållande till redovisningen

Förslaget innebär således att reglerna kommer att utformas på ett annat sätt än vad som i dag gäller inom redovisningen. Sannolikt kommer den nationella redovisningsnormgivningen som gäller för mindre företag att anpassa sig till de nya skattereglerna.

De fall i vilka de skilda reglerna ger olika resultat torde, framför allt för mindre företag, vara så få att mer komplexa redovisningsregler inte kan motiveras. Men hur skiljer sig de föreslagna reglerna från IFRS-reglerna?

Svaret på frågan är att reglerna i de allra flesta fall kommer att leda till att en intäkt tas upp i samma period redovisningsmässigt som vid beskattningen. Skillnaderna torde bestå i att IFRS-reglerna i vissa speciella fall leder till att intäktsredovisningen ska skjutas upp till en tidpunkt som kommer efter avlämnandet. Detta skulle kunna bli aktuellt i vissa fall med omfattande garantiåtaganden, särskilda betalningsrisker och svårbedömda hävningsrätter. Vilken avvikelse från avtalsvillkor som normalt krävs för att skjuta fram intäktsredovisningen är emellertid inte lätt att uttala sig om.

Möjligen ska IFRS-reglerna uppfattas så att det i vissa fall också är möjligt att ta upp en intäkt innan tillgången avlämnats, men detta är mer osäkert.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 3 § IL.

12.7.5 Konsumentköp

Förslag: Vid konsumentköp ska säljaren ta upp en intäkt när varan överlämnas till köparen eller om varan dessförinnan överlämnas till ett självständigt transportföretag vid denna tidpunkt. Detsamma ska gälla för ett inventarium.

Enligt konsumentköplagen anses en vara avlämnad när den kommit i köparens besittning. Det betyder att ett avlämnande inte ägt rum även om varan överlämnats till ett självständigt fraktföretag som ska transportera varan till konsumenten. I motiven till lagen anges som exempel på när en vara kommit i en köpares besittning att den lämnats i brevlådan eller enligt överenskommelse med köparen ställts på dennes tomt. Däremot har varan inte kommit i köparens besittning om den ställts utanför dörren till dennes lägenhet.

De särskilda regler som gäller för avlämnandet vid konsumentköp motiveras av hänsyn till konsumenten och innebär i princip att säljaren bär risken för att en vara förstörs ända till dess varan tas om hand av konsumenten.

Bör den huvudsakliga princip som tidigare föreslagits gälla även vid konsumentköp?

Det finns fördelar med en sådan lösning. Regler utan undantag är ofta enklare att tillämpa. Det finns heller inga vägande principiella skäl mot att låta avlämnandet vara avgörande även vid konsumentköp. Genom att risken för varan övergår först vid en senare tidpunkt senareläggs också den tidpunkt då säljaren har fullgjort sin prestation. Dessa faktiska rättsliga skillnader skulle kunna motivera att den beskattningsgrundande händelsen inträffar senare vid ett konsumentköp.

Här föreslås emellertid av enkelhetsskäl en särskild regel av innebörd att den beskattningsgrundande händelsen vid konsumentköp inte ska följa civilrätten. I stället ska i dessa fall en intäkt redovisas och en lagertillgång inte längre tas upp efter särskilda regler som anges i IL. Dessa regler innebär att den beskattningsgrundande

händelsen inträffar när varan lämnas till konsumenten eller till ett självständigt fraktföretag. Regeln överensstämmer med köplagens huvudregel vilket innebär att säljaren ofta inte behöver fundera över om det är ett konsumentköp eller inte.

Denna regel – som motsvarar vad som gäller inom mervärdesskattesystemet (jfr 1 kap. 3 § tredje stycket ML) kommer i praktiken att ge skillnader jämfört med civilrätten framför allt när ett självständigt fraktföretag ansvarar för transporten av varan. Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 4 § IL.

12.7.6 Fastighetsförsäljning

Förslag: Ersättning för fastigheter som är lagertillgångar ska tas upp när fastigheterna avyttras.

Allmänt

Vid försäljning av en fastighet som är kapitaltillgång är avyttringen avgörande för när en inkomst ska tas upp (14 kap. 9 § och 44 kap. 26 § IL). Avyttringsdagen är den dag avtal om överlåtelse träffats. Det innebär att inkomst ska tas upp när ett bindande avtal om försäljning av fastigheten har tecknats.

Det finns inte några särskilda skatteregler när det gäller beskattningstidpunkten för intäkter från försäljning av omsättningsfastigheter. Äldre skattepraxis, RÅ 1975 ref. 43, antyder att kontraktsdagen också är avgörande vid försäljning av omsättningstillgångar och även om fastigheten tillträds ett senare år. Motiveringen antyder att Regeringsrätten gjort bedömningen utifrån ett bokföringsmässigt synsätt.

Det är emellertid inte alldeles säkert att detta i dag är gällande rätt. Det torde vara redovisningen och därmed god redovisningssed som är avgörande för beskattningen och det finns det som talar för att god redovisningssed åtminstone i vissa fall kan innebära att en inkomst från en fastighetsförsäljning ska tas upp vid en senare tidpunkt än vid avtalstillfället. Det skulle alltså kunna vara så att en senare ändring av god redovisningssed satt äldre skatterättslig praxis ur spel.

Det bör framhållas att det inte är enkelt att avgöra vad som gäller enligt god redovisningssed. Kriterierna i IAS 18 och dess

svenska efterbilder skulle egentligen kunna läggas till grund både för en bedömning att avtalsslutet normalt är det avgörande och för att tillträdet av fastigheten bör vara huvudregel. Att andra avtalsvillkor enligt redovisningsnormgivningen kan ha betydelse och därför måste beaktas är närmast självklart, om man ser till hur normgivningen har utformats.

Den osäkerhet som råder och det förhållandet att det rättsliga sambandet nu ska upphöra leder till slutsatsen, att frågan om när en inkomst från en försäljning av en lagerfastighet ska tas upp nu bör regleras i IL.

Avyttring eller tillträde

De alternativ som framstår som lämpliga är i första hand avyttringen eller när fastigheten tillträds. Även i det sistnämnda fallet förutsätts naturligtvis att fastigheten avyttrats. Det finns skäl som talar för båda lösningarna.

För tillträdet talar att det är den lösning som valts för varor i allmänhet. Tillträdet för fastigheter motsvarar avlämnandet för andra varor och en sådan lösning skulle därför kunna innebära att systemet framstår som mer logiskt. Lika fall skulle behandlas lika. Å andra sidan är sambandet mellan varuförsäljningar och försäljning av fastigheter som är lagertillgångar sannolikt mindre än sambandet mellan lagerfastigheter och fastigheter som är kapitaltillgångar. För kapitaltillgångar gäller som framgått att avtalet ensamt är avgörande. Större vikt bör fästas vid detta samband och såvitt avser systematiska skäl väger det alltså över till fördel för den lösning som innebär att avtalet ska vara avgörande.

Den enklaste lösningen är också att välja avyttringen. Eftersom fastighetsrätten ställer krav på skriftlig form för fastighetsöverlåtelser, innebär det inga praktiska bekymmer att knyta beskattningen till dagen för avtalet. Det torde också vara enklare att kontrollera efterlevnaden av reglerna om de utformas så. Till fördelarna med denna lösning hör också att det stämmer överens med hur de flesta i dag torde uppfatta gällande rätt och att det innebär att reglerna för lagertillgångar kommer att harmoniera med dem som gäller för kapitaltillgångar.

När det gäller sambandet mellan försäljningsinkomsten och andra affärshändelser finns det emellertid anledning att sätta ett frågetecken för om avtalet i sig verkligen är den lämpligaste tid-

punkten för att ta upp en inkomst. Säljaren kommer, försåvitt inte avtalet anger annat, att uppbära hyresinkomster m.m. fram till tillträdet. En lösning som innebär att en intäkt tas upp redan när avtal slutits kan därför sägas innebära att företaget tar upp avkastning på en tillgång som redan är såld och vinstavräknad. Principiellt kan detta förefalla underligt, men egentligen är det inte så konstigt. De hyror som erläggs mellan kontrakt och tillträde får anses beaktade i försäljningspriset även i det fall det inte finns en särskild överenskommelse om hur de ska fördelas. Motsvarande gäller naturligtvis för de utgifter, t.ex. försäkringspremier, som är hänförliga till den sålda fastigheten och som bestrids av säljaren.

Sammantaget anser utredningen att skälen för att välja avtalet som den händelse som utlöser beskattning överväger. Utredningen anser således att det är dagen för äganderättens övergång, dvs. dagen för köpekontraktet, som är den avgörande tidpunkten för intäktsredovisningen. Köparen ska vid samma tidpunkt ta upp fastigheten som en lagertillgång, om det för honom är en lagertillgång, och säljaren ska inte längre ta upp fastigheten i sitt lager (se avsnitt 20.5.4).

Framför allt fäster utredningen vikt vid att det har ett stort värde att reglerna för fastigheter kommer att ha samma innehåll oberoende av hur fastigheten klassificeras. Det är också en stor fördel att de regler som föreslås överensstämmer med vad som uppfattas gälla i dag.

Principen att avtalet i sig bör vara avgörande för beskattningen bör också gälla vid lagerredovisningen.

Frågan är då om det leder till några negativa effekter med den lösning som utredningen föreslår. Det skulle naturligtvis vara negativt om förslaget för de mindre aktiebolagen innebär att beskattningen avviker från redovisningen.

Som framgår av avsnitt 12.4.2 gäller för K2-företagen att inkomst av fastighet som är omsättningstillgång normalt ska redovisas som intäkt vid tillträdet. Detsamma gäller för försäljning av fastighet som är anläggningstillgång. När det gäller försäljning av sådan fastighet anges dock att en realisationsvinst (kapitalvinst) i stället får redovisas på kontraktsdagen (punkt 6.30).

Sannolikt kommer också redovisningen när det gäller försäljning av fastigheter som är omsättningstillgångar att anpassas till vad som kommer att gälla vid beskattningen. En sådan anpassning bör inte bli svår, eftersom den innebär att man väljer en lösning som ofta torde förekomma i redovisningen redan i dag.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 7 § IL.

12.7.7 Immateriella tillgångar

Förslag: Vid avyttring av immateriella tillgångar som är lagertillgångar eller inventarier ska säljaren ta upp intäkten då han överfört de rättigheter som följer med avyttringen till köparen.

Immateriella tillgångar kan vara av allehanda slag. Inom immaterialrätten brukar man dela upp dem i upphovsrätter och industriellt rättsskydd. Immateriella tillgångar kan också bestå av t.ex. koncessioner och licenser. Skattemässigt finns en exemplifiering av vad som ska betraktas som immateriella tillgångar i reglerna om avskrivning på inventarier, 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL. Där framgår att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan (jfr 4 kap. 2 § årsredovisningslagen [1995:1554]).

Några rättsfall som belyser frågan när försäljning av en immateriell rättighet ska intäktsredovisas finns, såvitt utredningen känner till, inte. En skrivelse från Skatteverket, Redovisningstidpunkt för mervärdesskatt vid överlåtelse av mjölkkvoter, bör dock nämnas i sammanhanget (den 2 maj 2005, dnr 130 237238-05/111). Den avser visserligen mervärdesskatt, men slutsatserna kan ändå appliceras på en motsvarande situation vid inkomstbeskattning. Enligt Skatteverket får en mjölkkvot redovisningsmässigt anses utgöra en särskild rättighet som bör behandlas som en immateriell anläggningstillgång. Verket anser vidare att säljaren, enligt god redovisningssed, ska redovisa en intäkt från försäljning av mjölkkvoten i och med att parterna ingått avtalet, eftersom det samtidigt får anses vara tillträdesdagen.

Ett företag kan tillgodogöra sig de ekonomiska fördelarna av att inneha en immateriell tillgång på olika sätt. En immateriell tillgång, t.ex. ett patent eller en upphovsrätt, kan användas i tillverkning av varor. Rättens värde kommer då att realiseras genom att varorna säljs. Rätten kan under viss tid upplåtas till ett annat företag eller överlåtas. I detta avsnitt behandlas frågor som avser överlåtelser av immateriella tillgångar. Hur upplåtelser ska hanteras behandlas i avsnitt 14.3.3.

Som framgått har utredningen funnit att beskattningstidpunkten för försäljning av fastigheter bör knytas till själva avyttringen, medan det för varuförsäljningar också krävs att varan avlämnats till köparen.

För immateriella tillgångar lär avyttringen i många fall vara lämplig som beskattningstidpunkt. Om ett avtal innebär att en patenträtt avyttras vid en viss given tidpunkt och köparen därefter kan använda sig av patentet, framstår det inte som märkligt att låta detta vara styrande för beskattningen. Annorlunda förhåller det sig emellertid i vissa andra fall.

Det kan t.ex. vara så att överlåtaren har att utföra prestationer även efter avtalstidpunkten. Ett exempel skulle kunna vara att ett produktionsbolag överlåter sändningsrätten till ett program till ett TV-företag, trots att programmet ännu inte är färdigt. Att i ett sådant fall kräva att produktionsbolaget ska ta upp inkomsten redan vid avyttringen är inte rimligt. Det skulle också strida mot den realisationsprincip som utredningen generellt lägger till grund för sina förslag. Säljaren kommer att ha utgifter för att göra färdigt programmet och den del av vinsten som avser det återstående arbetet är naturligtvis inte realiserad.

Av nu anförda skäl bör inte avyttringen enbart vara avgörande för när intäkten ska tas upp, utan den bör kompletteras med ett moment som liknar leverans. Det är uppenbart att ”avlämnande” inte kan användas, eftersom immateriella tillgångar per definition förutsätts sakna fysisk form. Det måste alltså på annat sätt komma till uttryck att säljaren utfört en prestation som kan motsvara avlämnandet. Utredningens förslag är att en avyttring av en immateriell tillgång ska tas upp när säljaren överfört de rättigheter som följer med avyttringen. Det är utredningens uppfattning att den valda tidpunkten stämmer väl överens med hur nuvarande normgivning inom redovisningen är utformad (se avsnitt 12.4.2).

Normalt torde de regler utredningen föreslår inte leda till några större tillämpningssvårigheter. Det bör emellertid framhållas att det för immateriella tillgångar kan vara särskilt svårt att avgöra var gränserna går. Det gäller å ena sidan gränsen mellan immateriella tillgångar och vad som närmast kan betecknas som fordringsrätter och å andra sidan gränsen mellan vad som egentligen är en upplåtelse och vad som är en avyttring av en immateriell tillgång.

Gränsen mellan immateriella rätter och fordringsrätter illustreras av ett avgörande i Regeringsrätten (RÅ 2004 ref. 141). Omständigheterna i målet var i korthet följande. Ett kommanditbolag

förvärvade under år 1990 en rätt att för telekommunikationsändamål använda en på en satellit anbringad s.k. transponder. Satelliten sköts dock upp först i mars 1991. Bolaget gjorde i sina räkenskaper för år 1990 avdrag med drygt 90 miljoner kronor för värdeminskning av den ifrågavarande rättigheten. Avdraget, som motsvarade 30 procent av förvärvspriset för rättigheten, gjordes i form av en s.k. överavskrivning. Den planmässiga avskrivningen av anskaffningsutgiften för nyttjanderätten påbörjades först under år 1991.

Samtliga instanser nekade bolaget avdrag för värdeminskning, men med något skilda motiveringar. Kammarrätten ansåg att, med hänsyn till att den aktuella rättigheten inte kunnat ekonomiskt tas i bruk för sitt ändamål under 1990 och då det inte heller framkommit uppgifter om att rättigheten på annat sätt skulle ha minskat i värde under detta år, avdrag för värdeminskning inte kunde medges redan vid 1991 års taxering.

Regeringsrätten kom däremot fram till att den nyttjanderätt bolaget förvärvat inte utgjorde en sådan nyttjanderätt som reglerades i punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), vilken bestämmelse i dag motsvaras av 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL. Regeringsrätten anförde bl.a. följande:

> Frågan huruvida den förvärvade rättigheten kan anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i den nämnda anvisningspunkten får besvaras med beaktande av följande omständigheter. Det är ostridigt att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan den satellit på vilken transpondern var anbringad skjutits upp i sin omloppsbana runt jorden, vilket skedde under år 1991. Det står vidare klart att kommanditbolaget fram till uppskjutandet av satelliten var beroende av utomståendes åtgärder för att få det till satelliten hörande kommunikationssystemet att fungera och därmed för att kunna utöva nyttjanderätten på avsett sätt. Härtill kommer att det under beskattningsåret var osäkert om nyttjanderätten över huvud skulle kunna utövas, eftersom detta bl.a. förutsatte att satelliten kunde placeras i sin omloppsbana runt jorden. Den rättighet som kommanditbolaget förvärvat kan vid angivna omständigheter under det aktuella beskattningsåret inte anses ha utgjort en sådan nyttjanderätt som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL. Någon rätt till avdrag med stöd av denna bestämmelse föreligger således inte. Det har inte heller i övrigt framkommit att rätt till avdrag föreligger vid den nu aktuella taxeringen. Det förhållandet att bolaget under beskattningsåret kunnat överlåta rättigheten samt i viss utsträckning upplåtit rättigheten vidare till annan kan inte medföra annan bedömning.

Enligt utredningens mening illustrerar målet väl de frågor som blir aktuella när det gäller att dra gränsen mellan immateriella rättigheter och vissa rättigheter som närmare bör betecknas som fordringsrätter (”förutbetalda kostnader”). Man kan inte gärna anse att alla skyldigheter som ett företag har åtagit sig enligt ett kontrakt, ger upphov till en immateriell rättighet hos motparten och att vad som rimligen borde anses som förskottsbetalningar kan läggas till grund för värderingen av en sådan immateriell rättighet. Reglerna för immateriella tillgångar bör bara bli tillämpliga om det är fråga om en rättighet av sådant eller liknade slag som avses i 18 kap. 1 § IL. Rättigheten bör kunna identifieras som en sådan och innehavaren bör också ha kontroll över den.

Ett exempel kan illustrera gränsen mellan avyttring och upplåtelse av immateriella tillgångar. Ett företag har producerat en film. Rätten att visa filmen säljs till ett distributionsbolag. Rätten att visa filmen i Europa begränsas till tre år, medan rätten avseende den amerikanska kontinenten inte tidsbegränsas. Rätten att visa filmen i övriga världen säljs inte. Såvitt avser den europeiska visningsrätten är det fråga om en upplåtelse och inkomsten i denna del kommer i enlighet med de regler som föreslås i avsnitt 14.3.3 att periodiseras över upplåtelsetiden. Med den amerikanska rätten blir det annorlunda. Här handlar det om en försäljning (delavyttring) och försäljningsinkomsten ska tas upp som en intäkt när visningsrätten börjar gälla. I det senare fallet kommer också den del av anskaffningsvärdet som avser den amerikanska marknaden att reducera avskrivningsunderlaget.

Gränsen mellan en upplåtelse och en avyttring kan alltså dras genom att bedöma om den som ursprungligen innehar rättigheten helt överfört denna till någon eller behåller rättigheten men under en viss tid låter någon bruka denna. Detta innebär också att den som för begränsad tid förvärvar en rättighet och som överlåter hela sin rätt kommer att anses ha avyttrat den immateriella rätten, även om rättigheten i sig är tidsbegränsad.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 8 § IL.

12.7.8 Avverkningrätter

Förslag: Huvudregeln för avverkningsrätter är att ersättningen ska tas upp när avtalet ingås. Om hela eller del av ersättningen betalas efter utgången av det beskattningsår då avtalet ingås, får som intäkt tas upp det belopp som betalats under det aktuella beskattningsåret.

Skogsfrågor regleras i 21 kap. IL. Med det uppdrag och de utgångspunkter utredningen har är det framför allt tre frågor som gäller skog som är av intresse. Den första är när en försäljningsintäkt avseende skog som säljs som virke ska tas upp. Frågan om vilken tidpunkt som allmänt ska gälla vid avyttringar har behandlats tidigare i detta kapitel. Den generella regeln för varor bör även gälla för skog.

De skogsfrågor som återstår att ta ställning till är beskattningstidpunkten för intäkter från avverkningsrätter och avsättningar för framtida utgifter i anledning av avverkning av skog.

Frågan om avsättningar för framtida utgifter behandlas i avsnitt 15.5.7 och frågan om när ersättningar för avverkningsrätter ska tas upp behandlas i detta avsnitt.

Civilrättsligt är en avverkningsrätt en nyttjanderätt. Avtal om avverkningsrätt är inte bindande mer än i fem år. Därefter förfaller avtalet i den del det avser skog som inte avverkats. Undantag gäller om det är staten som upplåtit avverkningsrätten.

Det finns flera former av avtal om avverkningsrätt. Rotpostavtal innebär att markägaren mäter ut och märker upp vissa träd på rot inom ett område. Rotposten upplåts och nyttjanderättsinnehavaren ansvarar för avverkning och utforsling m.m. Ersättningen utgår för hela rotposten och nyttjanderättsinnehavaren står risken för att rotposten skadas eller för att den inte kan avverkas inom avtalstiden.

Avtal om avverkningsuppdrag och leveransrotköp skiljer sig i vissa avseenden från avtal om rotpost. Nyttjanderättshavaren svarar även i dessa fall för avverkningen, men inmätningen vid sågverket har en avgörande betydelse för ersättningen. Ersättningen kan bestämmas på olika sätt. Upplåtaren kan få ett fast nettopris per kubikmeter. Priset kan också bestämmas efter vid inmätningen gällande prislistor, med avdrag för faktiska eller schablonmässigt

bestämda avverkningskostnader. Det innebär att riskerna flyttas från nyttjanderättshavaren till upplåtaren.

Det är i dag god redovisningssed som i första hand är avgörande för när intäkt från ett avverkningsavtal ska tas upp. Det är dock inte klarlagt vad god redovisningssed närmare innebär. Flera alternativ är teoretiskt tänkbara som tidpunkt för intäktsredovisning; avtalstidpunkten, linjär fördelning, vid avverkning eller när tiden för avverkning enligt avtalet går ut. I de avgöranden som finns synes domstolarna närmast ha utgått från att det är avtalets ingående som är den relevanta tidpunkten (jfr RÅ 1990 not. 320, RÅ 1997 ref. 52 och RÅ 2004 ref. 27).

Frågan är vad som bör gälla som huvudregel för avverkningsrätter i fråga om intäktstidpunkten. Eftersom avverkningsrätter är en form av nyttjanderättsavtal finns det argument för att behandla dem som hyresavtal. Det skulle innebära att huvudregeln blir att inkomsten ska fördelas linjärt över avtalstiden. När det gäller det traditionella rotpostavtalet finns det emellertid från ekonomiska utgångspunkter en långt större likhet med försäljningsavtalet; genom avtalet har en utmärkt del av en egendom i princip överlåtits till nyttjanderättsinnehavaren, som också kan hämta virket när som helst. Detta talar i stället för att avtalstidpunkten bör gälla som intäktstidpunkt.

Ser man bara till rotpostavtalen talar alltså mycket för att huvudregeln för avverkningsrätter bör vara att intäkten ska tas upp vid avtalstidpunkten. Ser man även till de andra formerna av avverkningsrätter blir bilden mer komplicerad. Det är i praktiken naturligtvis svårt att ta upp en intäkt från en avverkningsrätt när avtalet ingåtts, om intäkten inte är känd eller ens kan beräknas vid denna tidpunkt. För dessa avtalsformer finns det starka skäl att i stället välja en annan och senare tidpunkt eftersom ersättningen inte är känd när avtalet ingås.

När man bestämmer huvudregelns innehåll kan man emellertid inte bortse från den särskilda regel som redan finns. I 21 kap. 2 § IL anges att, om ersättning för avverkningsrätt ska betalas under flera år, får den som har rätt till ersättningen som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året. Regeln är formellt att betrakta som en undantagsregel från en huvudregel som innebär att ersättning för avverkningsrätt ska tas upp när den enligt god redovisningssed ska tas upp (jfr RÅ 2004 ref. 27). Alternativregeln kan dock enligt sin ordalydelse inte tillämpas om ersättning för avverkningsrätt betalas i efterskott utan att betalningen delas upp på flera år.

Utredningen anser att regeln bör utvidgas till att omfatta även det fall att ersättningen betalas i efterskott utan att betalningen delas upp på flera år.

Utredningen föreslår att avtalstidpunkten ska gälla som huvudregel. Eftersom alternativregeln finns blir det inte lika viktigt att en ny huvudregel kan tillämpas i alla situationer. Alternativet hade varit att ha olika regler för olika former av avtal om avverkningsrätt. Eftersom det finns en alternativregel som fungerar för alla avtal finns det ingen anledning att komplicera lagen med flera bestämmelser. För de avtalsformer då det vid avtalstillfället är svårt eller omöjligt att beräkna inkomsten kommer alternativregeln i praktiken att fungera som huvudregel.

Förslaget föranleder ändringar i 21 kap. 2 § IL.

12.7.9 Särskilda frågor

Kombinerade avtal

I avsnitt 7.3.2 diskuteras hur den beskattningsgrundande händelsen ska avgränsas. De principer som allmänt bör gälla är att ett avtal eller en annan transaktion normalt ska prövas för sig. Endast i vissa undantagsfall bör flera avtal eller transaktioner prövas tillsammans eller ett avtal delas upp vid prövningen. Någon allmän lagbestämmelse föreslås inte.

För varuförsäljningar finns några exempel på frågor som kan inordnas under de allmänna avgränsningsfrågorna. Det gäller delleveranser och tjänster som säljaren åtar sig att utföra (tillkommande tjänster). Här utvecklas hur man utifrån den allmänna regel som föreslagits tidigare i detta kapitel bör se på dessa frågor.

Delleveranser

Förslag: Frågan om delleveranser – som handlar om att avgränsa periodiseringsenheten – ska regleras särskilt. Om ett avtal omfattar flera leveranser ska ersättningen som regel tas upp när respektive leverans avlämnats. Om det mellan varor som avlämnas vid olika tillfällen finns ett funktionellt samband som innebär att varorna är beroende av varandra för att kunna användas i enlighet med sin grundläggande funktion, ska ersättningen tas upp först när samtliga varor avlämnats.

Vad ska gälla om ett företag sålt flera varor och vissa av varorna avlämnats medan andra inte gjort det?

Motsvarande problem behandlas i dag bl.a. i BFNAR 2003:3, punkt 23. Där anges att intäkten från en transaktion som omfattar flera delleveranser som huvudregel ska tas upp när företaget har fullgjort samtliga delleveranser. Om det saknas funktionellt samband mellan leveranserna och företaget inte har några ytterligare åtaganden som avser den levererade varan ska emellertid intäkten tas upp direkt vid delleveransen. Denna bestämmelse saknar motsvarighet i RR 11 Intäkter och bygger i stället på ett tidigare uttalande från BFN. Uttalandet handlade om olika delar av en byggnad som skulle sättas samman av beställaren.

I BFNAR 2008:1 anges beträffande varor som levererats genom delleveranser och där varorna har funktionellt samband att risker och rättigheter övergår när företaget utfört samtliga delleveranser (punkt 6.5).

Den regel som utredningen föreslår motsvarar i princip vad som nu gäller enligt BFN:s regler.

Ett exempel kan illustrera regelns tillämpning. Ett grossistföretag har avtalat om att sälja 100 000 burkar läskedryck till ett handelsföretag. Varorna ska levereras vid sex tillfällen under ett år. Något funktionellt samband finns inte mellan leveranserna. Säljaren ska alltså redovisa en intäkt som motsvarar försäljningspriset för de sålda burkarna i takt med att dessa avlämnas.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 5 § IL.

Blandade avtal

Förslag: Om ett avtal om försäljning av en tillgång innebär att säljaren också åtagit sig att utföra en tjänst och det inte är möjligt att dela upp de olika prestationerna, ska ersättningen tas upp enligt reglerna för tjänster under förutsättning att tjänsten utgör en väsentlig del av avtalet.

Ett annat problem gäller tillkommande åtaganden, i form av andra prestationer som är knutna till försäljningen än avlämnandet av varan. Ofta handlar det om att avtalet, utöver varuförsäljningen, också omfattar någon tjänst, t.ex. installation av den sålda varan. Andra exempel på sådana tjänster är när ett köp inkluderar rätt till uppdatering, uppgradering och s.k. support eller annan service. Svårigheter att periodisera inkomsten uppstår naturligtvis bara om den totala prestationen endast är delvis utförd vid beskattningsårets utgång, t.ex. om varan avlämnats men inte installerats.

Det bör särskilt framhållas att en förutsättning för att problemet ska uppstå är att

1. de respektive delarna inte ska periodiseras var och en för sig (se avsnitt 7.3.2) och
2. avtalet bedömts vara en försäljning av en tillgång och inte en tjänst.

Att båda dessa förutsättningar ska vara uppfyllda innebär att denna situation inte torde bli särskilt vanlig.

I många fall torde vidare en tillgång avlämnas i samband med att den installeras. I dessa fall uppstår inga problem. Först om det går en tid mellan avlämnande och installation blir frågan vilken händelse som ska vara den avgörande. Vidare kan i andra fall den tjänst som kompletterar köpet vara så oväsentlig att man kan bortse från dess betydelse.

Det är alltså inte alldeles enkelt att såvitt avser installationer ge några riktigt tydliga exempel på när en regel som innebär att intäkten alltid ska tas upp vid avlämnandet skulle ge ett materiellt felaktigt resultat.

Ändå kan det inte uteslutas att det finns fall som ger problem. Att det finns sådana är mer tydligt när det gäller andra former av tillkommande servicetjänster, t.ex. support. Det torde förekomma att åtaganden avseende service inte kan särskiljas från försäljnings-

transaktionen. I dessa fall skulle det kunna ge ett orimligt resultat om intäktsredovisningen inte fick skjutas fram till dess åtagandet i sin helhet fullgjorts.

I BFNAR 2008:1 anges att väsentliga risker och förmåner, vid försäljning av vara där installationen utgör en väsentlig del av försäljningen, övergår efter utförd installation (punkt 6.5).

Enligt utredningens mening bör det införas en regel som innebär att ett tillkommande åtagande som avser en tjänst under vissa förutsättningar ska leda till att intäkten från avtalet tas upp först när det tillkommande åtagandet fullgjorts.

Regeln bör emellertid inte utformas så att den blir tillämplig i alla fall då det finns tillkommande åtaganden. Det skulle nämligen innebära att inkomsten från försäljningen togs upp efter det att tillgången avlämnats även i fall då den tillkommande förpliktelsens betydelse inte kan motivera det.

För att undvika sådana konsekvenser bör regeln utformas så att intäkten tas upp när den tillkommande förpliktelsen utförts om denna utgör en väsentlig del av affären.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 6 § IL.

Betydelsen av vissa avtalsvillkor

Förslag: Vid bedömningen av om en inkomst från en varuförsäljning ska tas upp som intäkt ska hänsyn inte tas till villkor som avser garantier, betalning eller hävningsrätt eller till andra liknande avtalsvillkor. Sådana villkor ska i stället beaktas genom avdrag för framtida utgifter.

Av den redovisningsnormgivning som behandlar när en intäkt ska tas upp framgår att det vid periodiseringen ibland ska tas hänsyn till vissa typer av avtalsvillkor. Det kan gälla villkor avseende garantier, betalning, rätt att häva köpet eller rätt att kräva återköp.

Frågan är hur sådana villkor ska påverka intäktsredovisningen vid beskattningen. I dag finns särskilda regler om garantiavsättningar i 16 kap. IL.

Till att börja med bör det framhållas att det torde vara mindre vanligt att dessa faktorer får betydelse vid redovisningen. När det gäller garantivillkor är det bara om villkoren avviker från det normala som de ska tillåtas påverka periodiseringen. Reglerna om

när förutsättningarna är sådana att de ska tillåtas påverka är inte heller särskilt handfasta.

Enligt utredningens mening bör de nu nämnda avtalsvillkoren inte annat än rent undantagsvis tillåtas påverka periodiseringen. I stället bör hänsyn tas till de risker, som följer med de villkor som nu nämnts, genom att företagen i vissa situationer tillåts göra avdrag för framtida utgifter enligt särskilda regler. Dessa behandlas i kapitel 17.

Ibland kan det förekomma att avtalsvillkor avseende exempelvis hävning eller återköp utformats så att tillgången enligt en civilrättslig bedömning inte kan anses ha överlåtits. Under dessa förutsättningar är de grundläggande förutsättningarna för att ta upp en intäkt inte uppfyllda.

13 Tillhandahållande av tjänster

13.1 Inledning

Tjänsteinkomster är vid sidan av inkomster från varuförsäljning de vanligaste och samhällsekonomiskt viktigaste inkomsterna som företagen har. Tjänsterna kan vara av de mest skiftande slag. Begreppet tjänst rymmer allt från mycket stora entreprenad-uppdrag till enstaka tjänster av litet värde, som en måltid eller en hårklippning. De kan exempelvis avse konsultarbete, hantverk, utbildning, underhållning, vård, skönhet och hälsa. Mer moderna exempel är tele- och kommunikationstjänster.

Att tjänster kan ha så olika karaktär leder också till att det ibland uppstår komplicerade frågor som gäller beskattning av tjänster, även om principerna för hur tjänsteinkomster bör beskattas egentligen är ganska enkla.

I detta kapitel behandlas frågor som gäller inkomster från tjänster. Avkastning i form av ränta, royalty och utdelning behandlas dock i nästa kapitel. Inkomster från försäkringsavtal behandlas i kapitel 22. Framställningen bygger på en uppdelning som innebär att samtliga avtal som medför att det på avtalsrättslig grund ska utföras en prestation antingen anses som en försäljning av en tillgång eller som en tjänst. Det är alltså *prestationen* som skiljer sådana inkomster från t.ex. inkomster i form av stöd från offentliga organ. Detta synsätt innebär också att alla hyresavtal anses som tjänster och att hyresavtalen därför behandlas i detta kapitel. Den grundläggande uppdelningen mellan försäljning av tillgångar och tjänster har behandlats i avsnitt 11.4.4.

13.2 Gällande rätt

13.2.1 Skatterätt

Inledning

I inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns inga regler för beskattning av inkomst från tjänster i inkomstslaget näringsverksamhet utöver dem som gäller s.k. pågående arbeten. Reglerna om pågående arbeten har betydelse för vissa tjänsteuppdrag. Beskattningen av de tjänsteuppdrag som inte omfattas av skattereglerna för pågående arbeten styrs av god redovisningssed.

Pågående arbeten

Allmänt

De särskilda reglerna om pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§ IL. Reglerna gäller för tjänsteuppdrag i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse (23 §). Det är alltså verksamhetens art som avgör om de särskilda skattereglerna ska tillämpas eller inte.

Vid inkomstbeskattningen gäller för värderingen av pågående arbeten delvis olika regler för byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag å ena sidan och konsultföretag å andra sidan.

Klassificering

Någon definition av begreppet pågående arbete ges inte i IL. Följande förarbetsuttalande, från när regler om pågående arbete ursprungligen infördes i kommunalskattelagen (1928:370), KL, ger dock vägledning (prop. 1980/81:68, del A, s. 138):

> Med pågående arbete menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer, som normalt är fallet beträffande uppdrag hos t.ex. konsulter och läkare, medan det andra gånger kan var förutsatt att uppdragstagaren – exempelvis en hantverkare eller en byggmästare – skall tillhandahålla även materiella tillgångar. Avser uppdraget en materiell produkt, brukar dock begreppet pågående arbete reserveras för de fall då äganderätten till produkten ligger hos uppdragsgivaren. Övergår äganderätten till den färdiga produkten till beställaren eller

annan först när arbetet är slutfört, används i regel inte beteckningen pågående arbeten utan produkter i arbete eller liknande uttryck. Inom byggnadsbranschen görs emellertid ibland undantag från denna princip. Det förekommer sålunda att ett företag, som uppför en byggnad på en egen fastighet, redovisar bygget som pågående arbete såvida avsikten är att fastigheten skall säljas så snart byggnaden är uppförd.

Med pågående arbete menas alltså påbörjade men vid räkenskapsårets utgång ännu inte avslutande uppdrag som en näringsidkare har åtagit sig att utföra för annan persons räkning. Till pågående arbeten räknas normalt inte arbeten som utförs för det egna företaget. Även arbeten på egen fastighet i näringsverksamhet kan dock med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet utgöra pågående arbete.

Begreppet konsultverksamhet har enligt förarbetena en ganska vidsträckt innebörd (prop. 1980/81:68, del A, s. 139). Exempelvis bör läkare och advokater som bedriver rörelse omfattas av reglerna.

I skattereglerna skiljer man på två olika typer av pågående arbeten:

- arbeten som utförts på löpande räkning och
- arbeten som utförts till fast pris.

Gränsdragningen mellan dessa olika typer av arbeten är viktig eftersom olika värderingsprinciper gäller för dem.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris (17 kap. 25 § IL).

Arbeten på löpande räkning innebär att uppdragstagaren inte står någon större ekonomisk risk. Om ett arbete kommer att ta längre tid än beräknat eller kräver mer eller dyrbarare material än vad som ursprungligen överenskommits ligger det ekonomiska ansvaret för detta när det gäller arbete på löpande räkning på uppdragsgivaren. Det framgår dock av förarbetena (prop. 1980/81:68, del A, s. 141) att enbart den omständigheten att avtalet innehåller eventuella vitesklausuler – t.ex. för förseningar – inte medför att arbetet anses som arbete till fast pris. Vid arbeten till fast pris står uppdragstagaren till huvudsaklig del den ekonomiska risken för arbetet.

I förarbetena anges följande om avgränsningen (prop. 1980/81:68, del A, s. 141):

> Löpande räkning förutsätter alltså att ersättningen per timme eller dag e.d. är på förhand bestämd eller praktiskt taget bestämd. Så snart uppdraget är av större omfattning torde parterna, dvs. uppdragstagaren och uppdragsgivaren, ha träffat ett uttryckligt avtal om hur ersättningen skall beräknas. Reglerna för löpande räkning skall dock tillämpas även då det – exempelvis med hänsyn till rådande branschpraxis – utan uttryckligt avtal är underförstått att debiteringen sker enligt bestämd tidstaxa. Ett vanligt fall är att ersättningen baseras på uppdragstagarens självkostnader för arbetet.

Skatterättsnämnden har i ett avgörande behandlat frågan om ett tjänsteuppdrag var att anse som ett uppdrag på löpande räkning eller till fast pris. Målet gällde ett avtal om internrevision. I avtalet angavs ett pris per arbetad timme, men det sammanlagda priset maximerades till ett fast belopp (”löpande räkning med tak”). Nämnden fann att fråga var om ett arbete på löpande räkning eftersom maximibeloppet sannolikt endast undantagsvis skulle överskridas. Nämndens förhandsbesked överklagades inte i denna del (RÅ 1990 not. 101).

Inkomst från uppdrag på löpande räkning

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL). Detta innebär att uppdragstagaren under den tid uppdraget pågår inte behöver ta upp en intäkt som motsvarar värdet av det arbete han utfört. Inte heller behöver han redovisa värdet av de utgifter han lagt ner som en tillgång. I stället redovisas de fakturerade beloppen som en intäkt. Med fakturerade belopp jämställs olika former av delfaktureringar, t.ex. a contofakturering. Däremot ska förskottsfaktureringar, dvs. fakturering som inte motsvaras av någon utförd prestation, inte tas upp som intäkt. Metoden innebär i princip att faktureringen bestämmer periodiseringen.

Regeln togs in i KL med tillämpning från 1984 efter att under en lång tid dessförinnan varit gällande praxis för de mindre företagen. Av förarbetena framgår att förenklingsskäl varit styrande för att bibehålla redan etablerad praxis för de små företagen

(SOU 1977:86, s. 523 f.). Regeln fick dock en generell utformning och är tillämplig på samtliga företag oavsett storlek.

Av 17 kap. 24 § IL framgår att en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) får tillämpa bestämmelserna om arbeten på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.

Regeln om arbeten på löpande räkning har prövats i RÅ 2006 ref. 28 och RÅ 2006 not. 17. Se vidare avsnitt 13.3.3.

Uppdrag till fast pris

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 27 § första stycket IL). För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena dock tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet (17 kap. 27 § andra stycket IL).

Om den skattskyldige får ersättning för arbeten till fast pris ska beloppet inte tas upp som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs (17 kap. 28 § IL).

Reglerna om fastprisuppdrag bygger på den s.k. färdigställandemetoden. Regeln gäller för arbeten som inte har slutredovisats. Av regeln framgår inte vad som avses med slutredovisning och inte heller vid vilken tidpunkt en sådan ska göras. IL innehåller alltså inga regler som anger när en inkomst från ett pågående arbete som avser ett uppdrag till fast pris ska tas upp. Reglerna i IL behandlar enbart när en uppdragstagare ska ta upp i uppdraget nedlagda utgifter som en tillgång och hur denna tillgångspost ska värderas.

Av regeln framgår att fastprisarbeten ska värderas på samma sätt som varulager. Pågående arbeten får värderas antingen enligt huvudregeln eller alternativregeln. Huvudregeln innebär att de pågående arbetena inte får tas upp till lägre värde än till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Alternativregeln innebär att de pågående arbetena får tas upp till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. För att alternativregeln ska kunna tillämpas krävs att man fastställer anskaffningsvärdet för samtliga arbeten till fast pris som är pågående vid bok-

slutstidpunkten. Alternativregeln får inte tillämpas för konsultrörelse.

I 17 kap. 30 § IL finns en bestämmelse mot skatteflykt för fastprisarbeten om den skattskyldige och uppdragsgivaren är i intressegemenskap. Intressegemenskap anses föreligga om företagen ingår i samma koncern eller står under i huvudsak gemensam ledning, dvs. ingår i en oäkta koncern. För att bestämmelsen ska bli tillämplig krävs att arbetet utförs till fast pris och att det kan antas att bestämmelserna i 17 kap. 27–29 §§ utnyttjats för att den skattskyldige eller uppdragsgivaren ska få en obehörig skatteförmån. Om förutsättningarna är uppfyllda ska värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt.

Av prop. 1980/81:68, del A, s. 222 framgår att lagstiftningen i första hand tar sikte på sådana fall då uppdragsgivaren träffar ett avtal med dotterbolaget om att det ska utföra ett arbete till fast pris. A contobetalningar behöver då inte tas upp som intäkt hos dotterbolaget men torde vara direkt avdragsgilla hos moderbolaget. A contobetalningarna har i ett sådant fall inneburit en omotiverad skattelättnad för koncernen som helhet. För att en obehörig skatteförmån inte ska uppkomma måste dotterbolaget ta upp det pågående arbetet till minst ett värde som motsvarar uppburna a contobetalningar.

I RÅ 1998 ref. 18 har Regeringsrätten prövat innebörden av reglerna om pågående arbete till fast pris. Se vidare avsnitt 13.3.2 Uppdrag till fast pris.

Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

Om den skattskyldige i betydande omfattning inte slutredovisat eller fakturerat belopp trots att det i enlighet med god redovisningssed hade kunnat göras så ska de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt (17 kap. 31 § IL). Bestämmelsen gäller såväl redovisning av pågående arbeten på löpande räkning som till fast pris.

Enligt uttalanden i propositionen bör regeln inte kunna användas mot en skattskyldig som rutinmässigt sänder ut sina fakturor en gång i månaden eller en gång i kvartalet. Regeln bör normalt inte heller tillämpas i det fallet att det överenskommits att delfakturering inte ska förekomma utan att slutfaktura ska sändas ut först när arbetet är färdigt. Däremot bör regeln kunna tillämpas om den

skattskyldige formellt sett avstår från att fakturera medan arbetet pågår men i stället fortlöpande uppbär delbetalningar som ska avräknas mot den slutliga fakturan (prop. 1980/81:68, del A, s. 142 och 143).

Bestämmelsen ger alltså möjlighet att ingripa då den skattskyldige mer eller mindre systematiskt senarelägger sin fakturering, och denna senareläggning står i strid med de resultatavräkningsprinciper som tillämpas i branschen. Det förutsätter dock att underlåtenheten varit av betydande omfattning.

Justering

I 17 kap. 32 § IL finns en allmän justeringsregel. Enligt regeln får intäkten i skälig utsträckning justeras nedåt om den skattskyldige gör sannolikt att det belopp som enligt bestämmelserna i 17 kap. IL ska tas upp som intäkt överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed.

Regeln tar sikte på det fallet att den skattskyldige har åtagit sig ett förlustbringande uppdrag till fast pris (prop. 1980/81:68, del A, s. 223).

13.2.2 Redovisning

Lagregler

Några allmänna regler om tillhandahållande av tjänster finns inte i redovisningen. I ÅRL finns inga regler som särskilt behandlar tjänster. Däremot finns regler om tjänsteuppdrag (pågående arbete) både i ÅRL och i redovisningsnormgivningen. Det finns också redovisningsnormgivning som särskilt behandlar hyresavtal, försäkringsavtal och byten av reklamplats.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska omsättningstillgångar, värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt 4 kap. 10 § ÅRL får dock pågående arbete (för annans räkning) värderas till belopp över anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL.

Någon närmare vägledning för tillvägagångssättet vid en sådan värdering ges dock varken i lagtext eller i förarbeten. Av förarbetena framgår att syftet med lagregeln är att underlätta fram-

tagandet av regler och rekommendationer för successiv vinstavräkning enligt internationell praxis.

Någon uttrycklig definition av begreppet pågående arbete finns inte i ÅRL. Av förarbetena till ÅRL framgår att reglerna om pågående arbeten för annans räkning är avsedda att tillämpas av företag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet liksom av företag som utför vissa slag av tjänsteuppdrag (prop. 1995/96:10, s. 73–75 och 207). Vidare sägs att närmare riktlinjer för när reglerna får tillämpas bör dras upp i praxis med ledning av rekommendationer från normgivande organ.

Normgivning tjänsteuppdrag

IASB och Redovisningsrådet – klassificering

I IFRS-systemet och även i Redovisningsrådets rekommendationsgivning har tjänsteuppdragen delats upp i entreprenaduppdrag som behandlas i IAS 11 Construction Contracts (IAS 11) och andra tjänsteuppdrag som behandlas i IAS 18 Revenue (IAS 18). Båda uppdragsslagen innefattas i begreppet pågående arbeten. Båda standarderna innehåller definitioner. RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10) och RR 11 Intäkter (RR 11) överensstämmer i stort med IAS 11 respektive IAS 18.

I IAS 11 anges att ett entreprenaduppdrag är ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av varandra, med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning. Vidare anges att ett entreprenadavtal kan avse produktion av ett enskilt objekt, exempelvis en bro, byggnad, damm, pipeline, väg, tunnel eller ett fartyg. Ett entreprenadavtal kan också avse produktion av flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra, när det gäller utformning, teknik och funktion eller vad avser slutligt syfte eller användning. Exempel är avtal som avser uppförande av raffinaderier och andra komplexa objekt.

Definitioner finns också för vad som ska anses som fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Ett fastprisuppdrag är ett entreprenadavtal där avtal slutits om fast pris för hela uppdraget eller per producerad enhet och där priset kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar. Ett uppdrag på

löpande räkning är ett entreprenaduppdrag där ersättning utgår för utgifter som omfattas av avtalet samt med ett procentuellt påslag på dessa utgifter eller med ett tillägg i form av ett fast belopp.

När ett avtal omfattar flera objekt ska i vissa fall varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag. Detta är fallet när separata anbud har lämnats och varje enskilt objekt varit föremål för separat förhandling och parterna haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt samt uppdragsutgifterna och den totala uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.

I andra fall ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag. Så är fallet då avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet, och avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en vinst som relateras till avtalen sammantagna samt produktionerna enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Ett avtal kan innehålla möjlighet att beställa produktion av ytterligare ett objekt. Beroende på omständigheterna ska ett sådant tillägg redovisas antingen som ett separat uppdrag eller gemensamt med det tidigare uppdraget.

Enligt IAS 18 innebär ett tjänsteuppdrag normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Standarden behandlar inte intäkter till följd av leasingavtal utan dessa frågor hanteras i IAS 17 Leasingavtal (IAS 17). IAS 18 skiljer inte mellan uppdrag på löpande räkning och fastprisuppdrag, några definitioner av dessa begrepp finns därför inte.

Både i IAS 11 och i IAS 18 anges att kriterierna för intäktsredovisningen normalt ska tillämpas för varje transaktion för sig. Í vissa situationer anges dock att det är nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras för att den ekonomiska innebörden av en transaktion ska återges i redovisningen. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller flera transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan referens till hela serien av transaktioner.

IASB, Redovisningsrådet och RFR – periodisering

Enligt IAS 18 och RR 11 ska inkomst från tjänsteuppdrag periodiseras enligt metoden successiv vinstavräkning. Detsamma gäller enligt IAS 11 och RR 10.

Successiv vinstavräkning enligt IAS 18 innebär i princip följande. Vid utgången av varje redovisningsperiod ska en färdigställandegrad fastställas. Färdigställandegraden är den procentuella andel av ett uppdrag som är slutförd. För att få fram de intäkter som intjänats respektive de utgifter som ska redovisas som kostnader multipliceras de sammanlagda uppdragsinkomsterna respektive uppdragsutgifterna med färdigställandegraden. Den del av intjänade inkomster och realiserade utgifter som är hänförliga till redovisningsperioden tas upp som intäkt respektive kostnad. En förutsättning för att tillämpa successiv vinstavräkning är att utfallet av uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska som intäkt endast redovisas belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifterna som sannolikt kommer att ersättas av beställaren och som kostnad de uppdragsutgifter som uppkommit i praktiken. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger ska vinstavräkningen göras successivt.

Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten ska den befarade förlusten omedelbart redovisas som en kostnad i sin helhet.

I RR 11 (punkt 25) finns en särskild periodiseringsbestämmelse för tjänster som utgörs av ett obestämt antal aktiviteter under en specifik tidsperiod. För sådana tjänster ska intäkterna redovisas linjärt under tidsperioden.

Enligt RFR:s rekommendation Redovisning för juridisk person (RFR 2.1) behöver ett noterat företag inte tillämpa successiv vinstavräkning i juridisk person. I stället får entreprenadavtalet där redovisas när entreprenaden är färdigställd. Undantag för redovisning i juridisk person för onoterade företag finns i RR 10 (punkt 45) och RR 11 (punkt 36).

Bokföringsnämnden – klassificering

I Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd Redovisning av intäkter (BFN 2003:3) anges att ett tjänsteuppdrag avser tjänster som tillhandahålls inom ramen för en uppdragsöverenskommelse och som normalt ska utföras inom en bestämd tid. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder.

I det allmänna rådet definieras också fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.

Frågan om ett företag har haft en inkomst ska prövas för varje enskild transaktion. En transaktion kan bestå av flera delar som kan skiljas åt. Då ska företaget pröva frågan om det har haft en inkomst för varje särskild del om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden av transaktionen. Om flera transaktioner hör ihop på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att samtliga transaktioner beaktas ska företaget pröva om det haft en inkomst sammantaget för dessa.

Det allmänna rådet behandlar inte intäkter till följd av leasingavtal eller entreprenaduppdrag.

BFN har i ett svar på en fråga från Ekobrottsmyndigheten ansett att avtal som innebär framställning, tryckning och distribution under en viss fastställd tid av en turistbroschyr var *ett* pågående tjänsteuppdrag (BFN:s yttrande den 19 april 2002, dnr 53/02).

I BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) punkt 6.6 definieras vad som är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag,

Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster.

Ett entreprenaduppdrag föreligger om det finns avtal som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.

I punkterna 6.7–6.10 definieras olika typer av uppdrag.

Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster.

Ett uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag för vilket inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget.

Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag

a) som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
b) som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
c) för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än ovanstående.

BFN – periodisering

Av BFNAR 2003:3 följer att ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan välja mellan två redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och två metoder för uppdrag till fast pris. Undantag gäller för stora onoterade företags koncernredovisning. Här gäller att successiv vinstavräkning är obligatoriskt.

Huvudregeln för båda formerna av uppdrag är successiv vinstavräkning.

Alternativregeln för uppdrag på löpande räkning motsvarar den skattemässiga bestämmelsen i 17 kap. 26 § IL. Intäkter redovisas alltså i takt med faktureringen. Utgifter redovisas löpande som kostnader. Om det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust ska emellertid denna förlust omedelbart redovisas som en kostnad.

Alternativregeln för uppdrag till fast pris kallas med ett annat namn för färdigställandemetoden. Metoden innebär att vinst redovisas först när arbetet väsentligen är fullgjort. Fram till dess redovisas utgifterna som en tillgång i balansräkningen och fakturerade belopp redovisas som en skuld. Resultatet påverkas av förändringarna mellan åren avseende dessa poster. Om det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust ska denna redovisas som en kostnad i samma period som den identifieras.

De företag som tillämpar alternativregeln får i båda fallen byta till huvudregeln. De företag som tillämpar huvudregeln får däremot inte i något av fallen byta till alternativregeln om det inte finns särskilda skäl.

När det gäller K2-företagens redovisning av olika typer av uppdrag gäller sammanfattningsvis följande.

I BFNAR 2008:1 punkt 6.11 behandlas redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris.

Uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag. Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåten om det finns särskilda skäl.

I punkterna 6.12 och 6.13 behandlas redovisning av uppdrag på löpande räkning. Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett sådant uppdrag redovisas som intäkt i takt med att ett arbete utförts och material levereras eller förbrukas. Intäkten är värdet av det arbete som utförts och det material som levererats eller förbrukats under redovisningsperioden. Värdet beräknas utifrån det pris som avtalat med kunden.

Enligt alternativregeln ska en inkomst redovisas som intäkt i takt med att företaget fakturerar för utfört arbete och levererat eller förbrukat material. Intäkten är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som motiveras av affärsmässiga skäl.

I punkt 6.9 behandlas när inkomst från uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter ska redovisas som intäkt. Inkomsten från ett sådant uppdrag ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

I punkterna 6.15–6.19 behandlas hur uppdrag till fast pris ska redovisas enligt huvudregeln. Enligt denna ska inkomsten redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna uppdragsinkomsten, färdigställandegraden på balansdagen och de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget. Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Kan företaget inte

beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

I punkterna 6.21–6.22 behandlas hur fast prisarbeten ska redovisas enligt alternativregeln. Inkomsten ska enligt denna redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Om uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska företaget redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Justeringsposten består av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor. Posten får värderas enligt IL. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

När uppdraget redovisas som intäkt ska de poster som tidigare redovisats som positiva justeringsposter i resultaträkningen redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen.

Normgivning hyresavtal

Klassificering

Redovisningsnormgivningen för hyresavtal är i stora delar enhetlig. Den internationella standard som är aktuell är IAS 17. De inhemska motsvarigheterna RR 6:99 Leasingavtal (RR 6:99) och BFN:s allmänna råd Redovisning av leasingavtal (BFNAR 2000:4) bygger i mycket hög utsträckning på denna standard.

I normgivningen klassificeras ett leasingavtal som ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar. I IAS 17 och RR 6:99 delas leasingavtalen in i finansiella och operationella. Ett finansiellt leasingavtal är ett avtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägande av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasetagaren. Leasingavtal som inte är finansiella avtal är operationella. Av RFR 2.1 punkt 34 följer att noterade företag som i sin koncernredovisning redovisar finansiella leasingavtal i enlighet med IAS 17 kan göra undantag från dessa regler i juridisk person och där redovisa avtalen som operationella (se även RR 99:6 punkt 60 och 61).

De företag som tillämpar BFNAR 2000:4 ska behandla alla leasingavtal som operationella.

Periodisering

Enligt IAS 17 gäller att inkomster från ett hyresavtal ska redovisas linjärt över hyrestiden såvida inte en annan systematisk metod bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar med tiden (punkt 50). Samma redovisningsprincip gäller enligt BFNAR 2000:4.

Enligt BFNAR 2008:1 gäller för inkomst från hyra och leasing att intäkten ska fördelas över den avtalade hyres- eller leasingperioden (punkt 6.25).

Normgivning för byten av reklamplatser

IFRIC har i uttalandet IFRIC 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamplatser utifrån IAS 18 tolkat hur byten av reklamplatser ska behandlas i förhållande till IAS 18.

Av uttalandet framgår att ett byte som avser reklamtjänster av samma slag inte ger upphov till en intäkt. Om däremot tjänsterna är av olika slags ska bytet redovisas som en inkomst om ett antal villkor är uppfyllda.

I uttalandet behandlas vidare frågan om hur man kan mäta intäkten på ett tillförlitligt sätt. Intäkten kan inte mätas på ett tillförlitligt sätt med utgångspunkt i den reklamtjänst som företaget får, men däremot utifrån den tjänst som företaget tillhandahåller. En förutsättning är bl.a. att företaget regelbundet och i stor volym säljer liknande tjänster till andra företag.

Uttalandet om byten av reklamtjänster refereras i kommentaren till BFNAR 2003:3.

13.2.3 Avtals- och äganderättsliga frågor

Avtal om tillverkning av lös egendom regleras dispositivt i köplagen utom när beställaren ska tillhandahålla en väsentlig del av materialet. Köplagen gäller inte avtal som innebär att den som ska leverera en vara även ska utföra arbete eller någon annan tjänst, om tjänsten utgör den övervägande delen av förpliktelsen. Köplagen

gäller inte heller avtal om uppförande av byggnad eller annan fast anläggning på mark eller i vatten. För entreprenader med privatpersoner som beställare kan regler i konsumenttjänstlagen bli tillämpliga.

Svensk lagstiftning saknar alltså en motsvarighet till köplagen när det gäller t.ex. byggnadsentreprenader med näringsidkare som beställare. I avsaknad härav har det inom entreprenadområdet under en lång tid utvecklats ”normgivning” genom olika branschstandarder i det s.k. AB-systemet (Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader). Branschens parter har genom centrala förhandlingar utvecklat s.k. allmänna bestämmelser som detaljerat reglerar avtalsförhållandet mellan parterna. Dessa avtalsvillkor utgör den grundläggande standarden och tillämpas vid många entreprenader av betydelse.

För närvarande utgår denna reglering genom standardvillkor från Allmänna Bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader, AB 04. AB 04 kan som uttryck för vad som allmänt tillämpas inom entreprenadområdet sägas innehålla gällande rätt för entreprenadområdet. I motsats till en lag måste dessa allmänna bestämmelser åberopas av parterna i själva avtalet för att de ska bli gällande, dvs. de måste göras till en del av entreprenadavtalet. I anslutning till AB 04 har kompletterande standardvillkor för vissa avtalsförhållanden arbetats fram inom branschen.

13.3 Sambandet

13.3.1 Allmänt

Det finns ett grundläggande samband mellan redovisningen och beskattningsreglerna om pågående arbeten i 17 kap. IL. Enligt 17 kap. 23 § IL ska ett företags redovisning av pågående arbeten följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 17 kap. 24–32 §§. Utgångspunkten för beskattningen av pågående arbeten är alltså redovisningen förutsatt att den inte strider mot skattereglerna.

Redovisningen har även en betydelse för hur skattereglerna ska tillämpas. Det finns nämligen en form av materiellt samband på vissa punkter.

Ett sådant samband finns i bestämmelsen i 17 kap. 31 § IL om underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera (se avsnitt 13.2.1 Under-

låtenhet att slutredovisa eller fakturera). Bestämmelsen tar sin utgångspunkt i vad som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras. Det innebär att en jämförelse med redovisningen måste göras och att avvikelsen inte får vara betydande. Det kan diskuteras hur relevant detta är. Frågan om när en fordran ska faktureras är en praktisk fråga som i modern redovisning saknar principiell betydelse för intäktsredovisningen. Det skulle därför kunna ifrågasättas om det borde finnas någon god redovisningssed som anger när fordringar ska faktureras. Under inflytande från skattebestämmelsen om löpande räkningsarbeten behandlas emellertid denna fråga i redovisningsnormgivningen (jfr BFNAR 2003:3, punkt 30). Där anges att vissa företag inte behöver redovisa värdet av det under perioden nedlagda arbetet och det levererade eller förbrukade materialet som intäkt förrän tjänsten faktureras. En förutsättning är att företaget inte dröjer längre med att fakturera än vad som följer av affärsmässig branschpraxis eller i övrigt kan motiveras av affärsmässiga skäl.

Regeln i 17 kap. 31 § IL har prövats i ett fall, RÅ 1990 not. 101. Frågan gällde om en revisions- och redovisningsbyrå som utförde arbete på löpande räkning skulle ta upp en intäkt som svarade mot under beskattningsåret nedlagt arbete. Byrån hade kalenderår som räkenskapsår och fakturerade normalt sina kunder i samband med att arbetet slutfördes den 30 april året därpå men fick delbetalningar två gånger per år. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten kom fram till att företaget var skyldigt att ta upp ett belopp som motsvarade det under beskattningsåret nedlagda arbetet trots att det fakturerades först senare. Rättsfallet är svårtolkat och det framgår inte vilka omständigheter som påverkat utgången i målet.

Även i 17 kap. 32 § IL finns ett materiellt samband. Regeln innebär att intäkten i skälig utsträckning ska justeras nedåt om övriga regler leder till att det belopp som ska tas upp som en inkomst av pågående arbeten överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed. För fastprisarbetena innebär bestämmelsen att justering får göras om det inte är förenligt med god redovisningssed att redovisa kostnader som tillgång i de fall de sammanlagda kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna. Justeringsregeln kan undantagsvis även bli tillämplig på arbeten på löpande räkning.

13.3.2 Uppdrag till fast pris

Reglerna om fastprisuppdrag i 17 kap. 27–30 §§ IL bygger på färdigställandemetoden. Metoden innebär att vinsten tas upp först när uppdraget i allt väsentligt är fullgjort. Reglerna anger att utgifterna vid tillämpning av färdigställandemetoden ska tas upp som en tillgång och hur denna post ska värderas. Dessa regler säger alltså ingenting om vad som gäller för successiv vinstavräkning. Om företaget tillämpar successiv vinstavräkning i sin redovisning blir i stället bestämmelsen i 17 kap. 23 § IL av intresse. Av denna regel följer att redovisningen ska följas om den inte strider mot de efterföljande skattereglerna.

I RÅ 1998 ref. 18 prövade Regeringsrätten vilka skatteeffekter som uppstår om ett företag tillämpar successiv vinstavräkning i redovisningen. Frågan var om en tillämpning av successiv vinstavräkning i redovisningen stred mot de särskilda skattereglerna och därför inte kunde läggas till grund för beskattningen. Regeringsrätten fann att den metod för successiv vinstavräkning som målet avsåg inte stred mot skattereglerna och att den därför kunde läggas till grund för beskattningen.

Domen innebär att om successiv vinstavräkning tillämpas i redovisningen så kommer företaget även att bli beskattat utifrån denna metod. Ett företag som önskar bli beskattat enligt färdigställandemetoden måste alltså redovisa på det sättet i räkenskaperna. I normgivningen har problemet hanterats genom att noterade bolag kan tillämpa successiv vinstavräkning på koncernnivå och färdigställandemetoden i juridisk person (RFR 2.1 punkt 26). Se även BFNAR 2003:3 vad gäller de onoterade bolagen.

En fråga är vad som händer i det fall ett företag har vinstavräknat successivt men tillämpat reglerna om successiv vinstavräkning på ett felaktigt sätt. Situationen kan då bli sådan att företaget redovisat inkomster tidigare än det hade behövt göra enligt skattereglerna, men inte så tidigt som det borde gjort inom ramen för en successiv vinstavräkning. Denna fråga har inte prövats av Regeringsrätten och rättsläget är därför oklart.

13.3.3 Uppdrag på löpande räkning

Vid olika tillfällen sedan ÅRL:s införande har åsikten framförts att den skattemässiga regeln för löpande räkningsarbeten inte utgör god redovisningssed eftersom ÅRL:s definition av lägsta värdets princip förhindrar att tillgångar undervärderas. Skatteregeln om löpande räkning skulle därigenom, åtminstone för de allra flesta företag, helt sakna intresse.

Skatteregeln om pågående arbete på löpande räkning har prövats i RÅ 2006 ref. 28 (se även RÅ 2006 not. 17). Avgörandet visar att sambandet mellan redovisning och beskattning är komplext när det handlar om pågående arbeten. Frågan i målet gällde om det, med hänsyn till reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL, går att tillämpa skatteregeln i redovisningen, dvs. att intäktsredovisa i takt med faktureringen. Företagen hade som intäkt tagit upp ett belopp som motsvarade vad som fakturerats. De hade inte tagit upp en intäkt som avsåg under året nedlagda men inte fakturerade belopp. Skatteverket hävdade att detta inte var förenligt med bestämmelserna i ÅRL och menade således att den normgivning från Redovisningsrådet och BFN som godtog faktureringsmetoden inte var ett uttryck för god redovisningssed. Regeringsrätten konstaterade att IL:s regler innebär att företaget bara behöver ta upp det belopp som fakturerats under året, och att det vid sådant förhållande saknas anledning att gå in på vad god redovisningssed kräver. Frågan om vad som är innebörden i god redovisningssed kom följaktligen inte under domstolens prövning.

Genom avgörandet är det klarlagt att ÅRL:s bestämmelser, oavsett hur de ska tolkas, inte har någon betydelse för företagens möjlighet att tillämpa alternativmetoden, så länge de särskilda reglerna i 17 kap. IL är tillämpliga. Det bör dock framhållas att frågan om alternativregeln är oförenlig med ÅRL kan få betydelse för företag vars verksamhet inte ryms under skattereglerna om pågående arbeten (t.ex. företag som sysslar med maskinentreprenader).

Enligt utredningens mening bör avgörandet, i nära anslutning till hur domstolen formulerat sig, tolkas så att det för pågående arbeten på löpande räkning finns ett samband med hur företaget faktiskt gjort (räkenskaperna) men inget samband med hur det borde ha gjort (god redovisningssed).

Rättsfallet har därmed ingen betydelse för frågan om vad som händer om ett företag i sin redovisning faktiskt tar upp ett belopp

motsvarande ofakturerade fordringar. Frågan är om företaget kan göra en skattemässig justering i deklarationen med motsvarande belopp.

Såväl BFN som Redovisningsrådet har ansett att faktureringsprincipen är förenlig med god redovisningssed. En tolkning av rättsläget är att redovisningen då inte kan sägas stå i strid med skatteregeln (17 kap. 23 § IL) och att redovisningen därför kommer att styra beskattningen. Konsekvensen av en sådan tolkning är att ett företag måste redovisa enligt faktureringsmetoden för att bli beskattat enligt skatteregeln och ett avdrag i deklarationen för att neutralisera de belopp som tagits in i redovisningen inte skulle godtas (jfr avsnittet ovan, Uppdrag till fast pris).

I Skatteverkets handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (2008, s. 372) anges att innebörden av RÅ 2006 ref. 28 är att reglerna i 17 kap. 23 och 26 §§ IL är formellt kopplade så länge redovisningen inte ger ett lägre värde än vad som är tillåtet i 26 §, och att någon materiell koppling inte föreligger.

Skatteregeln om pågående arbete på löpande räkning aktualiserar också frågan om systemet med obeskattade reserver kan tillämpas på detta område. Kammarrätten i Stockholm har i ett mål funnit att det är möjligt (dom den 27 juni 2002 i mål nr 3853-2000). Ett företag hade i sin årsredovisning först tagit upp värdet av de tjänster som utförts men inte fakturerats. Resultateffekten neutraliserades emellertid genom att företaget tog upp en lika stor skuldpost (faktureringsreserv). Kammarrätten fann att det belopp som neutraliserats genom reserveringen inte skulle tas upp till beskattning. Skälet var att bolagets faktureringsrutiner inte stred mot god redovisningssed och att bolagets redovisning av de ofakturerade fordringarna inte givit någon resultateffekt. Målet överklagades till Regeringsrätten men prövningstillstånd meddelades inte.

Skatteverket anser att det leder till beskattning om ofakturerade fordringar tas upp på sätt som bolaget gjorde i detta mål. Skälet är att den bestämmelse som numera återfinns i 14 kap. 4 § andra stycket IL formulerats på ett annat sätt än vad som gällde vid den tid målet avser. Skatteverket anser att en faktureringsreserv är en sådan reserv som enligt bestämmelsen inte får beaktas (Skatteverkets skrivelse den 2 februari 2005, Avdrag för reserv vid värdering av pågående arbeten på löpande räkning, dnr 130 61010-05/111, och tillämpningsinformation den 3 mars 2006, dnr 131 135090-06/111). I skrivelsen anges också att Skatteverket inte anser att en reserv

som används för att kostnadsföra aktiverade utgifter ska beaktas vid beskattningen. Frågan har ännu inte prövats av Regeringsrätten

13.4 Tidigare utredningar

13.4.1 Redovisningskommittén

Redovisningskommittén föreslog att de regler som avser pågående arbeten i sak skulle behållas oförändrade (SOU 1995:43). Den skattemässiga värderingen skulle emellertid frikopplas från redovisningen. Pågående arbeten på löpande räkning skulle därför inte behöva tas upp vid beskattningen, även om företaget tog upp utgifterna som en tillgång i redovisningen. Inte heller skulle det påverka beskattningen om företaget tillämpade successiv vinstavräkning för fastprisuppdrag. Redovisningskommittén föreslog också en utdelningsspärr som skulle påverka möjligheterna att dela ut obeskattade vinster som uppstått bl.a. till följd av att tillgångar eller skulder avseende pågående arbeten tagits upp till olika belopp vid redovisning respektive beskattning.

13.4.2 Riksskatteverket

Riksskatteverket lämnade i rapporten Sambandet mellan redovisning och beskattning (RSV Rapport 1998:6) förslag avseende pågående arbeten som innebär att det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning skulle upphöra. Förslaget gjorde skillnad mellan å ena sidan entreprenad-, tjänste- eller tillverkningskontrakt, där produkten av motparten kunde tas i bruk eller användas först vid färdigställandet och å andra sidan övriga avtal. För de sistnämnda innebar förslaget att inkomsterna skulle beskattas successivt allteftersom företaget upparbetade rätt till dem.

För entreprenadavtal m.m. innebar förslaget att vinsten skulle beskattas antingen vid färdigställandet eller successivt allteftersom vinsten upparbetats. Företagen fick alltså enligt förslaget välja beskattningsmetod. Samma metod skulle emellertid tillämpas för samtliga vid beskattningsårets utgång pågående kontraktsarbeten.

Tillämpades färdigställandemetoden skulle direkta och indirekta kontraktskostnader aktiveras skattemässigt. Ett schabloniserat avdrag skulle få göras. Vinsten skulle tas upp till beskattning när tillgången eller tjänsten kunnat tas i bruk eller tas i anspråk av

beställaren. Beräknade förluster skulle beaktas enbart om dessa översteg vinst på övriga vid beskattningsårets utgång pågående projekt. Om beställaren bestred att han var skyldig att betala för ett arbete för vilket vinsten tagits upp skulle avdrag för avsättning medges till dess tvisten avgjorts, dock endast med den del av vinsten som tvisten avsåg och som kunde beräknas med en hög grad av sannolikhet. Avdrag skulle inte medges om beställaren och utföraren ingick i samma koncern eller om det förelåg intressegemenskap mellan parterna.

För företag som tillämpar successiv vinstavräkning skulle enligt förslaget redovisningsreglerna gälla. Beräknade förluster på kontrakt skulle enbart beaktas skattemässigt till den del de upparbetats. Om tvist uppstod sedan arbetet färdigställts skulle samma regler gälla som vid tillämpning av färdigställandemetoden.

Förslagen innebar att den särskilda regeln för löpande räkningsarbeten som numera återfinns i 17 kap. 26 § IL skulle avskaffas.

13.4.3 BFN:s förslag

K2 – arbetsgruppens förslag

En arbetsgrupp med representanter från BFN och Skatteverket har avlämnat en rapport som behandlar möjligheterna att ta fram förenklade regler för mindre aktiebolag (den 11 april 2005, Förenklingsförslag för mindre aktiebolag). I det utkast till allmänt råd som bilagts rapporten behandlas även tjänsteuppdrag.

Arbetsgruppens förslag innebär att möjligheten att ta upp inkomster från ett tjänstuppdrag på löpande räkning först när de fakturerats tas bort. Sådana inkomster ska i stället tas upp när de tjänats in, dvs. när arbete utförts eller material levererats eller förbrukats.

Förslagen innebär vidare att inkomster från uppdrag till fast pris ska tas upp om uppdraget på balansdagen är fullgjort eller om endast en ringa del återstår att utföra. Vid andra uppdrag än entreprenadavtal ska inkomsten enligt förslagen tas upp när den avtalade tjänsten eller tjänsterna i sin helhet kommit beställaren till godo eller om det endast återstår en ringa del. För inkomst från ett entreprenaduppdrag gäller att inkomst ska tas upp när objektet tillträds eller tas i bruk eller – om denna tidpunkt inträffar före – när objektet eller del av det godkänns efter en slutbesiktning. För

tid fram till vinstavräkningen gäller att utgifterna ska redovisas som tillgång.

K2 – BFN:s förslag till allmänt råd

I det förslag till allmänt råd som BFN remitterat i februari 2007 delas tjänsteuppdrag upp i provisionsbaserade uppdrag, uppdrag på löpande räkning, uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod samt uppdrag till fast pris.

Huvudregeln för både uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris är att vinsten ska tas upp successivt i takt med färdigställandet. För uppdrag på löpande räkning får inkomsten alternativt tas upp vid fakturering. För uppdrag till fast pris gäller att ett företag får tillämpa färdigställandemetoden i stället för successiv vinstavräkning.

13.5 Förhållanden i andra länder

13.5.1 Norge

I Norge finns särskilda regler för tillverkningskontrakt. För dessa gäller en metod som liknar vår färdigställandemetod. Vinsten tas upp vid färdigställandet och fram till dess aktiveras nedlagda utgifter i princip som en lagertillgång.

För de tjänsteuppdrag som faller utanför definitionen av ett tillverkningskontrakt gäller att en intäkt ska redovisas som motsvarar nedlagd tid och levererat material, dvs. successiv vinstavräkning.

13.5.2 Danmark

För entreprenader gäller som huvudregel att vinsten ska tas upp till beskattning när arbetet är färdigställt. De skattskyldiga kan dock välja att successivt ta upp vinsten till beskattning. Den metod som den skattskyldige väljer ska tillämpas konsekvent över tiden och för samtliga uppdrag. Det är endast tillåtet att byta princip om Skatterådet ger tillstånd till det. Tillstånd ges om det framstår som rimligt med hänsyn till verksamhetens förhållanden.

För t.ex. advokater och revisorer gäller att intäkten ska tas upp när de har en ”endelig ret” till beloppet. Sådana a conto-betalningar

som den skattskyldige fått ska dock intäktsföras även om man inte fått någon ”endelig ret” till beloppet. Om betalningar tas upp som intäkt ska nedlagda utgifter dras av. Som ett alternativ till denna metod kan dessa yrkesgrupper välja att ta upp de direkta utgifter som är hänförliga till ett oavslutat uppdrag som en tillgång. Vinsten tas då upp när uppdraget avslutats. Även i detta fall ska den valda principen tillämpas konsekvent över tiden. För att byta princip krävs i princip tillstånd.

13.6 Överväganden och förslag

13.6.1 Skatteregler för inkomster från tjänster

Förslag: Regler om beskattningstidpunkten för ersättning från tjänster införs i inkomstskattelagen (1999:1229).

I redovisningen delas tjänsteuppdragen in i entreprenaduppdrag och andra tjänsteuppdrag. Båda dessa typer av uppdrag innefattas i skattereglerna för pågående arbeten i den mån de avser arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. En viktig skillnad är alltså att skattereglerna om pågående arbeten bara gäller för vissa verksamheter. Skillnaden vid beskattningen mellan tjänsteuppdrag och andra tjänster är i princip att sådana tjänster som är hänförliga till ett tjänsteuppdrag prövas sammanhållet.

För de skattemässigt reglerade tjänsteuppdragen gäller varken ett renodlat materiellt samband, ett fullständigt formellt samband eller en total frikoppling. Systemet kan närmast betecknas som ett i grunden formellt samband med inslag av både materiellt samband och helt frikopplade skatteregler.

För tjänster som inte utgör tjänsteuppdrag och för oreglerade tjänsteuppdrag är det enklare att beskriva sambandet mellan redovisning och beskattning. Det finns inga särskilda skatteregler och beskattningen styrs därför av god redovisningssed. Även här finns det emellertid en ömsesidig påverkan. T.ex. bygger skatterätten avseende leasing inte på redovisningen utan på den civilrättsliga bedömningen av vad som är ett hyresavtal respektive ett avtal om köp. Beskattningen av inkomsterna från ett sådant avtal kan komma att påverkas av civilrättsliga regler, snarare än av den uppdelning av avtalen som gäller i redovisningen. Sambandet

mellan redovisning och beskattning kan därför inte heller när det gäller andra tjänster än tjänsteuppdrag anses vara oinskränkt.

Utredningen föreslår att det fortsättningsvis inte ska finnas något rättsligt samband för tjänsteinkomster. Utredningens grunduppfattning ska alltså få genomslag på detta område också.

Utvecklingen på redovisningsområdet har varit betydande sedan skattereglerna om pågående arbeten infördes. Enligt utredningens mening är det därför nödvändigt med en reform av reglerna för tjänsteuppdrag och en översyn av den blandmodell som gäller i dag. Rättsutvecklingen under de senaste åren, och de diskussioner som varit bl.a. om vad ÅRL tillåter och hur detta påverkar beskattningen, visar att blandmodellen tjänat ut. Denna utveckling är i själva verket ett mönsterexempel på de problem som kan uppstå när det finns ett systemberoende som bygger på oklara principer och vaga utgångspunkter

Även för tjänster i övrigt är det angeläget att det rättsliga sambandet upphör. Skälen är flera. För det första bör reglerna bli tydligare och enklare att tillämpa. För det andra finns det exempel på att sambandet har givit konsekvenser som inte är önskvärda (jfr RÅ 2002 ref. 94).

13.6.2 Klassificering av tjänster

Förslag: De skatteregler som behandlar beskattning av tjänster ska bygga på en uppdelning av tjänster i pågående arbeten, hyra och hyresliknande avtal, provision samt övriga tjänster.

Behov av uppdelning

Reglerna om periodisering av inkomster från tjänster måste behandla olika transaktioner. Det kan exempelvis vara en reparation av en klocka, men också uppförande av en större byggnad. Tjänster utförs också av t.ex. läkare, advokater, restaurangägare, dem som bedriver utbildningsverksamhet eller upplåter träningslokaler.

Frågan i detta avsnitt är hur man bör dela upp tjänster för att få ett ändamålsenligt och tydligt system. Utgångspunkten är här, som i övriga avsnitt, att skattereglerna ska frikopplas från redovisningen. Skattereglerna bör inte heller skilja sig från vad som kan

accepteras som redovisningsregler för de mindre företagen, såvida det inte finns starka skäl för det.

En första fråga är varför tjänsterna måste delas upp i olika kategorier. Svaret på den frågan har samband med de materiella beskattningsreglerna. I gällande rätt finns inget krav på att vinsten från ett tjänsteuppdrag ska beskattas successivt. De risker som ligger i ett sådant uppdrag kan motivera en sådan lösning. För andra tjänster skulle en senarelagd beskattning i enlighet med vad som gäller för tjänsteuppdragen ge märkliga och oönskade effekter. Det tydligaste exemplet är kanske hyresavtal. Om ett hyresavtal beskattades på samma sätt som ett tjänsteuppdrag skulle det innebära att ingen inkomst togs upp förrän hyresavtalet löpt ut.

Exemplet med hyresavtalet respektive tjänstuppdragen visar att en uppdelning är nödvändig om man inte också vill övergå till att beskatta vinster från tjänsteuppdrag successivt.

En naturlig lösning vore att helt anpassa sig till det som gäller i dag. En svårighet är emellertid att de principer som ligger till grund för gränsdragningen mellan olika tjänster inte är särskilt tydliga. Det kan i sin tur bero på att man inom redovisningen inte valt en allmän utgångspunkt i en uppdelning mellan tillgångsförsäljning och tjänster utan i stället delat in tjänsterna utifrån avtalstyper. Särskild normgivning finns t.ex. för entreprenad- och hyresavtal. Att helt anpassa sig till de lösningar som finns i redovisningen i dag är enligt utredningens mening inte en framkomlig väg om man vill att gränserna ska vara tydliga. Att en sådan lösning kan fungera väl inom IFRS-systemet beror på att kravet på successiv vinstavräkning leder till att gränsdragningen är av mindre intresse.

Som nämnts tidigare så gäller skattereglerna endast för pågående arbeten i särskilt utpekade verksamheter. Det har i praktiken visat sig svårt att dra gränsen mellan de tjänsteuppdrag som omfattas av skattereglerna och de som inte gör det. Dessutom kan det ifrågasättas om en gränsdragning utifrån branschtillhörighet är en ändamålsenlig uppdelning. Att tillverkning av lös egendom enligt tillverkningskontrakt, t.ex. industrirobotar och fartyg, inte omfattas av skattereglerna för pågående arbete skapar förvirring.

Framtidens skatteregler bör inte baseras på branschindelning utan i stället bygga på en avgränsning utifrån karaktären på tjänsteuppdragen. En sådan indelning är mer naturlig och leder till att jämförbara tjänsteuppdrag beskattas lika oavsett branschtillhörighet.

Reglerna i 17 kap. IL har sin utgångspunkt i redovisningen och bygger på att ett företag som tillämpar reglerna vid beskattningen gör detsamma i redovisningen. Förutsättningarna blir annorlunda i ett system utan formellt samband.

Ett exempel som med dagens regler kan leda till svårigheter är konsultarbeten. I många fall är naturligtvis ett konsultarbete ett sammanhållet arbete av projektkaraktär som bör behandlas som ett pågående arbete (tjänsteuppdrag). I andra fall kan det i stället vara frågan om en serie av konsultinsatser som inte har ett sådant inbördes samband att beskattningen bör skjutas fram till dess att arbetet i sin helhet är utfört. De nu gällande reglerna behandlar inte uttryckligen denna situation. Dessutom har det i praktiken visat sig vara svårt att dra gränsen för vilka rörelser som kan innefattas i begreppet konsultrörelse. Detta visar att dagens regler är otillräckliga och behöver förtydligas eller kompletteras.

Enligt utredningens mening är det lämpligt att dela in tjänsteavtalen i

- pågående arbeten,
- hyra och hyresliknande avtal,
- provision samt
- övriga tjänster.

Övriga tjänster kan i sin tur delas upp i uppdrag som avser en bestämd prestation och sådana som inte gör det.

Avkastning i form av ränteinkomster, royalty eller utdelning behandlas i nästa kapitel.

13.6.3 Pågående arbeten

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) tas in en bestämmelse som definierar pågående arbeten. Ett uppdrag är ett pågående arbete om det avser entreprenader avseende byggnad, maskin eller annan tillgång, uppdrag som avser framställning av konstverk eller konsthantverk eller om det avser ett konsultuppdrag av projektkaraktär.

Behov av tydligare regler för pågående arbeten

I dag finns skatteregler om pågående arbeten i 17 kap. 23–32 §§ IL. Utredningen har som beteckning för de tjänsteuppdrag som även fortsättningsvis bör behandlas särskilt valt att behålla det väl inarbetade begreppet pågående arbeten. Det bör emellertid tydliggöras vilka arbeten som innefattas i begreppet. I lagtexten tas därför in en regel om vad som avses med pågående arbeten.

Det är oklart vad som är ett pågående arbete. Det finns ingen definition av begreppet pågående arbete vare sig i redovisningsreglerna eller i skattereglerna.

Traditionellt har pågående arbeten i första hand syftat på entreprenaduppdrag (byggnader och maskiner) och konsultarbeten. Mycket talar emellertid för att tillämpningsområdet under senare tid utökats. BFN har t.ex. i ett brevsvar till Ekobrottsmyndigheten ansett att ett avtal som gällde ett åtagande att framställa och under viss tid distribuera en turistbroschyr utgjorde ett tjänsteuppdrag (dnr 53/02).

Ett utvidgat tillämpningsområde är inte oproblematiskt eftersom alla tjänster egentligen skulle kunna beskrivas i termer av tjänsteuppdrag. Periodiseringsproblem uppstår emellertid bara om tjänsten sträcker sig över en längre tid. Det skulle t.o.m. kunna ifrågasättas om inte hyresavtal kan klassificeras som tjänsteuppdrag. Därför behöver gränserna förtydligas.

Utredningen föreslår att samtliga avtal som avser pågående arbeten ska beskattas enligt färdigställandemetoden. Metoden innebär att vinsten från uppdraget inte beskattas löpande utan först när uppdraget väsentligen är slutfört. För vissa tjänster, som möjligen skulle kunna beskrivas i termer av tjänsteuppdrag, t.ex. hyra, skulle en sådan metod för beskattning ge ett resultat som är materiellt mycket tveksamt. För att undvika en sådan utveckling bör nya gränser dras. Vägledande bör vara att de mer gynnsamma skattereglerna för pågående arbeten bör reserveras för sådana tjänsteuppdrag som innebär verklig risk för att värdet av de tjänster som utförts elimineras av händelser som inträffar senare i projektet och att riskerna beror på det samband som genom avtalet finns mellan de utförda och de kommande tjänsterna. Det bör emellertid framhållas att inslagen av risk kan vara betydligt mindre i uppdrag på löpande räkning.

Definition av pågående arbete

Ett pågående arbete kan enligt förslaget avse ett entreprenadavtal som avser byggnad, maskin eller annan tillgång, ett avtal om framställning av konstverk o.d. samt avtal som avser konsultuppdrag av projektkaraktär.

Det som i dag betecknas som pågående arbete kännetecknas av att tjänsten leder till att något förändras, ett företag lagar en bro eller bygger ett hus. Många tjänster har emellertid inte en sådan karaktär. Det behöver inte ens vara fråga om att den som åtagit sig tjänsten över huvud taget kommer att vidta några åtgärder med anledning av sitt avtal. Som exempel kan nämnas försäkringsliknande avtal där den som erbjuder tjänsten endast kommer att ha en förpliktelse om en skada eller liknande inträffar för motparten. Tjänsteavtalet har alltså en början och ett slut endast i förhållande till den tidsperiod som avtalet löper på och inte i förhållande till ett konkret resultat av ett arbete som den ena parten åtagit sig att utföra.

En första avgränsning av tjänsteuppdrag som skattemässigt utgör ett pågående arbete är just att det ska vara frågan om avtal som medför ett konkret resultat av det arbete som den ena parten åtagit sig att utföra. Det innebär alltså att hyresavtal eller försäkringsliknande avtal inte avser pågående arbeten.

Avgränsningen leder emellertid även till att andra fall lämnas utanför. Det gäller t.ex. konsultarbete som inte syftar till ett konkret och sammanhållet resultat.

Ett exempel kan illustrera. En större redovisningsbyrå med skattekompetens ingår ett avtal med en mindre byrå utan sådan kompetens. Avtalet innebär att den större byrån åtar sig att under tre år löpande ge råd i diverse skattefrågor till den mindre byrån. I avtalet anges timpriset, men inget om omfattning.

Ett sådant avtal gäller inte ett pågående arbete. I stället är det fråga om avtal som reglerar priset under en viss tid på ett antal enstaka tjänster. Ett konsultavtal som avser rådgivning kan naturligtvis utgöra ett pågående arbete men endast under förutsättning att det är frågan om en rådgivningsinsats som avser ett projektliknande uppdrag som hålls samman av innehållet och avrapporteringen.

Gränsdragningen mellan produkter i arbete och pågående arbete har behandlats i avsnitt 11.4.4 Vara eller tjänst.

Bestämmelsen tas in i en ny paragraf, 14 a kap. 11 § IL.

13.6.4 Regleringen av pågående arbeten

Bedömning: Pågående arbeten ska beskattas enligt färdigställandemetoden. Det innebär att ersättningen inte behöver tas upp förrän hela arbetet har färdigställts. Reglerna ska i fortsättningen inte bygga på en uppdelning mellan uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris.

Inledning

Även för pågående arbeten bör reglerna utgå från de principer som gäller för intäkter i allmänhet och som framgår av förslaget till portalparagraf i 14 kap. 1 och 2 §§ IL. Prestationen bör därför vara utgångspunkt för när ersättningen från uppdraget beskattas.

Det kan emellertid för pågående arbeten finnas anledning att ta större hänsyn till risken för att uppdragstagaren inte får en definitiv rätt till inkomsten. Vid sådana avtal kan nämligen avtalsvillkoren innebära att företaget aldrig får den inkomst som principiellt kan anses vara realiserad när en del av uppdraget utförts. Orsaken till detta är de samband som kan finnas mellan de olika delarna i uppdragstagarens prestation.

Utifrån ett prestationstänkande kan man också diskutera om prestationen utförs i takt med varje enskild tjänst som ryms inom uppdraget eller först när hela uppdraget fullgjorts. Det är detta som ligger bakom uppdelningen av tjänsteuppdrag i uppdrag som avser löpande räkning och uppdrag till fast pris.

Nedan diskuteras hur reglerna för pågående arbeten bör utformas.

Utvärdering av de nu gällande reglerna

Fast pris och löpande räkning – uppdelningen

De nu gällande reglerna bygger på en uppdelning mellan uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning. Reglerna är utformade så att resultatet blir olika för olika former av uppdrag.

Det kan principiellt finnas goda skäl för att göra skillnad mellan uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning. Om gränsen mellan uppdragstyperna dragits på ett lämpligt sätt innebär näm-

ligen ett uppdrag på löpande räkning att det endast undantagsvis finns några risker som kan motivera att värdet av utfört arbete och nedlagda utgifter inte tas upp som en intäkt. När uppdragstagaren har utfört en viss del av den totala prestationen innebär avtalsvillkoren att det inte bör finnas risk för att en realiserad inkomst kan komma att elimineras av senare händelser som har ett nära samband med det utförda arbetet. Den delen kan och bör avgränsas från den totala prestationen.

Annorlunda förhåller det sig med arbeten till fast pris. Vid sådana uppdrag finns det, så länge inte uppdraget i sin helhet är utfört, ofta en risk för att uppdragen visar sig vara förlustuppdrag eller att vinsten inte visar sig motsvara tidigare bedömningar. Även om det utförda arbetet svarar mot en del av uppdragsinkomsterna finns det anledning att ta hänsyn till den risk som följer med de återstående förpliktelserna.

Teoretiskt kan det alltså finnas skäl för uppdelning. Frågan är om detta ställningstagande står fast även när man väger in hur tillämpningen av reglerna påverkas av de praktiska möjligheterna att dra gränsen mellan uppdragsformerna när avtalen blir mer komplicerade.

I de enkla eller renodlade fallen är det enkelt att dra gränsen mellan avtal som innebär mer betydande risker för utföraren och sådana som inte gör det. Oavsett var och hur en sådan gräns dras kommer det emellertid alltid att finnas anledning att ifrågasätta hur vissa avtal ska bedömas. Avtalen är – inte minst inom byggbranschen – komplexa och olika avtalsvillkor leder ofta i olika riktning. Vilka risker som ligger i avtalet kan slutgiltigt inte avgöras förrän man vet utfallet. Ett trivialt exempel på avtal som kan vara svåra att bedöma är avtal som avser löpande räkning med tak. Vid ett sådant avtal måste bedömas om det är sannolikt att utgifterna kommer att ”slå i taket” (se avsnitt 13.2.1).

Svårigheterna att dra gränsen ger alltså anledning att fundera över om de nu gällande reglerna är de lämpligaste.

Fast pris och löpande räkning – reglernas innehåll

För båda sorters uppdrag gäller i princip att det inte finns något krav på att den vinst som egentligen upparbetats måste tas upp som intäkt förrän uppdraget väsentligen är utfört. Skillnaderna mellan uppdragsformerna avser dels intäktsredovisningen under tiden

uppdraget pågår, dels periodiseringen av utgifterna under samma tid.

För fastprisuppdrag gäller att några intäkter över huvud taget inte redovisas under tiden uppdraget pågår. Utgifterna balanseras emellertid som en tillgång. För uppdrag på löpande räkning balanseras utgifterna inte. Däremot tas de belopp, som faktureras beställaren eller som enligt god redovisningssed borde ha fakturerats, upp som intäkt.

Det kan diskuteras vilken metod som är den lämpligaste och hur relevanta skillnaderna är i förhållande till de avtalsvillor som normalt gäller för de olika uppdragstyperna.

Reglerna för fastprisarbeten skulle kunna kritiseras för att de leder till en onödigt försiktig vinstavräkning. I vilken utsträckning detta är riktigt beror i första hand på när uppdraget anses slutfört. I de flesta fall torde den försiktighet som ligger i reglerna väl kunna motiveras med hänsyn till de risker som är förknippade med ett sådant uppdrag. Först när det med rimlig grad av sannolikhet går att bedöma att det från början fastställda totalpriset inte kommer att leda till förlust för utföraren, bör det bli aktuellt att kräva att vinsten tas upp till beskattning. Reglerna bygger också tydligt på en princip som innebär att utgifterna alltid matchas mot inkomsterna. Någon systematisk felperiodisering ger de alltså inte upphov till. Intäkter och kostnader som hör ihop kommer att redovisas i samma period.

Dagens regler för arbeten på löpande räkning är svårare att acceptera med en modern företagsekonomisk syn på när inkomster realiseras. Visserligen kan kravet på att fakturerade belopp ska tas upp som intäkt leda till att intäktsredovisningen väl kommer att återspegla storleken av de realiserade inkomsterna. Man kan också säga att det någonstans i reglerna kan skönjas en tanke som motsvarar den som ligger bakom successiv vinstavräkning, även om bedömningen av färdigställandandegraden helt knutits till faktureringen och det inte finns krav på att utgifterna ska periodiseras. Lagstiftaren torde emellertid ha utgått från att företagens behov av likvida medel skulle leda till en fortlöpande fakturering som i rimlig omfattning motsvarar den utförda prestationen. I vilken utsträckning det verkligen blir så är emellertid helt beroende på företagets faktureringsrutiner och hur bedömningen av vilka krav på fakturering god redovisningssed kan anses innebära. Med en metod som bygger på vad företagen faktiskt gör kommer företagen, om bedömningen av vad som utgör god redovisningssed blir liberal,

själva att helt kunna styra över beskattningen. Om bedömningen av vad god redovisningssed kräver i form av fakturering inte blir generös kommer å andra sidan den enkelhet som är metodens stora fördel också att gå förlorad.

Sammantaget gör företagens inflytande över intäktsredovisningen och det förhållandet att reglerna för löpanderäkningsuppdrag inte kräver att de nedlagda utgifterna ska tas upp som en tillgång att regeln kan ge märkliga resultat. Det betyder nämligen att det finns goda förutsättningar att systematiskt dra av utgifterna som en kostnad när de uppkommer samtidigt som de intäkter som de hör samman med tas upp som en inkomst först i en senare tidsperiod. Reglerna kan alltså ge upphov till brister i matchningen. Den bristande matchningen uppstår inte heller av en slump utan är något som företagen kan styra över. Regeln om att intäktsredovisningen ska korrigeras om den skattskyldige underlåtit att faktura i betydande omfattning är svår att tillämpa.

Bör reglerna ändras?

Dagens regler bygger på en uppdelning i uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning som kan vara relevant om gränsen dras på rätt ställe. Det kan emellertid vara mycket svårt att göra en ändamålsenlig gränsdragning och det kan därför i vissa fall ifrågasättas om resultatet blir en materiellt riktig beskattning. Uppdelningen komplicerar också regelverket.

Det kan också ifrågasättas om reglerna för löpande räkningsarbeten i sak är lämpligt utformade. Som framhållits är reglerna för sin tillämpning beroende av företagets faktureringsrutiner och därmed sårbara för skattearbitrage. I andra fall kan de ge upphov till beskattningseffekter som möjligen kan anses oproportionerliga i förhållande till vad som gäller för ett avtal med mycket likartade villkor.

Sammanfattningsvis anser utredningen att dagens regler som bygger på en uppdelning mellan löpande räkningsarbeten och uppdrag till fast pris bör ändras. Skälen är framför allt att uppdelningen skapar tillämpningssvårigheter och att reglerna för arbeten på löpande räkning, som bygger på en faktureringsprincip, strider mot de grunder som utredningen utgår ifrån.

Huvuddragen hos de nya reglerna

Huvudregel

Argumenten för respektive emot en uppdelning av pågående arbeten har diskuterats i föregående avsnitt. En uppdelning komplicerar reglerna, vilket är ett starkt argument emot en sådan lösning.

Avgörande för om uppdelning bör göras eller inte är emellertid om reglernas materiella innehåll kan ges ett lämpligt utfall även om reglerna blir desamma för de olika uppdragsformerna. Det leder fram till frågan vilket materiellt innehåll reglerna bör ha.

Till att börja med kan det konstateras att det inte bör komma i fråga att ställa krav på successiv vinstavräkning för uppdrag till fast pris. Skälen för detta är flera. Som framgått kan det ifrågasättas om det skulle vara förenligt med utredningens grundläggande utgångspunkter och syn på realisation att kräva att vinsten beskattas i takt med fullgörandet även i fall då framför allt utföraren bär de risker som ligger i projektet. Det kan vidare vara komplicerat att successivt vinstavräkna tjänsteuppdrag till fast pris. Det kräver att företaget har ett system med väl utvecklade rutiner för att bedöma utfallet i uppdraget.

Det är alltså närmast självklart att beskattning av det som i dag klassificeras som fastprisuppdrag även i framtiden måste bygga på den metod som utgör ett alternativ till successiv vinstavräkning, nämligen färdigställandemetoden. Denna bör med vissa justeringar och förtydliganden kunna fungera väl även i framtiden för de företag som inte frivilligt vill lägga successiv vinstavräkning till grund för beskattningen.

Vad som ska gälla för uppdrag på löpande räkning är inte lika självklart. Det finns goda argument för att låta beskattningen i dessa fall bygga på en successiv vinstavräkning. Den arbetsgrupp med representanter från BFN och Skatteverket som arbetade inom ramen för det s.k. K2-projektet lämnade ett sådant förslag. Lösningen är också väl förenlig med de utgångspunkter som ligger till grund för utredningens arbete. Det kan med fog hävdas att en vinst som är hänförlig till ett arbete som utförts eller till material som levererats inom ramen för ett uppdrag på löpande räkning är realiserad, även om uppdraget som sådant inte är slutfört.

Successiv beskattning av uppdragsinkomsten skulle möjligen vara att föredra om frågan bedömdes utan hänsyn till svårigheterna

att dra gränsen mellan uppdragsformerna eller till de fördelar som uppstår om uppdelningen avskaffas.

En i princip lika god lösning är emellertid att reglerna utformas så att värdet av pågående arbeten vid beskattningsårets utgång ska tas upp som en tillgång. Det innebär en försiktig intäktsredovisning och en god matchning. Det överensstämmer också med vad som gäller i Norge och har gemensamma drag med reglerna i Danmark.

Den största fördelen med en sådan lösning är att reglerna kommer att överensstämma för uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning. Det innebär också att behovet att göra skillnad mellan olika uppdrag bortfaller. Reglerna blir härigenom enhetliga och tillämpningen enklare.

Beskattningstidpunkten

Förslag: Regler införs om när inkomst från ett pågående arbete ska tas upp. Ersättning som avser entreprenader ska tas upp när det entreprenaden avser kan tas i bruk eller – om denna tidpunkt inträffar före – när entreprenaden godkänns efter slutbesiktning eller motsvarande. Vid andra pågående arbeten ska ersättningen tas upp när resultatet av de samlade tjänsterna överförs till beställaren eller endast en ringa del återstår att överföra.

Om det av särskilda skäl som inte är hänförliga till den skattskyldige inte är möjligt att bedöma utfallet av uppdraget vid de tidpunkter som anges i huvudreglerna ska ersättningen i stället tas upp när utfallet är möjligt att beräkna.

Behov av reglering

När det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning upphör behövs det regler i IL som anger när ersättningen ska tas upp till beskattning. Detta är emellertid inte det enda skälet till att det behövs regler.

Det finns vissa tillämpningsproblem som är förknippade med färdigställandemetoden. Det gäller när ersättningen ska tas upp som intäkt. Eftersom all vinst tas upp vid samma tidpunkt blir det betydelsefullt att det närmare kan fastställas vilken tidpunkt som är den rätta. Erfarenheten har också visat att det kan vara svårt att avgöra när vinsten ska tas upp. I de nu gällande skattebestämmel-

serna anges att pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats inte får tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 27 § IL). Begreppet slutredovisa är inte definierat i skattelagen. Inte heller inom redovisningen är reglerna särskilt tydliga. Vanligen anges endast att vinsten ska redovisas när uppdraget väsentligen är fullgjort (BFNAR 2003:3 punkt 39).

Skatteverkets tolkning av begreppet slutredovisa framgår av Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2005:2). Där anges att ett arbete bör slutredovisas när det är avslutat. Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala i branschen.

Utifrån de avtal som branschen använder sig av har det i dag etablerats en praxis när slutfaktura senast ska skickas ut vid fastprisarbeten. Enligt AB 04 gäller att entreprenören har sex månader på sig att efter entreprenadtidens utgång, dvs. efter godkänd slutbesiktning, översända faktura. Enligt bestämmelserna i AB 04 är preskriptionstiden för beställarens ersättning för ändrings- och tilläggsarbeten sex månader. En anledning till tidsfristen är att entreprenören ska ha möjlighet att fakturera eventuella tillkommande arbeten utöver vad som först avtalats och kanske i sin tur invänta fakturor från anlitade underentreprenörer. För underentreprenörer är tidsfristen fyra månader. Efter slutfakturering har beställaren en månad på sig att godkänna och betala fakturan. När denna betalningsfrist gått ut och beställaren godkänt eller betalat slutfakturan anses slutlig ekonomisk uppgörelse ha ägt rum. Enligt tillämpad branschpraxis ska arbetet vinstavräknas vid denna tidpunkt (Sveriges Byggindustrier, Byggföretagets årsredovisning – en vägledning från Sveriges Byggindustrier, 2001, s. 124).

Av skrivelsen Vinstavräkningstidpunkt av pågående arbete (byggnadsentreprenad) till fast pris (den 27 oktober 2004, dnr 130 596337-04/111) framgår att Skatteverket anser att en vinstavräkningstidpunkt för en byggnadsentreprenad som sammanfaller med av byggbranschen tillämpad redovisningspraxis även ska gälla skattemässigt. Det innebär att vinstavräkning ska göras senast när slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats mellan parterna.

Utgångspunkter för förslagen

Ett mål för utredningen är att finna mer handfasta tidpunkter för när en ersättning ska tas upp. För varor och inventarier har utredningen funnit att avlämnandet är lämpligt. För pågående arbeten är förhållandena ofta mer komplicerade än vid varuförsäljningar. Någon generellt tillämplig civilrättslig lag som etablerar en motsvarande tidpunkt som avlämnandet finns inte för tjänster. Detta hindrar emellertid inte att motsvarande principer som är vägledande för utredningens förslag om varuförsäljning också kan ligga till grund för förslag som avser pågående arbeten.

Ambitionen bör alltså vara att finna en tidpunkt som motsvarar avlämnandet. För tjänster som utgör pågående arbeten gäller ofta att det i samband med att uppdraget avslutas överlämnas en materiell produkt till beställaren. Denna utgör eller är bärare av de tjänster som utförts. Det kan vara fråga om en byggnad, en maskin eller en konsultrapport. I dessa fall borde det inte vara svårt att finna en tidpunkt som naturligen motsvarar överlämnandet.

Frågan är emellertid generellt något mer komplicerad när det gäller tjänster än när det gäller försäljning av tillgångar. Det beror bl.a. på att det i fråga om tjänsteuppdrag inte alltid finns en överlämnandetidpunkt. Det beror också på att det oftare kan vara svårt att bedöma utfallet av ett tjänsteuppdrag redan när produkten överlämnas.

Att frågeställningen är mer komplicerad för tjänster hindrar emellertid inte att motsvarande principiella utgångspunkter tillämpas för pågående arbeten som vid försäljningar av tillgångar.

Som framgått har en branschspecifik tidpunkt för intäktsbokföring etablerat sig i praxis när det gäller byggbranschen vilken innebär att vinsten tas upp när det slutliga ekonomiska utfallet kan bedömas.

Det kan ifrågasättas om den vinstavräkningstidpunkt som tillämpas för fastprisarbeten i byggbranschen överensstämmer med de kriterier som generellt gäller för den redovisningsmässiga intäktsredovisningen. Enligt utredningens mening bör en sådan praxis, som ligger nära en kontantmetod, inte läggas till grund för beskattningen. Även om det finns större risk för att utfallet av ett pågående arbete påverkas av händelser som inträffar efter det att produkten avlämnats, finns det sådana risker också vid försäljning av tillgångar. Skälen för att behandla fallen på samma sätt är starka,

bl.a. eftersom det minskar behovet av att dra gränser där rationella grunder för en sådan avgränsning är svåra att finna.

Det bör också framhållas att den enda rimliga metoden för beskattning av pågående arbeten är successiv vinstavräkning, om det som eftersträvas är en i alla delar företagsekonomiskt korrekt beskattning. Färdigställandemetoden är i sig en förenklad och för företagen generös metod. Det bör då kunna accepteras att vinsten tas upp till beskattning när produkten överlämnas även om inte alla eventuella risker då har eliminerats. En motsatt ordning skulle också kunna leda till orimliga resultat, som ett par exempel i Riksskatteverkets rapport 1998:6 Sambandet mellan redovisning och beskattning visar.

I rapporten ges två exempel på situationer som väckt frågor. Det första exemplet avser produktion av en vägsträcka till fast pris. I avtalet ingick att entreprenören skulle ha ett s.k. funktionsansvar. Detta innebar att vägen efter tre år skulle ha en viss lägsta teknisk standard. Särskild ersättning skulle inte utgå i anledning av funktionsansvaret. Entreprenören resultatavräknade inte förrän efter det att tiden under vilket funktionsansvaret gällde hade gått ut. Riksskatteverket konstaterade att det var oklart när avtal med integrerade avtalsvillkor skulle resultatavräknas och att avtal enligt en sedvänja i branschen vinstavräknades först när det ekonomiska utfallet kunde beräknas.

Det andra exemplet gäller en husentreprenad. Flera huskroppar skulle uppföras. Husen uppfördes vid olika tidpunkter och uthyrning av lägenheterna påbörjades innan projektet formellt slutbesiktigades, vilket gjordes när samtliga byggnader färdigställts. Riksskatteverket ansåg att de förslag som lämnades skulle innebära att vinsten skulle tas upp till beskattning i takt med att lägenheterna togs i bruk.

Enligt utredningens mening visar exemplen att de regler och principer som i dag gäller för när vinst i ett pågående arbete ska tas upp till beskattning är otillräckliga. De frågor som uppmärksammats gäller framför allt byggbranschen, men det finns anledning att anta att motsvarande problem finns i andra branscher. Särskilda regler om vinstavräkning bör därför införas i IL. I de följande avsnitten behandlas vilka utgångspunkter som bör gälla för sådana regler.

Sammanfattningsvis anser utredningen att nuvarande praxis för vinstavräkning inte överensstämmer med den belöpandeprincip som utredningen föreslår och att beskattningsreglerna i stället bör

bygga på att arbetet överlämnats eller tjänsten i övrigt kommit beställaren till godo. Det betyder också att sådana avtalsvillkor som garantivillkor, hävningsrätter eller villkor som anger att en viss funktion ska gälla under en viss tid principiellt kommer att sakna betydelse för när vinsten ska tas upp. Vilka konsekvenser för periodiseringen av företagets utgifter som avtalsvillkor som dessa bör ge behandlas i avsnitten 17.4.1 och 17.4.3. Reglerna i denna del motsvarar vad som gäller vid försäljning av tillgångar.

Entreprenaduppdrag

För entreprenaduppdrag bör gälla att ersättningen ska tas upp när entreprenaden kan tas i bruk eller – om denna tidpunkt inträffar tidigare – när entreprenaden godkänns efter en slutbesiktning eller motsvarande. En sådan regel innebär att det i fortsättningen inte blir aktuellt att vinstavräkna entreprenader i byggbranschen långt efter det att det som entreprenaden avser tagits i bruk av beställaren.

För byggbranschen gäller att avlämnandet av entreprenaden görs genom godkänd slutbesiktning (AB 04). Vid en besiktning går besiktningsmannen igenom att arbetena utförts i överensstämmelse med kontraktshandlingarna och att allt arbete är utfört. Normalt torde en byggentreprenad inte kunna tas i bruk före godkänd slutbesiktning. Begreppet kan tas i bruk bör således i normalfallet vara jämförbart med tidpunkten för godkänd slutbesiktning. Begreppet tas i bruk kommer därför normalt endast att vara relevant i de fall någon besiktning inte görs.

Förslaget innebär, när det gäller entreprenaduppdrag till fast pris i byggbranschen, att vinstavräkningstidpunkten kommer att tidigareläggas jämfört med dagens regler. Beskattningstidpunkten enligt förslaget kommer i vissa fall att inträffa under ett tidigare beskattningsår än när resultatavräkning, enligt dagens redovisningsregler, kommer att redovisas i räkenskaperna. Det torde emellertid enligt utredningen i normalfallet inte vara några större problem med att skattemässigt resultatavräkna entreprenaden oaktat att praxis i dag är senast sex eller fyra månader efter godkänd slutbesiktning.

Övriga pågående arbeten

För övriga pågående arbeten bör gälla att ersättningen ska tas upp när resultatet av de samlade tjänsterna överförs till beställaren eller endast en ringa del återstår att överföra. Inkomsten ska således tas upp när beställaren tillgodogjorts sig tjänsten.

Undantagsregel

Enligt en undantagsregel bör gälla att den skattskyldige har möjlighet att skjuta på beskattningen av ersättningen om det inte är möjligt att bedöma utfallet av uppdraget då entreprenaden kan tas i bruk alternativt vid slutbesiktning. Ersättningen ska då i stället tas upp när utfallet är möjligt att beräkna. För regelns tillämpning krävs att det föreligger särskilda skäl. De särskilda skälen får inte vara hänförliga till den skattskyldige. Undantagsregeln kan, om förutsättningarna är uppfyllda, även tillämpas på andra pågående arbeten än entreprenader.

De föreslagna bestämmelserna tas in som 14 a kap. 12 § IL.

Tidpunkt för avdrag för utgifter

Förslag: Utgifter för pågående arbeten som slutförts under samma beskattningsår som de påbörjats ska dras av då ersättningen för de pågående arbetena ska tas upp. Om en utgift ska räknas in i anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska avdrag för utgiften göras det beskattningsår när utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för pågående arbeten.

Om ersättningen för ett pågående arbete är lägre än de beräknade utgifterna får mellanskillnaden dras av omedelbart. Ett sådant avdrag ska återföras följande beskattningsår.

Utredningen anser att tidpunkten för avdrag för utgifter hänförliga till pågående arbeten bör regleras särskilt. Utgifter för pågående arbeten som både påbörjats och slutförts under samma beskattningsår, ska dras av då ersättningen för de pågående arbetena ska tas upp. Regeln innebär att utgifterna för sådana pågående arbeten kommer att dras av samma beskattningsår som ersättningen för de aktuella arbetena ska tas upp.

Utgifter som avser pågående arbeten som sträcker sig över flera beskattningsår ska dras av enligt en särskild regel. Om en utgift ska räknas in i anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska avdrag för sådana utgifter göras det beskattningsår när utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för pågående arbeten. Genom en sådan lösning kommer utgifter som avser pågående arbeten att dras av samma beskattningsår som tillgången ska tas upp.

Om ersättningen är lägre än de beräknade utgifterna för att utföra ett arbete finns enligt gällande rätt en möjlighet att enligt god redovisningssed göra avdrag för ett belopp motsvarande mellanskillnaden. Det bör även fortsättningsvis finnas en möjlighet att beakta en sådan förlust. Om ersättningen för ett pågående arbete är lägre än de beräknade utgifterna ska därför mellanskillnaden få dras av omedelbart. Avdraget ska återföras följande beskattningsår.

De föreslagna bestämmelserna placeras i två nya paragrafer, 17 kap. 23 a och 23 b §§ IL. En hänvisning till 17 kap. 23 a § tas in i en ny paragraf, 14 a kap. 13 § IL.

Pågående arbeten – värdering

Förslag: Värdet av pågående arbeten vid årets slut ska tas upp som en tillgång. Principerna för värdering av sådana tillgångar följer reglerna för lagertillgångar.

Värdet av pågående arbeten vid årets slut ska tas upp som en tillgång. Frågan är då vilka principer som bör gälla för tillgångsposten pågående arbeten. Posten har karaktär av lager och de regler som gäller för posten bör, till skillnad från bestämmelserna om när intäkten från uppdraget ska tas upp, placeras i 17 kap. IL.

För tillgångsposten bör samma regler gälla som för andra lagertillgångar. Det betyder att tillgången ska värderas enligt lägsta värdets princip. Den s.k. 97 %-regeln får, i enlighet med nuvarande regler, inte tillämpas för konsultuppdrag.

De föreslagna bestämmelserna ersätter de nuvarande bestämmelserna i 17 kap. 23 § IL.

Förenklingsregel

Förslag: Värdet av ett pågående arbete behöver inte tas upp som tillgång under förutsättning att förvärvspriset för varor som nedlagts i arbetet tillsammans med till arbetet direkt hänförliga utgifter för lön uppgår till högst 5 000 kronor per arbete. Det sammantagna värdet som inte tas upp får dock inte överstiga 25 000 kronor.

Utredningen föreslår även en förenklingsregel för pågående arbeten. Den innebär att utgifter hänförliga till ett pågående arbete inte behöver tas upp om förvärvspriset för varor som nedlagts i arbetet tillsammans med till arbetet direkt hänförliga utgifter för lön uppgår till högst 5 000 kronor. Dock föreslås en begränsningsregel som innebär att de sammantagna utgifterna som inte tas upp ett beskattningsår inte får överstiga 25 000 kronor.

Här kan också nämnas att enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska delägare som upprättar förenklat bokslut inte behöver ta upp utgifter för pågående arbeten (se avsnitt 10.4.3).

Den föreslagna bestämmelsen ersätter den nuvarande i 17 kap. 24 § IL.

13.6.5 Hyra och liknande avtal

Förslag: Hyra eller ersättning för hyresliknande avtal ska tas upp linjärt över avtalstiden.

Hyresavtal är vanligt förekommande. De sträcker sig ofta över längre tid och kan därför ge upphov till periodiseringsfrågor. Samtidigt är hyresavtalen speciella till sin karaktär på så sätt att tjänsten i sig normalt är exakt likadan under hela avtalsperioden. Som framgått anser utredningen att avtal om hyra och liknande avtal bör skiljas från tjänsteuppdrag som är pågående arbeten. Skälet är framför allt att de materiella reglerna bör skilja sig åt.

En särskild definition av vad som är ett hyresavtal eller ett hyresliknande avtal bör inte tas in i IL.

Olika hyresavtal kan ha helt olika karaktär. De kan avse fast eller lös egendom. Avtalstiderna kan vara mycket långa eller kortvariga.

Enligt BFNAR 2000:4 ska intäkterna från vanliga hyresavtal, dvs. operationella leasingavtal, (exklusive intäkter avseende service, försäkring och underhåll) redovisas linjärt under hyresperioden även om hyresbetalningarna varierar. En annan systematisk metod för intäktsredovisning kan användas om den bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

För K2-företagen gäller att inkomst från hyra och leasing ska fördelas över den avtalade hyresperioden (BFNAR 2008:1 punkt 6.25). En förhöjd förstagångshyra ska fördelas linjärt över den avtalade leasingperioden.

Såvitt avser inkomster från hyresavtal finns det anledning att ställa två frågor. Bör huvudregeln vid beskattningen liksom i redovisningen vara linjär periodisering av intäkterna? Finns det liksom i redovisningen, när det gäller IAS 17 och BFNAR 2000:4, anledning att göra undantag och tillåta andra periodiseringsprinciper i vissa fall?

När det gäller den första frågan bör svaret bli att även den särskilda skatteregeln ska innebära att inkomsten periodiseras linjärt över avtalstiden. I de allra flesta fall ger detta en fördelning av inkomsten som på ett rimligt sätt återspeglar den prestation som har utförts.

Linjär periodisering bör alltså gälla också i de fall betalningsströmmarna som följer av hyresavtalet inte återspeglar att prestationen normalt är lika stor för varje del av hyresperioden. Om den första hyran är högre än de följande hyrorna bör detta alltså inte leda till att den linjära periodiseringen frångås.

När det gäller den andra frågan bör svaret bli att den linjära periodiseringen alltid ska gälla vid beskattningen. De fall i vilka det kan tänkas att en annan princip bättre återspeglar prestationen torde vara svåra att särskilja från andra fall. En regel med undantag kan därför förutsättas bli besvärlig att tillämpa. Vidare finns det ett tydligt samband mellan reglerna om periodisering av hyresinkomster och reglerna om avskrivning på tillgångar. Avskrivningsreglerna är starkt schabloniserade. Kombinationen av schabloniserade avskrivningsregler och en frihet att själv inom vissa ramar bestämma periodiseringsprincip för hyresinkomster kan ge upphov till materiellt felaktig matchning mellan inkomster och utgifter som hör ihop. Något utrymme för att ta upp inkomsterna senare än vad som följer av en linjär fördelning över hyrestiden bör därför inte

tillåtas. Den föreslagna regeln överensstämmer väl med K2-reglerna.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i en ny paragraf, 14 a kap. 14 § IL.

13.6.6 Provision

Förslag: Provision ska tas upp som inkomst när den prestation utförts som enligt avtalet ger rätt till ersättning. Är rätten till ersättning beroende av att det avtal som förmedlats fullföljts, ska inkomsten beräknas till det belopp som vid beskattningsårets utgång kan bedömas mycket sannolikt komma att slutligt betalas.

I BFNAR 2008:1 punkt 6.25 behandlas när provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster ska redovisas som intäkt. Där anges att sådan provision ska redovisas som intäkt löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda. I punkt 2.11 anges att ett företag i årsredovisningen ska beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Provision ska enligt utredningens förslag tas upp som inkomst när prestationen enligt avtalet har utförts. Om parterna har avtalat om att ersättning i vissa fall kan bortfalla, t.ex. till följd av att ett försäljningsavtal som förmedlats har hävts, ska ett belopp motsvarande det som vid beskattningsårets utgång kan bedömas som mycket sannolikt komma att slutligt betalas tas upp. Det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande när det gäller denna bedömning. Information som kommer den skattskyldige till del vid en senare tidpunkt ska således inte beaktas.

Bestämmelsen tas in i en ny paragraf, 14 a kap. 15 § IL.

13.6.7 Övriga tjänster

Förslag: Ersättning för övriga tjänster som innebär att en prestation ska utföras, ska tas upp när tjänsten har utförts eller endast en ringa del återstår att utföra. Kan det inte bedömas om den prestation avtalet avser kommer att behöva utföras eller vilken omfattning prestationen har, ska ersättningen tas upp linjärt över avtalstiden.

Om ersättningens storlek är beroende av en framtida händelse och därför inte kan bestämmas, ska tillkommande ersättning tas upp då den är möjlig att beräkna.

De tjänster som inte kan hänföras till pågående arbete, hyresavtal eller liknande, provision eller avkastning i form av ränteinkomster, royalty eller utdelning bör hänföras till kategorin övriga tjänster. Ränteinkomster m.m. behandlas i nästa kapitel.

Kategorin övriga tjänster kan vara av skiftande karaktär. Det kan handla om avtal som normalt sträcker sig över flera redovisningsperioder eller tjänster som fullgörs under en kortare tid eller kanske helt momentant. Frågor om beskattningstidpunkt blir naturligtvis av större intresse om avtalen fullgörs över en längre tidsperiod. Principiellt bör emellertid reglerna behandla även tjänster som i sin helhet utförs inom loppet av en och samma redovisningsperiod.

Till kategorin övriga tjänster hör för det första samtliga enskilda tjänster såsom hårklippning, restaurang-, bio- eller konsertbesök, telefonupplysning eller en bussresa.

Hit hör likaså motsvarande tjänster även om det inte är frågan om enstaka tjänster. Det kan gälla köp av måltidskuponger, periodkort för resor eller för att nyttja en motionsanläggning eller prenumerationer. För samtliga gäller typiskt sett att de lika gärna kunde ha köpts som enskilda tjänster.

Till sådana tjänsteavtal som sträcker sig över en längre period eller som till sin karaktär är fortlöpande hör avtal som har en försäkringsliknande karaktär, avtal som avser leverans av vatten, el eller liknande samt serviceavtal av olika slag. Hit hör också köp av kort som ger rätt att nyttja en tjänst ett visst antal gånger eller ett obegränsat antal gånger under en viss tid, såsom periodkort för att nyttja en motionsanläggning, färdbevis för kollektivtrafik eller måltidskuponger.

För att reglerna ska bli ändamålsenliga kan de fall som tillhör kategorin övriga tjänster delas in i avtal som avser en bestämd prestation och avtal som inte avser en bestämd prestation.

För flera av de tjänster som tillhör kategorin övriga tjänster gäller att de avser en bestämd prestation vars omfattning kan bedömas redan när avtalet ingås. För dessa bör gälla att inkomsten tas upp när prestationen utförts eller endast en ringa del återstår att utföra.

Till skillnad från vad som gäller för pågående arbeten ska således ersättning för dessa tjänster tas upp efter det att varje enskild tjänst utförts. Det betyder t.ex. att ersättningen för *en* måltid ska tas upp som en intäkt även om kunden har köpt ett häfte med tio måltidskuponger och därför har rätt till ytterligare nio måltider. Det betyder emellertid också att betalningen för kuponghäftet vid denna tidpunkt till nio tiondelar behandlas som en skuld (förskott). På samma sätt ska en inkomst som motsvarar värdet av det vatten eller den elektricitet som levererats under ett år tas upp i deklarationen för detta år även om avtalet löper under ytterligare tid.

För vissa avtal gäller att det i utgångsläget kan vara svårt att närmare precisera den prestation som avtalet gäller. Det kan bero på att det inte är säkert att de omständigheter som aktualiserar en insats från uppdragstagaren över huvud taget kommer att inträffa. Det gäller t.ex. för försäkringsliknande avtal (jfr RÅ 1999 ref. 32, Key Code) och för vissa serviceavtal (jfr RÅ 1977 ref. 13, Anticimex, och RÅ 1987 not. 533, garantiserviceavtal).

Svårigheten att bestämma prestationen kan emellertid även gälla dess omfattning. Det kan vara klart att en prestation kommer att behöva utföras men omfattningen kan vara svår att bedöma. Dessa förutsättningar gäller t.ex. för periodkort för motionsanläggning eller färdbevis som är giltiga under en viss tid men som under denna tid innebär att tjänsten kan utnyttjas i obegränsad omfattning.

Eftersom det under den tid de nu aktuella avtalen löper är svårt att avgöra vilka faktiska insatser som kan bli aktuella, är det naturligtvis också omöjligt att vid en given tidpunkt närmare avgöra hur stor del av den totala prestationen som har utförts. Periodiseringsfrågan måste därför lösas med en mer schablonmässig regel. En sådan regel skulle kunna innebära att hela intäkten tas upp omedelbart. Detta skulle emellertid inte avspegla intjänandet och skulle också stå i strid med utredningens allmänna utgångspunkter för när

en intäkt ska tas upp. En lösning som innebär att hela intäkten tas upp först när avtalet löpt ut är inte heller tillfredsställande. Det skulle innebära en alltför försiktig beskattning av vinsten.

I stället bör enligt utredningens mening regeln utformas så, att intäkten fördelas linjärt över avtalets löptid. En sådan beskattning återspeglar bäst att prestationen i de nu aktuella fallen utförs med lika stor del för varje tidsperiod som avtalet avser.

Det förekommer att storleken på en ersättning är beroende av en framtida händelse. Det slutliga ersättningsbeloppet kan då inte beräknas. Den del av ersättningen som är känd ska då tas upp enligt huvudregeln och den tillkommande ersättningen ska tas upp då den är möjlig att beräkna.

Bestämmelsen tas in i en ny paragraf, 14 a kap. 17 § IL.

14 Ränta, royalty och utdelning

14.1 Inledning

I de föregående kapitlen har behandlats inkomster från försäljning av tillgångar respektive tillhandahållande av tjänster. Det återstår att diskutera vissa inkomster som är av sådan betydelse att de inte bör behandlas i den portalparagraf, som kommer att gälla för inkomstposter som inte behandlas särskilt. Det handlar om inkomster i form av ränta, royalty och utdelning.

Gemensamt för ränta, royalty och utdelning är att de är avkastning på andra tillgångar. I avsnitt 14.2 behandlas ränta. Avsnitt 14.3 behandlar royalty, medan utdelning behandlas i avsnitt 14.4. Frågor som gäller koncernbidrag behandlas i kapitel 15.

14.2 Ränta

14.2.1 Inledning

Ränta är avkastning på fordringar. Såvitt avser beskattningstidpunkten för räntor gäller att de frågor som blir aktuella vanligen tillhör endera av två kategorier.

Den första kategorin gäller vanliga räntebärande fordringar. För dessa finns det vanligen endast en årsskiftesproblematik av större eller mindre betydelse; räntan avser ett år, men betalas ett annat. Det kan handla om att hela eller en mindre del av räntan betalas ett annat år än den avser, men det kan också vara så att avtalsvillkoren anger att hela eller större delen av räntan inte ska betalas genom löpande årliga utbetalningar.

Till den andra kategorin kan hänföras fordringar som visserligen formellt sett löper utan ränta men som i reell mening ändå är räntebärande. Det gäller t.ex. för obligationer som utfärdas till underkurs (t.ex. nollkupongsobligationer).

14.2.2 Gällande rätt

Skatterätt

Vad är ränta?

En fråga som ofta kommit upp till bedömning är gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst. Det är en klassificeringsfråga och utredningen lämnar bara undantagsvis förslag till regler om klassificering. Som en bakgrund till de periodiseringsregler som utredningen föreslår redovisas här några avgöranden som gäller var gränsen mellan vad som är ränta respektive kapitalvinst ska dras.

Regeringsrätten har i flera avgöranden sammanfattat rättsläget på ett liknande sätt. I t.ex. RÅ 1997 ref. 44 anförde domstolen följande:

> Begreppet ränta är inte definierat i UBL eller i skattelagstiftningen i övrigt och det är över huvud taget inte rättsligt klart definierat. I vid mening avses med ränta all avkastning på en fordran. I mer inskränkt betydelse förstås med ränta avkastning på fordringar som beräknas på grundval av kredittiden och kreditbeloppet. I skattesammanhang har man i fråga om avkastningen på en fordran i regel – i nära anslutning till det sistnämnda synsättet – skilt mellan ränta och kapitalvinst (reavinst). Därvid har till kapitalvinst hänförts sådan avkastning som inte beror på och kan beräknas på grundval av låneavtalet och till ränta följaktligen annan avkastning. Skillnaden har också uttryckts så att som kapitalvinst betecknats oförutsedd värdestegring och som ränta förutsedd värdestegring eller ersättning (se bl.a. prop. 1989/90:110, s. 459 och SOU 1997:27 s. 106 ff.).

Denna beskrivning av rättsläget har bl.a. fått genomslag i följande bedömningar:

- I RÅ 1969 Fi 1396 fann Regeringsrätten att belopp som uppbars utöver obligationens nominella belopp vid inlösen var ränta.
- Som ränta anses också belopp som vid inlösen av lån betalas som kompensation för penningvärdets fall (RÅ 1943 ref. 19).
- I RÅ 1995 ref. 71 III fann Regeringsrätten att skillnaden mellan vad som erlagts för ren real nollkupongsobligation och vad som erhållits vid inlösen var ränta.
- I RÅ 1997 ref. 44 prövade Regeringsrätten om värdeförändringar på s.k. nollkupongsobligationer skulle anses utgöra ränta. Domstolen fann att värdeförändringar utgjorde ränta i det fall

obligationen lösts in, men inte i det fall obligationen sålts under löptiden. Vid inlösen ansågs skillnaden mellan priset vid förvärvet och lösen vara ränta även i det fall obligationen inte förvärvats vid emission utan senare och kanske till ett annat pris än emissionspriset (två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att skillnaden mellan emissionspris och lösenpris var ränta oavsett om obligationen sålts för annat pris än emissionspriset under löptiden.)

- I RÅ 1999 ref. 69 prövades frågan om vinst vid inlösen av en s.k. valutaobligation skulle anses som ränta. Skatterättsnämnden, vars förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten, fann att vinsten, om valutaobligationen inte var marknadsnoterad, inte till någon del utgjorde ränta. Som skäl angav Skatterättsnämnden att den eventuella avkastningen, som beror på att växelkursen på en utländsk valuta ändras, inte var tillräckligt förutsebar för att i skattemässigt hänseende betraktas som ränta.
- Om en aktieindexobligation inte har någon garanterad avkastning anses ingen del av avkastningen vara ränta (RÅ 1994 ref. 26).
- I det fall det finns en garanterad avkastning utgör denna ränta (RÅ 2003 ref. 48).
- I RÅ 2001 ref. 21 I prövades frågan om beskattning av s.k. omvända konvertibler. En skattskyldig skulle på andrahandsmarknaden förvärva ett värdepapper; en omvänd konvertibel. Genom att förvärva den omvända konvertibeln fick den skattskyldige två rättigheter vid inlösentidpunkten. För det första fick han rätt till ett kapitalbelopp i kontanter eller aktier, vilket beräknades med ledning av värdeutvecklingen på vissa värdepapper. För det andra fick han en fast avkastning som beräknades på ett nominellt belopp. En av de frågor som ställdes var om denna fasta avkastning utgjorde ränta. Skatterättsnämnden fann att den inte var det och motiverade ställningstagandet med att den fasta avkastningen var en ersättning till innehavaren till värdepappret för att denna stod risken för värdenedgången på aktierna. Regeringsrätten som ansåg att fråga var om ränta anförde, efter att ha redovisat att skillnaden mellan ränta och kapitalvinst beror på möjligheterna att förutse avkastningen, att ersättningen till sin art var sådan att det var fråga om ränta.

Sambandet

Enligt huvudregeln om inkomster i näringsverksamhet i 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1299), IL, ska avkastning av tillgångar tas upp som intäkt. Några särskilda regler om beskattningstidpunkten för ränta och annan avkastning finns dock inte. Det är därför redovisningsreglerna blir avgörande för när en ränteinkomst ska tas upp.

Innebörden av detta har belysts i några rättsfall angående värdestegring i form av ränta.

Rättsfallet RÅ 1994 ref. 19 gällde värdestegringen på en s.k. nollkupongsobligation i ett försäkringsföretag som skulle redovisa obligationen som lagertillgång. Skatterättsnämnden inhämtade yttranden från Bokföringsnämnden (BFN) och Finansinspektionen och uttalade följande. Vid tillämpning av lagervärderingsreglerna ska anskaffningsvärdet för obligationen successivt ökas med upplupen ränta. Den upplupna räntan ska bestämmas så att en konstant förräntning på innehavet erhålls över obligationens löptid. En redovisning som innebär att obligationens anskaffningsvärde inte ökas med upplupen ränta, utan att denna redovisas för sig, ska godtas vid inkomstbeskattningen. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

RÅ 1995 ref. 71 I och II gällde s.k. reala nollkupongsobligationer. I fall I utgjorde obligationen lagertillgång hos en bank. I fall II var obligationen kapitaltillgång hos ett aktiebolag. I fall I ansågs att man för varje år skulle beräkna summan av upplupet indextillägg och upplupen real avkastning. Var summan positiv skulle den beskattas som en ränteintäkt. Beloppet skulle läggas till anskaffningsvärdet för obligationen. Om summan var negativ medgavs avdrag med beloppet samtidigt som det skulle tas upp som skuld. Senare positiva belopp skulle avräknas mot skulden. I fall II ansåg Regeringsrätten att värdestegringen typiskt sett var att betrakta som ränta som skulle beskattas fortlöpande.

Redovisning

IASB

Regler om ränta finns för IFRS-företagen i IAS 18 Intäkter (IAS 18) och i IAS 39 Finansiella instrument. Principerna för när ränta ska tas upp (IAS 18 punkterna 29–34) överensstämmer med

den nationella normgivningen (se nedan). Det förhållandet att många räntebärande obligationer och andra instrument får värderas till verkligt värde kan emellertid påverka det resultat som redovisas.

Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden

När ränteinkomster ska tas upp som intäkt behandlas av Bokföringsnämnden (BFN) i Redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3), som i detta avseende motsvarar Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter (RR 11). För ränta liksom för royalty och utdelning gäller enligt BFNAR 2003:3 de grundläggande förutsättningarna att det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och att inkomsten ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt (punkt 40). Ränta ska redovisas med tillämpning av en räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga (punkt 41.a).

En jämn avkastning beräknas med tillämpning av den räntesats som krävs för att nuvärdet av de förväntade framtida utbetalningarna ska bli lika stort som tillgångens ursprungligen bokförda värde. Ränteintäkter inkluderar t.ex. de periodiserade beloppen av eventuella rabatter, premier eller andra skillnader mellan det ursprungligen bokförda värdet av en fordran och det belopp som ska betalas vid förfall (kommentaren till punkterna 40-41).

För K2-företagen gäller enligt BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) punkt 8.6 att ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.

BFN har också behandlat räntefrågor i uttalandet BFN U 92:3 Redovisning av nollkupongsobligationer. I uttalandet anges att underkursen på obligationen ska periodiseras så att en konstant förräntning erhålls på obligationen. Upplupen ränta ska läggas till anskaffningsvärdet på obligationen och redovisas som en intäkt.

Redovisningsrådet har med motsvarande utgångspunkter behandlat ränta på reala nollkupongsobligationer i URA 1 Reala nollkupongsobligationer.

14.2.3 Överväganden och förslag

Periodisering av ränta – huvudregel

Förslag: Om ränta betalas löpande ska ett belopp som motsvarar fordringsbeloppet multiplicerat med den för varje del av beskattningsåret gällande räntesatsen tas upp som beskattningsårets intäkt.

Om ränta inte betalas löpande utan gäldenären i stället betalar tillbaka ett högre belopp än han lånat ska den inkomst som avser respektive beskattningsår beräknas med ledning av effektivräntan på fordringen.

Även om ränta betalas löpande får ränteinkomsten beräknas med ledning av effektivräntemetoden under förutsättning att den metod som tillämpas är vedertagen och den ränteinkomst som tas upp motsvarar den som redovisas i räkenskaperna.

Om en kundfordran eller liknande fordran har nuvärdesberäknats ska ränta fördelas över tiden från avtalet till betalning utifrån nuvärdet vid respektive beskattningsårs utgång.

Det finns anledning att skilja de ränteinkomster som betalas ut löpande utifrån en fastställd räntesats från det fallet att gäldenären betalar för krediten genom att vid inlösen betala tillbaka ett högre belopp än det han lånat. Som framgått är enligt fast etablerad praxis även den senare ersättningen i de flesta fall ränta.

I det fall räntesatsen är fastställd och räntan betalas löpande gäller att ränteinkomsten ska beräknas med ledning av den fastställda räntesatsen. Om denna inte förändrats under beskattningsåret är det enkelt att räkna ut intäktens storlek. Är det fråga om rörlig ränta och räntan har ändrats vid många tillfällen blir det fler räkneoperationer. Principen är emellertid densamma; intäkten beräknas utifrån den för varje del av beskattningsåret gällande räntesatsen.

I det fall ränta inte är fastställd och betalas ut löpande blir beräkningen av intäkten något mer komplicerad. Då ska ränteinkomsten beräknas utifrån den effektiva räntan, vilket bl.a. innebär att hänsyn ska tas till den effekt det ger att ränta utgår på innehållen ränta. Ett förenklat exempel som avser nollkupongsobligationer kan illustrera detta. Antag att en nollkupongsobligation förvärvats för 70, löper under tre år och nominellt har värdet 100.

Den effektiva räntan blir då ungefär 12,7 procent. Inkomsten blir cirka 8,9 första året, cirka 10 andra året och cirka 11,1 det sista året.

För de flesta företag vars huvudsakliga verksamhet inte avser finansiering torde det vara främmande att i praktiken tillämpa en effektivräntemetod även i det fall fastställd ränta betalas ut löpande under kredittiden. För framför allt företag i den finansiella sektorn är det däremot naturligt att tillämpa den teoretiskt riktiga metoden även i sådana fall. I praktiken innebär detta att den ränteinkomst som för ett visst år är fastställd genom att den ränta som gällt under året lagts fast kanske ändå inte kommer att bli den ränta som redovisas som intäkt. Effektivräntemetoden innebär nämligen att den sammanlagda räntan för hela kredittiden påverkas av senare ränteförändringar och dessa kommer att få genomslag på effektivräntan.

Den regel som föreslås som huvudregel i fall med fastställd ränta är naturlig för de flesta företag. Den är enklare att tillämpa eftersom den inte förutsätter bedömningar av framtida ränteutveckling. Den bör gälla som huvudregel. För de företag – företrädesvis finansiella företag – som i praktiken tillämpar en effektivräntemetod fullt ut även i de nu aktuella fallen kan regeln emellertid ställa till problem. I de fall effektivräntemetoden ger en högre ränteintäkt löses problemen av den generella regeln om tidigarelagd beskattning (se kapitel 8). I annat fall kvarstår problemen.

Enligt utredningens mening finns det anledning att införa en undantagsregel för de företag som tillämpar effektivräntemetoden. Regeln, som innebär att effektivräntemetoden får tillämpas även i det fall den ger en lägre ränteintäkt, får tillämpas under förutsättning att den valda metoden följder vedertagna metoder vid periodisering enligt effektivräntemetoden. Mot bakgrund av de nu angivna förutsättningarna och på samma sätt som gäller enligt den generella regeln om tidigarelagd beskattning är det vidare naturligt att kräva att periodiseringen motsvarar den som görs i räkenskaperna.

Om den skattskyldige har nuvärdesberäknat en kundfordran eller liknande fordran enligt 14 kap. 8 a § IL ska ränta fördelas över tiden från avtalet till betalning utifrån nuvärdet vid respektive beskattningsårs utgång.

De föreslagna bestämmelserna tas in i 14 a kap. 18 och 19 §§ IL.

Beräkning av den slutliga inkomsten

Förslag: Om den sammantagna ränteinkomsten inte definitivt kan bestämmas vid beskattningsårets utgång ska inkomsten beräknas med ledning av de förhållanden som då gäller.

Principiellt är ränta ersättning som kan beräknas med ledning av kreditavtalet (se ovan avsnitt 14.2.2). Även i det fall att räntan ska betalas ut först när lånet löses bör därför den information som behövs för att bestämma den totala ränteinkomsten vara tillgänglig även innan lånet löses. Normalt bör det alltså inte vara ett problem att den sammantagna inkomsten ändras under fordringens löptid.

Det finns emellertid åtminstone ett undantag. För s.k. reala nollkupongsobligationer gäller att lösenbeloppet är beroende av förändringar i penningvärdet. Först vid inlösen vet man säkert hur stor inkomsten blir. Löper fordringen över flera beskattningsår måste inkomsten vid varje beskattningsårs utgång beräknas innan den kan hänföras till rätt beskattningsår. Utredningen föreslår att denna beräkning ska göras med ledning av förhållandena vid beskattningsårets utgång. När lånet löses är den sammanlagda ränteinkomsten för krediten känd. För det sista året blir ränteintäkten då skillnaden mellan den sammanlagda ränteinkomsten och summan av de ränteintäkter som tidigare beskattningsår tagits upp.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 20 § IL.

Förenklingsregel

Förslag: Ränta som avser ersättning för högst tolv månaders kredit behöver inte tas upp förrän räntan är disponibel under förutsättning att ränteinkomsten sammantaget eller tillsammans med andra ränteinkomster som behandlas på samma sätt är en ringa del av företagets samtliga inkomster.

Som ytterligare förutsättningar ska gälla att företaget behandlar utgiftsräntor på motsvarande sätt som inkomsträntor och att samtliga företag i intressegemenskap behandlar periodisering av inkomst- och utgiftsräntor på samma sätt.

Om det finns särskilda skäl behöver kravet på att utgiftsräntor periodiseras på samma sätt eller kravet på enhetlig periodisering inom en intressegemenskap inte vara uppfyllt.

En särskild regel bör av förenklingsskäl gälla för upplupna ränte-fordringar som avser ränta för en tid av högst tolv månader. För många företag vars huvudsakliga intäkter inte består av avkastning på fordringar kan ett strikt krav på att ränteinkomster ska fördelas på rätt tidsperiod leda till administrativt merarbete, som inte kan motiveras av det mervärde en exakt fördelning av ränteinkomsten på rätt år ger. Det finns därför anledning att överväga om den börda som följer med de grundläggande reglerna kan lättas.

Enligt utredningens mening finns det goda skäl för att öppna för en mer kontantmässig redovisning av ränteinkomster för vissa företag.

Tillämpningen bör emellertid begränsas.

En lättnadsregel bör för det första bara få tillämpas av företag vars ränteinkomster endast utgör en ringa del av de sammantagna inkomsterna. Av övriga företag bör krävas att de utvecklar rutiner och system för att kunna hantera periodisering av ränteinbetalningar.

Som ytterligare begränsningar bör gälla att en skattskyldig måste behandla inkomst- och utgiftsräntor på samma sätt och att samtliga företag i intressegemenskap med den skattskyldige måste behandla ränteperiodisering på samma sätt. En skattskyldig som med stöd av förenklingsregeln tillämpar kontantprincipen på ränteinkomster får alltså inte dra av upplupna ränteutgifter. En annan ordning skulle kunna leda till att förenklingsreglerna utnyttjades för att vinna skattefördelar på ett inte avsett sett. Även för företag i intressegemenskap bör det finnas ett krav på ett enhetligt förhållningssätt till ränteperiodisering.

I vissa fall är det emellertid motiverat att en skattskyldig behandlar ränteutgifter på ett annat sätt än ränteinkomster. Så kan t.ex. vara fallet om ränteinkomsterna regelmässigt består av många små och även sammantaget mindre betydelsefulla belopp samtidigt som ränteutgifterna är mer betydelsefulla i företaget. T.ex. kan inkomsterna bestå av en mängd dröjsmålsräntor av ringa betydelse samtidigt som ränteutgifterna är färre och därför enklare att fördela på rätt beskattningsår och dessutom mer betydelsefulla för resultatet. I sådana fall är det inte rimligt att företaget utestängs

från möjligheten att tillämpa förenklingsregeln bara för att det vill göra rätt i fråga om utgiften.

Motsvarande fall kan man tänka sig när det är frågan om företag i intressegemenskap. Förutsättningarna kan skilja sig så mycket åt mellan intresseföretagen att det inte är rimligt att ett av företagen stängs ute från möjligheten att förenkla sin administration bara för att det andra inte kan eller vill tillämpa motsvarande principer. Det är emellertid viktigt att framhålla att särskilda skäl aldrig kan anses föreligga om det finns anledning att anta att syftet med en asymmetrisk tillämpning inom koncernen inte kan motiveras med förenklingsargument.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 21 § IL.

Ränteskillnadsersättning

Förslag: Ersättning som erhålls som kompensation för utebliven ränta på ett lån med bunden ränta (ränteskillnadsersättning) ska tas upp när ersättningen betalas och inte fördelas över lånets återstående löptid.

Det finns också inkomster som är så snarlika ränta att det finns anledning att överväga om de ska följa samma principer som ränteinkomster eller om de ska behandlas på annat sätt. Det gäller för s.k. ränteskillnadsersättning. Ränteskillnadsersättning är ersättning som en gäldenär som haft bundna lån får betala när han i förtid löser lånen.

Det finns två sätt att se på ränteskillnadsersättning. Tidigare torde många långivare ha ansett att den inkomst de får när gäldenären tvingas betala ränteskillnadsersättning motsvarar ränta och därför ska behandlas som ränta. Inkomsten har därför inte tagits upp när ersättningen betalats, utan den har fördelats över det lösta lånets återstående löptid.

En sådan redovisning är naturlig om man ser det som att det fortfarande är ränta och om man tar hänsyn till att borgenären har tagit hänsyn till lånet när han säkrat sina positioner. En god matchning av ränteinkomsten mot säkringskostnaden kan alltså tala för att inkomsten fördelas över återstående löptid.

Inom redovisningen har emellertid en sådan fördelning av ränteskillnadsersättning kommit att ifrågasättas och i dag torde

gälla att det inte är förenligt med god redovisningssed att fördela inkomsten över återstående löptid.

De flesta företag som tar emot ränteskillnadsersättning torde redan ha anpassat sig till utvecklingen inom redovisningen. Gällande rätt kan således sägas vara att ränteskillnadsersättningen inte ska fördelas över återstående löptid. Med dessa utgångspunkter, och då en sådan ordning inte kommer i konflikt med de grundläggande principer som utredningen tillämpar, föreslår utredningen att ränteskillnadsersättning hanteras på samma sätt vid beskattningen.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 22 § IL.

Avgifter

Förslag: Inkomster i form av avgifter som en skattskyldig tar ut ska fördelas över kredittiden, om avgiften har ett direkt samband med utlåningen.

Avgifter som hänför sig till lån med löpande ränteutbetalningar ska fördelas linjärt över lånetiden. Avgifter som hänför sig till kredit för vilken ränta inte betalas löpande ska behandlas som ränta vid effektivräntеberäkningen.

Skattskyldiga som får tillämpa effektivräntemetoden även för lån med löpande ränteutbetalningar får, under motsvarande förutsättningar, göra detsamma vid periodiseringen av avgifter. Avgiften behandlas då som ränta.

Inom redovisningen behandlas vissa avgifter som en kreditgivare tar ut i samband med en lånetransaktion som ränta. Det kan handla om uppläggningsavgifter i samband med långivning, avgifter i samband med s.k. syndikerad långivning eller avgifter i samband med beviljande av kreditlöften, om löftet senare leder till ett lån. Motsvarande bör gälla vid beskattningen.

Regeln får till konsekvens att inkomster i form av avgifter som är hänförliga till långivning kan fördelas över kredittiden på samma sätt som ränta och alltså inte omgående behöver tas upp som intäkt.

Om fråga är om lån som periodiseras enligt effektivräntemetoden ska avgifterna behandlas som en del av räntan. För de företag som alltid får tillämpa effektivräntemetoden för periodi-

sering av ränta gäller detta också i fråga om avgifterna. Samma förutsättningar gäller emellertid vilket innebär att fördelningsmetoden ska vara vedertagen och motsvara den som tillämpas i räkenskaperna.

För lån som inte periodiseras enligt effektivräntemetoden bör avgifterna, i avsaknad av en bättre metod, i stället fördelas linjärt över kredittiden.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 23 § IL.

14.3 Royalty

14.3.1 Inledning

Royalty är ersättning för att man låter någon nyttja en immateriell tillgång, t.ex. varumärke, patent, programvaror, musikrättigheter eller filmer. Några särskilda regler om beskattningstidpunkten för royalty finns inte och det är alltså redovisningsreglerna och god redovisningssed som är avgörande för när en inkomst ska tas upp.

I princip förekommer två former av avtal om royaltyersättning. Ersättningen baseras i det ena fallet på hur mycket tillgången används eller säljs. I det andra är ersättningens storlek bestämd från början och avser en på förhand given tidsperiod.

14.3.2 Gällande rätt

Liksom när det gäller ränta och utdelning behandlas royalty i BFNAR 2003:3 och RR 11. Av BFN:s vägledning framgår som angivits att ränta, royalty och utdelning ska redovisas som intäkt när det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som det förknippar med transaktionen och inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (punkt 40). För royalty anges särskilt att den ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd (punkt 41.b).

Royaltyinkomster behandlas också i BFNAR 2008:1. Royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning ska redovisas som intäkt löpande i takt med försäljning eller användning. En förutsättning är att företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik, statistik över användande, etc. Royalty som är fast och oberoende av försäljning

eller användning ska redovisas som intäkt linjärt över avtalets löptid (punkt 6.25).

14.3.3 Överväganden och förslag

Förslag: Royalty enligt ett avtal som innebär att en fast ersättning utges för rätten att nyttja tillgången under en viss tid ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser. Royalty som innebär att ersättningens storlek är beroende av nyttjande eller försäljning ska fördelas på de beskattningsår som motsvarar avtalstiden utifrån respektive års nyttjande eller försäljning. Saknar den skattskyldige vid beskattningsårets utgång information som är nödvändig för att beräkna hur stor årets royalty är, ska inkomsten tas upp till den del den är möjlig att beräkna med ledning av den information som är tillgänglig.

Royalty kan närmast jämföras med en hyresinkomst. I de enklare fallen är det också oproblematiskt att behandla royaltyinkomst som en hyresinkomst. Den bör alltså fördelas linjärt över upplåtelsetiden. I det fall ersättningen bestäms av t.ex. nyttjande eller försäljning bör även intäktsredovisningen styras av dessa faktorer.

När det gäller royalty är det alltså inte ovanligt att inkomstens storlek är direkt beroende av vilka inkomster den som betalar för rätten att använda den immateriella tillgången får. En författarroyalty som beräknas utifrån hur många exemplar av boken som förlaget säljer och royalty avseende ett patent som beräknas utifrån hur många enheter som produceras är tydliga exempel. Inte sällan leder avtalsvillkoren till att det för den skattskyldige kan vara svårt att vid beskattningsårets utgång helt överblicka vilka inkomster som han fått för det gångna året. Att inkomsterna, när de väl blir kända, är hänförliga till beskattningsåret råder det mindre tvekan om. Osäkerheten kan t.ex. gälla hur många böcker eller enheter som sålts under året och i detta avseende är den som upplåtit den immateriella tillgången ofta i förlagets eller tillverkarens händer. Först när denne gör informationen om försäljning m.m. tillgänglig blir inkomstens storlek känd.

Utredningen föreslår en regel som innebär att royaltyinkomst som bygger på försäljning eller dylikt ska fördelas efter försäljning. I praktiken kan emellertid de kompletterande regler som föreslås

vara av större betydelse. De innebär att i det fall det vid beskattningsårets utgång inte går att beräkna inkomstens storlek med ledning av tillgänglig information får den del av inkomsten som inte kan beräknas tas upp först vid det beskattningsår när den information som är nödvändig blir tillgänglig för den skattskyldige.

Av regeln framgår att någon hänsyn inte behöver tas till information som blir känd efter beskattningsårets utgång. I detta avseende torde regeln vara mer generös än vad som gäller i dag.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 16 § IL.

14.4 Utdelning

14.4.1 Inledning

Hittills har frågan om när utdelning ska redovisas som en inkomst med ett undantag ägnats liten uppmärksamhet och anses nog normalt okomplicerad. Undantaget avser s.k. anteciperad utdelning.

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är således god redovisningssed och redovisningsreglerna som är avgörande för när en inkomst ska tas upp. Skatteverket har i en skrivelse angående skattefri utdelning i utländsk valuta (den 14 februari 2007, dnr 131 97881-07/11) uttalat att fordran avseende utdelning uppstår när den fastställs på bolagsstämman eller av ett motsvarande beslutsorgan och att vid den tidpunkten ska en intäkt avseende utdelningen redovisas.

Frågan om när en utdelning ska tas upp i redovisningen behandlas i BFNAR 2003:3 och RR 11. Båda normerna är i princip likalydande i sak.

Liksom för ränta och royalty gäller att utdelning ska redovisas som intäkt när det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som det förknippar med transaktionen och inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (BFNAR 2003:3 punkt 40). För utdelning gäller vidare att den ska tas upp när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker (BFNAR 2003:3 punkt 41.c).

Utdelning behandlas också i BFNAR 2008:1. Där anges att utdelning normalt ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas (punkt 8.5). Utdelning från

ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits.

14.4.2 Överväganden och förslag

Utdelning allmänt

Förslag: Utdelning ska tas upp det år då bolagsstämma eller motsvarande organ beslutar om utdelning. Om utdelningsinkomster utgör en ringa del av den skattskyldiges inkomster, får utdelningen tas upp som inkomst när den kan disponeras.

Om man bortser från specialfallet med anteciperad utdelning är en naturlig utgångspunkt för en diskussion om när utdelning ska tas upp de aktiebolagsrättsliga reglerna om utdelning i aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. De regler som föreslås fungerar lika bra för ekonomiska föreningar och dessa diskuteras inte vidare här.

Reglerna för utdelning från avstämningsbolag och s.k. kupongbolag skiljer sig något åt. För båda gäller att det är bolagsstämmans beslut att dela ut vinstmedel som leder till att aktieägarna får en definitiv rätt, en fordran, på bolaget. För avstämningsbolag gäller att stämman i samband med att den beslutar om utdelning också bestämmer en avstämningsdag. En avstämningsdag måste alltid infalla inom en månad från beslutet att dela ut vinst (18 kap. 12 § ABL). Utdelning ska betalas ut genast efter avstämningsdagen (18 kap. 13 § ABL). I kupongbolag gäller i stället att beslutad utdelning förfaller till betalning den dag stämman eller, efter styrelsens bemyndigande, styrelsen bestämmer.

Med de utgångspunkter utredningen valt, nämligen att beskattningstidpunkten ska bestämmas med ledning av belöpandeprincipen och inte med ledning av kontantprincipen, talar starka skäl för att stämmans beslut bör väljas som beskattningstidpunkt. För detta talar vidare att det är så man gör i dag. Några kontrollproblem torde heller inte följa med en sådan lösning. Det är också naturligt att regeln för avstämningsbolag och kupongbolag blir densamma.

Utredningen föreslår även en förenklingsregel som säger att utdelning i stället får tas upp när den kan disponeras. En förutsättning för detta är att utdelningsinkomsterna utgör en ringa del av de totala inkomsterna.

Redovisningsmässigt gäller att utdelning som avser vinster som tjänats in av det utdelade företaget innan den skattskyldige förvärvat andelarna inte ska redovisas som utdelning. I stället påverkar den utdelning som är ”intjänad” vid förvärvet anskaffningsvärdet på andelarna. Någon motsvarighet finns inte i beskattningen.

Som regeln formulerats kommer den inte att gälla för s.k. förtäckt utdelning eftersom det som kännetecknar förtäckt utdelning är att något formellt beslut att dela ut inte fattas av bolagsstämman. För förtäckt utdelning gäller i stället portalparagraferna i 14 a kap. 1 och 2 §§ IL. Detta leder till att en inkomst från en förtäckt utdelning ska tas upp som intäkt när utdelningen verkställts.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i 14 a kap. 24 § IL.

Anteciperad utdelning

Bedömning: Några särskilda regler bör inte införas för att hindra att företag genom att antecipera utdelning råder över vilka beskattningsregler som utdelningen ska prövas mot.

Det förekommer att ett moderbolag tar upp inkomst i form av utdelning från ett helägt dotterbolag redan innan det formella beslutet om vinstutdelning har fattats. Skälet torde vara att utdelningen anses säker redan innan stämmobeslut eftersom detta beslut endast blir en formalitet i det fall moderbolaget är ensam ägare till dotterbolaget.

Eftersom anteciperad utdelning framför allt är av intresse när förutsättningarna är sådana att dotterbolagsaktierna skattemässigt är näringsbetingade andelar har frågan om anteciperad utdelning skattemässigt mycket mindre betydelse i dag än tidigare. Detta beror på att utdelning på sådana näringsbetingade andelar inte ska tas upp till beskattning. I vissa fall, t.ex. när det gäller fastighetsbranschen, är frågan dock fortfarande aktuell.

BFN har i vägledningen till BFNAR 2003:3 angivit att det är förenligt med god redovisningssed att antecipera utdelning från helägt dotterbolag, även om anteciperingen som sådan inte har någon civilrättslig verkan.

Enligt IAS 18 punkt 30 c ska utdelning redovisas när aktieägarens rätt att erhålla utdelning har fastställts. Denna skrivning har föranlett att det ibland ifrågasatts om IAS-reglerna tillåter

antecipering. I RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer punkt 37 anges att moderbolag, i analogi med redovisningen av koncernbidrag, ska redovisa anteciperad utdelning från dotterföretag i det fall moderbolaget har rätt att ensamt besluta om utdelningens storlek och moderbolaget innan dess finansiella rapporter publicerats fattat beslut beträffande utdelningens storlek samt säkerställt att utdelningen inte överstiger dotterföretagets utdelningskapacitet.

Som exempel på anteciperingens betydelse vid beskattningen kan nämnas RÅ 2000 ref. 64 (Skåne-Gripen). I avgörandet ansåg Regeringsrätten att utdelning från dotterbolag till moderbolag skulle hänföras till det räkenskapsår under vilket utdelningen genom antecipering togs in i moderbolagets resultaträkning. Regeringsrätten anförde att förutsättningar för att antecipera utdelningen förelegat i enlighet med den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen och att åtgärden inte kunde anses strida mot god redovisningssed. Den bokföringsmässiga anteciperingen borde därför godtas även skattemässigt. Den fråga målet egentligen gällde var om anteciperingen skulle ges betydelse även för bedömningen av om utdelningen var skattefri. Förutsättningarna var nämligen sådana att inkomsten skulle beskattas om den hänfördes till det år inkomsten genom antecipation togs upp men inte beskattas om den hänfördes till det år utdelningen beslutades.

Enligt utredningens övergripande förslag är det tillåtet att ta upp en inkomst tidigare eller dra av en utgift senare än den tidpunkt som de allmänna skattereglerna anger. Detta gäller under förutsättning att den tidpunkt som väljs är densamma som den som tillämpas i redovisningen (se vidare kapitel 8). Detta skulle innebära att det även i fortsättningen skulle bli möjligt att med verkan vid beskattningen genom antecipering ta upp en utdelning innan bolagsstämman fattat beslut om utdelning. Detta gäller under den ytterligare förutsättningen att företaget anteciperar utdelningen i årsredovisningen eller årsbokslutet. Frågan är om det finns anledning att på detta område göra undantag från den allmänna princip som föreslagits i kapitel 8 och vad skälen för ett sådant undantag från de allmänna regler som föreslås i så fall skulle vara.

Som framgår av RÅ 2000 ref. 64 innebär gällande rätt att det i dag går att påverka frågan om en inkomst är skattepliktig eller inte genom att utnyttja den valfrihet att ta upp en inkomst det ena eller det andra året som ligger i att skyldigheten att antecipera utdelning är helt beroende av om moderbolaget fattat beslut om utdelningens

storlek eller inte. Principiellt är det naturligtvis inte självklart att det ska vara så, även om det är rimligt att en omfångsfråga avseende en inkomst eller utgift prövas utifrån de regler som gäller under det år de faktiskt tas upp respektive dras av. Frågan om det ska vara möjligt att styra omfångsfrågan genom en tidigareläggning av en inkomst eller en senareläggning av en utgift är också större än frågan om antecipering av utdelning. Även om den faktiska betydelsen av en sådan möjlighet kan vara mer begränsad för andra poster än utdelning är den grundläggande problematiken densamma.

Utredningen föreslår att det inte införs några särskilda regler för att hindra att ett bolag genom antecipering av utdelning påverkar skattskyldigheten för utdelning. Någon större missbruksrisk kan utredningen inte se och inte heller i övrigt finns skäl att avvika från vad som allmänt föreslås gälla.

15 Allmänt om kostnader

15.1 Inledning

15.1.1 Allmänt

I jämförelse med vad som gäller för inkomster innehåller inkomstskattelagen (1999:1229), IL, fler regler om periodisering av utgifter. Särskilda skatteregler finns bl.a. om periodisering av utgifter som är hänförliga till vissa tillgångar såsom inventarier och förvärvade immateriella tillgångar, fastigheter och markanläggningar. Det finns också särskilda skatteregler om periodisering av utgiftsposter som inte direkt har något samband med tillgångar, t.ex. utgifter för garantier, utbränt kärnbränsle och brandriskförsäkring för all framtid.

I detta kapitel, som inleder det avsnitt som behandlar utgiftsperiodisering, ges en allmän bakgrund till utgiftsfrågorna. Här diskuteras hur utgiftsreglerna ska struktureras. Liksom för periodisering av inkomster föreslås en portalparagraf. I kapitlet behandlas också några grundläggande frågor som har stor betydelse för när en utgift ska redovisas som kostnad. Det gäller allmänt rätten till avdrag för framtida utgifter och frågor inom detta område, t.ex. vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdrag för en framtida utgift ska medges, hur storleken på avdraget ska beräknas och vilken utredning som ska krävas.

Utöver en portalparagraf och övergripande bestämmelser för framtida utgifter föreslår utredningen ett flertal bestämmelser för olika utgiftsposter. I två efterföljande kapitel diskuteras hur regler för personalutgifter och utgifter i samband med försäljnings- eller inköpsavtal ska utformas. I detta inledande kapitel behandlas de utgiftsposter som inte kan hänföras till någondera av dessa kategorier. Det gäller t.ex. vissa utgiftsposter som är allmänt förekommande i många företag såsom hyres- och ränteutgifter. Det gäller

också utgifter för nyplantering m.m. efter skogsavverkning. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om koncernbidrag.

Utgifter som har samband med inventarier, egenupparbetade immateriella tillgångar eller lager behandlas i kapitel 18, 19 respektive 20.

I enlighet med den allmänna avgränsningen utredningen gjort (se avsnitt 1.3) behandlas inte utgifter för pensioner.

Avsättningar till periodiseringsfond är besläktade med avsättningar för framtida utgifter. En betydelsefull skillnad finns emellertid. Medan framtida utgifter är företagsekonomiskt motiverade reserveringar för utgifter som har ett samband med årets inkomster men uppkommer senare, är syftet med avsättningar till periodiseringsfonder att senarelägga beskattningen. Någon utgift som motiverar reserveringen finns alltså i det senare fallet inte. Reglerna för periodiseringsfonder behandlas inte här och heller inte i övrigt av utredningen annat än som en del i diskussionen om det formella sambandet mellan redovisning och beskattning.

15.1.2 Olika slag av utgifter

Framtida utgifter och utgifter som företaget redan haft

Periodiseringsfrågor som gäller utgifter kan uppstå i några olika situationer. Det kan förenkla förståelsen av området om man skiljer mellan dessa, även om de sakliga skillnaderna egentligen inte motiverar en sådan uppdelning.

En skiljelinje går mellan periodisering av inträffade respektive framtida utgifter. Inträffade utgifter är utgifter som företaget redan haft.

I de fall det är frågan om att periodisera en utgift som ännu inte inträffat – en framtida utgift – har någon utbetalning inte gjorts. Den kostnad som redovisas i resultaträkningen motsvaras därför av en skuld eller en avsättning i balansräkningen. Det kan vara frågan om en skuld till en leverantör för varor som levererats eller tjänster som har utförts. Har leverantören fakturerat talar man om en leverantörsskuld. Har skulderna varken fakturerats eller blivit föremål för formell överenskommelse redovisas förpliktelsen i stället som en skuld under rubriken upplupna kostnader. Om det finns osäkerhet vad gäller när eller med vilket belopp en förpliktelse måste infrias benämns den post som i redovisningen tas upp på skuld-

sidan avsättning. Anledningen till att vissa förpliktelser redovisas som upplupna kostnader och inte som avsättningar är att osäkerheten är mindre för de poster som redovisas som upplupna kostnader.

Inom skatterätten talar man normalt om framtida utgifter. Det torde då handla om frågor som väsentligen motsvarar vad som numera inom redovisningen behandlas inom området avsättningar. Här finns alltså en skillnad i perspektiv. Inom redovisningen närmar man sig området från balansräkningssidan, medan man inom skatterätten tar utgångspunkt i ett resultatorienterat synsätt.

De periodiseringsproblem som uppstår i fråga om inträffade utgifter har delvis en annan karaktär än vid periodisering av framtida utgifter, även om grundfrågan är densamma. Ur ett balansräkningsperspektiv blir frågan om ett belopp motsvarande en utbetalning som gjorts helt eller delvis ska tas upp som en tillgång. Det kan vara frågan om en tillgång i mer traditionell bemärkelse såsom ett inventarium, en lagertillgång eller ett pågående arbete eller en immateriell tillgång. I vissa fall kan det också bli aktuellt att ta upp ett belopp motsvarande en utgift som en tillgångsliknande post, även om det inte är frågan om en tillgång i traditionell bemärkelse. I detta fall talar man om förutbetalda kostnader. Exempel är olika förskottsliknande poster såsom utgifter för hyra eller försäkring för tid som ännu inte förflutit.

15.1.3 Sambandet mellan utgifter och andra poster

Det finns som framhållits i kapitlen om intäkter ett nära samband mellan inkomst- och utgiftsperiodisering. Att senarelägga inkomstredovisningen eller att ta upp intäkten och göra en avsättning för framtida utgifter som har samband med inkomsten är alternativa lösningar för att åstadkomma en riktig periodisering. Vilken teknik som väljs kan emellertid påverka resultatet. Ett exempel kan illustrera. Ett företag säljer en vara med villkor som innebär att varan ska installeras av säljaren. Om installationen anses vara en väsentlig del av förpliktelsen tas intäkten enligt god redovisningssed upp först efter installation. Även den del av vinsten som avser varan kommer då att redovisas först efter installationen. Om installationen inte anses vara en väsentlig del av transaktionen redovisas hela försäljningspriset som en intäkt vid avlämnandet. Samtidigt gör företaget en avsättning för installationsutgiften. I detta fall kommer vinsten

att tas upp tidigare. Ett annat exempel som visar på sambandet mellan intäkts- och utgiftsperiodisering är garantivillkor, som antingen kan leda till en senarelagd intäktsredovisning eller till en avsättning.

Det finns också samband mellan å ena sidan den del av utgiftsperiodiseringen som avser redovisning av avsättningar och å andra sidan olika tillgångar, t.ex. inventarier och fastigheter. En utgift som avser en förpliktelse som t.ex. gäller att en fastighet ska saneras eller att ett inventarium eller en del av ett inventarium ska återvinnas ska i redovisningen läggas till anskaffningsvärdet på fastigheten respektive inventariet. Detta innebär också att det blir en korrekt matchning av utgifterna mot de intäkter som utgifterna genererar.

Även i andra avseenden finns det samband mellan avsättningar och vissa tillgångsposter. Det gäller t.ex. förlustkontrakt. Det finns i IL regler som anger att avdrag under vissa förutsättningar får göras för nedskrivning av rätten till leverans av inventarier (18 kap. 23 §). En motsvarande bestämmelse finns för lagertillgångar (17 kap. 22 §).

15.2 Gällande rätt

15.2.1 Skatterätt

Några generella regler om utgiftsperiodisering finns inte i IL. Däremot flera regler som gäller periodisering av särskilda utgifter. I 16 kap. IL finns bestämmelser om garantiutgifter (3–5 §§), utbränt kärnbränsle (6 §), utgifter för lantmäteriförrättningar (20 a §) och brandriskförsäkring för all framtid (21 §). I 20 kap. 22 och 23 §§ finns bestämmelser om avdrag för utgifter för framtida substansminskning.

Det finns vidare i IL regler som anger att avdrag under vissa förutsättningar får göras för nedskrivning av rätten till leverans av inventarier (18 kap. 23 §). En motsvarande bestämmelse finns också för lagertillgångar (17 kap. 22 §).

Det finns en rikhaltig skatterättslig praxis som avser framtida utgifter. I de fall ett avgörande gäller en särskild fråga som diskuteras i ett annat kapitel behandlas avgörandet i detta. Här återges alltså endast de avgöranden som gäller frågor som har ett allmänt intresse vid periodiseringen av framtida utgifter. Den praxis som

finns beträffande utgifter för återplantering av skog och andra åtgärder som är en följd av avverkning kommenteras i avsnitt 15.5.7.

Avdrag för en framtida utgift medges endast om den har samband med innevarande eller tidigare beskattningsår. I RÅ 1974 ref. 1 vägrades Svenska Ishockeyförbundet avdrag för framtida utgift för att delta i ett kommande världsmästerskap. Förbundet hävdade att det förhållandet att det självt stått som arrangör gjorde att det var förpliktigat att ställa upp i en kommande turnering.

I RÅ 1985 1:28 medgavs avdrag för avsättning för utgift för revision. Revisionen avsåg bokslutet för beskattningsåret. Vid tiden för avgörandet saknades vägledande normgivning. Det kan diskuteras om avgörandet ger uttryck för vad som gäller i dag. I den normgivning som finns krävs nämligen att en förpliktande händelse ska ha inträffat för att en avsättning ska få göras.

Avdrag medges för framtida utgifter om det är tillräckligt sannolikt att en utbetalning kommer att behöva göras. I RÅ 1981 1:51 medgav Regeringsrätten avdrag för orealiserade förluster på kontrakt.

Förslitning av tillgångar beaktas genom värdeminskningsavdrag och hanteras inom ramen för systemet med av- eller nedskrivning. Därför medges inte avdrag för avsättning för framtida reparationer (RÅ 1953 ref. 5, omläggning av elutrustning, och RÅ 1987 not. 182, framtida reparation av en helikopter). Avdrag har heller inte medgivits för klassningskostnad för fartyg (RÅ 1968 Fi 3).

I RÅ 2002 ref. 42 (DPP-premien) prövade Regeringsrätten frågan hur ett uthyrningsföretag skulle beskattas för en premie som man tog ut utöver hyran i syfte att hyrestagaren inte skulle behöva ansvara för reparationer av den hyrda egendomen vid återlämnandet. Regeringsrätten uttalade att premien skulle beskattas på samma sätt som hyran, dvs. i takt med att den inflöt. I det uttalande från Bokföringsnämnden (BFN), som låg till grund för Regeringsrättens bedömning, kommenterade nämnden också det aktuella företagets möjligheter till avsättning för kommande reparationskostnader på egna tillgångar. Nämnden uttalade att sådana avsättningar inte var accepterade enligt god redovisningssed i Sverige och att överväganden rörande redovisningen av kostnaderna inte får styra intäktsredovisningen.

15.2.2 Redovisning

IASB

Allmänt

Egentligen finns det inte någon redovisningsrekommendation som generellt behandlar periodisering av utgifter inom IFRS-systemet. IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar (IAS 37) behandlar emellertid från ett balansräkningsperspektiv sådana framtida utgifter som konstituerar en avsättning.

IAS 37 behandlar inte sådana avsättningar som uppstår till följd av sådana finansiella instrument som värderas till verkligt värde eller till följd av försäkringsavtal. Avsättningar behandlas också i IAS 12 Inkomstskatter och IAS 19 Ersättningar till anställda. Förstnämnda rekommendation saknar intresse för beskattningen medan den sistnämnda behandlas i kapitel 16.

IAS 37 omfattar inte avsättningar som uppstår till följd av kontrakt som ska verkställas längre fram, förutom i de fall då det är ett förlustkontrakt. Ett kontrakt som ska verkställas längre fram är ett kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

Viktiga definitioner

Med en skuld avses enligt IAS 37 ”en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser som utgör ekonomiska fördelar”. En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller belopp eller förfallotidpunkt (punkt 10).

En förpliktande händelse är en händelse som skapar en legal eller en informell förpliktelse som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera förpliktelsen. En legal förpliktelse är en förpliktelse som härrör från kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund. En informell förpliktelse är en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer, eller tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter samt därigenom har skapat en välgrundad för-

väntan hos dessa om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter (punkt 10).

Grundläggande förutsättningar för avsättningar

Ett företag ska redovisa en avsättning om samtliga följande förutsättningar är uppfyllda:

- Företaget har en befintlig förpliktelse, legal eller informell, som en följd av en inträffad händelse.
- Det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.
- En tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras (punkt 14).

Om det inte klart framgår att det finns en befintlig förpliktelse är det avgörande om det är troligt att det finns en befintlig förpliktelse på balansdagen (punkt 15).

Någon avsättning görs inte för utgifter som krävs för den framtida verksamheten (punkt 18). Endast de förpliktelser som finns på grund av inträffade händelser och som finns oberoende av företagets framtida handlande ska redovisas som förpliktelser (punkt 19). En förpliktelse är alltid till en motpart även om motparten kan vara allmänheten (punkt 20).

Avsättningens storlek

En avsättning ska göras med den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen (punkt 36). Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till tredje part (punkt 37).

Uppskattningarna av utfall och påverkan bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, yttrande från oberoende expert (punkt 38).

Osäkerheten kring avsättningsbeloppet hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. Där avsättningen består av en

mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter (punkt 39).

Om effekten av betalningstidpunkten är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas för att reglera förpliktelsen. Diskonteringsräntan ska vara den räntesats före skatt som återspeglar den aktuella marknadsbedömningen av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden. Diskonteringsräntan ska inte återspegla sådana risker som beaktats i de framtida kassaflödena (punkt 46 och 47). Det redovisade avsättningsbeloppet kommer att öka över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som en låneutgift (punkt 60).

Framtida händelser som kan påverka de belopp som krävs för att reglera en förpliktelse ska återspeglas i en avsättning, om det finns tillräckliga objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa (punkt 48).

Avsättningar ska omprövas vid varje balansdag och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, ska avsättningsbeloppet återföras (punkt 59).

Reform av IAS 37

IASB har i juni 2005 remitterat ett utkast med förslag till förändringar i IAS 37. Förslaget kritiserades vid remissbehandlingen och IASB arbetar för närvarande vidare inom detta område.

Det remitterade utkastet innehöll bl.a. ett förslag som skulle innebära att kravet på att det ska vara troligt att ett åtagande leder till ett utflöde av resurser överges. Finns det en förpliktelse ska alltså om förslaget genomförs en avsättning redovisas även om det är mindre sannolikt att förpliktelsen leder till ett utflöde av resurser. Sannolikheten för att en förpliktelse inte leder till något utflöde av resurser ska beaktas vid uppskattningen av avsättningens storlek. Är sannolikheten för ett utflöde av resurser 3 procent ska en avsättning således göras med 3 procent av det belopp som den totala förpliktelsen avser. En motsvarande lösning finns i IFRS 3 Rörelseförvärv.

Svensk normgivning

Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar (RR 16) motsvarar i allt väsentlig IAS 37.

BFN har inte givit ut några allmänna råd som baseras på RR 16. Nämnden har däremot gjort ett uttalande som gäller skulder. I BFN U 96:5, Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer, behandlas leverantörsskulder. Av uttalandet framgår att skulder normalt ska redovisas utifrån en individuell värdering. Endast under vissa förutsättningar kan en ospecificerad reserv för leverantörsskulder accepteras. Förutsättningarna är att de skulder reserven avser var och en för sig har en oväsentlig betydelse för resultatet och att skulderna endast med svårighet kan specificeras och värderas individuellt. Vidare krävs att reserven beräknas utifrån en erfarenhetsmässig eller annan välgrundad värdering och att den är skälig med hänsyn till förhållandena på balansdagen. Slutligen ska reserveringen omprövas vid varje bokslutstillfälle.

Regler för redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser behandlas i kapitel 16 i BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1). Framtida förluster vid redovisning av varulager eller tjänste- och entreprenaduppdrag behandlas i andra kapitel. Sammanfattningsvis gäller följande beträffande avsättningar.

I punkt 16.2 finns grundläggande bestämmelser som anger när ett företag ska redovisa en avsättning. En avsättning ska redovisas om

a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,

b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet och

c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten (punkt 16.3).

En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (punkt 16.4).

En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta (punkt 16.5).

Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detta gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt (punkt 16.6).

En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgången avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek (punkt 16.7). Särskilda regler finns om pensionsåtaganden inklusive särskild löneskatt.

15.2.3 Sambandet

Det finns som framgått punktvisa inskränkningar i sambandet mellan redovisning och beskattning såvitt avser periodisering av utgifter. I övrigt är sambandet starkt. Den osäkerhet som Bidragsskattekommittén noterade (se avsnitt 15.3.1) när det gällde om avsättningar enligt god redovisningssed också var avdragsgilla som framtida utgifter torde ha minskat med åren och om det i dag finns utrymme för tvekan i dessa frågor torde det framför allt vara att hänföra till utredningsfrågor.

15.3 Tidigare utredningar m.m.

15.3.1 Bidragsskattekommittén

Bidragsskattekommittén föreslog i betänkandet Skatteregler om reservering av framtida utgifter (SOU 1983:47) att det i kommunalskattelagen (1928:370) skulle införas allmänna bestämmelser om rätt till avdrag för framtida utgifter.

Kommittén hade enligt sina direktiv att behandla frågor om rätt till avdrag för reserveringar för framtida utgifter. Uppgiften var att utarbeta ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter och att därvid sträva efter att skattemässig avdragsrätt skulle föreligga för sådana avsättningar som ett företag måste göra för att uppfylla kravet på

god redovisningssed. Bakgrunden till uppdraget var att en del avgöranden från skattedomstolarna hade givit anledning att ifrågasätta om avsättningar enligt god redovisningssed gav rätt till avdrag för framtida utgifter.

Kommittén genomförde en rättsfallsanalys och fann att det fanns betydande osäkerhet om när förutsättningar förelåg för att medge avdrag för reserveringar för framtida utgifter. Osäkerheten berodde enligt kommittén på att innebörden av begreppet ”framtida utgifter” var oklar.

Det förslag som lämnades av kommittén tog sin utgångspunkt i en definition av begreppet framtida utgifter. En framtida utgift var enligt förslaget en utgift som beräknades uppkomma först efter det beskattningsår under vilket intäkten tagits upp och som hade ett sådant samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten att utgiften enligt god redovisningssed skulle periodiseras till en kostnad redan innan den uppkommit.

Kommitténs lagförslag innehöll därutöver en bevisregel. Avdrag skulle enligt förslaget medges för framtida utgifter om och i den mån den skattskyldige gjorde sannolikt att han på grund av avtal eller annan förpliktelse skulle komma att åsamkas utgifterna.

I en bilaga till betänkandet förtecknades de poster för vilka det kunde bli aktuellt att göra avsättningar enligt god redovisningssed. I förteckningen nämndes bonus till kunder, provisioner, garantikostnader, förväntade lönehöjningar, uppsägningslöner, räntemellanskillnad, förlustreserv, förlust på leveranskostnader och annulleringskostnader.

Bidragsskattekommitténs förslag i nu aktuella delar genomfördes aldrig.

15.3.2 Övriga utredningar

Utgiftsperiodiseringen har inte ägnats någon större uppmärksamhet vid tidigare utredningar av sambandet mellan redovisning och beskattning.

Redovisningskommittén lämnade i betänkandet SOU 1995:43 inga förslag som avsåg framtida utgifter.

Riksskatteverket lämnade i rapporten Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6) förslag som gällde framtida utgifter. Verket framhöll i rapporten att framtida utgifter var ett område inom vilket det behövdes objektiva och

därmed lättillämpade samt symmetriska regler. Verket föreslog att särskilda bestämmelser om avdragsrätt för framtida utgifter skulle tas in i skattelagstiftningen. Syftet var att öka förutsebarheten i rättstillämpningen.

Förslagen innebar att avdrag för framtida utgifter skattemässigt skulle medges för åtaganden som har sin grund i händelser som inträffat senast på balansdagen, är säkra till sin förekomst och beloppsmässigt kan beräknas med en hög grad av tillförlitlighet. Det framhölls särskilt att detta skulle kunna innebära att reglerna skulle skilja sig åt mellan redovisning och beskattning.

15.4 Förhållandena i andra länder

Av de kontakter utredningens sekretariat haft med experter i andra länder framgår att frågan om hur avsättningar i redovisningen ska hanteras vid beskattningen ägnats viss uppmärksamhet i Norge, Danmark och Storbritannien.

I Norge fanns det redan före 2005 en särskild bestämmelse som behandlade vad som skulle gälla för avsättningar vid beskattningen. I Skatteloven § 14–4 tredje stycket angavs att avsättningar enlig god redovisningssed inte var avdragsgilla vid beskattningen.

Att det inte alltid är enkelt att dra en gräns mellan de framtida utgifter som är avdragsgilla och dem som inte är det visas av en dom i Høyesterett, den s.k. Shell-domen (Rt. 2004, s. 1921). Målet gällde rätt till avdrag för de utgifter som skulle uppkomma när arbetet med att utvinna olja vid en oljeplattform avslutades. Rätten att bedriva verksamhet var tidsbegränsad enligt utvinningstillståndet. Høyesterett fann att rätt till avdrag fanns för de framtida utgifterna. Domen har tolkats så att avdragsrätt föreligger för avsättningar som har sin grund i matchningsprincipen och att avdragsförbudet endast gäller sådana avsättningar som har sin grund i försiktighetsprincipen (Høringsnotat om skattemessige tilpasningar til vedtatte endringar i regnskapsloven, s. 30).

Efter domen från Høyesterett har lagen ändrats. Numera gäller att avdrag för kostnader ska göras det år det uppstår en obetingad förpliktelse för den skattskyldige att täcka eller infria kostnaden. Det bortses från plikt att utföra, underlåta eller tåla något i framtiden (14-2 andra stycket skatteloven).

Lagändringen, som alltså innebär att avsättningar för framtida utgifter inte är avdragsgilla, tillkom i samband med att man i Norge

tog bort det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. I stället ska beskattningstidpunkten för intäkter och kostnader bestämmas med ledning av realisationsprincipen, med det innehåll denna princip anses ha i Norge.

I förarbetena till ändringen (Ot.prp nr 26 2005-2006, s. 63 f.) uttalades att utgifter, som anknyter till att en skattskyldig ska utföra, underlåta eller tåla visa handlingar i framtiden, kan anses realiserade först när den skattskyldige drar på sig en obetingad förpliktelse i samband med köp av varor och tjänster från tredje man. Enligt realisationsprincipen föreligger det ingen avdragsrätt för räkenskapsmässiga avsättningar för framtida utgifter. Utgifter för uppröjning och andra efterarbeten är inte realiserade om inte den skattskyldige har dragit på sig en obetingad plikt att utge vederlag i samband med köp av varor eller tjänster från tredjeman eller utfört aktiviteter med egna insatsfaktorer som leder till att förpliktelsen uppfylls. Att tidpunkten för när utgiften ska kostnadsföras räkenskapsmässigt avgörs enligt matchningsprincipen eller försiktighetsprincipen har ingen relevans för den tidpunkt som gäller enligt realisationsprincipen.

En remissinstans hade invänt att företag med extraordinära kostnader som upphörde med sin verksamhet skulle kunna förlora rätten till avdrag. I propositionen hänvisar regeringen till att de skattskyldiga i Norge inte bara kan utnyttja underskott i verksamheten i framtiden utan också bakåt (s.k. carry back). Det ansågs därför att den begränsade avdragsrätten inte heller skulle skapa problem i avvecklingsfallen.

I Danmark saknas rätt till avdrag för framtida utgifter. Rätt till avdrag finns först när det finns en rättslig förpliktelse att bestrida utgiften.

Även i Storbritannien är avsättningar och den skattemässiga behandlingen av dessa en omdiskuterad fråga. Principiellt gäller emellertid att beskattningen följer god redovisningssed. Den inhemska normgivningen motsvarar IAS-standarden och de sistnämnda reglerna får därför genomslag vid beskattningen för samtliga brittiska företag. Det finns emellertid särskilda skatteregler, t.ex. avseende löneutgifter, som på vissa områden inskränker redovisningsreglernas betydelse för beskattningen.

15.5 Överväganden och förslag

15.5.1 Skatteregler för utgifter

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) införs regler som anger när en utgift ska dras av som en kostnad.

Det finns flera skäl till att det bör införas särskilda regler om utgiftsperiodisering i IL. För det första ligger en sådan lösning i linje med den allmänna inriktning som utredningens arbete har. Något skäl att för detta område välja en annan lösning har inte framkommit. För det andra är många av de frågor som gäller utgiftsperiodisering komplicerade. Såsom Riksskatteverket påpekade i sin rapport 1998 finns skäl att reglera utgiftsperiodisering i skattelagstiftningen för att förbättra förutsebarheten i rättstillämpningen. För det tredje pågår en utveckling inom redovisningen som kan leda till lösningar som inte är förenliga med de grundläggande utgångspunkter som bör läggas till grund för beskattningen. T.ex. bör det inte komma i fråga att tillåta avdrag för framtida utgifter om det inte är övervägande sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgiften.

15.5.2 Disposition av utgiftsavsnittet

Förslag: Reglerna om periodisering av utgifter i inkomstskattelagen (1999:1229) bör struktureras på följande sätt. I första hand bör periodiseringen hanteras enligt särskilda bestämmelser som anger när en utgift av visst slag ska dras av som en kostnad. Sådana bestämmelser bör finnas för de vanligare slagen av utgifter och bör träffa periodisering av såväl inträffade som framtida utgifter. I det fall en framtida utgift inte träffas av en sådan särskild bestämmelse ska utgiften behandlas enligt en allmän bestämmelse om framtida utgifter. I det fall en periodiseringsfråga som inte gäller en framtida utgift inte kan lösas med stöd av särskilda bestämmelser ska den hanteras av en portalparagraf om utgiftsperiodisering.

De frågor som ska hanteras i utgiftsavsnittet är inte alldeles enkla att strukturera bl.a. eftersom frågeställningarna går in i varandra. Målet är att reglerna ska bli så enkla och förutsebara som möjligt och att regelverket inte ska bli för omfattande.

Ett sätt att reglera utgiftsperiodiseringen är att införa en allmän bestämmelse om avdrag för framtida utgifter som ska gälla oberoende av vilket slags utgifter det är frågan om och en motsvarande bestämmelse för periodisering av de utgifter en skattskyldig haft och som inte ska behandlas enligt några tillgångsregler (förutbetalda kostnader). Det finns flera fördelar med en sådan lösning. Regleringen blir kortfattad och man riskerar inte att praxis kommer att skilja sig åt för olika slag av kostnader. Nackdelen med ett sådant förslag är framför allt att det finns en risk för att reglerna blir svåra att tillämpa också i de fall då de inte borde behöva bli det.

Ett alternativ är att enbart bygga reglerna på bestämmelser som gäller särskilda utgifter. Det skulle alltså finnas regler för personalutgifter, återställningskostnader m.m. men ingen generell bestämmelse. En sådan reglering borde bli mer lättgänglig. Men den innebär också risker. Den kan t.ex. leda till att det finns flera utgifter som reglerna inte träffar. För sådana fall kan utfallet av rättstillämpningen bli svårt att förutse.

Utredningen har mot bakgrund av de nackdelar och fördelar som de olika angreppssätten har stannat för att föreslå en kombination av de båda metoderna.

Förslaget innebär att det i IL ska införas dels särskilda regler för utgifter av ett visst slag, t.ex. personalutgifter, dels en generell bestämmelse om framtida utgifter. En sådan metod är visserligen inte fri från invändningar. Man kan tycka att det blir fler regler än vad som borde krävas och det kan finnas en risk för att de särskilda och generella reglerna blir motstridiga. Utgiftsperiodisering är emellertid komplicerad och utredningen har ansett att fördelarna med en mer utförlig reglering överväger nackdelarna. I förslaget ligger också att reglerna tydligt utformas så att det framgår att de särskilda reglerna alltid har företräde framför de allmänna, principbaserade bestämmelserna.

Utöver de regler som nu diskuterats bör det också införas en portalparagraf om utgiftsperiodisering. Till denna bestämmelse och de skäl som ligger bakom förslaget i denna del återkommer utredningen efter att den behandlat frågan om vilka transaktionstyper som bör behandlas särskilt och diskuterat innehållet i de allmänna bestämmelserna om avdrag för framtida utgifter.

15.5.3 Vilka transaktionstyper bör regleras särskilt

Förslag: Uttryckliga regler ska införas för lön och andra personalutgifter, garantiutgifter och andra utgifter som är direkt hänförliga till inköps- eller försäljningstransaktioner och för allmänna näringsutgifter.

Förslaget till portalparagraf för utgifter aktualiserar också frågan om vilka transaktionsformer som bör behandlas särskilt och vilka som bör falla in under portalparagrafen.

Liksom i fråga om intäkter är utgångspunkten att portalparagrafen i första hand ska ha betydelse för mer udda transaktioner. Det bör alltså finnas särskilda regler i IL för alla slag av transaktioner som till vardags förekommer i företag med en någorlunda ordinär verksamhet.

Det innebär att uttryckliga bestämmelser bör finnas för personalutgifter (kapitel 16), utgifter som är hänförliga till försäljningstransaktioner (kapitel 17) och vad som kan kallas allmänna näringsutgifter, t.ex. utgift för hyra och försäkring. En regel föreslås också för utgifter för återplantering av skog m.m.

En särställning när det gäller utgiftsperiodisering intas av det slag av framtida utgifter som inom redovisningen behandlas inom området avsättningar. Uttryckliga regler bör därför också finnas för sådana utgifter.

Allmänna näringsutgifter, en generell bestämmelse om framtida utgifter, portalparagrafen och utgifter för återplanering av skog behandlas i detta kapitel.

15.5.4 Framtida utgifter

Avdrag för framtida utgifter eller inte

Förslag: Även fortsättningsvis ska avdrag medges för framtida utgifter.

I Sverige har det åtminstone under senare tid sällan eller aldrig ifrågasatts att också framtida utgifter bör vara avdragsgilla under förutsättning att de enligt god redovisningssed är att hänföra till tid innan utgiften bestrids. När frågan om avdrag för framtida utgifter

senast utreddes var utgångspunkten tvärt om att avdrag skulle medges för sådana avsättningar som skulle göras enligt god redovisningssed. Problemet var då att det varit svårt att få genomslag för en sådan princip i rättstillämpningen.

Mot bakgrund av att man både i Danmark och i Norge har en betydligt mer restriktiv syn på avdragsrätten för framtida utgifter kan det emellertid finnas skäl att överväga denna fråga förutsättningslöst. Av särskilt intresse är därvid att man i Norge menar att avdrag för framtida utgifter inte är förenligt med realisationsprincipen.

Det kan mot denna bakgrund finnas anledning att fundera på vilken relation det finns mellan matchningsprincipen och avsättningar för framtida utgifter. Det främsta skälet till att denna fråga är av intresse är emellertid att skattereglerna bör vara symmetriska och därför inte ge utrymme för en överdriven försiktighet på bekostnad av en rimlig matchning mellan inkomster och utgifter.

Frågorna blir alltså de följande. Är det utifrån utredningens grundläggande syn på vilka principer som ska gälla riktigt att tillåta avdrag för framtida utgifter? Bör det gälla även om det är frågan om utgifter som ligger mycket långt fram i tiden?

För att besvara frågorna bör några exempel komma till användning.

Ett exempel är förorening av mark. Ett företag bedriver verksamhet som leder till att fastigheten förorenas. Till följd av miljölagstiftning eller företagets offentliggjorda policy i miljöfrågor kommer företaget att få sanera fastigheten när verksamheten upphör. Verksamheten bedöms pågå ytterligare 30 år. Företaget gör en avsättning med ett belopp som motsvarar nuvärdet av de utgifter de kommer att ha för att sanera fastigheten. Den utgift företaget får när det lägger ned verksamheten är en direkt följd av den verksamhet som bedrivits och de intäkter företaget haft. Det finns alltså ett samband mellan intäkter som tagits upp och utgifter företaget kommer att få.

Ett annat exempel gäller återplantering av skog. Ett företag avverkar skog och måste enligt gällande bestämmelser återplantera skog senast tre år efter avverkningen. Utöver utgifterna för plantor och planteringsarbete tillkommer arbete med gallring och kompletteringsplantering. Företaget gör en avsättning för utgifterna. Även här är utgifterna en konsekvens av inkomster som tagits upp.

Svaret på de tidigare ställda frågorna är alltså ja. Konsekvensen blir att avdrag för framtida utgifter bör tillåtas även i fortsättningen.

Som framgått ska ett företag göra en avsättning om det har en befintlig förpliktelse, legal eller informell, som en följd av en inträffad händelse, det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

De grundläggande redovisningsreglerna utgår från att en avsättning ska göras när ett företag fått en förpliktelse till följd av en inträffad händelse. I samtliga exempel finns också en mycket tydlig koppling mellan intäkter som tagits upp och de framtida utgifterna. Förpliktelserna uppstår till följd av att företaget bedrivit inkomstbringande verksamhet på fastigheten, som ett resultat av att företaget haft anställda (vilket genererat inkomster) respektive till följd av att företaget avverkat (och fått inkomster) från skogen.

Mot bakgrund av det samband som normalt finns mellan inkomster som företaget tagit upp och avsättningar som det gör finns det allmänt en god överensstämmelse mellan de grundläggande redovisningsprinciperna om avsättningar och de utgångspunkter som utredningen valt att lägga till grund för sina förslag. Att framtida utgifter tas upp som en avsättning utifrån de kriterier som i dag gäller inom redovisningen är helt enkelt ett utflöde av en realisationsprincip av den innebörd som utredningen lagt till grund för sina förslag. Att principiellt vägra avdrag för framtida utgifter skulle alltså vara ett avsteg från utredningens utgångspunkter. Utredningen anser således att skattereglerna i princip bör utformas så att de framtida utgifter som motsvaras av avsättningar som görs enligt god redovisningssed ska vara avdragsgilla vid beskattningen.

Förutsättningar för avdrag för framtida utgifter

Förslag: Framtida utgifter får dras av under följande förutsättningar. Företaget har senast vid beskattningsårets utgång fått en förpliktelse mot annan att svara för utgifter som uppkommer i framtiden, och utgifterna har ett direkt samband med den verksamhet som bedrivits före beskattningsårets utgång. Det ska finnas en övervägande sannolikhet för att förpliktelsen kommer att leda till en utgift, och det ska med en rimlig grad av säkerhet gå att uppskatta när utgiften uppkommer och hur stor den blir. Avdrag medges inte för framtida utgifter som avser ömsesidiga förpliktelser, som i motsvarande omfattning inte fullgjorts.

Inledning

Som framgått är utredningens principiella uppfattning att de principer som tillämpas inom redovisningen i dag väl återspeglar de utgångspunkter som utredningen anser ska gälla vid beskattningen. Frågan är därför hur dessa principer bör komma till uttryck i skattelagstiftningen. Det finns också anledning att diskutera om skattereglerna i något avseende bör avvika från vad som gäller inom redovisningen.

Av särskilt intresse är vilka beviskrav som ska gälla. Traditionellt torde utredningsfrågor tillhöra det område inom vilket sambandet mellan redovisning och beskattning är mindre starkt eller kanske helt saknas. Det bör också diskuteras vad som ska gälla för s.k. informella åtaganden.

Förpliktelser

En första förutsättning för att avdrag för en framtida utgift ska medges bör enligt utredningens mening vara att den skattskyldige under räkenskapsåret ådragit sig en förpliktelse att svara för utgifter som visserligen uppkommer i framtiden, men som har ett direkt samband med verksamhet som bedrivits före beskattningsårets utgång.

Vad menas då i detta sammanhang med en förpliktelse?

För att illustrera kan man ta hjälp av några exempel.

Om ett företag anlägger en oljeplattform och det till följd av de regler som gäller har en skyldighet att ta bort plattformen efter att verksamheten avslutats så har företaget ådragit sig en förpliktelse bara genom att uppföra plattformen. Förpliktelsen uppstår alltså långt innan företaget formellt fått en skuld till någon annan för rivningsarbetet. Det krävs alltså inte att det uppstått en skuld i den mening ordet används i dagligt tal och än mindre att den skulden är indrivningsbar. Åtagandet att ta bort plattformen i sig ger rätt till avdrag för de framtida utgifter som uppstår när den ska tas bort.

Ett annat exempel är återplanteringskostnader. Den som avverkar skog har en skyldighet att återplantera. Redan när skogen avverkats finns en förpliktelse att återplantera och då finns också en rätt till avdrag för de utgifter som kommer att uppstå vid planteringen. Att den skattskyldige har viss tid på sig att återplantera spelar alltså ingen roll. Förpliktelsen uppstår i och med att skogen avverkas.

Det är värt att påpeka att en händelse som utlöser en förpliktelse egentligen kan vara av vilken karaktär som helst. Exempel på sådana händelser är att avtal ingås, att bindande beslut fattas om att verksamhet ska läggas ned, att inventarier eller fastigheter uppförs eller att mark smutsas ned.

För att en händelse ska kunna ge upphov till en förpliktelse måste det finnas en bakgrund. Avtal, lagar eller andra regler eller myndighetsbeslut måste tillsammans med den inträffade händelsen leda till att företaget får en förpliktelse.

I begreppet förpliktelse ligger också att företaget inte kan undvika framtida utbetalningar genom att driva sin verksamhet på ett annat sätt. Det innebär t.ex. att det inte finns en förpliktelse avseende en viss utgift om företaget kan undvika utgiften genom att lägga ner den verksamhet som utgiften avser.

Legala och informella förpliktelser

Av redovisningsreglerna för avsättningar följer att det inte bara är legala förpliktelser – skyldigheter eller förpliktelser som har en juridisk grund – som ska leda till att ett företag redovisar en avsättning. Även s.k. informella åtaganden ska leda till att ett företag redovisar en framtida utgift som en kostnad. I dag torde det innebära att även informella förpliktelser kan ligga till grund för avdrag för framtida utgifter vid beskattningen. I gällande rätt finns nämligen inget som visar att ett yrkande om avdrag vid beskatt-

ningen för en kostnad som tar sin grund i en informell förpliktelse skulle avslås. Även om det inte kommit under prövning är det troligt att domstolarna skulle medge avdrag även för en kostnad som beror på en sådan avsättning.

En informell förpliktelse är en förpliktelse som inte beror på en legal skyldighet. I stället har förpliktelsen sin grund i ett företags handlande genom att företaget på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller tillräckligt utförliga och aktuella uttalanden har visat externa parter att det tar på sig vissa skyldigheter samt därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina åtaganden. Gemensamt för legala och informella förpliktelser är att de tar sin utgångspunkt i vad som kallas en förpliktande händelse. För att en händelse ska vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet att reglera den förpliktelse som händelsen givit upphov till.

Frågan är om det finns någon anledning att vid utformningen av skatteregler för framtida utgifter skilja mellan legala och informella förpliktelser.

Skälen till att avdragsrätt för informella förpliktelser kan ifrågasättas har egentligen inget med materiella redovisnings- eller beskattningsprinciper att göra. Det finns i stället två andra skäl till att frågan bör diskuteras.

För det första kan tillämpningsproblem uppstå om avdrag generellt medges för informella förpliktelser. Framför allt handlar det om de svårigheter som kan finnas att avgöra om en informell förpliktelse föreligger eller inte.

För det andra har utredningen som en utgångspunkt för sina förslag angivit att den legala formen snarare än den ekonomiska innebörden bör läggas till grund för beskattningsreglerna. Att medge avdrag för informella förpliktelser kan ses som ett avsteg från denna utgångspunkt eftersom det för en informell förpliktelse inte finns något rättslig grund för avsättningen.

Å andra sidan kan konstateras att det såvitt gäller de företagsekonomiska aspekterna avseende matchning m.m. knappast finns några avgörande skillnader mellan legala och informella förpliktelser. Ett exempel kan illustrera. Antag att ett företag genom sin verksamhet har skadat en fastighet. Om det i landet finns en miljölagstiftning som innebär att företaget måste sanera fastigheten när verksamheten upphör har det tidigare konstaterats att en avsättning ska göras. Finns det mindre skäl att göra det om det

visserligen saknas miljölagstiftning som kräver en sanering, men företaget på grund av sin miljöpolicy och de krav som ställs av dess kunder ändå i praktiken är tvingat att sanera fastigheten? Svaret borde rimligen vara nej.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det inte finns skäl nog att skilja mellan legala och informella förpliktelser vid utformningen av de allmänna bestämmelserna om framtida utgifter. I princip ska alltså även i fortsättningen andra förpliktelser än rättsligt grundade förpliktelser kunna leda till avdrag för en framtida utgift.

Ömsesidiga förpliktelser

Den generella bestämmelsen om rätt till avdrag för framtida utgifter har sin förebild i redovisningsreglerna om avsättningar. För dessa regler gäller att de inte ska tillämpas avseende förluster på kontrakt som ska verkställas längre fram. Ett kontrakt att verkställa längre fram är ett kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser eller där parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har utfört sina förpliktelser. Bakgrunden till detta undantag är att avsättningsreglerna såsom de utformats annars skulle kunna leda till en bristande matchning.

Ett exempel kan illustrera.

Ett företag har ingått ett avtal om byte av tjänster som innebär att det ska röja snö på en viss väg åt kommunen kommande vinter. Kommunen har som enda motprestation lovat att snöröjningsmaskinerna får förvaras i kommunens lokaler under säsongen. Ingendera av parterna har utfört sin prestation när företagets räkenskapsår avslutas i augusti.

I exemplet är det tydligt att företaget har en förpliktelse och att det kommer att uppkomma utgifter för företaget när det ska infria denna. Någon avsättning ska företaget emellertid inte göra. Skulle en avsättning göras skulle det leda till en dålig matchning eftersom det är frågan om förpliktelser som är hänförliga till inkomster som ännu inte tagits upp.

Det problemet egentligen handlar om är hur man ska hantera utestående ömsesidiga förpliktelser och det är helt i enlighet med en traditionell syn att någon avsättning inte ska göras i dessa fall. Problemet består i stället av att avgränsa de förpliktelser för vilka avsättning inte ska göras.

I förslaget anges att avdrag får göras för framtida utgifter om det finns en förpliktelse som har ett direkt samband med den verksamhet som bedrivits före beskattningsårets utgång. Redan här kan man hävda att avdragsrätten för framtida ömsesidiga förpliktelser skärs av. För att det tydligt ska framgå att någon avdragsrätt inte finns i dessa fall föreslås emellertid att en särskild bestämmelse införs.

Utredningsfrågor

Området avsättningar tillhör de delar av redovisningen inom vilka utredningsfrågor är av mycket stor betydelse. I många fall torde utredningsläget ha en helt avgörande betydelse för om en avsättning får eller ska göras.

Utredningsfrågorna har också en stor betydelse vid beskattningen och bör därför lyftas fram och behandlas i de regler som föreslås om avdrag för framtida utgifter.

En första fråga gäller vem som bär bördan av att visa att förutsättningarna för avdrag för framtida utgifter är uppfyllda. Allmänt gäller för avdrag vid beskattningen att det är den skattskyldige som har bevisbördan. Det gäller också vid avdrag för framtida utgifter och någon särskild bestämmelse om bevisbördans placering behövs inte.

De svårigheter som finns gäller i stället beviskraven. Dessa bör behandlas särskilt för de olika delfrågor som är aktuella: Finns det en förpliktelse? Kommer förpliktelsen att leda till en utgift? Hur stor blir utgiften och när kommer företaget att tvingas göra en utbetalning?

Till att börja med måste det alltså klarläggas att det finns en förpliktelse. Normalt torde det inte vara särskilt svårt för en skattskyldig att genom utredning visa att det finns en förpliktelse. Är det fråga om utgifter för återplantering får den skattskyldige visa att skogen avverkats, är det fråga om en avsättning för en förlust som är hänförlig till värdenedgång på en inköpt men inte levererad tillgång får han visa dels att avtalet ingåtts, dels att värdet på tillgången gått ned.

I IAS 37 anges att det i sällsynta fall inte klart framgår att det finns en förpliktelse och att en avsättning då ska göras om det är troligt att det finns en förpliktelse (punkt 15). Något skäl att lätta på de beviskrav som allmänt får anses gälla i beskattningen finns

inte när det frågan om det över huvud taget finns en förpliktelse. Kan det inte klarläggas att det finns en förpliktelse bör avdrag alltså vägras.

Om det är ovanligt att det inte går att visa att det finns en förpliktelse så lär det vara vanligare att det är svårt att visa att denna kommer att leda till en utbetalning. Det ligger i sakens natur att det i vissa fall kan vara mycket svårt att ta fram sådan utredning. Det är inte heller rimligt att dessa svårigheter leder till att avdrag vägras. Kraven på utredning bör därför anpassas med hänsyn till utredningssvårigheterna. Avdrag bör medges om den skattskyldige kan visa att det är övervägande sannolikt att en utbetalning måste göras i framtiden. Det ska alltså vara mer sannolikt att en utbetalning måste göras än att företaget över huvud taget inte behöver infria förpliktelsen.

I princip motsvarar den regel som föreslås vad som gäller inom redovisningen i dag, även om det uttryck som används i redovisningsreglerna är troligt. När det gäller K2-reglerna används uttrycket sannolikt (BFNAR 2008:1 punkt 16.2) Skulle emellertid redovisningen ändras i enlighet med det förslag som remitterats från IASB kommer skattereglerna att skilja sig från vad som gäller i redovisningen. IASB-förslaget innebär som framgått att avsättningar ska göras även om det är mindre sannolikt att en utbetalning kommer att behöva göras.

De mest komplicerade utredningsfrågorna gäller naturligtvis när en utbetalning kan bli aktuell och vilket belopp denna kommer att avse. Svårigheterna motiverar också i detta fall lättnader i beviskraven. Inte heller här är det rimligt att avdragsrätten för framtida utgifter undergrävs av alltför höga beviskrav. Finns det en förpliktelse som sannolikt kommer att leda till en framtida utbetalning bör avdrag medges även om osäkerheten i de nu aktuella delarna är betydande. Å andra sidan leder kraven på objektivitet och rättvisa vid beskattningen till att avdrag inte bör medges när bedömningarna och uppskattningarna blir alltför spekulativa.

Utredningens förslag innebär att en förutsättning för avdrag är att det med rimlig grad av säkerhet kan uppskattas när utgiften uppkommer och hur stor den blir.

Det finns även särskilda regler som behandlar beskattningstidpunkten för framtida utgifter av olika slag. Avsikten är att de allmänna förutsättningarna som ges för att avdrag ska medges för en framtida utgift även ska gälla för de framtida utgifter som regleras särskilt.

Bestämmelserna placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 3 § IL.

Avdrag för utgifter långt fram i tiden

Bedömning: Några regler som principiellt begränsar rätten till avdrag för framtida utgifter till sådana utgifter som ska betalas inom en viss tid från beskattningsårets utgång bör inte införas.

I vissa fall kan det bli aktuellt att göra avsättningar för utgifter som uppkommer först efter mycket lång tid. Det kan alltså hända att årets resultat påverkas av något som inträffar först om 30 eller 40 år. Frågan är om sådana avsättningar ska ge rätt till skattemässigt avdrag. Inom ramen för det s.k. K2-projektet har en arbetsgrupp med representanter från BFN och Skatteverket föreslagit att avsättningar inte ska göras om förpliktelsen inte ska infrias inom tio år efter balansdagen.

Det finns en logik i det nu nämnda förslaget. En nuvärdesberäkning leder i de fall räntan inte är helt försumbar till att avsättningens storlek minskar högst betydligt om utgiften inträffar efter tio år. Det avdrag som medges kan alltså motsvara en liten del av den faktiska utgift som ska betalas i framtiden. Vidare är avsättningar som avser utgifter som uppkommer tidigast om tio år mycket svårbedömda. Bedömningssvårigheterna gäller inte bara om det över huvud taget kommer att bli aktuellt med någon utgift. Än svårare är att bedöma beloppen. I en bedömning av en avsättnings storlek ligger t.ex. att man måste bedöma hur framtida teknikutveckling kommer att påverka den framtida utgiften. Det ligger i sakens natur att detta är en bedömning som ofta inte är möjlig att göra. Om osäkerheten blir så stor som den ofta blir för mycket långsiktiga åtaganden, kan man fråga sig om det är rimligt att alls ta någon hänsyn till förpliktelsen.

Utredningen har också övervägt om de nu aktuella förslagen inte är lämpliga också för beskattningen. De skulle förenkla tillämpningen och i praktiken skulle en begränsning till tio eller femton år antagligen inte få betydelse för särskilt många företag.

Det finns emellertid också nackdelar med ett sådant förslag. Resultatet skulle bli materiellt tveksamt. Avdragsrätten för framtida utgifter som ska betalas om t.ex. 20 år kommer att försvinna utan att det finns några principiella skillnader mellan dessa och

utgifter som ska betalas om t.ex. nio år. Enligt utredningens mening bör de tillämpningssvårigheter som har samband med förpliktelser som ska infrias mycket långt fram i tiden i stället lösas genom de allmänna utredningsbestämmelserna.

Förslaget överensstämmer med de beslutade K2-reglerna för mindre aktiebolagen. Enligt BFNAR 2008:1 ska avsättning göras oavsett tidshorisont (se punkt 16.2).

Framtida utgifter som får dras av först när de uppkommer

Förslag: Regler införs om att vissa framtida utgifter ska dras av först när de uppkommer. Detta gäller för utgifter som den skattskyldige kan undvika genom ett alternativt handlingssätt, utgifter för framtida reparationer och underhåll av den skattskyldiges egna tillgångar och utgifter som avser mindre belopp eller är årligen återkommande. Regeln omfattar även utgifter för framtida förlust i verksamheten såvida inte förlusten är hänförlig till ett enskilt kontrakt.

Det är inte alla framtida utgifter som ska bli föremål för avsättningar i redovisningen. Kravet är att det ska finnas en inträffad händelse och en förpliktelse vars storlek ska gå att beräkna. Ett exempel är utgifter för framtida reparation och underhåll. Enligt normgivningen ska avsättning för denna typ av utgifter inte göras eftersom det inte finns ett åtagande. Även vissa andra utgifter ska enligt skattepraxis belasta resultatet löpande.

En bestämmelse införs som uttryckligen reglerar vilka framtida utgifter som inte får dras av. Bestämmelsen motsvarar i stort vad som enligt praxis och normgivning gäller i dag.

Bestämmelserna placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 4 § IL.

Nuvärdesberäkning

Förslag: Framtida utgifter ska beräknas till sitt nuvärde till den del utgifterna ska betalas senare än tre år efter utgången av beskattningsåret. Som diskonteringsränta tillämpas statslåneräntan vid beskattningsårets ingång.

För att kunna bedöma om framtida utgifter ska nuvärdesberäknas eller inte vid beskattningen bör man fundera över nuvärdesberäkningens funktion och effekter. Det grundläggande skälet till att avsättningar för framtida utgifter nuvärdesberäknas är naturligtvis att detta krävs för att man ska få ett materiellt riktigt resultat. Enligt IAS 37 och RR 16 gäller att en avsättning ska utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera åtagandet när effekten är väsentlig.

Ändå är det inte alltid som en framtida utgift ska nuvärdesberäknas. För t.ex. en framtida utgift som avser skatt ska normalt någon diskontering inte göras. Ett skäl är att det för sådana förpliktelser är mycket svårt att avgöra när det kan bli aktuellt med en utbetalning.

För de mindre aktiebolagen gäller att andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdesberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen (BFNAR 2008:1 punkt 16.10). Andra avsättningar än pensionsåtaganden får, men behöver inte, nuvärdesberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Väljer företaget att nuvärdesberäkna en sådan avsättning ska alla avsättningar nuvärdesberäknas.

Att helt överge tanken på att det är skillnad mellan att betala en utgift nu eller om 20 år kan emellertid inte komma ifråga eftersom det skulle få mycket märkliga effekter. Om ett företag bedöms ha en förpliktelse som det om 15 år kommer att kosta nominellt 100 miljoner kronor att lösa motsvarar det vid en ränta på 10 procent i aktuellt penningvärde endast drygt 20 miljoner kronor. Om man ger avdrag för framtida utgifter men inte kräver att beloppet nuvärdesberäknas kommer det att leda till att avdrag medges med alldeles för stora belopp. Nuvärdet är heller inte bara en teoretisk konstruktion. I många fall finns det faktiska möjligheter att överföra en framtida förpliktelse på en extern part och en viktig del i sådan uppgörelse är naturligtvis nuvärdet av de framtida utbetalningarna. Dessa representerar alltså en form av marknadsvärde på förpliktelsen.

Som framgått anser utredningen att förslaget att avsättningar som avser tid senare än tio år efter balansdagen inte ska genomföras såvitt avser beskattningen. Detta påverkar också frågan om framtida utgifter ska nuvärdesberäknas. Argumenten för en nuvärdesberäkning är goda redan när det handlar om förpliktelser som ska infrias inom tio år. Vid längre förpliktelser är en nuvärdesberäkning oundgänglig.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det bör införas regler som under vissa förutsättningar kräver att framtida utgifter nuvärdesberäknas. Nuvärdesberäkningar komplicerar skattesystemet och därför bör antalet fall av nuvärdesberäkning begränsas. Av förenklingsskäl bör man därför kunna avstå från nuvärdesberäkning avseende förpliktelser som inte överstiger tre år.

En viktig del i en nuvärdesberäkning är att bestämma diskonteringsräntan. När det gäller diskontering av fordringar och skulder föreslås att en ränta motsvarande statslåneräntan vid beskattningsårets ingång ska tillämpas (se avsnitt 7.3.3). Utredningen förslår att detsamma ska gälla för framtida utgifter.

För företag som redovisar enligt IAS 37 eller RR 16 gäller att diskonteringsräntan ska vara den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de aktuella kassaflödena.

För de mindre aktiebolagen gäller att företaget vid nuvärdesberäkningen ska använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal. Företaget får vid nuvärdesberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas (BFNAR 2008:1 punkt 16.11).

Som framgått tidigare i detta avsnitt är avsikten att de allmänna förutsättningarna som ges för att avdrag ska medges för en framtida utgift även ska gälla för de utgifter som regleras särskilt. Detta innebär att även de framtida utgifter som regleras särskilt ska nuvärdesberäknas om de ska betalas senare än tre år efter utgången av beskattningsåret.

Bestämmelsen placeras i 14 b kap. 3 § tredje stycket IL.

Fördelning av framtida utgifter i vissa fall

Förslag: Om det finns ett samband mellan framtida utgifter och en verksamhet som företaget kan antas komma att bedriva under minst fem år, ska de framtida utgifterna fördelas över tiden fram till dess de framtida utgifterna uppkommer. Utgifterna ska vanligen fördelas linjärt. I de fall en sådan fördelning uppenbarligen inte ger ett skäligt resultat ska fördelningen göras utifrån hur inkomsterna från verksamheten kan förväntas fördela sig. Avdraget för respektive år ska motsvara årets och tidigare års andel av de framtida utgifterna beräknat utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Allmänt om förhållandet mellan avsättningsreglerna och matchningsprincipen

I avsnitt 15.5.4 har utredningen funnit att rätten till avdrag för framtida utgifter är ett utflöde huvudsakligen av matchningsprincipen och att syftet är att hålla samman inkomster och utgifter som hör till samma beskattningsår.

En särskild fråga är hur man ska hantera det fallet att en framtida utgift är hänförlig till en verksamhet som kommer att bedrivas även i framtiden. Ett tydligt exempel gäller återställningskostnader för en oljeplattform. Man vet redan när verksamheten påbörjas att det kommer att kosta mycket att ta bort plattformen, samtidigt kommer verksamheten att bedrivas och generera intäkter under många år. Frågan är om de framtida utgifterna i sin helhet trots detta ska få dras av redan när verksamheten påbörjas.

Inom redovisningen hanteras detta genom att ett belopp motsvarande den framtida utgiften läggs till anskaffningsvärdet för inventariet. Genom avskrivningarna kommer den framtida utgiften då att fördelas över den tid verksamheten pågår. Motsvarande lösning ska enligt förslagen i kapitel 18 inte tillämpas vid beskattningen.

Ett exempel kan illustrera.

Ett företag anlägger en oljeplattform för att utvinna olja (jfr exempel 3 i RR 16). Utvinningen förväntas pågå i 20 år. När verksamheten upphör måste plattformen tas bort. Företaget måste då också åtgärda de skador som orsakats dels när plattformen uppfördes, dels av oljeutvinningen. Redan vid det första bokslutet efter

det att plattformen uppförts måste företaget ta upp en avsättning motsvarande kostnaden för att ta bort plattformen och för att åtgärda de skador som orsakats av denna. Avsättningar för de skador som oljeutvinningen orsakar tas emellertid upp successivt i takt med utvinningen.

När det gäller utgifterna som är hänförliga direkt till oljeutvinningen blir det en god matchning eftersom avsättningen byggs upp successivt i takt med att oljan utvinns. Intäkterna från denna utvinning matchas mot utgifterna.

Om man bara ser till avsättningen och bortser från eventuella motposter blir resultatet ett annat när det gäller utgiften för att ta bort plattformen och återställa marken. Denna utgift tas omedelbart samtidigt som intäkterna även i detta fall fördelar sig över den tid som utvinningen pågår.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att avsättningsprinciperna i sig inte i alla fall leder till en god matchning. Eftersom det i dag inte är möjligt att lägga återställningsutgifter till anskaffningsvärdet och utredningen heller inte föreslår att det ska bli möjligt bör denna och liknande situationer hanteras på ett annat sätt (se nedan).

En särskild regel om periodisering av vissa framtida utgifter

I dag finns en särskild princip i RR 12 Materiella anläggningstillgångar (RR 12) för att hantera att det skattemässigt inte är möjligt att lägga ett belopp motsvarande en framtida utgift för att återställa en fastighet till anskaffningsvärdet. Principen behöver därför inte tillämpas i juridisk person (not 4). Enligt RR 12 kan i stället avsättningen byggas upp successivt, dvs. avdrag får göras successivt över nyttjandeperioden. Ett undantag från IAS 16 Materiella anläggningstillgångar (punkt 16) i denna del finns i RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer, varför noterade bolag som tillämpar rekommendationen i moderföretaget kan välja denna speciallösning.

För de mindre aktiebolagen gäller enligt BFNAR 2008:1 att avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod (punkt 16.9). Samma princip som enligt undantaget i RR 12 får tillämpas i juridisk person ska alltså tillämpas för de mindre aktiebolagen.

Utredningen föreslår som framgått att återställningskostnader inte ska få läggas till anskaffningsvärdet. Detta förslag väcker frågan vad som ska gälla för avsättningen. Om hela avsättningen tas upp, trots att ett motsvarande belopp inte läggs till anskaffningsvärdet, blir det en bristande matchning mellan inkomster och utgifter.

Såvitt avser de utgifter som i redovisningen ska läggas till anskaffningsvärdet skulle en alternativ lösning ha varit att endast medge avdrag för framtida utgifter om ett motsvarande belopp läggs till anskaffningsvärdet. Det finns emellertid några skäl emot en sådan lösning.

Ett första skäl gäller effekterna av den skattemässiga avskrivningen. Eftersom de skattemässiga avskrivningsreglerna ger en mycket snabb avskrivning är det en dålig lösning att lägga ett belopp motsvarande avsättningen till anskaffningsvärdet, om man vill ha en god matchning. Visserligen gäller motsvarande för de utgifter som redan i dag läggs till anskaffningsvärdet. I detta fall är det emellertid frågan om utgifter som företaget faktiskt haft. Det är mer tveksamt om en lika generös ordning bör gälla när fråga är om avdrag för utgifter som företaget kommer att betala först efter en längre tid.

Ett andra skäl har en mer praktisk natur. Framtida utgifter är svårbedömda och det kan förutses att utgifterna eller åtminstone deras storlek då och då måste omprövas. Hur ska man hantera en sådan situation om ett motsvarande belopp som avsättningen lagts till anskaffningsvärdet och avdrag redan medgivits genom värdeminskningsavdrag? De skattemässiga avskrivningsreglerna är schablonmässiga och bör så vara. Därför är det inte lämpligt att avskrivningsunderlaget måste justeras varje gång storleken på en framtida utgift ändras.

Utredningen föreslår därför att den princip som i dag får tillämpas i juridisk person enligt undantaget i RR 12 och som även de mindre aktiebolagen ska tillämpa enligt BFNAR 2008:1 fortsättningsvis också ska gälla inom beskattningen.

Även andra framtida utgifter än återställningskostnader ska dras av successivt över nyttjandeperioden förutsatt att de har samband med en verksamhet som företaget kan antas bedriva under minst fem år.

Förslaget innebär att en linjär fördelning i regel ska gälla. I vissa undantagsfall ska utgifterna i stället fördelas utifrån hur inkomsterna från verksamheten kan förväntas fördela sig. Avdraget för

respektive år ska motsvara årets och tidigare års andel av de framtida utgifterna beräknat utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Om de framtida utgifterna ska nuvärdesberäknas så är det nuvärdet av utgifterna som ska fördelas.

Bestämmelserna placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 5 § IL.

Återföring av avdrag

Förslag: Avdrag för framtida utgifter ska återföras det följande beskattningsåret.

Ett avdrag för framtida utgifter är inte ett definitivt avdrag. Det kan knytas till två eller flera beskattningsår, dels det beskattningsår då avdraget beräknas och medges, dels det eller de beskattningsår då företaget infriar sina förpliktelser. Det får till följd att ett avdrag för framtida utgifter ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

Bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 6 § IL.

15.5.5 En portalparagraf om utgiftsperiodisering

Behovet av en portalparagraf

Förslag: En portalparagraf för utgiftsperiodisering införs.

Utredningens förslag är alltså att det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra. Liksom när det gäller inkomstperiodisering får detta stor betydelse för frågor som gäller utgiftsperiodisering.

Av motsvarande skäl som när det gäller inkomstperiodisering bör det införas en portalparagraf för utgiftsperiodisering i IL. Liksom ifråga om inkomstperiodisering är det enbart i vissa speciella fall som portalparagrafen kommer att bli tillämplig.

Portalparagrafens innehåll

Förslag: En utgift som har ett direkt samband med viss inkomst ska anses hänförlig till det beskattningsår inkomsten tas upp som intäkt. En utgift som inte har ett sådant direkt samband med viss inkomst men som har ett tydligt och påvisbart samband med inkomster under vissa beskattningsår ska fördelas över dessa år. En utgift som inte kan hänföras till viss inkomst eller inkomster under vissa beskattningsår ska dras av när utgiften uppkommer.

Liksom när det gäller inkomstperiodiseringen bör beskattningen bygga på den s.k. belöpandeprincipen i den meningen att utgifterna ska fördelas på de perioder som de utifrån ett traditionellt företagsekonomiskt synsätt är hänförliga till eller belöper sig på.

I redovisningen brukar man tala om att utgiftsperiodiseringen är intäktsorienterad. Detta innebär att utgiftsperiodiseringen är beroende av och styrs av inkomstperiodiseringen. Grundfrågan vid utgiftsperiodiseringen är hela tiden om en utgift kan hänföras till en viss inkomst.

I redovisningsteorin brukar man dela in utgifter i tre kategorier.

Till den första kategorin hänförs utgifter som direkt kan hänföras till en inkomst och därför ska dras av när inkomsten tas upp. Ett exempel på utgifter som kan hänföras till denna kategori är kostnad för såld vara.

Till den andra hör de utgifter som allmänt kan kopplas samband med företagets inkomstskapande verksamhet, men som inte som enskild utgift kan knytas till en specifik inkomst. Dessa utgifter fördelas planmässigt över de perioder under vilka de kan bidra till att generera inkomster. Ett exempel är utgift för inventarier.

Den tredje kategorin utgifter kallas på engelska ofta ”sunk cost”. Utgifterna dras av som en kostnad när de uppstår. Tillämpningsområdet för denna princip torde vara betydligt mer omfattande än vad uttrycket antyder. Det handlar inte enbart eller ens främst om utgifter för felsatsningar. En omedelbar kostnadsredovisning kan bli aktuell för alla utgifter vars samband med den intäktsskapande verksamheten i företaget inte kan påvisas i tillräcklig omfattning.

Enligt utredningens mening kan de allmänna bestämmelserna om utgiftsperiodisering utgå från denna traditionella uppdelning.

Ett exempel på en utgift som kommer att regleras av portalparagrafen är skadestånd.

Bestämmelserna placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 2 § IL.

15.5.6 Allmänna näringsutgifter

Ränta

Förslag: Utgifter för ränta ska bestämmas på motsvarande sätt som gäller för ränteinkomster. Utgifter i form av avgifter för att erhålla kredit och för att lösa lån i förtid ska dras av när de betalas.

I avsnitt 14.2.3 diskuteras de principer som ska ligga till grund för beskattning av ränteinkomster. Utredningen anser att samma principer som ligger till grund för reglerna i 14 a kap. 18–21 §§ IL om beskattningstidpunkten för ränteinkomster även ska gälla för ränteutgifter.

Bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 7 § IL.

Hyra m.m.

Förslag: Hyra, försäkringspremier och liknande utgifter som avser flera beskattningsår ska fördelas linjärt på dessa utifrån hur stor del av beskattningsåret de belöper sig på. Hyra som avser lokal som inte till någon del längre utnyttjas ska dras av omedelbart. För årligen återkommande utgifter som är ungefärligen lika stora varje år gäller en förenklingsregel. Regeln innebär att utgifterna får dras av när de betalas.

Utgångspunkten för periodisering av utgifter är att de ska dras av det beskattningsår de belöper sig på. Hyra, försäkringspremier och liknande utgifter, som t.ex. utgift för el, som avser flera beskattningsår ska fördelas på dessa utifrån hur stor del av beskattningsåret de avser. Regeln gäller inte för pensionsförsäkringar. Sådana försäkringar regleras särskilt i 28 och 59 kap. IL.

När det gäller utgift för hyra som avser lokal som inte till någon del utnyttjas i verksamheten får denna dras av omedelbart och

behöver alltså inte periodiseras över återstående avtalstid. Regeln tar sikte på omstruktureringsfall där lokaler kan stå tomma efter en nedläggning. Omedelbart avdrag kan i detta fall göras för hyra under återstående hyrestid efter nedläggningen.

Många utgifter i ett företag är regelbundna i det att de återkommer årligen eller åtminstone med visst intervall. Det kan t.ex. gälla utgifter för hyra, ränta, elektricitet och försäkring. Gemensamt för dessa är att arbetet med att hänföra utgiften till rätt år i vissa fall kan bli onödigt betungande i förhållande till utgifternas betydelse för resultatet. Utredningen föreslår därför en förenklingsregel för utgifter av detta slag som innebär att utgifterna får dras av när de betalas förutsatt att de är ungefärligen lika stora varje år.

Bestämmelserna placeras i nya paragrafer, 14 b kap. 8 och 9 §§ IL.

Royalty

Förslag: Royalty som betalas med fast ersättning ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser. Royalty vars storlek är beroende av nyttjande eller försäljning ska fördelas på de beskattningsår som avtalet avser utifrån respektive års nyttjande eller försäljning. Om mottagaren av royaltyn är beroende av information från utbetalaren för att kunna beräkna årets royalty får avdrag bara göras om sådan information finns tillgänglig för mottagaren vid utgången av utbetalarens beskattningsår.

Royalty är ersättning som betalas ut periodiskt för rätten att utnyttja en tillgång, t.ex. varumärken och patent. Ersättningens storlek kan bestämmas utifrån olika grunder.

Utredningens förslag innebär att ersättning som betalas med ett fast belopp ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser. Detta gäller oavsett när royaltyn utbetalas. Royalty, vars storlek i stället bestäms utifrån nyttjande, försäljning eller dylikt, ska fördelas på de beskattningsår som motsvarar avtalstiden utifrån respektive års nyttjande eller försäljning.

Ibland är mottagaren av royaltyn beroende av information från utbetalaren för att kunna beräkna storleken på royaltyn. Om så är

fallet får avdrag bara göras om sådan information gjorts tillgänglig för mottagaren senast vid utgången av utbetalarens beskattningsår.

Bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 10 § IL.

Provision

Förslag: Provision ska dras av när den prestation utförts som enligt avtalet ger rätt till provision. Är rätten till provision beroende av att det avtal som förmedlats fullföljts eller av liknande omständighet, ska avdraget beräknas så att det motsvarar vad som vid beskattningsårtes utgång kan antas komma att slutligt betalas.

Utredningens förslag är att provision ska dras av då den prestation som enligt avtalet ger rätt till provision har utförts. I vissa fall är provisionsavtalet konstruerat så att provision endast kommer att utbetalas om vissa villkor är uppfyllda. Om så är fallet ska avdraget beräknas så att det motsvarar vad som vid beskattningsårets utgång kan antas komma att slutligt betalas. Vid denna bedömning är det förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande.

Bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 11 § IL.

Övriga tjänster

Förslag: Utgifter för övriga tjänster ska dras av när prestationen kommit den skattskyldige till godo. Om det inte närmare går att bedöma om tjänsten innefattar en aktivitet från uppdragstagaren eller om omfattningen är osäker ska utgiften dras av linjärt över avtalstiden.

Utgifter för tjänster som inte regleras särskilt ska dras av enligt en bestämmelse om övriga tjänster. En konsekvens av detta är att utgifter för tjänster inte kommer att dras av enligt portalparagrafen. Tjänster som omfattas av bestämmelsen om övriga tjänster kan vara av skiftande karaktär. Det kan vara fråga om avtal som sträcker sig över flera beskattningsår eller tjänster som fullgörs under en kortare tid.

Inom redovisningen har under senare år då och då diskuterats vad som ska gälla för s.k. förutbetalda kostnader. I första hand är det frågan om vad som ska gälla i det fall ett företag betalat eller fakturerats för framför allt tjänster som ännu inte levererats. Traditionellt torde i enlighet med matchningsprincipen sådana utgifter ha tagits upp i balansräkningen som förutbetalda kostnader. Effekten blir att kostnadsredovisningen senareläggs till dess att tjänsten levererats.

Diskussionen under senare år har influerats av internationell normgivning. Inriktningen inom IFRS har varit att balansräkningen endast får innehålla poster som uppfyller kriterierna för att vara en tillgång. En del har hävdat att detta normalt skulle innebära att resultateffekten vid inköp av t.ex. tjänster inte kan skjutas upp till dess att tjänsterna levererats. Andra har haft en motsatt uppfattning (jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 15 Immateriella tillgångar punkt 58).

Frågan är då vad som ska gälla inom beskattningen. Effekterna av det synsätt som hävdats inom redovisningen kan bli märkliga. Om ett företag i december beställer och faktureras för utbildning av personal, reklam eller städtjänster under nästa år skulle denna utgift få dras av redan vid faktureringen. Motparten skulle inte ta upp intäkten. Det är oklart om möjligheterna att häva avtalet och därmed slippa betala har någon betydelse.

Enligt utredningens mening strider det synsätt som åtminstone av vissa hävdas gälla inom redovisningen mot utredningens övergripande utgångspunkter (avsnitt 7.2) och bör inte gälla inom beskattningen.

För de flesta övriga tjänster gäller att de avser en bestämd prestation vars omfattning kan bedömas redan när avtalet ingås. Sådana utgifter ska dras av när prestationen kommit den skattskyldige till godo, vilket i normalfallet bör vara när tjänsten har utförts.

Som diskuterats i avsnitt 13.6.7 kan det för vissa avtal i utgångsläget vara svårt att närmare precisera den prestation som avtalet gäller. Det kan bero på att det inte är säkert att de omständigheter som aktualiserar en insats från uppdragstagaren över huvud taget kommer att inträffa. Det gäller t.ex. för fleråriga tjänsteavtal som består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod.

Om osäkerhet finns om tjänsten innefattar en aktivitet från uppdragstagaren eller om omfattningen av prestationen är osäker,

ska inkomsten enligt utredningens förslag till 14 a kap. 17 § andra stycket IL tas upp linjärt över avtalstiden. Utredningen anser att detsamma bör gälla för sådana utgifter. Om det inte närmare går att bedöma om tjänsten innefattar en aktivitet från uppdragstagaren eller om omfattningen är osäker ska utgiften alltså dras av linjärt över avtalstiden.

Bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 14 b kap. 12 § IL.

15.5.7 Återplantering av skog m.m.

Förslag: Avdrag medges för avsättning för framtida utgift för att återplantera skog och för andra åtgärder som är en direkt följd av avverkning. Avdraget får för varje beskattningsår inte göras med högre belopp än summan av vad som under beskattningsåret och tidigare år tagits upp som intäkt på grund av avverkningen. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

I avsnitt 12.7.3 och 12.7.8 behandlas beskattningstidpunkten för ersättning för skog som säljs som virke och ersättning för avverkningsrätter. Den skogsfråga som nu återstår att ta ställning till är avsättningar för framtida utgifter i anledning av avverkning av skog.

När en fastighetsägare avverkar skog blir han skyldig att återplantera. Avverkningen leder också till andra utgifter som inte uppstår vid avverkningen, men som är en direkt följd av avverkningen.

Av rättspraxis följer att avdrag får göras för bl.a. avsättning för återplanteringskostnader även om dessa utgifter läggs ner efter det år inkomsten tas upp (RÅ 1984 1:8). Då och då har frågan om vilka framtida utgifter avseende återplantering eller liknande åtgärder som får dras av prövats i domstolarna. Generellt kan det sägas att avsättning för utgifter för grundläggande återplantering, senare kompletteringsplantering och vissa andra utgifter som är en direkt följd av avverkningen godtagits även vid beskattningen. Andra utgifter har ibland ansetts tillhöra den löpande driften av skogsfastigheten och avdrag har då inte medgivits för dessa innan företaget faktiskt haft utgifterna.

Även fortsättningsvis bör avdrag medges för framtida utgifter som är en direkt följd av avverkning av skog. Det gäller oberoende

av om inkomsten uppstår till följd av att avverkningsrätt upplåtits eller efter avverkning i egen regi.

En särskild fråga är vad som ska gälla om skogsägaren vid upplåtelse av avverkningsrätt utnyttjar möjligheten att ta upp inkomsten först vid betalning. Frågan är vad som ska gälla om endast en mindre del av den totala inkomsten betalas ett år. Ska den skattskyldige då få göra en avsättning som överstiger det belopp som tagits upp som intäkt?

Av praxis följer att ett företag som tar upp inkomst vid betalning inte får göra avsättning för framtida utgifter i anledning av avverkningen (RÅ 1997 ref. 52). I konsekvens med de principer som ligger bakom detta avgörande bör gälla att avdraget för framtida utgifter begränsas till det belopp som tagits upp som intäkt.

Utredningen förslag innebär således att avdraget för varje beskattningsår inte får uppgå till högre belopp än summan av vad som under beskattningsåret och tidigare år tagits upp som intäkt på grund av avverkningen.

Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 21 kap. 2 a § IL.

15.5.8 Koncernbidrag

Inledning

En koncern är inte ett skattesubjekt i Sverige, utan det är de enskilda bolagen i en koncern som beskattas. Huvudsakligen för att åstadkomma att den totala skattebelastningen blir densamma oavsett om verksamheten organiseras så att den bedrivs i ett enda bolag eller i flera bolag i en koncern finns sedan 1965 regler som gör det möjligt att genom överföringar inom koncernen – koncernbidrag – utjämna vinst i ett koncernbolag mot förlust i ett annat.

Reglerna innebär sammanfattningsvis att koncernbidrag kan lämnas mellan företag i en koncern, om vissa krav avseende framför allt ägarsamband är uppfyllda. Om lagens krav är uppfyllda ska bidraget dras av hos givaren och tas upp till beskattning hos mottagaren. Reglerna anger inte uttryckligen när bidraget ska tas upp respektive dras av, men det ska vara samtidigt.

Principiellt får det antas att redovisningen har betydelse för hanteringen av koncernbidrag, även om sambandet inte är enkelt att beskriva. När det materiella sambandet mellan redovisning och

beskattning avskaffas behövs skatteregler som gäller beskattningstidpunkten för koncernbidrag. När det gäller koncernbidrag är emellertid den förändrade utgångspunkten inte det enda skälet för att reglerna behöver ses över.

Utredningens uppdrag gäller beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Av detta följer att utredningen inte har uppdrag eller mandat att göra en allmän översyn av koncernbidragsreglerna. Det problem utredningen i det följande behandlar gäller beskattningstidpunkten för koncernbidrag och det samband som i detta avseende finns med det aktiebolagsrättsliga kravet på att förmögenhetsöverföringar ska behandlas i vissa former. En möjlig lösning på det nedan närmare beskrivna problemet hade varit att i grunden ändra koncernbidragssystemet och att avskaffa kravet på värdeöverföringar som en förutsättning för avdragsrätt för lämnat koncernbidrag. Ett sådant förslag ligger emellertid utanför utredningens uppdrag och utredningen har inte närmare övervägt en sådan lösning.

Närmare om det problem som finns i dag

För att koncernbidragssystemet ska kunna fungera på det sätt som är avsett krävs att bidraget får skattekonsekvenser det år den vinst som ska överflyttas uppstått. Ett bolag som ett visst år har ett överskott vill kunna lämna ett koncernbidrag och för samma år få ett avdrag som minskar överskottet och därmed det för bolaget skattepliktiga resultatet. Skulle systemet fungera så, att avdrag för koncernbidrag ges först året efter det överskottet tagits upp till beskattning blir det om inte meningslöst så i vart fall av mycket mindre intresse.

Den fråga som senare års utveckling väcker är om det skattemässiga kravet på värdeöverföring och de aktiebolagsrättsliga reglerna om tidpunkten och formerna för förmögenhetsöverföring sammantaget leder till att det finns risk för att koncernbidragssystemet inte kan fungera på sätt som avsetts. Den närmare bakgrunden till frågan är följande.

Skattereglerna kräver att det är fråga om bidrag mellan givare och mottagare för att koncernbidrag ska få dras av. Av fast etablerad praxis (senast bekräftad i RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79) framgår att detta innebär krav på en värdeöverföring. Om det företag som lämnar ett koncernbidrag inte blir fattigare genom bidraget

och det mottagande i motsvarande mån rikare, medges inget avdrag.

Tidigare har koncernbidragets aktiebolagsrättsliga status varit föremål för diskussion. Det som diskuterats är bl.a. hur koncernbidragen förhåller sig till de aktiebolagsrättsliga reglerna om vinstutdelning m.m. Bidrag från ett moderbolag till ett dotterbolag anses normalt vara ett aktieägartillskott, som inte berörs av utdelningsproblematiken så länge mottagaren är solvent. Bidrag från ett dotterbolag till moderbolaget eller till ett systerbolag har däremot vanligen ansetts omfattas av reglerna i aktiebolagslagen om vinstutdelning och annan användning av bolagets egendom.

Tidigare aktiebolagslagar har inte innehållit några särskilda regler om koncernbidrag. Frågan om sådana regler borde införas diskuterades i samband med tillkomsten av 2005 års aktiebolagslag (prop. 2004/05:85 s. 370). Regeringen ansåg att regler om koncernbidrag inte borde införas, bl.a. med hänsyn till att en specialreglering i särskilda fall skulle försvåra tillämpningen och därmed riskera att gå ut över reglernas effektivitet. Utgångspunkten borde enligt regeringen i stället vara att alla värdeöverföringar från bolaget faller under samma regler, oavsett vem som är mottagare av den överförda egendomen. Vidare ansågs de allmänna reglerna om borgenärsskydd som föreslagits vara ändamålsenliga även med avseende på koncerntransaktioner.

Bolagsrättsligt brukar koncernbidrag delas in i fyra typsituationer. De situationer som enligt förarbetena till 2005 års aktiebolagslag kan särskiljas är koncernbidrag från ett helägt dotterbolag till moderbolaget, bidrag från ett majoritetsägt dotterbolag till moderbolaget, bidrag från ett dotterbolag till ett annat dotterbolag samt bidrag från moderbolaget till dotterbolag i form av s.k. aktieägartillskott. I propositionen uttalades att de tre förstnämnda situationerna bör vara underkastade samma regler som andra värdeöverföringar till aktieägarna, dvs. att försiktighetsregeln och beloppsspärren bör tillämpas. Det ansågs därför inte behövas några särskilda bestämmelser för dessa situationer. Ett koncernbidrag från moderbolaget till dotterbolag bör med beaktande av dotterbolagets ekonomiska ställning betraktas som endera en affärshändelse, som kan beslutas av styrelsen, eller en värdeöverföring. Om dotterbolagets ekonomiska ställning är sådan att tillskottet inte, eller endast delvis, påverkar värdet på dotterbolagsaktierna, kan transaktionen vara att betrakta som en värdeöverföring. I sådana fall bör det krävas att transaktionen ryms inom de gränser som

uppställs genom de allmänna borgenärsskyddsreglerna. Inte heller i denna situation ansågs någon särreglering behövas (prop. 2004/05:85, s. 386).

Numera kan det från aktiebolagsrättsliga utgångspunkter således inte råda någon tvekan om att vissa koncernbidrag är en form av förmögenhetsöverföringar som ska bedömas enligt aktiebolagslagens bestämmelser om sådana överföringar.

Enligt aktiebolagslagen får värdeöverföringar från ett bolag endast göras i enlighet med lagens bestämmelser för sådana överföringar. Huvudregeln är att beslut om vinstutdelning fattas av bolagsstämman (18 kap. 1 §). Ordinarie bolagsstämma ska hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår (7 kap. 10 §). I 17 kap. 4 § regleras utrymmet för värdeöverföringar under löpande räkenskapsår. Regeln innebär att s.k. förskottsutdelning inte är tillåten. Under löpande räkenskapsår får alltså endast utdelning göras av de fria vinstmedel som fastställts som sådana i samband med fastställande av balansräkningen på årsstämman. Summan av överföringar får inte överstiga det utdelningsbara beloppet enligt den senast fastställda balansräkningen. Bestämmelsen i 17 kap. 3 § om skyddet för bolagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln kan ytterligare begränsa utrymmet för värdeöverföringar under löpande räkenskapsår.

Vad som nu sagts leder sammanfattningsvis till följande situation. Det är inte aktiebolagsrättsligt möjligt att göra värdeöverföringar innan bolagsstämman beslutat i frågan. Skatterättsligt förutsätter koncernbidragsreglerna att en förmögenhetsöverföring kommer till stånd. Detta leder fram till att nuvarande koncernbidragssystem står och faller med följande frågor: Är det möjligt för ett koncernbidragsgivande företag att redovisa en kostnad som avser en värdeöverföring som civilrättsligt får göras nästa år och för det mottagande bolaget att ta upp en intäkt avseende koncernbidraget? Om inte, kan rätt år för att dra av respektive ta upp koncernbidraget ändå anses vara det år vinsten (och bidraget) avser?

Reglerna om koncernbidrag uppställer inte några uttryckliga krav på hur koncernbidrag ska redovisas i företagens bokföring. Även om reglerna inte har någon uttrycklig koppling till redovisningen och bokföringsmässiga grunder har det tidigare varit oklart om koncernbidrag måste bokföras på ett visst sätt för att givaren ska få avdrag. Genom tre avgöranden i Regeringsrätten (RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79) kan det emellertid numera anses klarlagt att avdragsrätt respektive skatte-

plikt för koncernbidrag inte är beroende av hur bidraget har behandlats i företagens bokföring. Däremot kan det som framgått av rättsfallen utläsas att det för avdragsrätt krävs att värden motsvarande koncernbidraget överförs och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklaration kan visa detta.

I RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer punkt 37 anges att koncernbidrag av skatteskäl redovisas i det givande och mottagande företaget det år som koncernbidraget avser.

Kammarrätten i Stockholm har i ett avgörande prövat vid vilken tidpunkt förmögenhet senast måste överföras mellan givare och mottagare för att koncernbidragsreglerna ska vara tillämpliga (dom den 15 mars 2005 i mål nr 2883-04). Domstolen fann att värden måste överföras senast vid tidpunkten för ordinarie bolagsstämma.

Riksskatteverket har berört frågorna om förmögenhetsöverföringar och rätt beskattningsår för koncernbidrag i en skrivelse den 10 december 2002 (Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet, dnr 10086/02/100). I skrivelsen anförs bl.a. följande:

> Beträffande möjligheten att retroaktivt tillgodoföra sig avdrag för koncernbidrag är detta i första hand inte en fråga om ändrat bokslut utan den avgörande frågan är om det har skett en förmögenhetsöverföring eller inte. Av rättspraxis, RÅ 1998 ref. 6 och RÅ 1999 ref. 74, framgår att den redovisningsmässiga behandlingen av förmögenhetsöverföringen inte har någon betydelse för den skattemässiga bedömningen. Enligt RÅ 2001 ref. 79 kan inte avdrag för koncernbidrag medges med ett högre belopp än det lämnade koncernbidraget.
>
> Avgörande för den skattemässiga bedömningen är, bortsett från de kvalitativa reglerna, om en reell förmögenhetsöverföring skett. Frågan är när denna förmögenhetsöverföring ska ha skett för att få beaktas ett visst beskattningsår.
>
> Rätt beskattningsår är enligt RSV:s uppfattning det år den reella förmögenhetsöverföringen sker. Enligt verkets uppfattning måste förmögenhetsöverföringen ha skett senast när bokslutet har fastställts. För den skattemässiga bedömningen kan inte heller ställas några särskilda krav på att förmögenhetsöverföringen ska bokföras på något visst sätt.

Som framgått är således relationen mellan aktiebolagsrätt, beskattning och redovisning komplicerad på detta område. Det finns därför goda skäl för att nu ändra lagen så att dessa frågor kommer att sakna betydelse för tillämpningen av koncernbidragsreglerna.

Överväganden och förslag

Tidpunkt för värdeöverföring

Förslag: Koncernbidrag får dras av även om värdeöverföringen görs först året efter beskattningsåret.

Det finns som framgått flera skäl till varför det är angeläget att hitta en lösning som medför att de eventuella oklarheter som finns i dag elimineras och att reglerna utformas på ett sätt som innebär att framför allt avdragsrätten för koncernbidrag inte längre ska vara beroende av vare sig aktiebolagsrätt eller redovisning.

Med de utgångspunkter som redovisats; nämligen att förslagen inte ska innebära att koncernbidragssystemet förändras i grunden, återstår egentligen endast ett rimligt alternativ för att komma till rätta med problemen. De löses genom att man uttryckligen skiljer på frågorna om en värdeöverföring ska göras och när värdena ska överföras. Med skatteregler som godtar att avdrag medges före värdeöverföringen försvinner de aktuella problemen.

Det återstår att ta ställning till var reglerna om avdragstidpunkt för koncernbidrag ska placeras. Enligt utredningens mening är det naturligt att de nu föreslagna reglerna inordnas i de grundläggande koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL.

Bestämmelsen föreslås tas in i 35 kap. 3 § punkt 1 IL.

Bestämmelse om värdeöverföring

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) tas in en bestämmelse av vilken det framgår att en värdeöverföring motsvarande bidraget ska göras.

Som framgått finns ingen uttrycklig bestämmelse som anger att en värdeöverföring är en förutsättning för koncernbidrag; ett sådant krav följer i stället av att det ska vara fråga om ett bidrag (se ovan). När det nu införs en bestämmelse som anger när en värdeöverföring senast ska göras är det naturligt att lagen kompletteras så att det även av lagtexten framgår att en värdeöverföring är en förutsättning för koncernbidrag.

Det föreslås att bestämmelsen tas in i 35 kap. 3 § punkt 1 IL.

Rättelse vid underlåten värdeöverföring

Förslag: Taxeringslagen (1990:324) kompletteras med en bestämmelse som anger att rättelse kan göras genom eftertaxering, om en skattskyldig som gjort avdrag för koncernbidrag inte senast under efterföljande taxeringsår gör en värdeöverföring.

Rätten att dra av koncernbidrag ett beskattningsår trots att de materiella förutsättningarna för avdraget uppfylls först det efterföljande året kan ställa till problem i en rättelsesituation. Om koncernbidrag dras av och någon värdeöverföring senare inte görs uppstår frågan om hur felet ska rättas. En regel som anger att koncernbidrag som dragits av då ska återföras kan bli otjänlig för sitt syfte eftersom en skattskyldig då kan ”rulla” de felaktiga koncernbidragen framför sig utan att göra någon värdeöverföring. De regler för eftertaxering som nu gäller kan inte användas eftersom uppgiften att värdeöverföring ska göras inte blir oriktig förrän året efter beskattningsåret.

Problemet kan lösas genom att det i taxeringslagen (1990:324), TL, införs en bestämmelse om att rättelse kan åstadkommas med stöd av reglerna om eftertaxering.

Bestämmelsen tas in i 4 kap. 17 § TL.

16 Personalkostnader

16.1 Inledning

Utgifter för personal är en stor och viktig post för många företag. Det gäller framför allt för sedvanliga löneutgifter, men även andra personalutgifter kan uppgå till betydande belopp.

Mer komplicerade frågor som gäller periodisering av personalutgifter kan uppstå när det gäller semesterlöneskuld och avsättningar för t.ex. avgångsvederlag och olika prestationsbaserade eller aktierelaterade ersättningar. Under senare år har flera principiellt intressanta frågor som gäller periodisering av personalutgifter prövats i rättstillämpningen.

I detta kapitel behandlas frågor som gäller periodisering av personalutgifter. I enlighet med den allmänna avgränsning utredningen gjort behandlas inte pensionsfrågor (se avsnitt 1.3).

Till de frågor som behandlas hör hur en semesterlöneskuld ska beräknas och när den ska dras av, vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdrag ska medges för framtida utgifter som avser avgångsvederlag och hur man ska se på diverse provisionsbaserade ersättningar och aktierelaterade ersättningar. Mot bakgrund av de regler som finns i Storbritannien diskuteras också om avdragsrätten för löneutgifter ska vara symmetrisk med beskattningen av löntagarna.

16.2 Gällande rätt

16.2.1 Skatterätt

Lagregler

Utöver regler om pensioner finns inte några särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om tidpunkten för avdrag för personalutgifter.

De regler som gäller tjänstebeskattning av ersättning i anledning av s.k. incitamentsprogram behandlas i detta avsnitt under rubriken Aktierelaterade ersättningar.

Praxis före 1983

I RÅ 1942 Fi 224–229 medgavs avdrag för avsättning för semesterersättning till bolagets personal.

Riksskatteverkets (RSV) nämnd för rättsärenden fann i ett förhandsbesked från 1979 att rätt till avdrag inte fanns för framtida utgifter som avsåg en förpliktelse att tillämpa en trygghetsöverenskommelse som gällde på arbetsmarknaden. Som skäl angavs att de framtida kostnader som var i fråga inte kunde beräknas vare sig i fråga om belopp eller utbetalningstid. Bakgrunden till ansökan var att det för företag som var anslutna till Svenska arbetsgivareföreningen (SAF) gällde att de varje år betalade en viss procentsats på lönesumman avseende sina tjänstemän till två organ, Trygghetsrådet och Trygghetsfonden. Dessa organs uppgift var att stödja tjänstemän som blev arbetslösa. Det sökande företaget var inte medlem i SAF, men var genom avtal skyldigt att följa SAF/PTK:s trygghetsöverenskommelse. I ansökan frågade företaget om det med skattemässig avdragsrätt kunde avsätta till en egen trygghetsfond om avsättningen årsvis motsvarade vad medlemmar i SAF inbetalade till Trygghetsrådet och Trygghetsfonden.

År 1981 prövades ytterligare en fråga om avsättning för personalutgifter av RSV:s nämnd för rättsärenden. Nämnden fann i detta fall att rätt till avdrag förelåg. Förutsättningarna var följande. Ett bolag T hade träffat avtal med ett annat bolag, V, vars verksamhet var under avveckling. Avtalet innebar att T skulle rekrytera minst två personer från V med garanterad anställning t.o.m. den 30 juni 1982. För detta skulle V betala 700 000 kronor till T. T ville skuldföra dessa 700 000 kronor och matcha intäkten mot de per-

sonalutgifter som skulle uppstå. Nämnden fann att ersättningen var avsedd att täcka särskilda personalutgifter under en övergångstid som kunde vara t.o.m. det första halvåret 1982. Utgifterna fick därför fördelas på räkenskapsåren 1981 och 1982.

Praxis efter 1983

Lön eller pension samt avdragstidpunkt för löneutgift

På områden där beskattningen är frikopplad från redovisningen uppkommer ibland gränsdragningsfrågor om en viss utgift omfattas av det uttryckligen reglerade området eller är av annat slag. Exempel på mål där sådana klassificeringsfrågor tagits upp är RÅ 2003 ref. 6 och RÅ 1989 ref. 84 (se nedan). I RÅ 2003 ref. 6 prövade Regeringsrätten frågan om avdragsrätt för avsättningar för utgifter för delpension i företagets egen regi. AB Volvo avsåg att införa ett system med delpension i egen regi. I ansökan om förhandsbesked angav företaget att det avsåg att lämna utfästelser om delpension relativt kort tid innan pensionen skulle börja betalas ut och att pensionen därför vanligen skulle komma att anses fullt intjänad då den lämnades. Vidare uppgavs att de avsättningar för delpension som krävs enligt god redovisningssed skulle komma att kostnadsföras hos arbetsgivaren i samband med beslut om deltidspension. Som en förutsättning för ansökan gällde att oåterkalleliga, individuella utfästelser skulle ges under samma beskattningsår. Skatterättsnämnden anförde följande:

> Det finns i och för sig inte något som hindrar att en anställd samtidigt med fortsatt anställning också uppbär pension. I förevarande fall bygger dock policyn på att den anställde skall vara kvar i arbetet med bibehållna pensionsförmåner som om han fortsatt full anställning till pensionsåldern, oavsett om han minskar sin arbetstid. Vid sådant förhållande framstår enligt nämndens bedömning den ersättning som den anställde uppbär under ledigheten mer som en form av lön under ledighet än som en pensionsförmån. AB Volvo har avdragsrätt för ersättningarna först i takt med att utbetalning sker.

Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning att ersättningen var att anse som lön för vilken avdragsrätt erhölls i takt med att lönen förföll till betalning.

Avgångsvederlag eller pension

En reservering för ett åtagande att utge avgångsvederlag är inte avdragsgill om åtagandet har pensionsliknande karaktär. I RÅ 1989 ref. 84 avsåg en skattskyldig att tillförsäkra några anställda avgångsvederlag då anställningen upphörde. Avgångsvederlaget skulle betalas ut oavsett vem som sa upp anställningsavtalet och oberoende av orsak till att avtalet sades upp. Det skulle beräknas på visst angivet sätt och kunde aldrig bli lägre än två genomsnittliga månadslöner under respektive anställningsår. Skatterättsnämnden, vars beslut fastställdes av Regeringsrätten, anförde att rätten till avdrag för tryggande av pensionsutfästelse är reglerad i skattelagstiftning. Nämnden menade att ”Det ligger i sakens natur att regleringen hindrar avdrag för reservering av ett åtagande som inte uppfyller villkoren men som ändå avser en framtida personalutgift av pensionsliknande karaktär”.

Avgångsvederlag

I RÅ 2004 ref. 18 prövade Regeringsrätten frågan om rätt till avdrag för utfästelser om avgångsvederlag. Ett företag gjorde i årsredovisningen avsättning för avgångsvederlag och på dessa belöpande arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten medgav inte avdrag med motiveringen att kostnaderna var avdragsgilla först när anställningarna upphört. Bokföringsnämnden (BFN) yttrade sig och ansåg att avsättningen överensstämde med god redovisningssed. Nämnden utvecklade sin syn på periodisering av ersättning som utgår i anledning av ett anställningsavtal och anförde följande:

> Ett anställningsavtal mellan ett företag och en arbetstagare ger upphov till olika rättigheter och skyldigheter. Arbetstagaren är skyldig att utföra arbete åt företaget, men har samtidigt rätt att få lön för arbetet. Företaget å sin sida har rätt att få arbetet utfört, men är samtidigt skyldigt att ersätta arbetstagaren för det utförda arbetet.
>
> En fråga som kan ställas är om företagets skyldighet att under kommande år betala lön till arbetstagaren skall redovisas som en avsättning i balansräkningen. Svaret är nej. Ett normalt anställningsförhållande där arbetstagaren utför arbete åt företaget och erhåller lön för arbetet ger inte upphov till några förtida bokföringsåtgärder. Det främsta skälet härtill är den balans som finns i relationerna mellan parterna – företaget och arbetstagaren har vid varje tidpunkt uppfyllt sina åtaganden i lika stor utsträckning, och kommer att göra det i framtiden. Den

ena partens prestation motsvaras således av en likvärdig prestation från den andra partens sida.

Vad som anförts leder till slutsatsen att det saknas grund för att göra avsättning för framtida lön i ett pågående anställningsförhållande. Däremot kan det givetvis bli aktuellt för ett företag att redovisa en skuld för redan intjänad men ännu inte utbetald lön.

Ersättning till arbetstagare för utfört arbete kan i princip klassificeras som antingen lön, avgångsvederlag eller pension. Lön är den normala ersättningen för utfört arbete så länge arbetstagaren är anställd. Avgångsvederlag däremot innebär en kompensation till arbetstagaren för att anställningsavtalet upphör i förtid. Klassificeringen av en ersättning kan få stor betydelse för den redovisningsmässiga behandlingen av ersättningen, och därmed ofta även för den skattemässiga behandlingen.

– – –

Som nyss nämnts är ett avgångsvederlag en kompensation till den anställde för att anställningsavtalet upphör i förtid. Ersättningen får därför i normalfallet anses ha samband med anställningen som sådan, och bör inte anses vara knuten till någon viss intjänandeperiod såsom fallet är när det gäller lön.

BFN framhöll vidare att det är två omständigheter som är centrala för den redovisningsmässiga behandlingen av ett avgångsvederlag. Det ena är att det under räkenskapsåret ska föreligga en utfästelse från företaget om att i framtiden betala avgångsvederlag. Det andra är att det under räkenskapsåret ska föreligga ett beslut om att arbetstagaren ska sluta arbeta på grund av att anställningsavtalet upphör i förtid.

Regeringsrätten medgav avdrag i enlighet med yttrandet från BFN. Domstolen menade att inte annat framkommit än att fråga var om utfästelser som brukar betecknas som avgångsvederlag och att den reservering som gjorts var förenlig med god redovisningssed.

Avsättning till kompetenskonto

I RÅ 2002 ref. 83 prövades rätt till avdrag för avsättning till s.k. kompetenskonton. Telia AB ansökte om förhandsbesked och angav följande om systemet med kompetenskonton. Medlen på dessa konton skulle ge möjlighet till utbildning eller utveckling för de anställda utöver sådan som behövs i det egna yrket. Det kunde handla om relativt grundläggande utbildning eller utveckling för att ändra nuvarande yrkesinriktning eller möjlighet till påbyggnad för

att få möjlighet till befordran och ökat ansvar. Medlen skulle också kunna användas för att utveckla personliga intressen. Medel skulle tillföras kontona genom att den anställde, genom löneavstående, regelbundet avsätter viss del av sin fasta lön eller gör enstaka insättningar genom att utnyttja rätt till bonus, servicetillägg, övertidstimmar, semesterersättning eller semesterdagar som inte tagits ut. Ett lika stort belopp tillsköts av bolaget. Medlen på kontot skulle finnas kvar som ett arbetande kapital i företaget och avkastningen skulle eventuellt komma att kopplas till avkastningen på eget kapital. Ett belopp motsvarande såväl den anställdes insättning som arbetsgivarens skulle redovisas som en avsättning i årsredovisningen. Ett år efter det år medlen satts in kunde de tas ut av den anställde. Uttagen skulle täcka lön till den anställde under utbildningstid eller kurslitteratur eller kursavgift. Utbildningen skulle godkännas av arbetsgivaren.

Telia AB frågade om avsättningen för kompetensmedlen respektive socialavgifter på dessa var avdragsgilla vid beskattningen. Bolaget frågade också om det spelade någon roll om avsättningen avsåg lön som den anställde avstått, medel som tillskjutits av Telia AB antingen på grund av den anställde avstått lön eller som en avkastning.

Skatterättsnämnden – vars förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten – angav att Telia AB skulle medges avdrag med såväl den anställdes som företagets del av avsättningen. Den anställdes del ansågs vara en upplupen kostnad (intjänad men inte utbetald lön), vilken skulle komma att utbetalas till den anställde oavsett om någon kompetensutveckling kom till stånd eller inte. För den företagsanknutna delen av kompetenskontona var förhållandena annorlunda och ett utnyttjande av denna del aktualiserades endast på villkor att ändamålet med kompetensutvecklingen var sådant som helt eller delvis ansågs vara till nytta för företaget. Avdragsgillt belopp i denna del kunde därför inte beräknas exakt utan en uppskattning fick göras av hur stor del av det sammantagna belopp som avsatts till kompetenskontona som kunde förväntas betalas ut till de anställda.

En minoritet i Skatterättsnämnden ville inte medge avdrag för företagets del av avsättningen med hänvisning till att villkoren för avsättningen inte skilde sig mycket från allmänna utfästelser om framtida kompetensutveckling som inte är avdragsgilla.

Avsättning till vinstandelsstiftelse

I RÅ 2004 ref. 10 prövades ett företags rätt till avdrag för avsättning till vinstandelsstiftelse. Företaget hade överfört medel till en vinstandelsstiftelse först efter beskattningsårets utgång och senare än det var skyldigt att avge självdeklaration. Regeringsrätten fann att företaget trots detta hade rätt till avdrag för beskattningsåret. Domstolen hänvisade till att BFN i BFN U 96:1 Redovisning av vinstandelar för anställda (BFN U 96:1) uttalat att ett företags kostnad för vinstdelning ska redovisas i bokslutet för det år då vinsten uppstått och att vinstdelning vanligen kommer att belasta resultatet i form av en reservering i bokslutet, eftersom medel normalt överförs först efter räkenskapsårets utgång.

Aktierelaterade ersättningar

En omdiskuterad fråga gäller företags avdragsrätt för utgifter som avser incitamentsprogram.

Förmåner som utgår till anställda inom ramen för incitamentsprogram kan skattemässigt vara värdepapper, personaloptioner eller syntetiska optioner som inte är värdepapper. Är det fråga om värdepapper beskattas den anställde för skillnaden mellan marknadsvärdet på värdepapperet och det vederlag han erlägger. Förmånen beskattas vid förvärvet, och det är skillnaden vid detta tillfälle som är den beskattningsbara inkomsten (10 kap. 11 § första stycket IL). Om det i stället är en personaloption, dvs. om det inte är fråga om ett värdepapper utan om en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller på i övrigt förmånliga villkor, beskattas den anställde först när rätten utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § andra stycket IL). När det gäller syntetiska optioner som inte är att anse som värdepapper beskattas de enligt 10 kap. 8 § IL, dvs. då optionen kan disponeras.

Tidigare har avdrag inte medgivits om anställda tecknat aktier i företaget till förmånligt pris (RÅ 1984 Aa 175). Genom RÅ 2004 ref. 83 (pleniavgörande) ändrade Regeringsrätten praxis. Domstolen fann att ett företag var berättigat till avdrag för löneutgift med belopp motsvarande marknadsvärdet på aktier när de överlämnades till de anställda. Avdragsrätten motsvarar alltså det belopp som beskattas som lön hos de anställda. Skatterättsnämnden, vars beslut fastställdes av Regeringsrätten, anförde följande:

> En arbetsgivares ersättning till en anställd i form av en annan tillgång än pengar presumeras alltså i skattehänseende vara en marknadsmässig betalning för det arbete som den anställde utför. Ur arbetsgivarens synvinkel kan betalningen för arbetet ses som en avyttring av tillgången till marknadspris. Arbetsgivaren skall då beskattas på så sätt att han som inkomst skall ta upp ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde samtidigt som han ges avdrag med samma belopp såsom för utgiven lön. Därutöver skall han medges avdrag för ett eventuellt skattemässigt restvärde.
>
> Ett alternativt synsätt är att se överlämnandet av tillgången som en överlåtelse till ett pris understigande marknadsvärdet. I så fall skall arbetsgivaren som regel uttagsbeskattas för belopp motsvarande marknadsvärdet, dvs. beskattning skall ske som om avyttringen görs till marknadspris. Det skattemässiga resultatet för arbetsgivaren blir detsamma i bägge fallen eftersom avdrag skall medges såsom för lön för belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde – vilket belopp den anställde skall beskattas för – och för dess eventuella skattemässiga restvärde.
>
> I praktiken torde en s.k. tyst kvittning ske av inkomsten mot lönen och ”öppet” avdrag ges för belopp motsvarande det eventuella restvärdet (jfr med s.k. räntefria lån till anställda, Ds B 1981:16, s. 99–102, prop. 1981/82:197 s. 59–60, 78).

Av rättsfallet framgår också att avdrag ska göras det eller de år som följer av god redovisningssed.

Regeringsrätten har i RÅ 2007 ref. 70 avgjort en fråga som gäller den skattemässiga behandlingen av optionsprogram som regleras med egetkapitalinstrument. Förutsättningarna var följande. Ett företag hade flera optionsprogram som från år 2005 skulle redovisas enligt IFRS 2. Det innebar att företagets åtagande beräknades utifrån optionens värde vid tilldelningstidpunkten. Den beräknade kostnaden periodiserades över intjänandetiden. Efter denna skulle ingen justering av kostnaden göras. Redovisningsmässigt uppkom därför ingen resultateffekt när åtagandet infriades. Däremot påverkades det egna kapitalet eftersom bolaget skulle köpa in de aktier som skulle komma att levereras till de anställda. Företaget ställde bl.a. följande frågor: 1) Är kostnaden som beräknas vid tilldelningstidpunkten skattemässigt avdragsgill under intjänandeperioden? 2) Om svaret på 1) är ja: är ett skillnadsbelopp motsvarande den högre kostnad som kan uppkomma när optionen infrias avdragsgill som kostnad vid denna tidpunkt? 3) Om svaret på fråga 1) är ja; ska ett skillnadsbelopp motsvarande den lägre kostnad som kan uppkomma när optionen infrias återföras till beskattning?

Regeringsrätten besvarade frågorna på följande sätt. Enligt praxis (RÅ 2004 ref. 83) är bolaget berättigat till avdrag för löneutgift med belopp motsvarande skillnaden mellan de till de anställda överlåtna aktiernas marknadsvärde vid utnyttjandetidpunkten och det pris den anställde betalar för aktierna. Utgiften dras av som kostnad de beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Det är först vid utnyttjandetidpunkten som bolagets rätt till avdrag och avdragets storlek kan fastställas definitivt och de avdrag som bolaget gör årligen under intjänandeperioden är preliminära. Härav följer att en avstämning måste göras vid utnyttjandetidpunkten mellan tidigare medgivna avdrag och den slutliga lönekostnaden. Om det vid denna avstämning visar sig att lönekostnaden blir högre än vad som löpande har dragits av har bolaget rätt till ytterligare avdrag och i motsatt fall ska skillnadsbeloppet återföras till beskattning.

Kammarrätten i Stockholm har i ett avgörande (dom den 5 december 2005 i mål nr 3916-03) prövat frågan om avdrag för kostnad för sociala avgifter som är hänförliga till ett personaloptionsprogram. TietoEnator Sverige AB hade i bokslutet för 1999 reserverat 75 miljoner kronor för sociala avgifter som i framtiden eventuellt skulle komma att påföras bolaget på grund av att det ställt ut personaloptioner. BFN, som yttrade sig i länsrätten, anförde att det vid den i målet aktuella tidpunkten var förenligt med god redovisningssed att göra en avsättning för sociala kostnader som skulle komma att utgå i anledning av ett personaloptionsprogram. Nämnden anförde också att det var förenligt med god redovisningssed att beräkna avsättningens storlek utifrån optionsvärdet på respektive balansdag utan att periodisera över optionsprogrammets löptid. BFN menade att både en lösning som innebar att utgiften för sociala avgifter fördelades över löptiden och en lösning som innebar att de inte gjorde det var förenligt med god redovisningssed eftersom det saknades såväl lagregler som normgivning som behandlade frågan. Kammarrätten fann mot bakgrund av BFN:s yttrande att TietoEnator Sverige AB var berättigat till avdrag med belopp motsvarande den avsättning som gjorts.

Vinstdelning m.m.

Regeringsrätten har i RÅ 2006 ref. 68 prövat när ersättning till anställda i form av gratifikationer ska dras av. Målet gällde ett bolag i en koncern i vilken koncernbolagen delade ut gratifikationer till de anställda efter en viss tids anställning. Gratifikationer betalades ut med 10 procent av prisbasbeloppet efter 15 års anställning, med en månadslön efter 25 års anställning och med två respektive tre månadslöner efter 40 respektive 50 års anställning. Bolaget gjorde en avsättning i årsredovisningen. Avsättningen beräknades så att det för varje anställd bedömdes individuellt om gratifikation kunde komma att utgå med hänsyn till ålder och kvarvarande tjänstetid. Storleken på den upplupna gratifikationskostnaden beräknades utifrån nuvarande lön och sociala kostnader. Hänsyn togs till sannolikheten för att den anställde skulle lämna tjänsten och därmed inte bli berättigad till gratifikation.

BFN uttalade i ett yttrande till Regeringsrätten att bolaget hade en förpliktelse och att det för tid som arbetats fått en motprestation. En avsättning skulle därför göras för denna tid om det var troligt att ett utflöde av resurser krävs och beloppet kan uppskattas tillförlitligt. Nämnden fann att avsättningen för gratifikationer överensstämde med god redovisningssed. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som BFN och medgav avdraget.

Kammarrätten i Göteborg har i en dom den 6 november 2006 (mål nr 6833-04) prövat en fråga som gäller avsättning för en personalbonus. Bakgrunden till den avsättning som målet gällde var att koncernledningen i juni 1999 beslutat att samtliga anställda som tack för goda arbetsinsatser under åren och med anledning av det goda resultatet för det pågående räkenskapsåret (1998/99) skulle tilldelas en bonus. Bonusen skulle baseras på försäljningen den 9 oktober 1999, vilken dag inföll efter räkenskapsårets utgång. Koncernens hela försäljning denna dag skulle fördelas mellan de anställda. Varuhusen skulle ha öppet hela dygnet. Även verksamheten i de tillverkande koncernföretagen skulle förlängas denna dag. Beslutet om bonus kommunicerades med de anställda. Den 29 juni 1999 bestämdes de närmare villkoren för bonusprogrammet och inför bokslutet gick koncernledningen ut med direktiv att reservering för den beräknade resultatbonusen i normalfallet skulle göras med ett belopp motsvarande 10 000 kronor exklusive sociala avgifter per heltidsanställd. Utfallet av bonusprogrammet var att

företagets utgifter blev nästan dubbelt så höga som det belopp som satts av.

BFN, som yttrade sig i målet, ansåg att företaget hade en förpliktelse på balansdagen eftersom utfästelsen kommunicerats före balansdagen. Eftersom det framgick av dokumentationen att bonusen skulle ses som en belöning för arbetsinsatser som utförts tidigare spelade det enligt nämnden ingen roll att ersättningen baserades på försäljningssiffror under efterföljande räkenskapsår. Avsättning fick dock inte göras för den del som motsvarade sedvanlig lön under tillverkningstiden. Det framgick enligt nämnden inte i vad mån hänsyn tagits till detta. Eftersom utfallet av förpliktelsen ändå blivit högre än den avsättning som gjorts menade nämnden att avsättningen inte torde ha varit för hög.

Kammarrätten instämde i BFN:s bedömning och medgav bolaget det yrkade avdraget.

16.2.2 Redovisning

IASB

IAS 19 Ersättningar till anställda

I IAS 19 Ersättningar till anställda (IAS 19) behandlas fyra former av ersättningar till anställda: kortfristiga ersättningar, ersättningar efter avslutad anställning, övriga långfristiga ersättningar och ersättningar vid uppsägning.

Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

Kortfristiga ersättningar förfaller i sin helhet till betalning inom en tolvmånadersperiod från det arbetet som ger rätt till ersättningen utförts. Ersättning vid uppsägning eller aktierelaterad ersättning är inte kortfristig ersättning.

Ersättning efter avslutad anställning betalas sedan anställningen avslutats. En ersättning vid uppsägning eller en aktierelaterad ersättning är inte en ersättning efter avslutad anställning.

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda som inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utfört det arbete som berättigar till ersättningen.

Ersättning vid uppsägning är ersättning till anställda som antingen utgår på grund av företagets beslut att avsluta anställ-

ningen i förtid eller en anställds beslut att acceptera att lämna sitt arbete i utbyte mot ersättning.

Kortfristiga ersättningar till anställda är bl.a. lön och sociala kostnader, betald korttidsfrånvaro, vinstandelar och bonus om ersättningen kan väntas bli utbetald inom tolv månader samt icke-monetära ersättningar. Exempel på sådana ersättningar är fri sjukvård, bilförmån och övriga subventioner av varor och tjänster (punkt 8).

Kortfristiga ersättningar till anställda redovisas i balansräkningen på följande sätt. Om en anställd har utfört arbete åt ett företag och full ersättning ännu inte betalats ska företaget redovisa en skuld (upplupen kostnad). Om företaget har gjort en utbetalning som är större än ersättningen ska det redovisa en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån den utbetalning som gjorts kommer att minska de framtida utbetalningarna. Ersättningsbeloppet ska inte diskonteras (punkt 10).

Om en anställd utför arbete som ger rätt till betald frånvaro som kan sparas ska den utgift som ersättningen motsvarar redovisas som en kostnad när arbetet utförs (punkt 11 a). När det gäller utgifter för frånvaro som inte kan sparas ska kostnaden i stället redovisas när den anställde utnyttjar sin rätt att vara frånvarande med ersättning (punkt 11 b).

En framtida utgift som uppstår i anledning av en vinstandels- eller bonusplan ska redovisas som en kostnad när företaget har en gällande rättslig eller informell förpliktelse att betala på grund av tidigare händelser och förpliktelsens storlek kan beräknas tillförlitligt (punkt 17). Ett företag som har som praxis att betala bonus till de anställda kan ha en förpliktelse som ska leda till att en avsättning redovisas, även om det inte finns någon rättslig grund för anspråk på bonus (punkt 19). En förpliktelse finns även om en vinstandelsplan innehåller villkor som innebär att den anställde endast får andel i vinsten om han stannar kvar i anställningen under en viss angiven tidsperiod. Förpliktelsens storlek påverkas av att några anställda kan komma att lämna sin anställning utan att få någon andel av vinsten (punkt 18). Ett företag kan göra en tillförlitlig bedömning av sina rättsliga eller informella förpliktelser enligt en vinstandels- eller bonusplan endast när (punkt 20)

- de formella villkoren enligt planen innehåller en formel för att fastställa avsättningsbeloppet,

- företaget fastställer det belopp som ska betalas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, eller
- tidigare praxis tydligt anger vilket belopp företagets informella förpliktelse uppgår till.

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är bl.a. långvarig betald frånvaro, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga, vinstandelar och bonus som ska betalas tolv månader eller senare efter utgången av den period under vilken den anställde utfört tjänsterna (punkt 126).

Ett företag som har förpliktelser som kan hänföras till övriga långfristiga ersättningar till anställda ska redovisa en skuld vars storlek uppgår till mellanskillnaden mellan å ena sidan nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen och å andra sidan det verkliga värdet av de förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna ska regleras (punkt 128). Årets kostnad för övriga långfristiga ersättningar till anställda blir det sammanlagda beloppet av kostnader avseende tjänstgöring under innevarande år, räntekostnader, förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar, aktuariella vinster och förluster, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder vilka omedelbart ska redovisas i sin helhet samt effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (punkt 129).

I IAS 19 behandlas *ersättningar vid uppsägningar* skilt från andra ersättningar till anställda, eftersom det i detta fall är uppsägningen snarare än det utförda arbetet som ger upphov till en förpliktelse (punkt 132). Ersättning vid uppsägning är ersättning för uppsägning som utbetalas som en klumpsumma och lön under uppsägningstid, om den anställde inte behöver arbeta under uppsägningstiden. En ersättning vid uppsägning kan också vara en ökning i pension eller annan ersättning efter avslutad anställning (punkt 135).

Ett företag ska redovisa ersättningar vid uppsägning som en skuld och kostnad endast när företaget bevisligen är förpliktigat att antingen avsluta en anställds eller en grupp anställdas anställning i förtid eller lämna ersättning vid uppsägning genom erbjudanden för att uppmuntra frivillig avgång (punkt 133).

Ett företag är endast förpliktigat att säga upp anställda när företaget har en detaljerad formell plan för uppsägningen och inte

har någon realistisk möjlighet att annullera planen. Den detaljerade planen bör som ett minimum innehålla (punkt 134):

- Arbetsplats, befattningar och ungefärligt antal anställda vars anställning ska upphöra,
- Ersättningar för varje personalkategori eller befattning,
- Tiden för planens genomförande. Genomförandet ska inledas så snart som möjligt och tiden för att slutföra genomförandet ska vara sådan att väsentliga ändringar i planen inte är sannolika.

När ersättning vid uppsägning förfaller till betalning mer än tolv månader efter balansdagen ska den diskonteras (punkt 139). Om ett företag erbjuder de anställda frivillig avgång ska avsättningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet (punkt 140).

IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar

I IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar (IFRS 2) behandlas hur aktierelaterade ersättningar för varor och tjänster ska redovisas. Rekommendationen behandlar alla sådana ersättningar men eftersom detta kapitel endast behandlar personalutgifter redovisas normerna bara avseende aktierelaterade ersättningar till anställda.

Att ett företag ger ut aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument innebär i rekommendationen att företaget betalar för varor eller tjänster med exempelvis aktier eller aktieoptioner. Att ett företag ger ut aktiebaserade ersättningar som regleras med kontanter innebär att ett företag köper varor eller tjänster genom att ådra sig skulder som baseras på kursen eller värdet på företagets aktier eller andra av företagets egetkapitalinstrument. Rekommendationen är tillämplig på båda dessa fall. Dessutom är den tillämplig om företaget köper varor och tjänster på villkor som innebär att antingen företaget eller leverantören har möjlighet att välja om transaktionen ska regleras med kontanter, andra tillgångar eller genom emission av egetkapitalinstrument (punkt 2).

Ett företag som köper varor eller tjänster med aktierelaterade ersättningar ska redovisa dessa vid den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller tjänsterna.

Företaget ska redovisa en ökning av det egna kapitalet som motsvarar värdet av varorna och tjänsterna om varorna eller tjänsterna erhålls genom aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument. Det ska redovisa en skuld som motsvarar värdet av varorna eller tjänsterna som om dessa förvärvats genom aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter (punkt 7).

Om varorna eller tjänsterna inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar ska de redovisas som kostnader (punkt 8).

När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska företaget omedelbart värdera de erhållna varorna eller tjänsterna och den motsvarande ökningen av eget kapital till verkligt värde för de erhållna varorna eller tjänsterna. Som förutsättning gäller att detta värde kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Om företaget inte kan uppskatta de erhållna varornas och tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska dessa (och den motsvarande ökningen av det egna kapitalet) i stället värderas till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde (punkt 10).

För aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument gäller alltså att företagets totala kostnad för tjänsterna fastställs den dag då parterna avtalar om villkoren. Den totala kostnaden blir skillnaden mellan marknadsvärde och lösenpris denna dag. Även om marknadsvärdet förändras fram till lösendagen ändras inte företagets kostnad. En sådan värdeförändring påverkar endast redovisningen av eget kapital, om den alls påverkar företagets ställning.

Periodiseringen när det gäller transaktioner som avser tjänster, bl.a. från anställda, behandlas i punkterna 14 och 15.

Behöver de anställda inte fullgöra en viss tjänstgöringsperiod för att få en ovillkorlig rätt till egetkapitalinstrumenten anses de tilldelade egenkapitalinstrumenten intjänade direkt. De tjänster som erhållits ska då redovisas som en kostnad vid tilldelningstidpunkten, för det fall de inte ska läggas till anskaffningsvärdet för en tillgång. Egetkapitalinstrument ska anses direkt intjänade såvida det inte finns belägg för motsatsen.

Tilldelas de anställda egetkapitalinstrument först när de fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna kommer att utföras under intjänandeperioden. Företaget ska redovisa dessa tjänster när de utförs under intjänandeperioden samt motsvarande ökning av det egna kapitalet. Om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av en treårig tjänstgöringsperiod,

ska företaget anta att tjänsterna, som den anställda ska utföra som ersättning för aktieoptionerna, kommer att utföras under den treåriga intjänandeperioden. Tilldelas en anställd aktieoptioner som är villkorade av att ett visst resultat uppnås samt fortsatt anställning i företaget till dess att dessa resultatvillkor uppfylls och längden på intjänandeperioden är beroende av när resultatvillkoret uppfylls ska företaget anta att de tjänster den anställde ska utföra som ersättning för aktieoptionerna kommer att utföras under den förväntade intjänandeperioden.

I punkterna 19–21 behandlas betydelsen av intjäningsvillkor. I ett incitamentsprogram kan som villkor för att optioner ska få utnyttjas ställas upp krav om fortsatt anställning, krav på att resultatet per aktie ska överstiga viss nivå eller att försäljningen ska öka med viss procentsats (prestationsrelaterade villkor) eller att den underliggande aktiekursen ska överstiga en viss nivå (marknadsvillkor).

Villkor om fortsatt anställning beaktas genom en justering av antalet egetkapitalinstrument som kommer att tjänas in. Detsamma gäller om ett resultatvillkor inte uppfylls. Har 10 procent av de anställda som fått optioner slutat när den första redovisningsperioden gått till ända ska alltså den lönekostnad som redovisas reduceras med 10 procent.

För marknadsvillkor gäller emellertid att de inte ska påverka det belopp som slutligen redovisas som en kostnad.

Om ett företag säger upp en option, t.ex. i samband med uppsägning av personal, ska de kostnader som ännu inte redovisats tas upp i sin helhet vid tidpunkten för uppsägningen.

De varor och tjänster som köps med aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter och de skulder som uppkommer i anledning av dessa transaktioner ska värderas till det verkliga värdet för skulden. Skulden ska omvärderas varje balansdag samt på likviddagen (punkt 30). Instrument som innebär att de anställda är berättigade till en framtida kontantersättning som baseras på ökningen i företagets aktiekurs under en angiven tidsperiod (s.k. syntetiska optioner) är ett exempel på aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

Till skillnad från vad som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument kommer alltså den totala kostnaden för ett program som avser kontantreglerade instrument att kunna slutligt bestämmas slutligt först när optionerna löses in. Det belopp som ska periodiseras kommer också att variera från år

till år beroende på kursutvecklingen på de underliggande instrumenten.

Företaget ska redovisa de erhållna tjänsterna och den uppkomna skulden när de anställda utför tjänsterna. Principerna för när en syntetisk option anses omedelbart intjänad respektive tjänas in senare motsvarar vad som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument (punkt 32).

De finns viktiga skillnader mellan aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument och dem som regleras kontant.

En första skillnad gäller de sammantagna kostnadernas storlek. För ersättningar som regleras med kontanter kommer den totala kostnaden att bestämmas av det belopp som betalas ut kontant till den anställde. Kostnaden är alltså lika stor som skillnaden mellan lösenpris och aktiekurs på lösendagen. Regleras ersättningen med egetkapitalinstrument kommer de sammantagna kostnaderna att motsvara skillnaden mellan lösenpris och instrumentens verkliga värde när avtalet ingås.

En annan skillnad är att senare förändringar i verkligt värde inte påverkar företagets kostnad när det handlar om ersättningar som ska regleras med egetkapitalinstrument. Om företaget får utgifter för att reglera sitt åtagande kommer dessa att bokföras direkt mot eget kapital. Uppkommer inga utgifter händer ingenting. Det belopp som redovisas som kostnad återförs alltså inte. För ersättningar som ska regleras med kontanter blir det annorlunda. Det verkliga värdet justeras vid varje balansdag och kostnaden kommer att öka eller minska på grund av kursutvecklingen. Det innebär också att redovisade kostnader som inte kommer att leda till en utbetalning kommer att återföras.

Slutligen finns det skillnader som gäller motposten. För ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument är eget kapital motpost. Initialt bokförs en ökning av eget kapital motsvarande kostnaden. Denna ökning av eget kapital motsvaras inte av någon reell inbetalning av kapital till företaget. Är det i stället ersättningar som ska regleras med kontanter är motposten en avsättning.

Om de anställda får välja om aktierelaterade ersättningar ska regleras med kontanter eller med egetkapitalinstrument ska företaget beräkna det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet per värderingstidpunkten, med beaktande av de villkor och bestämmelser enligt vilken rätten till kontanter eller

egetkapitalinstrument tilldelades (punkt 36). Det verkliga värdet för respektive del beräknas för sig (punkt 37).

För den del av instrumentet som avser aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument gäller reglerna för sådana instrument. För den andra delen gäller reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras kontant (punkt 38).

Om företaget har en valrätt att reglera en aktierelaterad ersättning med kontanter eller egetkapitalinstrument ska företaget fastställa om det har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter. Om företaget har det, ska transaktionen behandlas som en aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter, annars ska den behandlas som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument. En befintlig förpliktelse att reglera med kontanter har företaget om alternativet att reglera med egetkapitalinstrument saknar kommersiell innebörd, om företagets tidigare praxis eller policy varit att reglera med kontanter eller om företaget i allmänhet brukar reglera med kontanter när det är ett önskemål hos motparten.

Redovisningsrådet

Inledning

Redovisningsrådets rekommendation RR 29 Ersättningar till anställda (RR 29) överensstämmer med IAS 19 i de delar som nu är av intresse med undantag för att rekommendationen inte ändrats till följd av de ändringar som gjorts i IAS 19 i och med ikraftträdandet av IFRS 2. Skillnader finns även när det gäller pensioner och upplysningskrav. Bestämmelserna i RR 29 gäller både för redovisning i juridisk person och i koncerner med undantag för vissa regler om pensioner (RR 29 punkt 159). Detta undantag finns även med i RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer (punkt 38) vilket innebär att även noterade bolag kan tillämpa en särlösning vad gäller pensioner i moderbolaget.

URA 2

I uttalandet från Redovisningsrådets akutgrupp Syntetiska optioner (URA 2) behandlas syntetiska optioner. En syntetisk option finns om ett företag har träffat avtal t.ex. med anställda i företaget om en

framtida utbetalning av ett kontantbelopp motsvarande skillnaden mellan kursen på företagets aktier och ett jämförelsebelopp (lösenpriset).

Den eventuella ersättning som den anställde betalar för den syntetiska optionen är en intäkt för företaget. Om den anställde när den syntetiska optionen ställs ut erbjuds att köpa optionen till ett pris som understiger marknadspriset ska skillnaden redovisas som en personalkostnad. Optionen ska fortlöpande värderas till verkligt värde. Ökar värdet ska ökningen av företagets förpliktelse redovisas som en personalkostnad.

Innehåller en syntetisk option villkor som innebär att den anställde måste kvarstå i tjänst under en viss tid för att fullt ut få del av en värdeökning ska det presumeras att dessa villkor kommer att uppfyllas. Åtagandet korrigeras om det finns grund för en annan bedömning, t.ex. genom erfarenhetsdata i företaget. Värderingen påverkas inte av villkor om hembudskyldighet.

URA 46

Redovisningsrådets akutgrupp har i uttalandet URA 46 som benämns IFRS 2 och sociala avgifter, behandlat hur utgiften för de sociala avgifter som föranleds av ett incitamentsprogram ska periodiseras. Utgiften ska fördelas på de perioder under vilka tjänsterna utförs. Det innebär att socialavgifterna ska periodiseras enligt samma princip som gäller för de aktierelaterade ersättningarna i sig. Avsättningen för sociala avgifter ska baseras på optionernas verkliga värde, dvs. summan av dessas realvärde och tidsvärde.

Akutgruppen uppger i uttalandet att den diskuterat en alternativ redovisning som inneburit att hela den utgift som kan komma att erläggas i sociala avgifter i anledning av incitiamentsprogrammet redovisas som en kostnad redan när instrumenten ställs ut. Skälet för en sådan redovisning skulle vara att de sociala avgifterna är kopplade till värdeutvecklingen på de aktierelaterade instrumenten och inte bara till värdet av de tjänster som de anställda utför. Akutgruppen anger att den ändå stannat för att avgifterna ska fördelas på flera perioder eftersom det finns ett så nära samband mellan de sociala avgifterna och lönekostnaderna.

BFN

Inledning

BFN har i flera fall som gäller periodisering av personalutgifter uttalat sig till domstolar om innebörden av god redovisningssed. Eftersom yttrandena regelmässigt lämnats i domstolsprocesser behandlas de oftast i samband med redogörelsen för domstolspraxis ovan. I några fall finns emellertid anledning att behandla yttrandena särskilt.

Redovisning av effekter av tantiemavtal

BFN yttrade sig år 1994 om tantiemavtal till Skatterättsnämnden (dnr 3/94). Vissa anställda hade utöver vanlig lön rätt till årligt resultatrelaterat tantiem. Avtalet innebar att tantiemet i sin helhet inte kunde lyftas förrän anställningen varat i tre år. En viss, gradvis ökande, andel av tantiemet kunde lyftas dessförinnan om den anställde slutade eller blev uppsagd. Nämnden, som fann att avdrag skulle göras för den del av tantiemet som var hänförlig till året, anförde att tantiemet helt och hållet var relaterat till det resultat som redovisas under räkenskapsåret och att det är de prestationer som de anställda utfört under nämnda år som genererat intäkter och resultat. Inga prestationer återstod att utföra för att skapa det resultat som låg till grund för tantiemet. Nämnden ansåg vidare att det inte fanns några principiella svårigheter att fastställa tantiemets maximala storlek. För att avgöra hur stort belopp som skulle tas upp som kostnad skulle företaget bedöma sannolikheten för att tantiembeloppet i sin helhet skulle komma att utbetalas. Eftersom tantiemsystemet endast omfattade ett mindre antal (fem) anställda låg det enligt BFN närmast till hands med en individuell bedömning snarare än en sannolikhetsbedömning på kollektiv basis.

BFN U 96: 1

BFN behandlar i uttalandet BFN U 96:1 när en kostnad för vinstdelning med personalen ska redovisas i det fall det belopp som ska tillfalla personalen överförs till ett fristående subjekt, t.ex. en vinstandelsstiftelse. Beslut om att vinstandelar till de anställda ska betalas fattas normalt för en på förhand fastställd tidsperiod. Under

denna period föreligger en förpliktelse enligt avtal eller en utfästelse att under givna förutsättningar ställa en andel av företagets vinst till de anställdas förfogande. Medlen utbetalas normalt när vinsten för året är fastställd.

Enligt BFN är bolagets förpliktelse normalt utformad så att storleken av det belopp som ska reserveras kan beräknas med en tillfredsställande säkerhet. Hänsyn ska tas till sociala avgifter som är hänförliga till de utbetalade beloppen. Företagets kostnad för vinstdelningen utgör en personalkostnad som ska redovisas det år vinsten uppstått.

K2-regler

I BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) punkt 7.11 behandlas frågan när utgifter för personal ska redovisas om kostnad. Där anges att utgift för lön ska redovisas som kostnad när arbetsprestationen utförs.

Arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på förvärvsinkomster ska redovisas som kostnad när lönekostnaden, som avgiften respektive skatten baseras på, ska redovisas.

Utgift för särskild löneskatt på pensionskostnader ska redovisas som kostnad när pensionskostnaden redovisas.

Bonus, provision eller gratifikation ska redovisas som kostnad det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser.

16.2.3 Sambandet

Allmänt

Det finns flera avgöranden som visar att det vanligen finns ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller periodisering av personalutgifter (t.ex. RÅ 2002 ref. 83, RÅ 2004 ref. 10, RÅ 2004 ref. 18 och RÅ 2004 ref. 83).

Den skattemässiga klassificeringen styrs inte av redovisningen och detta kan få materiellt betydelsefulla konsekvenser. Det leder t.ex. till att avdrag inte medges för en avsättning för ett avgångsvederlag om detta är av pensionsliknande karaktär (RÅ 1989 ref. 84). Avdraget ska då prövas mot de skattemässiga reglerna om pensionskostnader.

Principiellt viktigt är RÅ 2003 ref. 6 (se även avsnitt 16.2.1). I målet väcktes frågan om en viss ersättning under delledighet (delpension) skulle anses vara lön eller pension. Företaget uppgav i ansökan att avsättning krävdes enligt god redovisningssed. Regeringsrätten kom fram till att ersättningen med hänsyn till karaktär och syfte var att anse som lön för vilken företaget skulle erhålla avdragsrätt i takt med att lönen förföll till betalning.

Målet handlar om två frågor; lönekompensation under ledighet och bibehållna pensionsförmåner. Det är den första frågan som är aktuell här. Regeringsrätten fann att lönekompensationen inte skulle betraktas som pension utan som lön, och konstaterade att lön ska kostnadsföras i takt med att den förfaller till betalning. Varken Regeringsrätten eller Skatterättsnämndens majoritet diskuterade innehållet i god redovisningssed.

Avgörandet är svårtolkat. Grundfrågan som prövades i målet torde vara när ersättningen under ledigheten var intjänad. En rimlig tolkning är att Regeringsrätten ansett att det inte var förenligt med god redovisningssed att skuldföra beloppet eftersom lönen inte var intjänad. De anställda kvarstod i sin anställning även om tiden var reducerad. Regeringsrätten uttalade sig dock inte i denna fråga. Man kan emellertid inte dra slutsatsen att det inte finns något samband mellan redovisning och beskattning när det gäller periodisering av lön.

Regeringsrätten har i ett senare rättsfall, RÅ 2004 ref. 83 funnit att det är god redovisningssed som styr avdragstidpunkten för aktierelaterade ersättningar. Det får med hänsyn till praxis anses rimligt att så är fallet även när det gäller sedvanlig lön. Avdrag för lönekostnader får alltså antas tillhöra det kopplade området där periodiseringen ska följa god redovisningssed.

Aktierelaterad ersättning

Som framgått skiljer sig synen på incitamentsprogram något mellan redovisning och beskattning. Inom redovisningen påverkas den totala kostnaden för ett incitamentsprogram av om det är fråga om aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument eller med kontanter.

När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter finns en motsvarande syn på utgiftens storlek i båda

systemen och det är god redovisningssed som avgör när avdrag ska medges.

För aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument blir det annorlunda. Här gäller att den totala kostnaden i redovisningen blir skillnaden mellan marknadsvärde och lösenpris vid *tilldelningstidpunkten*. Den beräknade kostnaden ska periodiseras över intjänandeperioden och det uppstår alltså inte någon redovisningsmässig resultateffekt av själva infriandet av personaloptionerna. Skattemässigt medges avdrag med skillnaden mellan marknadsvärde vid inlösen och lösenpriset.

Av RÅ 2004 ref. 83 framgår att det är god redovisningssed som är avgörande för när avdrag ska medges. Kopplingen avser dock endast periodiseringen och alltså inte frågan om skatteplikt eller avdragsrätt. Den frågan avgörs uteslutande av skattereglerna. Det är problematiskt om redovisningsreglerna bygger på ett annat synsätt än det som gäller vid beskattningen och därför leder till en redovisning av andra belopp än de som är skattemässigt avdragsgilla.

Av RÅ 2007 ref. 70 framgår att eventuella differenser som uppstår mellan redovisad utgift och skattemässigt avdragsgill utgift ska dras av alternativt återföras till beskattning vid den tidpunkt då det går att beräkna den skattemässigt relevanta lönekostnaden, dvs. vid lösen.

16.3 Tidigare utredningar

Bidragsskattekommitténs allmänna förslag för framtida utgifter gällde också för framtida personalutgifter (SOU 1983:47, kapitel 20). Detsamma gällde förslaget från Riksskatteverket i rapporten, Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6).

Redovisningskommittén diskuterade inte frågor som gäller periodisering av personalutgifter (SOU 1995:43).

16.4 Förhållanden i andra länder

I Norge gäller de allmänna principerna för utgiftsperiodisering även för personalutgifter. Det innebär att tjänstebeskattningen följer kontantprincipen och arbetsgivarens avdragsrätt realisationsprincipen. En tillämpning av realisationsprincipen kan leda till att en utgift för lön ska periodiseras.

I Storbritannien finns inget samband mellan redovisning och beskattning såvitt avser periodisering av personalutgifter. Tidpunkten för arbetsgivarens avdragsrätt bestäms i stället av den anställdes beskattning. Att arbetsgivarens avdragsrätt knutits samman med beskattningen av den anställde anses vara ett utflöde av reciprocitetsprincipen.

16.5 Överväganden och förslag

16.5.1 Behövs det särskilda regler om periodisering av personalutgifter?

Förslag: Uttryckliga regler om periodisering av personalutgifter tas in i inkomstskattelagen (1999:1229). Det gäller lön, semesterlön, avgångsvederlag, resultat- och prestationsbaserade ersättningar, aktierelaterade ersättningar samt skatter och avgifter.

Frågan är om det behövs uttryckliga regler för periodisering av personalutgifter eller om de allmänna regler som diskuterats i föregående kapitel kan gälla även för sådana utgifter.

Utredningens förslag är att det i IL ska införas uttryckliga regler om periodisering av personalutgifter. Att det behövs sådana regler är uppenbart. Området är komplicerat och det finns ett behov av att i större utsträckning än vad som kan göras inom ramen för allmänna regler om utgiftsperiodisering klarlägga vad som gäller. Detta visas också av att det under senare år uppstått flera tvister om hur personalutgifter ska periodiseras (se t.ex. RÅ 2002 ref. 83 och RÅ 2004 ref. 83).

Ett ytterligare skäl för lagreglering är att de avgöranden som finns från Regeringsrätten inte är alldeles lätta att sätta samman till en helhetsbild av vad som gäller.

Förslaget är alltså att uttryckliga regler om periodisering av personalutgifter ska tas in i IL. Reglerna bör för att bli rimligt

heltäckande omfatta lön, semesterlön, avgångsvederlag, resultat- och prestationsbaserade ersättningar, aktierelaterade ersättningar samt skatter och avgifter.

16.5.2 Lön och annan liknande ersättning

Förslag: Lön och annan liknande ersättning ska dras av när ersättningen kan disponeras av mottagaren eller den på annat sätt kommit denne till del. Om en skattskyldig är förpliktigad att ge ut sådan ersättning och det är uppenbart att ersättningen är hänförlig till arbete som utförts under beskattningsåret ska utgiften dock dras av detta år trots att den ännu inte betalats ut.

Inledning

Det finns tydliga kopplingar mellan avdrag för personalutgifter och den anställdes inkomstbeskattning. Traditionellt har andra personalutgifter än pension också ofta ansetts vara löpande kostnader som har redovisats som kostnad när de betalas ut.

BFN har uttalat att ett normalt anställningsförhållande där arbetstagaren utför arbete åt företaget och erhåller lön för arbetet inte ger upphov till några förtida bokföringsåtgärder, men att det kan bli aktuellt att ett företag redovisar en skuld för intjänad men ännu inte utbetald lön (yttrande i RÅ 2004 ref. 18).

Möjligen kan man skönja en utveckling som leder mot att man i redovisningen i större utsträckning försöker hänföra personalutgifter till en intjänandeperiod, som inte behöver vara den under vilken ersättning utbetalas (jfr IAS 19 och BFN:s yttrande till Regeringsrätten i RÅ 2006 ref. 68 om gratifikationer).

Personalutgifter har sedan länge lagts till anskaffningsvärdet för lagertillgångar och inventarier. Även i de fall det är fråga om mer renodlade periodiseringsfrågor finns flera exempel på att personalutgifter hänförs till en annan period än den under vilken ersättningen betalas ut. Det gäller t.ex. för semesterlöneskulder och medel som betalas ut i anledning av vinstdelningssystem.

Belöpandeprincipen eller samband med tjänstebeskattningen

Mot den beskrivna bakgrunden finns det anledning att överväga hur man ska förhålla sig till frågan hur avdragstidpunkten för personalutgifter ska regleras. Den fråga som bör ställas är om reglerna bör kopplas till tjänstebeskattningen eller om de liksom övriga regler utredningen föreslår i stället bör ta sin utgångspunkt i belöpandeprincipen.

Frågan gäller i första hand lön och andra mer sedvanliga personalutgifter. Att det behövs särskilda regler för aktierelaterade ersättningar, vinstdelning och resultatbaserad ersättning samt för avgångsvederlag är tydligt eftersom frågor rörande dessa till sin karaktär avviker från de frågor som gäller mer traditionell lön. Detsamma får av andra skäl (se nedan) anses gälla för semesterlön.

Den underliggande frågeställningen gäller naturligtvis inte bara reciprociteten i beskattningssystemet. Man bör också överväga om det för lön och liknande ersättning är lämpligt eller ens möjligt att särskilt pröva om företaget fått en prestation som vid beskattningsårets utgång inte motsvaras av den ersättning man betalat ut. Synen på lön som en löpande kostnad torde utgå från att en arbetstagares prestationer och ersättningar vid en given tidpunkt normalt uppväger varandra. Det är en fortlöpande utväxling av nyttigheter som inte kan särskiljas.

Vilka blir då skillnaderna? Om man helt kopplar arbetsgivarens avdrag till den anställdes beskattning kan löneutgifter aldrig periodiseras, om de inte ska läggas till anskaffningsvärdet för en särskild tillgång såsom en lagertillgång, ett inventarium eller en egenupparbetad immateriell tillgång. Även om man i stället utgår från belöpandeprincipen och det som i dag gäller inom redovisningen torde det endast bli aktuellt att periodisera löneutgifter i undantagsfall.

Det finns tydliga fördelar med en lösning som innebär att periodiseringen av löneutgifter följer tjänstebeskattningen. En sådan lösning är symmetrisk, med alla de fördelar detta ger. Den förenklar också tillämpningen. Utifrån målet som avser gratifikationer, RÅ 2006 ref. 68, kan man fundera över om tillämpningssvårigheter kan uppstå om man driver i och för sig teoretiskt välmotiverade periodiseringslösningar för långt. I det målet ansågs de anställda tjäna in en rätt till framtida gratifikation successivt under anställningstiden. Efter 15 års anställning utföll ett visst belopp som gratifikation, efter 25 ett högre belopp osv. BFN ansåg

att förmånerna tjänades in successivt och därför skulle fördelas över åren.

Frågan är om man utifrån motsvarande principer skulle kunna hävda att även andra förmåner från anställningen tjänas in successivt? Det kan gälla en guldklocka på 50-årsdagen eller en present vid pensioneringen. Hur ska man se på löneökningar som inträder med automatik efter en viss anställningstid? Kan det vara en ersättning för det arbete man gjort under kvalifikationstiden snarare än ersättning för det arbete som ska utföras efter löneökningen? Bör den sammanlagda livslönen i ett sådant system i så fall fördelas jämt över hela anställningstiden?

Exemplen visar att det behöver dras en tydlig gräns mellan vad som verkligen är löpande kostnader och vad som kan periodiseras, även om man tar utgångspunkt i belöpandeprincipen.

Om reglerna om arbetsgivarens avdragsrätt skulle knytas till tjänstebeskattningen skulle gränsdragningsproblemen minska, vilket naturligtvis vore en fördel.

Det finns emellertid också nackdelar med en sådan lösning. I vissa fall som bör behandlas inom ramen för en allmän löneregel är det tydligt att en anställd genom sitt arbete har tjänat in en rätt till ersättning innan denna betalas ut och att ersättningen inte kan ha något att göra med prestationer som inte har utförts. De tydligaste exemplen gäller ersättningar som utredningen föreslår ska regleras särskilt, såsom semesterlön och prestations- eller resultatbaserad ersättning. Dessa exempel visar att en reglering motsvarande den som gäller i Storbritannien skulle kunna ge ett materiellt felaktigt resultat.

Vilken lösning bör man då välja? Gällande rätt skulle på detta område kunna karaktäriseras som att huvudregeln är att lön är en löpande kostnad som ska dras av när den betalas ut (jfr BFN:s yttrande i RÅ 2004 ref. 18), men att det i fall då ersättningen tjänats in tidigare finns möjlighet att göra avdrag vid intjänandet (RÅ 2004 ref. 10). För K2-företagen gäller att utgift för lön ska dras av som kostnad när arbetsprestationen utförs (BFNAR 2008:1 punkt 7.11).

Utredningens bedömning är att det ska finnas två regler för när en utgift för lön ska dras av. Lämpligen bör huvudregeln ta sin utgångspunkt i motsvarande uttryck som används i 10 kap. 8 § IL. Huvudregeln blir således att lön och liknande ersättning ska dras av när ersättningen kan disponeras av mottagaren eller den på annat sätt kommit denne till del.

I vilka fall bör då en skattskyldig kunna avvika från huvudregeln och dra av utgiften redan innan ersättningen kan disponeras av den anställde? Det bör endast bli aktuellt om det är alldeles klart att det är fråga om en rätt till ersättning som tjänats in under beskattningsåret eller tidigare. I lagen kan detta uttryckas genom ett uppenbarhetskrav. För att löneutgifter ska få periodiseras bör det vara uppenbart att det är fråga om ersättning för arbete som utförts och inte om vilken framtida lön som helst.

I kravet på att det ska vara fråga om ersättning för ett redan utfört arbete ligger att det inte kan bli aktuellt att dra av framtida utgifter som inte har ett direkt samband med en redan gjord arbetsinsats.

De föreslagna reglerna tas in i 14 b kap. 13 § IL.

16.5.3 Semesterlön

Förslag: Semesterlön ska dras av det år den tjänats in. Avdragets storlek ska bestämmas med ledning av den anställdes lön vid beskattningsårets utgång.

En anställd har vanligen rätt till högre ersättning vid semester än när han arbetar. Dessutom är det vanligt att en anställd inte tar ut all semester han tjänat in vid beskattningsårets utgång eller att han sparar semester från tidigare år. Det är alltså vanligt att anställda har en fordran på arbetsgivaren. Fordran består både av en rätt att vara ledig utan löneavdrag och av en rätt till högre ersättning vid semesteruttag.

Semesterlön och sparad semester är typiska exempel på utgifter som enligt den nu föreslagna undantagsregeln skulle få dras av innan ersättningen disponeras av den anställde även utan särskild reglering. Man kan därför ifrågasätta om det behövs en särskild bestämmelse som anger att sådan ersättning får dras av när den tjänats in. Det finns två skäl till att utredningen ändå föreslår en särskild sådan regel. För det första finns problemet med semesterlöneskuld i varje företag som har anställda. Av pedagogiska skäl är det då bättre att frågan behandlas i en mer konkret bestämmelse. För det andra måste en bestämmelse om avdragstidpunkt för anställds rätt till semester även behandla vissa andra frågor. Det gäller hur avdraget ska beräknas. Företagets förpliktelse påverkas av

flera faktorer som inte är kända vid beskattningsårets utgång, t.ex. vilken lön den anställde kommer att ha när han tar ut sparad semester. I lagen bör därför anges att avdraget ska beräknas med ledning av den lön som gäller vid beskattningsårets utgång. När det ändå behövs en bestämmelse som behandlar avdrag för utgifter som avser semester är det bättre att den är komplett.

Den föreslagna regeln placeras i 14 b kap. 14 § IL.

16.5.4 Resultat- eller provisionsbaserade ersättningar

Förslag: Provision eller annan ersättning som betalas för särskilt angiven prestation ska dras av det beskattningsår under vilket prestationen har utförts. En utgift för att dela företagets vinst med anställda ska dras av det beskattningsår vinsten avser.

Provisionsbaserad ersättning till anställda

Det huvudsakliga motivet till att lön normalt inte ska dras av förrän ersättningen kan disponeras av den anställde eller i övrigt kommit denne till del är att det oftast inte går att knyta den anställdes prestationer till något annat beskattningsår än det under vilket han får betalt. Man kan säga att det finns en presumtion för att lönen avser den period under vilken den utbetalas.

När det gäller provisionsbaserad ersättning eller annan ersättning som betalas för särskilt angivna prestationer kommer saken i ett annat läge. För sådana ersättningar ligger det i sakens natur att det finns ett tydligt samband mellan en prestation och ett visst beskattningsår. Därför bör sådana ersättningar dras av det år de tjänats in. Förslaget stämmer väl överens med reglerna för K2-företagen (se avsnitt 16.2.2).

Liksom i fråga om semesterersättning gäller att provisionsbaserade ersättningar torde uppfylla förutsättningarna i den föreslagna undantagsregeln för lön i 14 b kap. 13 § andra stycket IL och att regeln därför strängt taget inte är oundgänglig. Även här finns det emellertid pedagogiska vinster i att behandla semesterlönefrågan i en egen bestämmelse.

Lagförslaget tas in i 14 b kap. 15 § första stycket IL.

Vinstdelning

Av fast praxis (RÅ 2004 ref. 10) gäller att ett företags utgift som uppstår då det delar vinsten med sina anställda ska dras av det år som vinsten avser. Detsamma bör gälla även i framtiden. Frågan bör regleras särskilt.

Den föreslagna regeln placeras som 14 b kap. 15 § andra stycket IL.

16.5.5 Avgångsvederlag

Förslag: Utgift för avgångsvederlag ska dras av det beskattningsår företaget har ett åtagande att utge avgångsvederlag och anställningsavtalet har sagts upp. Med avgångsvederlag avses ersättning som betalas i anledning av att anställning upphör förutsatt att mottagaren inte åtar sig en motprestation av någon omfattning.

Före Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 18 hävdades från fiskalt håll i skatteprocesser att avdrag för avgångsvederlag inte kunde ges förrän den anställde i praktiken slutat arbeta i företaget. Genom avgörandet har rättsläget klarnat när det gäller denna fråga. BFN, som yttrade sig i målet, lyfte fram två viktiga omständigheter som skulle föreligga under räkenskapsåret för att avdrag skulle medges, nämligen förekomsten av en utfästelse om avgångsvederlag och beslut om att anställningen skulle upphöra i förtid.

Av BFN:s yttrande i RÅ 2004 ref. 18 framgår följande:

> Enligt BFN:s mening är det två omständigheter som är centrala för den redovisningsmässiga behandlingen av avgångsvederlag. Den ena är att det under räkenskapsåret skall föreligga en utfästelse från företaget om att i framtiden betala avgångsvederlag. Den andra är att det under räkenskapsåret skall föreligga ett beslut om att arbetstagaren skall sluta att arbeta på grund av att anställningsavtalet upphör i förtid. För det fall båda dessa omständigheter finns under räkenskapsåret – såväl utfästelsen från företaget att betala avgångsvederlag som beslutet att anställningsavtalet skall upphöra i förtid – föreligger en sådan förpliktelse som i princip skall medföra redovisning av en avsättning i balansräkningen. Det krävs dock att båda omständigheterna föreligger. Det förhållandet att det för en högre befattningshavare föreligger ett anställningsavtal som reglerar ett avgångsvederlag är således i sig inte tillräcklig grund för en avsättning. En sådan klausul utlöser ett avsättningsbehov först när det beslutats att befattningshavarens anställningsavtal skall upphöra i förtid.

I detta sammanhang kan nämnas att ersättningar vid uppsägningar behandlas i IAS 19 och RR 29 (avsnitt 16.2.2). Enligt rekommendationerna ska en avsättning redovisas när ett företag är förpliktigat att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande. Ett företag är bevisligen förpliktigat att säga upp anställda när företaget har en detaljerad formell plan för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

En redovisning enligt IAS 19 kan alltså innebära att en avsättning för avgångsvederlag ska redovisas före den tidpunkt då det faktiska beslutet tas om att ett anställningsavtal ska upphöra i förtid.

Redovisning av avgångsvederlag regleras inte i någon särskild punkt i BFNAR 2008:1 utan bör falla in under den allmänna regleringen i punkt 7.8. Punkten anger att en utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som en kostnad direkt.

Utredningen anser att det för skattemässigt avdrag för avgångsvederlag ska krävas att två förutsättningar är uppfyllda vid beskattningsårets utgång, anställningsavtalet ska ha sagts upp och det ska finnas ett åtagande att utge avgångsvederlag. Enligt utredningen är detta en rimlig och enkel ordning eftersom det kan vara svårt att tillämpa en regel om avdrag för avgångsvederlag redan vid ett informellt beslut.

Ersättning som avser kompensation för att ett anställningsavtal upphör skiljer sig principiellt från ersättning i form av lön och andra ersättningar som betalas ut under anställningen. Någon större svårighet att skilja det ena från det andra finns normalt inte. I vissa fall kan man emellertid diskutera vad som är vad. Det gäller t.ex. om en anställd befrias från skyldighet att arbeta under uppsägningstid eller om en anställd som får något som benämns avgångsvederlag har en skyldighet att utföra arbete som en motprestation för vederlaget. Enligt förslaget ska även uppsägningslön utan arbetsplikt behandlas som avgångsvederlag. Ett vederlag ska inte, oavsett hur det betecknas, behandlas som ett avgångsvederlag om avtalet kräver en motprestation av någon omfattning. I lagen tas in en definition på vad som avses med avgångsvederlag.

I praxis gäller att avgångsvederlag som har karaktär av pension inte får dras av i vidare mån än vad som gäller för pension (RÅ 1989 ref. 89). Förslagen som utredningen lämnar gäller periodiseringen av det som faktiskt ska behandlas som avgångs-

vederlag och ändrar inte den praxis som gäller gränsdragningen mellan vad som är pension respektive avgångsvederlag.

Förslaget till bestämmelserna om avgångsvederlag tas in i 14 b kap. 19 § IL.

16.5.6 Aktierelaterade ersättningar

Förslag: Reglerna om när avdrag ska medges för aktierelaterad ersättning ska utgå från den uppdelning i värdepapper och personaloptioner som gäller vid tjänstebeskattningen.

Inledning

Grundfrågorna när det gäller aktierelaterade ersättningar och beskattning av arbetsgivare är som ofta i företagsbeskattningen: Hur stor är den avdragsgilla utgiften? När ska den dras av? Den första frågan är en omfångsfråga och berörs egentligen inte av sambandet mellan redovisning och beskattning. Utredningen har i andra sammanhang kunnat konstatera att det inte alltid är enkelt att upprätthålla gränsen mellan omfångs- och periodiseringsfrågor (se avsnitt 2.5.1–2.5.4). Det kan nämligen vara svårt att bestämma när avdrag ska medges innan man vet vad som är avdragsgillt. När det gäller aktierelaterade ersättningar är omfångsfrågan sammanflätad med periodiseringsfrågan på ett sätt som gör att de knappast kan behandlas åtskilda. Regeringsrätten har också i RÅ 2004 ref. 83 knutit samman arbetsgivarens avdragsrätt med beskattningen av den anställde på ett sätt som innebär att tjänstebeskattningsreglerna får en direkt betydelse för vad som är avdragsgillt.

Det finns alltså tydliga kopplingar mellan å ena sidan periodiseringen av aktierelaterade ersättningar och vad som är avdragsgillt och å andra sidan omfångsfrågan och tjänstebeskattningen. En diskussion om när arbetsgivaren ska ges avdrag för de personalutgifter som han har i anledning av ett incitamentsprogram som ger de anställda rätt till aktierelaterade ersättning bör därför ta sin utgångspunkt i vad som är avdragsgillt för företaget och hur den anställde beskattas.

Beskattningen av den anställde

Vid beskattningen av den anställde finns det anledning att skilja mellan tre olika fall nämligen förmåner som för den anställde utgör värdepapper, personaloptioner eller syntetiska optioner. En syntetisk option är en option som inte leder fram till något aktieköp utan endast berättigar till viss kontant ersättning ofta beräknad med ledning av värdeutvecklingen för aktierna i arbetsgivarföretaget.

En förmån som består i att arbetsgivaren överlåter värdepapper till den anställde beskattas som lön när värdepapperen överlåts (10 kap. 11 § första stycket IL). För en värdeökning som inträffar efter förvärvet och som realiserats beskattas den anställde i inkomstslaget kapital. Även för arbetsgivaren aktualiserar överlåtelsen beskattning enligt kapitalreglerna. Utfallet beror på vad det är fråga om för värdepapper. Är det aktier i det egna bolaget eller derivat som avser sådana aktier är en förlust inte avdragsgill (48 kap. 6 a § jämförd med 44 kap. 2 § IL). Med något undantag kan däremot en kapitalförlust som avser andra aktier få dras av mot vissa kapitalvinster (den s.k. fållan).

En förmån i form av rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, en s.k. personaloption, beskattas som lön när rätten utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § andra stycket IL). Även här gäller att senare värdeförändring beskattas i inkomstslaget kapital. Om bolagets kapitalförlust avser egna aktier är den inte avdragsgill.

Syntetiska optioner kan såvitt avser tjänstebeskattningen vara att betrakta som värdepapper och beskattas då redan i samband med att den anställde får optionen. Om ett incitamentsprogram utformats så att en anställd har rätt till kontantavräkning med ett belopp som beräknats med ledning av utvecklingen på värdepapper utan att optionen i sig är ett värdepapper beskattas den anställda vid den tidpunkt när han tidigast kan utnyttja förmånen. Förmånen beskattas alltså när avtalsvillkoren ger den anställde rätt att påkalla reglering av den syntetiska optionen, den s.k. kan-tidpunkten. Det är då den skattskyldige kan disponera över inkomsten (10 kap. 8 § IL).

Omfångsfrågan

Hur stor är den avdragsgilla utgift som uppstår i anledning av ett incitamentsprogram?

Som framgått skiljer man inom redovisningen mellan aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument och sådana ersättningar som regleras kontant.

För de ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument gäller att den utgiften (här används begreppet utgift även om man i IFRS 2 betecknar även det operiodiserade beloppet kostnad) som ska redovisas i resultaträkningen motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet på egetkapitalinstrumentet och lösenpriset när avtalet ingås. Utgiften blir det som påverkar resultaträkningen. Utgiften påverkas inte av att värdet på egetkapitalinstrumentet förändras efter denna tidpunkt. Utgiften kommer därför inte heller att minska, även om företagets faktiska utbetalning understiger utgiften. Sammantaget kan påverkan på det egna kapitalet bli både större och mindre än vad som redovisas i resultaträkningen. Utbetalningen kan t.ex. bli lägre än kostnaden på grund av att kursutvecklingen leder till att optionen inte utnyttjas eller på grund av det sätt som företaget reglerar sin förpliktelse.

För aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter blir företagets redovisade kostnad lika med skillnaden mellan det belopp som betalas ut och premien som eventuellt betalats.

Vid beskattningen har man en annan syn på hur stor den avdragsgilla utgiften är när det gäller ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument.

Enligt praxis (RÅ 2004 ref. 83) har ett företag rätt till avdrag för löneutgift för utställda personaloptioner med belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna vid överlåtelsen till de anställda och det lägre lösenpriset. Den avdragsgilla utgiften motsvaras alltså av skillnaden mellan marknadsvärdet och lösenpris när de anställda utnyttjar eller överlåter sin rätt att förvärva värdepapper.

Frågan är emellertid vad som gäller om det inte är personaloptioner som den anställde får, utan i stället värdepapper enligt 10 kap. 11 § första stycket IL eller sådana syntetiska optioner som inte uppfyller kriterierna för att vara värdepapper.

I båda fallen torde gälla att avdragsrätten följer de principer som lagts fast i RÅ 2004 ref. 83. Någon avgörande skillnad finns inte i detta avseende mellan personaloptioner, värdepapper respektive

övriga syntetiska optioner. Om avdragsrätten för personalutgiften skulle begränsas av att kostnaden inte leder till någon utbetalning för företaget eller av att arbetsgivarens förlust exklusivt hanteras inom kapitaltbeskattningssystemet borde detta gälla lika för alla de nu aktuella aktierelaterade ersättningarna.

För förmåner som utgör värdepapper skulle en avdragsrätt i analogi med RÅ 2004 ref. 83 innebära att företaget får avdrag med belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärde och lösenpris som betalas när värdepapperna överlåts.

För sådana syntetiska optioner som inte är värdepapper skulle effekten bli att avdrag medges med skillnaden mellan marknadsvärde och lösenpris vid den tidpunkt när den anställde kan disponera över optionen.

I detta fall finns dock en komplikation. Vad händer om optionen inte löses in vid ”kan-tidpunkten”, dvs. utbetalning görs inte förrän t.ex. året därpå då värdet på optionen har stigit alternativt sjunkit?

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 13 nov 2006 (överklagat till Regeringsrätten) som gällde syntetiska optioner (ej värdepapper) ansett att även om förmånsbeskattning faktiskt har ägt rum vid kan-tidpunkten så aktualiseras ytterligare förmånsbeskattning vid tidpunkten för utnyttjandet, med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det utbetalda beloppet och det tidigare förmånsbeskattade lägre beloppet. Om optionerna förfaller utan ersättning medges avdrag i inkomstslaget tjänst för tidigare förmånsbeskattat belopp.

Rimligen bör både en ökning och en minskning i optionens värde efter kan-tidpunkten få effekter på företagets totala avdrag. Avdragsreglerna för syntetiska optioner som inte är värdepapper bör därför ha sin utgångspunkt i reglerna för personaloptioner. Detta bör gälla såväl när avdrag ska medges som storleken på den totala avdragsgilla utgiften. Den avdragsgilla utgiften bör därför motsvara skillnaden mellan ersättningens marknadsvärde vid lösen och det lösenpris som betalas.

Det finns en annan fördel med denna lösning. Syntetiska optioner förekommer ibland i program till anställda parallellt med erbjudanden att förvärva värdepapper. Det kan då framgå av villkoren vem som har rätt att bestämma om optionen ska föranleda leverans av aktier eller regleras med kontantavräkning. Eftersom reglerna för syntetiska optioner som inte är värdepapper kopplas

till reglerna för personaloptioner kommer det materiella resultatet att överensstämma oavsett vilken regel som blir tillämplig.

Sammanfattningsvis torde alltså följande gälla: Utgift för aktierelaterad ersättning till anställda är avdragsgill som personalutgift oavsett vilket slags förmån den anställde får. Den avdragsgilla utgiftens storlek bestäms av hur den anställde beskattas. När det gäller syntetiska optioner bestäms dock den avdragsgilla utgiften utifrån rättens marknadsvärde vid tidpunkten för faktisk lösen och inte vid ”kan-tidpunkten”. Eftersom den anställdes beskattning påverkas av om det är fråga om ett värdepapper, en personaloption eller en syntetisk option som inte är värdepapper torde av gällande rätt också följa att klassificeringen vid tjänstebeskattningen får en direkt betydelse för arbetsgivarens avdragsrätt. Av detta kan man också dra slutsatsen att den redovisningsmässiga synen på hur stor utgiften är saknar direkt betydelse för beskattningen. Detta stämmer också väl med vad som i allmänhet anses gälla. Det finns inte något rättsligt samband i omfångsfrågor.

Huvuddragen i de nya reglerna

Utredningens uppdrag är inte att överväga ändringar när det gäller vad som ska vara skattepliktigt eller avdragsgillt. Uppdraget gäller beskattningstidpunkten. Utgångspunkten för förslagen är därför att avdragets storlek, när det gäller aktierelaterade ersättningar, bestäms av den anställdes beskattning. Detta leder också till att de skilda utgångspunkter för beskattning och redovisning som finns i dag kommer att finnas även i framtiden.

Vilken betydelse har det då att det inte finns en samsyn i omfångsfrågan. Som framgår av RÅ 2007 ref. 70 går det hjälpligt och i huvudsak att tillämpa de periodiseringsprinciper som gäller enligt god redovisningssed även om det är en annan utgift som ska fördelas över beskattningsåren. För att det ska ge ett korrekt resultat och den sammantagna kostnaden ska motsvara den avdragsgilla utgiften måste man emellertid, som Regeringsrätten gjort, frångå vissa viktiga principer som gäller enligt god redovisningssed. En annan utgångspunkt blir därför att någon fullständig samordning inte är aktuell på detta område.

Mot bakgrund av de nu angivna utgångspunkterna blir frågan om reglerna om när avdrag ska medges för aktierelaterade ersättningar bör ansluta till den klassificering som gäller inom tjänste-

beskattningen eller om det bör göras en fristående prövning liknande den man gör inom redovisningen.

Enligt utredningens mening bör förslagen utgå från den klassificering som gäller inom tjänstebeskattningen. En sådan lösning är båda praktisk och naturlig eftersom det redan i gällande rätt finns ett mycket tydligt samband mellan tjänstebeskattningen och arbetsgivarens beskattning.

Det är heller inte troligt att valet mellan att följa den skattemässiga klassificeringen eller att bygga särskilda regler med utgångspunkt i vad som gäller inom redovisningen i praktiken kommer att ge olika resultat i särskilt många fall. Konkret blir frågan t.ex. om det även i fall som gäller värdepapper ska prövas om det finns en intjänandetid. De program som har en intjänandetid torde endast helt undantagsvis avse förmåner som klassificeras som värdepapper enligt 10 kap. 11 § första stycket IL.

Vilka periodiseringsprinciper bör då gälla? Frågan bör diskuteras särskilt för värdepapper, personaloptioner respektive syntetiska optioner som inte är värdepapper.

Värdepapper

Förslag: Utgift för aktierelaterad ersättning som utgör värdepapper enligt 10 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska dras av det beskattningsår som värdepapperet överlåts. Den avdragsgilla utgiften motsvarar skillnaden mellan värdepapperets marknadsvärde vid överlåtelsen och det lösenpris som betalas.

För värdepapper är utgångspunkten att storleken på den avdragsgilla utgiften bestäms när värdepapperet överlåts till den anställde. Då beskattas den anställde för förmånen och arbetsgivaren erlägger sociala avgifter. Rimligen bör därför arbetsgivaren också ges avdrag för sin personalutgift vid denna tidpunkt.

En alternativ lösning som byggt på att aktierelaterade ersättningar till anställda delas in i sådana för vilka det gäller en intjänandeperiod och sådana för vilka det inte gör det hade vanligen givit ett motsvarande resultat. Inte sällan torde nämligen sådana program som innebär att det finns en intjänandeperiod vara utformade så att ersättningen inte anses vara ett värdepapper.

I det fall en ersättning skattemässigt anses vara ett värdepapper samtidigt som det finns en intjänandeperiod som ska beaktas vid periodiseringen hade emellertid besvärliga tillämpningsproblem uppstått. Enligt utredningens mening är det både enklare och med de utgångspunkter som gäller för avdragets storlek materiellt riktigt att låta tidpunkten för arbetsgivarens avdragsrätt styras av beskattningen av den anställde. Detta är också förmånligt för arbetsgivaren. Även om det skulle finnas inslag i programmet som kan leda till att det finns en intjänandeperiod får han avdrag redan vid förvärvet.

Den föreslagna bestämmelsen tas in som 14 b kap. 16 § IL.

Personaloptioner

Förslag: Den avdragsgilla utgiften för en aktierelaterad ersättning som avser en rätt enligt 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) motsvarar skillnaden mellan rättens marknadsvärde vid lösen och det lösenpris som betalas.

Förslaget innebär att skillnaden mellan personaloptionernas värde vid inlösen och lösenpriset (utgiften) ska fördelas över tiden från tidpunkten för tilldelningen fram till dess optionen kan lösas in. Avdraget för respektive beskattningsår motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet vid beskattningsårets utgång och det lösenpris som ska betalas fördelad på beskattningsåret och de återstående beskattningsåren.

Den utgift som avser ökning i optionens värde efter den tidpunkt då optionerna kan lösas in ska dras av omedelbart. Avdrag som medges fram till det beskattningsår då rätten löses in ska återföras följande beskattningsår.

Vid den bedömning av den framtida utgiftens storlek som ska göras vid respektive beskattningsårs utgång ska hänsyn tas till sannolikheten av att vissa anställda inte kommer att uppfylla de krav som gäller för att tilldelas värdepapper.

När det gäller personaloptioner blir periodiseringsfrågorna mer komplicerade än när det gäller värdepapper. Skälen till det är egentligen två. För det första finns det normalt en period under vilken den anställde tjänar in förmånen. För det andra vet man inte under de beskattningsår under vilka optionsprogrammet löper hur stor

den avdragsgilla utgiften kommer att bli. Det vet man först vid inlösen.

Det finns egentligen tre alternativ. Vill man låta sambandet med tjänstebeskattningen slå igenom även i de materiella periodiseringsreglerna kan man bestämma sig för att avdrag ska medges först när personaloptionen löses in. En sådan ordning ger ett förhållandevis enkelt regelverk och har också fördelen att man inte under löptiden måste medge avdrag för en beräknad utgift. Det finns emellertid också nackdelar med en sådan lösning. Den är materiellt tveksam och motsvarar inte vad som gäller i dag.

Ett alternativ är att den för varje år beräknade utgiften inte fördelas över någon intjänandetid eller i övrigt över den tid programmet löper. Ett belopp motsvarande hela den beräknade utgiften dras alltså av som en kostnad redan det första året. Metoden, som motsvarar vad som enligt URA 2 gäller för syntetiska optioner och som accepterades av BFN i yttrandet om socialavgifter i anledning av optionsprogram, är naturligtvis något enklare än en metod som innebär att utgiften ska fördelas. Metoden har nu frångåtts inom redovisningen och stämmer mindre väl överens med den belöpandeprincip som utredningen lagt till grund för sitt arbete. Den bör därför inte väljas.

Utredningen föreslår i stället att arbetsgivarens utgift för ett incitamentsprogram som avser personaloptioner ska periodiseras med ledning av en metod som lånat flera av sina huvuddrag från redovisningen. Att det som ska periodiseras, utgiften, inte överensstämmer med vad som är den avdragsgilla kostnaden hindrar inte en sådan lösning, även om vissa justeringar är nödvändiga för att systemet ska gå ihop.

Förslaget innebär till att börja med att utgiften – skillnaden mellan personaloptionernas värde vid inlösen och lösenpriset – ska fördelas över tiden från avtal till dess optionen kan lösas in. Inom redovisningen arbetar man med en intjänandeperiod. Metoderna borde i många fall ge samma eller ett likartat resultat. På grund av det nära sambandet med tjänstebeskattningen är det emellertid vid beskattningen mer relevant att fördela utgiften med ledning av den första tidpunkt när optionen kan lösas in.

Förslaget innebär också att värdeförändringar löpande kommer att påverka resultatet. Resultatet ska vid varje beskattningsårs utgång så långt möjligt återspegla periodens andel av det som då kan bedömas bli den sammantagna utgiften. Årets avdrag beräknas därför med ledning av kursen vid beskattningsårets utgång. Ökar

värdet fördelas ökningen av den bedömda utgiften över återstående intjänandetid. Minskar värdet får detta genomslag i ett lägre avdrag.

Om den anställde behåller optionen även efter att den kan lösas in ska värdeförändringar därefter inte fördelas. Det påverkar det innevarande årets resultat i form av ett omedelbart avdrag vid värdeökning. En minskning av värdet kommer också att påverka resultatet genom att det återförda avdraget för föregående år är större än beskattningsårets avdrag.

Slutligen innebär förslaget att arbetsgivaren vid varje beskattningsår ska justera kostnaden med hänsyn till de krav som gäller för att ersättning ska utgå. Om det finns krav om fortsatt anställning eller krav som gäller resultatet eller aktiekursens utveckling ska alltså vederbörlig hänsyn tas till dessa krav.

Tekniskt är förslaget uppbyggt som övriga förslag som gäller avdrag för framtida utgifter. Det avdrag som medgivits ett år återförs till beskattning nästa år.

Ett exempel kan illustrera hur reglerna fungerar. Ett företag ställer i början av år 1 ut ett löfte till sina anställda om att de ska få förvärva aktier i företaget för 100 vid utgången av år 3, under förutsättning att de då fortfarande är anställda i företaget. Börskursen stiger successivt under intjänandetiden och uppgår vid utgången av respektive år till 121 (år 1), 140 (år 2) och 200 (år 3). Företagets avdragsgilla utgift kommer därför att uppgå till (200./.100 =) 100. År 1 beräknas avdraget genom att den beräknade utgiften (121./.100 =) 21 fördelas över tiden fram till dess optionerna kan lösas in. Avdraget blir (21/3 =) 7. Avdraget år 2 beräknas genom att den sammantagna värdeförändringen vid årets utgång (140./.100 =) 40 fördelas på de återstående två åren. Bruttokostnaden för året blir 20. Föregående års avdrag återförs till beskattning. Årets nettokostnad blir alltså (20./.7 =) 13. För år 3 beräknas avdraget på motsvarande sätt och blir (200./.100 =) 100. Föregående års avdrag, 20, återförs och årets nettokostnad blir 80.

Nettokostnaden för respektive år motsvarar den sammantaget avdragsgilla utgiften, dvs. (7+13+80 =) 100.

Om bedömningen vid utgången av respektive beskattningsår är att endast 60 procent av den personal som programmet omfattar kommer att kvalificera sig för att få delta ska årets avdrag bli 60 procent av ett i övrigt framräknat årligt avdrag.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i 14 b kap. 17 § IL.

Syntetiska optioner som inte är värdepapper

Förslag: Utgift för aktierelaterad förmån som beskattas enligt 10 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska dras av enligt reglerna som gäller för personaloptioner. Utgiften motsvarar skillnaden mellan ersättningens marknadsvärde vid tidpunkten för lösen och det lösenpris som betalas.

Syntetiska optioner kan vara att anse som värdepapper enligt 10 kap. 11 § första stycket IL. I de fall de inte är det beskattas den anställde enligt den allmänna regeln om beskattningstidpunkt i inkomstslaget tjänst (10 kap. 8 § IL). Förmånen kommer då att beskattas vid den tidpunkt då den anställde kan utnyttja optionen.

För förmånstagaren är skillnaden mellan personaloptioner och syntetiska optioner som inte är värdepapper såvitt nu är av intresse huvudsakligen att den skattepliktiga förmånen bestäms av förhållandena vid olika tidpunkter. För syntetiska optioner som inte är värdepapper utgörs den skattepliktiga förmånen av skillnaden mellan marknadsvärde och lösenpris vid den s.k. kan-tidpunkten.

Som framgått tidigare i detta avsnitt (under rubriken Omfångsfrågan) finns det motiv för att välja en annan lösning när det gäller avdragsfrågan. Den avdragsgilla utgiften kommer därför att bestämmas med utgångspunkt från marknadsvärdet vid tidpunkten för lösen. Avdragsreglerna för syntetiska optioner som inte är värdepapper kommer alltså att motsvara de regler som gäller för personaloptioner. Detta innebär att det blir aktuellt att dra av respektive återföra eventuella ökningar respektive minskningar i rättens värde efter kan-tidpunkten. Skattemässigt kommer, när det gäller avdragsfrågan, samma lösning att gälla för båda sorters aktierelaterade ersättningar.

Den föreslagna bestämmelsen tas in som 14 b kap. 18 § IL.

16.5.7 Skatter och avgifter

Arbetsgivaravgift och allmän löneavgift

Förslag: Arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift ska dras av det beskattningsår som den ersättning som avgifterna hänför sig till ska dras av.

Den som ger ut ersättning för arbete ska betala arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980) och allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Av 16 kap. 17 § IL framgår att särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Arbetsgivaravgift och allmän löneavgift omfattas av denna regel. Av paragrafen framgår inte när avdrag ska göras. Om särskilda skatter och avgifter sätts ned ska motsvarande del av ett tidigare medgivet avdrag återföras det beskattningsår debiteringen ändras.

Utredningens förslag när det gäller avdragstidpunkten för lön och annan liknande ersättning är att avdrag ska göras när ersättningen kan disponeras av mottagaren eller den på annat sätt kommit denne till del (avsnitt 16.5.2). Utredningen föreslår också en undantagsregel som innebär att en skattskyldig kan avvika från huvudregeln och dra av ersättningen innan den kan disponeras. Undantagsregeln blir aktuell då den skattskyldige vid beskattningsårets utgång är förpliktigad att ge ut en ersättning och det är uppenbart att ersättningen är hänförlig till arbete som utförts under beskattningsåret.

Utredningen anser att en rimlig lösning är att avdragstidpunkten för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift kopplas till reglerna för när lön och annan liknande ersättning ska dras av. Arbetsgivaravgift och allmän löneavgift kommer alltså att dras av det beskattningsår som den ersättning som avgifterna hänför sig till ska dras av.

Förslaget till bestämmelsen placeras i 14 b kap. 20 § IL.

Särskild löneskatt på förvärvsinkomster

Förslag: Särskild löneskatt på förvärvsinkomster som betalas på försäkrings- och avgångsersättningar ska dras av det beskattningsår som ersättningarna lämnas. Särskild löneskatt som avser bidrag till vinstandelsstiftelse ska dras av då medel lämnas till stiftelsen.

Uttaget av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) är reglerad i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL. Reglerna har förändrats fr.o.m. år 2008 och bl.a. har SLF på lön och annan ersättning och inkomst av aktiv näringsverksamhet helt slopats. Reglerna om att SLF ska betalas på vissa försäkrings- och avgångsersättningar (1 § första stycket 1–5 SLFL), på bidrag till vinstandelsstiftelse (1 § första stycket 6 SLFL) och på överskott av passiv näringsverksamhet (2 § SLFL) har inte förändrats.

SLF på försäkrings- och avgångsersättningar och bidrag till vinstandelsstiftelse redovisas i skattedeklaration på samma sätt och efter samma regler som gäller för arbetsgivaravgifter.

Utredningens förslag är att SLF som betalas på vissa försäkrings- och avgångsersättningar ska dras av det beskattningsår ersättningarna ges ut. För K2-företagen gäller att SLF ska dras av som kostnad när lönekostnaden som löneskatten baseras på redovisas.

Arbetsgivarens skyldighet att betala SLF på vinstandelsmedel inträder när medlen faktiskt överlämnas till stiftelsen.

Frågan om villkoren för en avsättning till en vinstandelsstiftelse prövades i RÅ 2004 ref. 10. Enligt nämndens uttalande om redovisning av vinstandelar (då gällande BFN U 88:1 och BFN U 96:1), som Regeringsrätten hänvisade till, ska kostnaden för en vinstdelning redovisas i bokslutet för det år vinsten uppstått. I målet hade medel förts över från ett aktiebolag till en vinstandelsstiftelse efter beskattningsårets utgång och först efter den tidpunkt aktiebolaget var skyldigt att lämna självdeklaration. Frågan i målet var om inbetalningen efter tidsfristen för att lämna självdeklaration utgjorde hinder för avdrag.

Regeringsrätten hänvisade till den grundläggande principen att en näringsidkares redovisning ska läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed. Eftersom det inte fanns några sådana bestämmelser i fråga om sista inbetalningstidpunkt skulle god redovisningssed tillämpas. Detta ledde till slutsatsen att det inte fanns några hinder mot att avdrag medgavs för beskattningsåret i fråga.

När det gäller SLF på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse anser utredningen att en rimlig lösning är att avdrag medges då medel lämnas till stiftelsen. Med denna lösning säkerställs att avdrag inte medges för SLF som debiteras först senare beskattningsår. Förslaget innebär att det blir en diskrepans mellan när SLF ska redovisas och när avdrag ska göras i det fall medel till stiftelsen har inbetalats efter beskattningsårets utgång.

Underlaget för löneskatt för enskild person och dödsbo fastställs vid den årliga taxeringen enligt samma regler som gäller för socialavgifter i form av egenavgifter. SLF som betalas av enskild person och dödsbo på bl.a. överskott av passiv näringsverksamhet dras av enligt reglerna i 16 kap. 29–31 §§ IL.

De föreslagna bestämmelserna tas in i 14 b kap. 21 § IL.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

Förslag: Särskild löneskatt på pensionskostnader ska dras av det beskattningsår som den pensionskostnad som löneskatten avser ska dras av.

Enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, ska den som utfäst en tjänstepension betala särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) på kostnaden för pensionsutfästelsen. SLP ska även betalas på eget pensionssparande i näringsverksamhet och av dödsbo som drar av utgifter för premier för pensionsförsäkringar i näringsverksamheten.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget för SLP ska enligt 2 § SLPL bokföringsmässiga grunder tillämpas. I förarbetena till SLPL tas kopplingen till inkomstbeskattningen upp (prop. 1990/91:116, s. 45 och 46). Där sägs att en viss omständighet bör så långt det är möjligt påverka beskattningsunderlaget för särskild löneskatt under samma år som den påverkar inkomstbeskattningen. Eftersom de

som beskattas för inkomst av näringsverksamhet beräknar sina inkomster enligt bokföringsmässiga grunder bör underlaget för SLP beräknas på samma sätt.

Om det är fråga om en pensionsutfästelse till en anställd bestäms beskattningsunderlaget till SLP enligt ett särskilt avräkningssystem som innebär att underlaget är den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter (2 § första stycket SLPL).

För pensionsförmåner som tryggas gäller att SLP ska påföras vid tryggandet. Detta gäller oavsett om avdrag medges vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:166, s. 45 och 66). Med begreppet tryggad pensionsutfästelse avses arbetsgivarens kostnad för tryggande av pensionsåtaganden genom

- avgift för tjänstepensionsförsäkring,
- avsättning till pensionsstiftelse,
- avsättning enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen), och
- överföring eller betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut enligt ett sådant avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren för avdragsrätt.

Har pensionsutfästelsen inte tryggats på något av ovan nämnda sätt anses den som en icke tryggad pensionsutfästelse. För icke tryggade pensionsförmåner gäller att SLP tas ut i takt med utbetalningen.

I vissa situationer kan det uppstå ett negativt underlag till SLP. Ett negativt belopp får rullas vidare till nästa beskattningsår och minskar det årets underlag till SLP. Uppkommer ett underskott även för detta beskattningsår rullas det vidare till nästa år och så vidare utan tidsbegränsning.

SLP är en sådan särskild skatt som enligt 16 kap. 17 § IL ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet.

Frågan om när SLP ska dras av har varit uppe till prövning i Regeringsrätten. I RÅ 2004 ref. 133 har Regeringsrätten ansett att en reservering för framtida SLP på bokförda kostnader för framtida inte avdragsgilla pensioner inte är avdragsgill.

Utgången i målet har även bekräftats i en dom angående ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2007 not. 98. I målet anslöt sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens uppfattning att avdragsrätt inte föreligger vid inkomstbeskattningen för avsättning för

ITP-avgifter avseende semesterlöneskuld eftersom utfästelsen inte tryggats enligt 28 kap. 3 § IL. Regeringsrätten konstaterade vidare att avdragsrätt avseende utgifter för särskild löneskatt följer samma principer som beträffande pensionsavgifter. Bolaget var således inte berättigat till avdrag för avsättning till SLP avseende beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskulden.

Utredningens förslag är att SLP ska dras av det beskattningsår som den pensionskostnad som löneskatten avser ska dras av. Avdragsrätten avseende utgifter för SLP kommer alltså att följa samma principer som beträffande pensionsutgifter. När det gäller pensionsförmåner som tryggas innebär förslaget att SLP kommer att dras av det beskattningsår då tryggandet görs. För otryggade pensionsutfästelser innebär förslaget att SLP kommer att dras av då pensionen utbetalas.

Det kan alltså inte komma i fråga att medge avdrag för en reservering för SLP som kommer att debiteras på framtida pensionskostnader. Det är en rimlig ordning som står i överensstämmelse med gällande rätt på området.

Utgift för särskild löneskatt på pensionskostnader ska enligt K2-reglerna redovisas som kostnad när pensionskostnaden redovisas (BFNAR 2008:1 punkt 7.11). Av punkt 16.16 framgår att företaget ska göra en avsättning även om skyldigheten att betala SLP inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Förslaget innebär att det i vissa situationer kan bli en diskrepans mellan när SLP ska dras av och när SLP ska redovisas enligt normgivningen.

För enskild person eller dödsbo som drar av premier för pensionsförsäkring eller inbetalningar på pensionssparkonto i näringsverksamheten enligt 16 kap. 32 § IL innebär utredningens förslag att den särskilda löneskatten ska dras av det beskattningsår som de premier eller inbetalningar som löneskatten hänför sig till ska dras av.

Förslaget till bestämmelse placeras i 14 b kap. 22 § IL.

Avkastningsskatt

Förslag: Avkastningsskatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel (1990:661) ska dras av det beskattningsår för vilket den ska påföras.

Avkastningsskatt (AvP) avser att beskatta den årliga avkastningen på pensionsmedel. Skatten regleras i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL.

Enligt 16 kap. 17 § IL är AvP avdragsgill i två fall. Det gäller för det första arbetsgivare som redovisar pensionsutfästelse i balansräkningen. Det andra fallet gäller arbetsgivare som ingått avtal om tjänstepension som meddelas av ett utländskt tjänstepensionsinstitut som jämställs med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen och som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. AvP som betalas på värdet av sådant avtal om tjänstepension är också avdragsgill.

Redovisning av AvP regleras inte i någon särskild punkt i BFNAR 2008:1 utan bör falla in under den allmänna regleringen i punkt 7.8. Punkten anger att en utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som en kostnad direkt. Av punkt 17.2 framgår att en skuld ska redovisas om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättslig a regler och det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Utredningens förslag är att AvP ska dras av det beskattningsår för vilket den ska påföras.

Den föreslagna bestämmelsen tas in som 14 b kap. 23 § IL.

Andra skatter och avgifter

Förslag: Andra avdragsgilla skatter och avgifter dras av det beskattningsår som de belöper sig på.

I 16 kap. 17 § IL anges att särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. När det gäller tidpunkten för avdrag bör för andra skatter och avgifter än de som behandlas ovan gälla att de ska dras av det beskattningsår som de belöper sig på. Debiteringen av skatten eller avgiften saknar däremot betydelse.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i 14 b kap. 24 § IL.

17 Kostnader i samband med inköps- och försäljningsavtal

17.1 Inledning

17.1.1 Allmänt

I samband med att företag träffar avtal om inköp och försäljning av tillgångar eller tjänster kan det uppstå utgifter av olika slag. Utgifterna är i allmänhet avdragsgilla vid beräkningen av det skattemässiga resultatet.

I detta kapitel behandlas utgifter i samband med inköps- och försäljningsavtal som har karaktär av framtida utgifter. De bestämmelser som gäller i dag innebär att i vissa fall bestäms både avdraget och avdragstidpunkten av särskilda skatteregler. I andra fall bestäms avdragstidpunkten av när utgiften ska tas upp som en kostnad enligt god redovisningssed.

17.1.2 Olika slag av utgifter

Det är vanligt att företag som säljer varor eller utför tjänster gör utfästelser om garantier. Vid utgången av beskattningsåret har det ännu inte uppstått några utgifter på grund av åtagandena men det kan beräknas att sådana utgifter kommer att uppstå i framtiden. Det är frågan om framtida garantiutgifter.

En situation som kan uppkomma för ett företag som köper varor eller inventarier är att priset på de köpta men ännu inte avlämnade varorna eller inventarierna visar sig vara högre än marknadspriset vid beskattningsårets utgång. Det blir då aktuellt att skriva ned på kontraktet – s.k. kontraktsnedskrivning.

En liknande situation för ett försäljningsföretag är när varor sålts men ännu inte anskaffats. När inköpspriset på varorna blir

högre än beräknat och företaget ändå inte kan ta ut ett högre försäljningspris av kunden kan en förlust uppstå. Ett sådant avtal brukar ses som ett förlustkontrakt.

För ett företag som säljer varor eller tjänster kan en förlust även uppkomma genom att kunden inte betalar den överenskomna ersättningen. Avdrag medges inte bara för en slutlig förlust på grund av den uteblivna betalningen utan också för en beräknad förlust (nedskrivning av kundfordringar).

En annan typ av utgift i samband med försäljningsavtal uppstår när ett säljande företag har förbundit sig att lämna rabatter eller återbäring till sina kunder. Rabatten eller återbäringen betalas ut först efter beskattningsårets utgång.

Ett avtal kan hävas genom att en köpare av en vara utnyttjar rätten till öppet köp. Frågan är hur rätten till öppet köp ska påverka beskattningen av säljaren. En situation som påminner om den med öppet köp är när ett företag lämnar garantier om att köpa tillbaka den sålda varan (återköp).

17.2 Gällande rätt

17.2.1 Skatterätt

Framtida garantiutgifter

Allmänt

Bestämmelser om framtida garantiutgifter finns i 16 kap. 3–5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Av 16 kap. 3 § framgår att framtida garantiutgifter ska dras av enligt bestämmelserna i 4 § (schablonregeln) eller 5 § (utredningsregeln). Avdraget ska motsvaras av en avsättning i räkenskaperna som gjorts för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter infördes 1973 och har i princip inte ändrats sedan dess. I samband med att bestämmelserna infördes konstaterades bl.a. följande i förarbetena. Skatterättslig praxis var restriktiv när det gällde att medge avdrag för avsättning avseende framtida utgifter för garantiförpliktelser (prop. 1973:207, s. 48). Rätten till avdrag för garantiavsättningar borde närmare knytas an till företagsekonomiska och redovisningstekniska principer. Avdrag borde få åtnjutas vid taxeringen för

skäliga kostnader för täckande av garantirisker (s. 50). Avdragsrätt borde i princip föreligga för alla påräkneliga garantiutgifter, vare sig de grundades på skriftliga garantier eller uppkom till följd av lagregler eller frivilliga åtaganden enligt branschpraxis. Förutsättningen för avdragsrätt i det senare fallet var att det klart framgick att garantiåtagande förelåg (s. 51).

Schablonregeln

Schablonregeln i 16 kap. 4 § IL innebär följande. Avdraget för framtida garantiutgifter får inte överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader.

När det gäller schablonregeln konstaterades bl.a. följande i förarbetena. Schablonregeln innebär endast en maximiberäkningsgrund för avdragsgilla avsättningar vid taxeringen. Om det av företagsekonomiska skäl är motiverat med en lägre avsättning, t.ex. på grund av avsevärt minskad omsättning eller om garantiåtagandena kan väntas medföra lägre garantiutgifter, bör avsättningens storlek minskas med hänsyn härtill (prop. 1973:207, s. 52).

Skatteverket anser att regelns utformning även innebär att avsättningen ska vara företagsekonomiskt motiverad, dvs. i enlighet med god redovisningssed. I annat fall kan avdrag inte medges (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 431).

Som ovan nämnts får avdraget enligt schablonregeln inte överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter.

Tidigare angavs att avdraget inte fick överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret (punkt 5 första stycket av anvisningarna till 24 § KL). I förarbetena till bestämmelserna beskrevs avdragsbegränsningen som att det högsta möjliga avdraget enligt schablonregeln bestämdes av de faktiska garantiutgifterna under beskattningsåret (prop. 1973:207, s. 52).

Ändringen av uttrycket ”utgifter” till ”kostnaderna” gjordes vid tillkomsten av IL. Den föranledde dock inte någon särskild kommentar i förarbetena (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 199). I Skattelagskommitténs förslag till ny inkomstskattelag användes däremot uttrycket ”utgifter” (SOU 1997:2, del 1, s. 89).

Frågan om underlaget för avdraget enligt schablonregeln har behandlats i olika sammanhang. I en kommentar till reglerna talas om de faktiska garantiutgifterna (Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, 2007, s. 471). I en annan bok på inkomstskatteområdet kommenteras bestämmelserna på följande sätt. En betydelsefull tillämpningsfråga är gränsdragningen mellan vad som är under året inträffade garantiutgifter respektive förväntade framtida garantiutgifter. Gränsdragningen har betydelse i två avseenden. Dels är årets garantiutgifter utan begränsning avdragsgilla, dock med utkvittning mot återföringen av föregående års garantiavsättning, dels bildar de underlag för bestämningen av avdragsrätten för årets avsättning för framtida garantiutgifter (Lodin m.fl., Inkomstskatt, 11 uppl., 2007, s. 314).

Innebörden av schablonregeln har belysts i rättsfallet RÅ 1987 ref. 159. För det fall schablonregeln ska tillämpas gäller att avdraget beloppsmässigt begränsas till kostnaderna under beskattningsåret, trots att en företagsekonomiskt motiverad avsättning i räkenskaperna kan vara större. Bokföringsnämnden hade i sitt yttrande till Regeringsrätten konstaterat att det inte fanns något som tydde på annat än att den gjorda avsättningen för garantiförpliktelser var förenlig med god redovisningssed.

Utredningsregeln

Utredningsregeln i 16 kap. 5 § IL innebär att avdrag ska göras med ett högre belopp om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
- garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller arbeten,
- en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
- produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,

- en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
- någon annan liknande omständighet finns.

De särskilda kraven för att göra avdrag enligt utredningsregeln har bedömts i några rättsfall. I RÅ 1980 1:68, och i det nyss nämnda rättsfallet RÅ 1987 ref. 159, fann Regeringsrätten att inget av de krav som prövades i målen var uppfyllt, varför avdrag enligt utredningsregeln inte kunde göras. I RÅ 1984 Aa 149 konstaterades att bedömningen av om utredningsregeln var tillämplig skulle göras med hänsyn till företagets samlade verksamhet och inte delar av verksamheten.

Ska skattereglerna eller god redovisningssed tillämpas?

I några olika situationer uppkommer frågan om avdrag ska medges enligt de särskilda reglerna om avdrag för framtida garantiutgifter eller om avdrag ska medges i enlighet med god redovisningssed.

En situation gäller om garantiutgifterna ska ses som inträffade garantiutgifter eller framtida garantiutgifter. I rättsfallet RÅ 1980 Aa 85 hade ett bolag gjort avsättning till en garantireserv med 50 000 kronor. Avsättningen gällde reklamationskrav från en av bolagets kunder angående fel i virkesleveranser. Anspråken från kunden hade inte reglerats under beskattningsåret men krav hade ställts på en bankgaranti med 50 000 kronor. Det var möjligt att bolaget skulle behöva betala en tredjedel av det beloppet, dvs. cirka 17 000 kronor. Avdrag medgavs inte eftersom bolaget inte haft några utgifter för garantiförpliktelser under beskattningsåret.

Det kan diskuteras om rättsfallet gällde avdrag för inträffade garantiutgifter eller framtida garantiutgifter. Regeringsrätten synes ha gjort bedömningen att det var frågan om framtida garantiutgifter och har därför prövat avdraget enligt skattereglerna (schablonregeln). Eftersom bolaget inte hade haft några garantiutgifter kunde avdrag inte medges.

I RÅ 1992 ref. 44 medgavs avdrag för kostnader för garantikampanjer. Kampanjerna gällde avhjälpandet av konstaterade fel på levererade fordon. Regeringsrätten ansåg att kostnaderna i hög grad var bestämda till sin storlek, och att bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter därför inte var tillämpliga. Utgången blev

densamma i RÅ 1992 not. 293 där avdrag medgavs för beräknade kostnader för att åtgärda konstaterade fel på sålda cyklar.

I de två rättsfallen får Regeringsrätten anses ha gjort bedömningen att det var frågan om inträffade garantiutgifter. Avdrag har därför inte prövats enligt skattereglerna.

En annan fråga gäller hur framtida garantiutgifter förhåller sig till beskattningen av pågående arbeten.

Reglerna om framtida garantiutgifter utgår från att det finns garantiåtaganden vid beskattningsårets utgång. I normala fall uppkommer garantiåtagandena när prestationerna i ett avtal är klara, dvs. när varor har avlämnats eller tjänster har utförts. Det innebär att om prestationerna ännu inte utförts ska framtida garantiutgifter inte bedömas enligt skattereglerna utan enligt god redovisningssed.

Skatteverket tycks ha denna utgångspunkt i beskrivningen av framtida garantiutgifter vid successiv vinstavräkning av pågående arbeten. Verket anför bl.a. följande. Den kalkylerade garantikostnaden blir avdragsgill i förlustfallen. När arbetet enligt förlustordern är färdigställt återförs den kalkylerade garantikostnaden och avdrag görs enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL om framtida garantiutgifter. Motsvarande gäller i vinstfallen. Vid tillämpning av färdigställandemetoden kommer inte kalkylerade garantikostnader att redovisas som pågående arbeten, eftersom garantiutgifterna ännu inte är nedlagda. Om ordern har förorsakat förlust kommer kostnaderna dock att beaktas. Då gäller motsvarande som ovan har sagts om förlustorder vid successiv vinstavräkning (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 356).

En annan fråga är hur tillämpligheten av reglerna om framtida garantiutgifter påverkas av att försäljningen gäller andra tillgångar än näringstillgångar.

Frågan synes inte ha berörts i förarbetena eller i något avgörande i Regeringsrätten. I sammanhanget kan rättsfallet RÅ 1996 ref. 102 nämnas. Ett bolag hade sålt aktierna i ett annat bolag och samtidigt lämnat en garanti beträffande periodbokslut och vissa intäkter i det sålda bolaget. Bolaget gjorde en reservering för garantin (en s.k. säljgaranti) men medgavs inte avdrag för reserven då det ansågs osäkert om kravet på bolaget skulle komma att aktualiseras. Bedömningen i rättsfallet synes ha gjorts mot bakgrund av god redovisningssed.

Kontraktsnedskrivning

Det finns bestämmelser om kontraktsnedskrivning för såväl lager som inventarier.

I 17 kap. 22 § IL regleras kontraktsnedskrivning beträffande lager. Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats. Avdrag får bara göras om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Rätten till kontraktsnedskrivning infördes år 1945. Nedskrivning fick göras på grund av såväl prisfallsrisk som konstaterat prisfall. Nedskrivningen gällde bara kontraherade varor och i den proposition som låg till grund för lagstiftningen drogs gränsen mellan kontraherade varor och inneliggande lager. Det uttalades att det inneliggande lagret borde omfatta dels varupartier som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels varupartier som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen (prop. 1945:377 s. 42). En sådan redovisningsmetod ansågs stå i överensstämmelse med det bokföringsmässiga redovisningssätt som tillämpades före regelns tillkomst (Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s. 241).

Nedskrivning på grund av prisfallsrisk slopades genom 1990 års skattereform.

Bestämmelserna om kontraktsnedskrivning innebär att en del av avdraget för anskaffningsutgiften för lagertillgångar tidigareläggs. Även om det inte finns någon bestämmelse om det har regleringen ansetts innebära att anskaffningsutgiften ska minskas i motsvarande mån (Lodin m.fl., Inkomstskatt, 11 uppl., 2007, s. 285).

Liknande bestämmelser om kontraktsnedskrivning beträffande inventarier finns i 18 kap. 23 § IL. Det anges att avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats, och att avdrag bara får göras om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

Bestämmelserna infördes år 1948 och hade sin grund i att den fria avskrivningen ansågs utan inskränkning ge rätt till fri avskrivning av värdet på rättighet till leverans av inventarier. Regleringen innebar en inskränkning i avdragsrätten genom att avdrag enbart

medgavs för prisfall eller prisfallsrisk. Genom 1990 års skattereform togs nedskrivningen för prisfallsrisk bort.

Avdraget beträffande inventarier gäller inte sådana immateriella rättigheter, anslutningsavgifter och anläggningsbidrag som avses i 18 kap. 1 § andra stycket IL.

Även bestämmelserna om kontraktsnedskrivning beträffande inventarier innebär att en del av avdraget för anskaffningsutgiften tidigareläggs. I det fallet finns det emellertid en uttrycklig bestämmelse som anger att om avdrag för kontraktsnedskrivning har gjorts är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet minskad med avdraget (18 kap. 9 § IL).

I rättsfallet RÅ 1982 1:41 hade ett företag köpt sågade trävaror som låg kvar hos säljarna på balansdagen. Trävarorna ansågs inte ingå i företagets inneliggande lager varför avdrag för lagernedskrivning inte kunde medges. Däremot förelåg rätt till avdrag för kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk.

Förlustkontrakt

Rättsfallet RÅ 1981 1:51 gällde ett bolag som under år 1973 hade köpt och sålt olja till bestämda priser. Oljan skulle levereras först under år 1974. Bolagets leverantörer höjde emellertid sina priser – i strid med ingångna avtal – varigenom bolaget beräknade att affärerna skulle leda till förluster. Bolaget gjorde en avsättning för förlusterna i bokslutet för 1973 och medgavs avdrag med ett jämkat belopp. Jämkningen berodde på att bolagets förhandlingar med leverantörer under beskattningsåret talade för en sänkning av inköpspriset, liksom att det fanns uppgifter om att en del av kunderna kunde acceptera ett högre pris än det som avtalats.

Nedskrivning av kundfordringar

Frågor om avdrag för nedskrivning av kundfordringar har varit vanliga i rättspraxis. Det saknas emellertid vägledande avgöranden från senare år varför rättsläget till viss del får anses vara osäkert. Det torde visserligen vara en allmän uppfattning att det – i avsaknad av särskilda skatteregler – är god redovisningssed som styr tidpunkten för avdrag för förluster. Osäkerheten gäller i stället vilka krav på utredning och bevisning som kan ställas på den som yrkar

avdrag för nedskrivning av kundfordringar och vilken betydelse rättspraxis har i det sammanhanget.

Osäkerheten kan illustreras av två delvis olika beskrivningar av rättsläget.

Skatteverket beskriver det på följande sätt (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 379):

> Det är den skattskyldige som har bevisbördan när det gäller nedskrivningsbehovet. Den skattskyldige ska därför visa att det är sannolikt att fordran är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet, se exempelvis RÅ 1972 Fi 1028. Tecken på att det kan föreligga ett nedskrivningsbehov är, förutom fordringens ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots flera krav inte har reglerats. Vid en domstolsprövning sker en självständig bedömning av nedskrivningsbehovet. Detta torde innebära att det krävs aktiva åtgärder av den skattskyldige för att det vid en prövning ska anses ha visats att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Behovet måste prövas genom en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

I boken Inkomstskatt konstateras följande. Den i bokföringen företagna nedskrivningen bör därför godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed. I äldre skatterättslig praxis har dock uppställts krav som torde innebära att en mer noggrann utredning av förlusterna på kundfordringarna görs än vad som krävs i bokföringen. Det brukar anges att för nedskrivning krävs att förlusten antingen är definitiv, vilket normalt endast kan konstateras genom konkurs eller ackord, eller att förlustrisk tillförlitligen konstaterats genom olika former av krav. Med den numera klarare anknytningen av inkomstbeskattningen till god redovisningssed torde dock inte kunna ställas krav som inte överensstämmer med god redovisningssed (Lodin m.fl., Inkomstskatt, 11 uppl., 2007, s. 274).

Skatteverket har lämnat allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer (RSV 2003:35; med ändring i SKV A 2005:50 och 2007:32). Syftet med de allmänna råden är att ge schabloner för beräkning av förlustrisker i samband med affärer i länder vars politiska och ekonomiska förhållanden är sådana att en inte försumbar förlustrisk föreligger. I de allmänna råden anges bl.a. följande. Schablonmässig värdering bör inte medges för fordringar beträffande länder som upptagits i en särskild bilaga. En förutsättning för schablonmässig beräkning är att nedskrivningarna och reserveringarna har gjorts i räkenskaperna. Den i räkenskaperna

gjorda värdesättningen av fordringarna och reserveringen för förlustrisker bör godtas om den är gjord enligt god redovisningssed. Vid beräkning av schablonmässig förlustrisk är utgångspunkten fordringarnas belopp i svensk valuta. Efter hänsyn till möjliga kvittningar får nedskrivning på återstående belopp göras med 30 procent.

Rätten till nedskrivning gäller inte lånefordringar som ses som kapitaltillgångar, eller sådana fordringar på grund av försäljningar som också ses som kapitaltillgångar, exempelvis fordringar på grund av försäljning av kapitaltillgångar eller inventarier (se avsnitt 21.3.2 angående finansiella instrument).

Praxis beträffande nedskrivning av kundfordringar behandlas närmare i avsnitt 17.4.2.

Rabatter och återbäring

I RÅ 1971 Fi 334 medgavs avdrag för reservering för kassarabatter som ett företag enligt avtal skulle betala och som utgjorde skuld vid beskattningsårets utgång.

Rättsfallet RÅ 1988 ref. 115 gällde ett aktiebolag som var central inköpsorganisation för cirka 150 färghandlare över hela landet. Bolaget ägdes av en ekonomisk förening i vilken samtliga färghandlare var medlemmar. I sina räkenskaper skuldförde bolaget en post ”köptrohetsbonus till kunder”, dvs. medlemmarna i föreningen. Mot bakgrund av bolagets uppgifter, bl.a. att storleken på köptrohetsbonusen var beroende av bolagets avtal med de olika leverantörerna och av medlemmarnas inköpsvolymer, ansågs bonusen som en avdragsgill omkostnad i bolagets rörelse. Den omständigheten att storleken på bonusen definitivt fastställdes och utbetalades först efter utgången av aktuella räkenskapsår föranledde ingen annan bedömning.

I RÅ 1947 Fi 973 medgavs avdrag för reservering för återbäring.

Öppet köp och återköp

Regeringsrätten synes inte ha tagit ställning till hur utfästelser om öppet köp respektive återköp ska påverka beskattningen.

Frågan om återköpsgarantier berördes indirekt i rättsfallet RÅ 2003 ref. 70, som gällde lastpallar som ingick i en pool som var

gemensam för flera företag. Pallarna användes och överläts i samband med försäljning av varor till kundföretag. I normala fall sålde kundföretagen tillbaka pallarna för samma pris som de hade köpts för. Frågan i rättsfallet gällde emellertid om lastpallarna utgjorde lagertillgångar eller korttidsinventarier för ett av de företag som ingick i poolen. Bedömningen blev att de ansågs utgöra korttidsinventarier.

Skatteverket har behandlat frågan om återköpsgaranti i en skrivelse den 22 februari 2005, Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris (dnr 130 108311-05/111). Ett företag sålde tråd som levererades på spolar. Vid försäljningen fakturerades även spolarna, med en viss vinstmarginal. Företaget åtog sig att köpa tillbaka spolarna för samma pris, och gjorde en avsättning för åtagandet motsvarande vinstandelen på spolarna. Skatteverket gjorde bedömningen att någon avsättning inte skulle göras eftersom det inte förelåg ett förlustkontrakt. Verket konstaterade även att bestämmelserna om kontraktsnedskrivning inte var tillämpliga eftersom något avtal om återköp inte hade träffats med kunden.

17.2.2 Redovisning

IASB

Framtida garantiutgifter m.m.

De redovisningsstandarder som behandlar de frågor som tas upp i detta kapitel är IAS 18 Intäkter (IAS 18) och IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar (IAS 37).

Framtida garantiutgifter berörs i IAS 37. Om det finns ett antal likartade förpliktelser (exempelvis produktgarantier eller liknande) fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av förpliktelserna.

Där avsättningen avser en stor mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är ”väntevärde”.

Bestämmelserna illustreras med följande exempel. Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköp. Om mindre fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle

följden bli reparationsutgifter på 1 miljon. Om större fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner. Företagets erfarenhet och bedömningar utvisar att under det kommande året kommer 75 procent av de sålda varorna att vara felfria, 20 procent att ha mindre fel och 5 procent att ha större fel. Företaget uppskattar sannolikheten för ett utflöde för garantiförpliktelserna som en helhet. Väntevärdet för reparationsutgiften bestäms till (/75 % av noll/ + /20 % av 1 miljon/ + /5 % av 4 miljoner/ =) 400 000.

Frågan om kontraktsnedskrivning berörs inte i IAS 18 eller IAS 37.

Förlustkontrakt behandlas i IAS 37.

Om ett företag har ett förlustkontrakt ska en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet.

Många kontrakt (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför föreligger ingen förpliktelse. I andra kontrakt fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande faller det inom denna standards tillämpningsområde och en avsättning redovisas i balansräkningen. Kontrakt att verkställa längre fram som inte är förlustkontrakt faller utanför denna standards tillämpningsområde.

Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

Även framtida rörelseförluster regleras i IAS 37.

Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld eller de allmänna kriterierna för avsättningar.

Nedskrivning av kundfordringar

Frågan berörs i IAS 18. Några bestämmelser som närmare anger under vilka förutsättningar som kundfordringar kan skrivas ned innehåller IAS 18 dock inte.

Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. I vissa fall kan inte detta göras sannolikt förrän betalning erhållits eller en osäkerhetsfaktor är undanröjd. Exempelvis kan det vara osäkert huruvida en utländsk myndighet kommer att ge tillstånd för att överföra betalning från en försäljning i ett annat land. Intäkten redovisas när tillstånd erhållits och osäkerheten därmed undanröjts. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

I avsnittet om utförande av tjänsteuppdrag finns liknande bestämmelser.

Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

Rabatter och återbäring

Frågan om rabatter tas upp i IAS 18.

Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och köparen eller användaren av tillgången. Den värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med beaktande av eventuella handelsrabatter och mängdrabatter som företaget lämnat.

Öppet köp och återköp

Frågan om hävningsrätt berörs i IAS 18.

I avsnittet om försäljning av varor konstateras att intäkter från försäljning av varor ska redovisas när vissa villkor är uppfyllda. Ett av villkoren är att företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande. Om företaget behåller väsentliga risker förknippade med ägandet av

varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför redovisas ingen intäkt. Ett företag kan behålla en väsentlig äganderisk på flera sätt. En situation där företaget behåller väsentliga risker och förmåner förknippade med ägandet är när köparen har rätt att häva köpet av skäl som är angivna i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det ska ske.

Redovisningsrådet

Framtida garantiutgifter m.m.

De svenska motsvarigheterna till IAS 18 och IAS 37 är Redovisningsrådets rekommendationer RR 11 Intäkter (RR 11) och RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar (RR 16).

Framtida garantiutgifter berörs i RR 16. Bestämmelserna överensstämmer med de i IAS 37.

I bilaga 3 i RR 16 ges exempel på hur förpliktelser av olika slag ska redovisas i balansräkningen.

Exempel 1 gäller produktgarantier. En tillverkare ger garantier till köparen vid försäljningstillfället. Enligt försäljningsvillkoren åtar sig tillverkaren att genom reparation eller utbyte åtgärda tillverkningsfel, som upptäcks inom tre år från försäljningsdagen. Tidigare erfarenhet visar att det i en del fall är troligt att garantin kommer att utnyttjas, dvs. mer sannolikt än att garantin inte utnyttjas. Slutsatsen blir att en avsättning görs med den bästa uppskattningen av utgifterna för att enligt garantin åtgärda produkter som sålts före balansdagen.

Frågan om kontraktsnedskrivning berörs inte i RR 11 och RR 16.

Förlustkontrakt behandlas på samma sätt i RR 16 som i IAS 37. Exempel 8 i bilaga 3 i RR 16 gäller ett förlustkontrakt. Ett företag driver sin verksamhet lönsamt i en hyrd fabrik. Under december 2000 flyttar företaget sin verksamhet till en ny fabrik. Hyreskontraktet på den gamla fabriken löper ytterligare fyra år, det kan inte sägas upp och fabriken kan inte hyras ut i andra hand till en annan hyresgäst. Slutsatsen blir att en avsättning görs för den bästa uppskattningen av de oundvikliga hyresbetalningarna.

Nedskrivning av kundfordringar

Frågan behandlas på samma sätt i RR 11 som i IAS 18.

Rabatter och återbäring

Frågan om rabatter tas upp i RR 11. I avsnittet om värdering av intäkter anges följande (jfr IAS 18). Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och dess motpart. Intäkten motsvarar det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med avdrag för lämnade rabatter.

Öppet köp och återköp

Frågan om hävningsrätt berörs på samma sätt i RR 11 som i IAS 18.

Bestämmelserna om överföring av väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande (punkt 14) och om köparens rätt att häva köpet (punkt 16) överensstämmer med punkterna 14 och 16 i IAS 18.

I bilaga 3 i RR 16 finns ett exempel som gäller återbetalningspolicy (exempel 4). En detaljhandel har som policy att ge missnöjda kunder pengarna tillbaka, även om den inte har något legalt åtagande att göra detta. Denna policy är allmänt känd. Slutsatsen blir att en avsättning görs motsvarande den bästa uppskattningen av beräknade återbetalningar.

Även RR 11 innehåller en bilaga med exempel. Exempel 5 gäller försäljnings- och återköpsavtal enligt vilka säljaren vid försäljningen går med på att återköpa samma varor vid en senare tidpunkt, eller där säljaren har en återköpsoption eller köparen har en säljoption och kan kräva att säljaren ska återköpa varorna. Det anges att avtalets villkor måste analyseras för att avgöra om säljaren i realiteten i allt väsentligt har överfört de ekonomiska fördelar och de ekonomiska risker som är hänförliga till ägandet av varorna till köparen och om inkomsten därmed ska intäktsredovisas. När säljaren i allt väsentligt fortfarande åtnjuter de ekonomiska fördelar och bär de ekonomiska risker som är hänförliga till ägandet av varorna utgör transaktionen en lånetransaktion även om ägande-

rätten formellt har överförts. Den ger därmed inte upphov till någon intäkt.

Bokföringsnämnden

Allmänt

Bokföringsnämnden (BFN) har inte gett ut några allmänna råd som baseras på RR 16. Regler för redovisning av avsättningar finns däremot i BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1). Vidare finns BFN:s allmänna råd Redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3) som baseras på RR 11. Slutligen kan nämnas det allmänna rådet Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1).

Framtida garantiutgifter m.m.

I BFNAR 2008:1 anges grundläggande bestämmelser för när ett företag ska redovisa en avsättning (punkt 16.2.).

Följande förutsättningar ska vara uppfyllda för att en avsättning ska redovisas:

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
- det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

En avsättning ska göras med ett belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek (punkt 16.7).

När det gäller garantiutgifter anges att en välgrundad uppskattning innebär att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Alternativt kan en välgrundad uppskattning anses innebära att avsättningen beräknas enligt IL.

När det gäller förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor innebär en välgrundad uppskattning att avsättningen ska beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Nedskrivning av kundfordringar

Frågan behandlas på ungefär samma sätt i BFNAR 2003:3 som i RR 11.

I BFNAR 2008:1 anges i punkt 13.4 att en kortfristig fordran inte får tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. Av punkt 2.11 framgår att ett företag ska beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

När det gäller frågan om schablonmässig värdering anges i punkt 2.9 att en balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska följande villkor vara uppfyllda:

a) det ska finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,

b) schablonen ska användas konsekvent och

c) schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

I punkt 16.8 anges att avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.

I BFNAR 2006:1 anges följande beträffande värdering av kundfordringar. Fordringarna får inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att betalas (punkt 6.57). Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter årets sista dag, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att betalas (6.58).

Rabatter och återbäring

Frågan behandlas på ungefär samma sätt i BFNAR 2003:3 som i RR 11.

Öppet köp och återköp

I BFNAR 2008:1 punkt 16.7 anges att en välgrundad uppskattning när det gäller åtagande av löpande karaktär, t.ex. öppet köp, innebär att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Om uppgifter om tidigare års faktiska utgifter saknas får en välgrundad uppskattning anses innebära att avsättningen beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen.

Frågan om hävningsrätt berörs i BFNAR 2003:3. Punkterna 20 och 22 i vägledningen överstämmer med punkterna 14 och 16 i RR 11.

Vägledningen innehåller olika exempel. Exempel 3 gäller öppet köp. Enligt förutsättningarna säljer ett företag en vara. Köparen har enligt avtalet eller enligt de regler som gäller för försäljningsformen, t.ex. vid s.k. hemförsäljning, rätt att inom viss tid ångra sig utan att detta ger säljaren någon rätt till ersättning. I vissa fall kan säljaren ha en mycket begränsad rätt till ersättning. För detaljhandelsföretag gäller att intäkten normalt redovisas i bokslutet närmast efter försäljningen även om öppet köp gäller, om inte statistik visar att antalet köpare som ångrar sig är väsentligt. Man får pröva om en avsättning för returerna är möjlig enligt god redovisningssed. För övriga företag gäller att man får pröva risken för att köparen ångrar sig. Man får vänta med att redovisa intäkten om det är svårt att bedöma sannolikheten för att köparen häver köpet eller om sannolikheten för att han gör det är stor.

17.2.3 Sambandet

Av de utgifter i samband med inköps- och försäljningsavtal som behandlas i detta kapitel är det bara framtida garantiutgifter och kontraktsnedskrivning som regleras i IL. Avdragen och tidpunkten för avdrag i de fallen bestäms av särskilda skatteregler.

När det gäller framtida garantiutgifter har lagstiftaren utgått från vad som bedömdes gälla i redovisningssammanhang. Det har

påverkat utformningen av reglerna i två avseenden. Det finns ett formellt samband i reglerna som innebär att avdraget för framtida garantiutgifter ska motsvaras av en avsättning i räkenskaperna. Men det finns också ett materiellt samband i reglerna som innebär att det ska finnas en företagsekonomisk grund för avsättningen och avdraget.

När skattereglerna om framtida garantiutgifter inte är tillämpliga får avdrag prövas utifrån god redovisningssed. I den tidigare genomgången har tre situationer nämnts där frågan är vilka regler som ska tillämpas. En situation gäller om garantiutgifterna är inträffade utgifter eller framtida utgifter. En annan situation gäller behandlingen av framtida garantiutgifter vid beskattningen av pågående arbeten. En tredje situation är när garantiåtaganden föreligger beträffande försäljningar av tillgångar som inte är näringstillgångar.

Även vid införandet av reglerna om kontraktsnedskrivning har lagstiftaren utgått från vad som bedömdes gälla i redovisningssammanhang.

Övriga utgifter som behandlas i kapitlet är inte särskilt reglerade i IL. Det innebär därför att tidpunkten för avdrag bestäms av när en kostnad ska redovisas enligt god redovisningssed. Några av avgörandena i Regeringsrätten har på ett tydligt sätt haft denna utgångspunkt. Ett bra exempel är RÅ 1981 1:51 som gäller avdrag för avsättning vid förlustkontrakt.

En del avgöranden är emellertid av äldre datum där grunden för bedömningen inte är lika tydlig. Det kan ge upphov till osäkerhet om innebörden av gällande rätt. Det gäller framför allt frågan om nedskrivning av kundfordringar och vilka krav på åtgärder för betalning från kunden som ska ställas för att rätt till avdrag ska föreligga.

17.3 Tidigare utredningar

17.3.1 Bidragsskattekommittén

Bidragsskattekommittén behandlade frågan om framtida garantiutgifter i betänkandet Skatteregler om reservering för framtida utgifter (SOU 1983:47).

Kommittén föreslog ingen ändring av schablonregeln men ansåg att utredningsregeln skulle tas bort. Enligt kommittén borde det

emellertid även i fortsättningen finnas möjlighet att få avdrag med större belopp än enligt schablonregeln. Avdragsrätten i sådana fall skulle knyta an till den av kommittén föreslagna generella regeln om avdrag för framtida utgifter. En närmare redogörelse för kommitténs förslag finns i avsnitt 15.3.1. Bidragsskattekommitténs förslag har inte genomförts.

17.3.2 Redovisningskommittén

Redovisningskommittén behandlade frågan om framtida garantiutgifter i delbetänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43).

Kommittén menade att skattereglerna, genom kravet på samma avsättning i räkenskaperna som i deklarationen, kunde innebära ett visst mått av resultatreglering som inte var företagsekonomiskt motiverad. Kommittén ansåg därför att det fanns skäl att frikoppla avdragsrätten från den bokföringsmässiga behandlingen av utgifterna. Förslaget innebar att – oavsett vad som skett i räkenskaperna – avdrag för framtida garantiutgifter som huvudregel skulle medges med högst samma belopp som årets kostnadsförda garantiutgifter uppgått till (s. 97).

I författningskommentaren till den föreslagna bestämmelsen konstaterades att bestämmelsen teoretiskt sett innebar att en skattskyldig, som trots att han inte längre har några utestående garantiförpliktelser, likväl kunde få avdrag vid taxeringen, och att den skattskyldige härigenom kunde sägas få en omotiverad skattekredit. Redovisningskommittén menade emellertid att detta följde av då gällande regler och att eftersom ett avdrag för framtida garantiutgifter skulle återföras till beskattning redan påföljande år torde de skattekrediter som förslaget kunde ge upphov till sakna nämnvärd betydelse (s. 134). Redovisningskommitténs förslag har inte genomförts.

17.3.3 Riksskatteverket

Riksskatteverket behandlade några av frågorna i detta kapitel i rapporten Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6).

Vad gäller framtida garantiutgifter föreslog Riksskatteverket att kända garantikostnader – vid godkända reklamationer eller frivilliga åtaganden att åtgärda fel – skulle läggas till grund för beräkningen av avdraget enligt schablonregeln först under det beskattningsår då utgifterna uppkom. Verket föreslog vidare att rätten till avdrag för kontraktsnedskrivning beträffande lager och inventarier skulle avskaffas. I frågan om förlustkontrakt föreslog Riksskatteverket att om det i en verksamhet träffats såväl inköps- som försäljningsavtal, där transaktionerna skulle genomföras under senare år, kunde avdrag medges för den nettoförlust som uppkom avseende samtliga avtal. Riksskatteverket återkom till frågorna i en hemställan om lagändringar 1999.

Riksskatteverket föreslog vidare att schablonregeln utformades så att avdraget inte översteg det sammanlagda beloppet av sådana garantiåtaganden som reglerats under beskattningsåret. Verket vidhöll att rätten till kontraktsnedskrivning skulle slopas. Slutligen föreslog Riksskatteverket att det infördes en bestämmelse om förlustkontrakt i linje med vad som hade redovisats i rapporten. Riksskatteverkets förslag har inte genomförts.

17.4 Överväganden och förslag

17.4.1 Framtida garantiutgifter

Särskilda regler

Förslag: Avdrag för framtida garantiutgifter ska även i fortsättningen medges enligt särskilda regler.

Anledningen till att det infördes särskilda bestämmelser om framtida garantiutgifter 1973 var att skatterättslig praxis var restriktiv när det gällde att medge avdrag. Lagstiftarens utgångspunkt var därför att knyta rätten till avdrag närmare till företagsekonomiska och redovisningstekniska principer.

Bestämmelserna har således en koppling till företagsekonomiska och redovisningsmässiga principer. Det finns ett formellt samband i reglerna som innebär att avdraget för framtida garantiutgifter ska motsvaras av en avsättning i räkenskaperna. Men det finns också ett materiellt samband i reglerna som innebär att det ska finnas en företagsekonomisk grund för avsättningen och avdraget.

Samtidigt har bestämmelserna en skattemässig utformning. För det fall schablonregeln ska tillämpas begränsas avdraget beloppsmässigt till kostnaderna under beskattningsåret trots att en företagsekonomiskt motiverad avsättning i räkenskaperna kan vara större.

I kapitel 15 om kostnader i allmänhet föreslår utredningen att det införs regler om utgiftsperiodisering i IL, bl.a. när det gäller framtida utgifter. Det föreslås vidare regler för alla slag av transaktioner som till vardags förekommer i företag med en någorlunda ordinär verksamhet, bl.a. garantiutgifter och andra utgifter som är direkt hänförliga till inköps- eller försäljningstransaktioner.

Det har funnits regler för garantiutgifter sedan 1973. Reglerna får anses ha haft en relativt ändamålsenlig utformning och Skatteverket, företag och domstolar kan antas ha blivit förtrogna med dem. Även i fortsättningen bör garantiutgifter regleras särskilt.

Framtida men inte inträffade garantiutgifter

Förslag: De särskilda reglerna ska även i fortsättningen gälla för framtida garantiutgifter men inte för inträffade garantiutgifter.

En fråga som prövats i rättspraxis är tillämpningsområdet för gällande regler.

Tidigare har redogjorts för rättsfallet RÅ 1992 ref. 44 angående beräknade kostnader för garantikampanjer. Bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter ansågs inte tillämpliga och avdrag medgavs i stället i enlighet med god redovisningssed.

Rättsläget kan därför uppfattas på följande sätt. Skattereglerna gäller fall där det är frågan om framtida garantiutgifter. När ett företag frivilligt åtar sig att avhjälpa fel på sålda varor eller där köparen reklamerat en vara, och utgifterna för avhjälpandet och åtgärderna kan bestämmas under beskattningsåret, är det fråga om inträffade garantiutgifter. Då ska avdrag medges i enlighet med god redovisningssed.

Det saknas anledning att ändra nuvarande uppdelning. De särskilda reglerna bör därför gälla fall med framtida garantiutgifter. I fall med inträffade garantiutgifter kommer avdrag att medges i enlighet med reglerna om framtida utgifter (avsnitt 15.5.4).

Inte krav på avsättning i räkenskaperna

Förslag: Kravet att avdrag för framtida garantiutgifter ska motsvaras av en lika stor avsättning i räkenskaperna slopas.

Gällande bestämmelser innebär att avdraget för framtida garantiutgifter ska motsvaras av en avsättning i räkenskaperna som gjorts för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång.

Som tidigare nämnts ansåg Redovisningskommittén 1995 att det fanns skäl att frikoppla avdragsrätten från den bokföringsmässiga behandlingen av utgifterna och föreslog att avdrag för framtida garantiutgifter som huvudregel medgavs med högst samma belopp som årets kostnadsförda garantiutgifter uppgått till, även om motsvarande post inte tagits upp i redovisningen.

Med en allmän utgångspunkt att det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning bör upphöra blir det logiskt att ta bort villkoret om att avdraget ska motsvaras av en lika stor avsättning i räkenskaperna. Det formella sambandet bör således slopas vilket innebär att avdrag ska medges även om det inte gjorts någon avsättning i räkenskaperna.

Schablonregel och utredningsregel

Förslag: Systemet med en schablonregel och en utredningsregel ska finnas kvar.

Nuvarande bestämmelser innehåller en schablonregel och en utredningsregel. Schablonregeln innebär att avdraget begränsas av storleken på kostnader på grund av garantiåtaganden under beskattningsåret. Visserligen är en på det sättet utformad schablonregel något trubbig eftersom avdraget begränsas beloppsmässigt till kostnaderna under beskattningsåret trots att en företagsekonomiskt motiverad avsättning i räkenskaperna kan vara större. Å andra sidan har regeln klara fördelar. Det är lätt för företaget att beräkna avdraget och lätt för Skatteverket att kontrollera det. Man kan undvika tvister mellan företagen och Skatteverket om hur stor en företagsekonomiskt riktig avsättning bör vara – avdraget kan ändå inte bli högre än ett belopp som motsvarar kostnaderna

under beskattningsåret. Det finns alltså goda skäl till att bibehålla schablonregeln. Utredningen anser dock att dess karaktär av schablonregel bör förstärkas (se nedan).

Utredningsregeln infördes eftersom det ansågs behövas en alternativ avdragsmöjlighet för vissa speciella fall. Rättspraxis antyder att det är svårt för företagen att visa att förutsättningarna för ett större avdrag än enligt schablonregeln är uppfyllda. Det skulle därför kunna finnas anledning att överväga om förutsättningarna för att medge ett förhöjt avdrag bör ändras. Mot bakgrund av att utredningsregeln funnits sedan 1973 och rättsläget blivit klarlagt i viktiga avseenden, kan det i nuläget inte anses vara angeläget att ta bort eller ändra utredningsregeln.

Bestämmelserna tas in i två nya paragrafer, 14 b kap. 25 och 26 §§ IL.

Betydelsen av att det finns garantiåtaganden

Förslag: Avdrag enligt schablonregeln kan medges även om det inte finns några garantiåtaganden. Avdrag enligt utredningsregeln ska även i fortsättningen motsvara ett företagsekonomiskt beräknat belopp för framtida garantiutgifter.

Genom att kravet på en avsättning i räkenskaperna tas bort försvinner en av de företagsekonomiska och redovisningsmässiga kopplingar som de nya reglerna innebar vid tillkomsten 1973. En annan sådan koppling i nu gällande regler är att avdraget ska grunda sig på garantiåtaganden. När det gäller betydelsen av det kan två olika linjer skönjas.

Den ena linjen representeras av Redovisningskommitténs förslag 1995. Förslaget innebar att ett företag alltid skulle ha rätt till avdrag för framtida garantiutgifter trots att företaget inte längre har några utestående garantiförpliktelser. Redovisningskommittén motiverade sitt förslag med att ett avdrag för framtida garantiutgifter skulle återföras till beskattning redan påföljande år och att de skattekrediter som förslaget kunde ge upphov till skulle sakna nämnvärd betydelse. Avdraget var dock begränsat till summan av de utgifter till följd av garantiförpliktelser som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret.

Den andra linjen representeras av hur reglerna i allmänhet har uppfattats. Det innebär att om det av företagsekonomiska skäl är motiverat med en lägre avsättning bör avsättningens storlek minskas. Det har också uttryckts som att avsättningen ska vara företagsekonomiskt motiverad. I annat fall kan avdrag inte medges.

Utredningen anser att det även i fortsättningen ska finnas en schablonregel och en utredningsregel. Den sistnämnda regeln kommer även i framtiden att medge avdrag för företagsekonomiskt riktiga avsättningar. Kraven på bevisning har dock ställts mycket högt i praxis. Mot denna bakgrund anser utredningen att det finns behov av att ändra schablonregeln och förstärka dess karaktär av att vara just en schablonregel.

Utredningen föreslår därför att det inte längre behöver finnas några garantiåtaganden i företaget vid beskattningsårets utgång och några faktiska framtida garantiutgifter för att avdrag ska medges enligt schablonregeln. I konsekvens härmed ska det schablonmässiga avdraget inte heller reduceras om verksamheten minskar i omfattning.

Utredningsregeln innebär att avdrag ska göras med ett högre belopp än enligt schablonregeln. Ett betydligt större avdrag ska vara motiverat med hänsyn till en av flera i lagen uppräknade omständigheter. Det krävs således att verksamheten i företaget eller garantiåtagandena ser ut på visst sätt för att högre avdrag ska medges. Mot den här bakgrunden är det enligt utredningens mening naturligt att avdrag enligt utredningsregeln ska motsvara ett företagsekonomiskt beräknat belopp för framtida garantiutgifter. I enlighet med förslaget att avdrag ska kunna medges även om det inte gjorts någon avsättning i bokföringen är inte heller ett avdrag enligt utredningsregeln beroende av hur redovisningen i räkenskaperna ser ut. Däremot är det rimligt att anta att frågan om en motsvarande avsättning bokförts får betydelse för bedömningen av avdragsrätten i det enskilda fallet. Det är nämligen ett naturligt sätt att visa att den har företagsekonomisk grund.

Återföring av avdrag

Förslag: Avdrag för framtida garantiutgifter ska återföras det följande beskattningsåret.

Bestämmelserna om framtida garantiutgifter gäller fall där de framtida utgifterna på grund av garantiåtagandena är obestämda. Det innebär att ett avdrag för framtida garantiutgifter alltid kan knytas till två eller flera beskattningsår, dels det beskattningsår då avdraget beräknas och medges, dels det eller de beskattningsår då företaget infriar sina åtaganden t.ex. genom att utföra garantireparationer eller på annat sätt avhjälpa fel.

Ett avdrag för framtida garantiutgifter är således inte ett definitivt avdrag som bara avser ett beskattningsår, utan ett avdrag som kan knytas till två eller flera beskattningsår. Detta leder till att avdraget – liksom enligt nuvarande bestämmelse i IL – ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

Beräkning av avdrag enligt schablonregeln

Förslag: Avdrag enligt schablonregeln får göras med ett belopp som motsvarar kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter.

Som framgår av avsnitten om gällande rätt och tidigare utredningar har det funnits olika synpunkter på hur den beloppsmässiga begränsningen av avdraget enligt schablonregeln ska utformas.

När bestämmelserna om framtida garantiutgifter infördes användes uttrycket ”utgifter” för den beloppsmässiga begränsningen av avdraget enligt schablonregeln. I förarbetena talades dessutom om ”de faktiska garantiutgifterna”. Uttrycket utgifter torde ha uppfattats på samma sätt som i redovisningssammanhang, dvs. som en förmögenhetsminskning (se exempelvis Jan Kellgren, Redovisning och beskattning, 2004, s. 17).

I IL betecknas det som får dras av som ”utgifter”, jfr exempelvis bestämmelserna i 16 kap. IL om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. När uttrycket ”kostnad” används i IL syftar det däremot på den periodiserade utgiften, dvs. den del av

utgiften som hänför sig till det aktuella beskattningsåret. Ett exempel på det är den allmänna bestämmelsen om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL.

Den nuvarande bestämningen av om underlaget för schablonregeln – kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter – tyder på att det är frågan om periodiserade utgifter, även om det inte står helt klart i vad mån den ändrade formuleringen i samband med införandet av IL också innebar en materiell förändring i förhållande till den tidigare lydelsen.

Utredningen vill att schablonregeln ska vara tydlig och enkel att tillämpa. Nuvarande schablonregel uppfyller i stort detta mål. Även i fortsättningen ska därför avdrag enligt schablonregeln få göras för kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter.

Med nuvarande utformning av schablonregeln uppkommer emellertid osäkerhet om avdrag kan göras om det inte finns några framtida garantiutgifter. Av denna anledning bör regeln ändras så att karaktären av schablonregel förstärks vilket innebär att avdrag ska medges även om det inte finns några faktiska framtida garantiutgifter. I konsekvens härmed ska inte heller avdraget reduceras om verksamheten minskar.

17.4.2 Värdering av kundfordringar

Förslag: Det ska finnas två regler för värdering av kundfordringar, huvudregeln och schablonregeln.

Huvudregeln innebär följande. Kundfordringar ska i stället för att värderas till nominellt belopp värderas till det belopp som beräknas inflyta om det utifrån en individuell värdering är sannolikt att ett lägre belopp än det nominella värdet kommer att inflyta.

Om vissa förutsättningar är uppfyllda får kundfordringarna i stället tas upp till det värde de utifrån en kollektiv värdering kan beräknas ha. Då gäller att det ska vara sannolikt att samtliga kundfordringar eller viss del av kundfordringarna understiger det nominella värdet och att det finns särskilda skäl. Ytterligare förutsättningar är att den kollektiva värderingsmetoden tillämpas konsekvent och det finns ett dokumenterat underlag

som ger anledning att anta att resultatet av den kollektiva värderingen ungefärligen motsvarar det resultat som en individuell värdering skulle ha gett.

Vid värderingen ska hänsyn tas till information som blir känd efter beskattningsårets utgång men före dagen då deklarationen ska lämnas in, förutsatt att informationen bekräftar förhållanden som förelåg vid beskattningsårets utgång.

Om inte huvudregeln tillämpas kan schablonregeln användas. Regeln innebär att värdet av kundfordringar, utan ytterligare utredning, får reduceras med ett belopp motsvarande den konstaterade förlusten på kundfordringarna föregående beskattningsår.

Det finns ingen modern skattepraxis som rör värdering av kundfordringar varför rättsläget till viss del får anses vara osäkert. Det är därför vanligt att det uppstår skatteprocesser som handlar om frågor om nedskrivning av kundfordringar. Det tvisten gäller är ofta vilka krav på utredning som kan krävas för att avdrag ska medges.

En värdenedgång i en kundfordran ska även i fortsättningen dras av när värdenedgången inträffat. Det ska fortsättningsvis finnas två regler för värdering av kundfordringar. Företagen kan fritt välja om de ska tillämpa huvudregeln eller schablonregeln.

Utgångspunkten är kundfordringarnas nominella belopp. Kundfordringarna kan tas upp till ett lägre belopp än det nominella genom en individuell värdering eller, om särskilda skäl finns, en kollektiv värdering.

Kundfordringarna ska tas upp till det belopp som kan beräknas inflyta om det utifrån en individuell värdering är sannolikt att ett lägre belopp kommer att inflyta.

Frågan är vilken utredning som behövs för att en kundfordran ska få nedvärderas. Det finns inte några avgöranden från Regeringsrätten under senare tid avseende värdering av kundfordringar. Äldre skattepraxis har ibland tolkats som att det finns vissa formella förutsättningar som ska vara uppfyllda för att en nedskrivning av värdet ska få göras. Den skattskyldige ska kunna visa att kravbrev skickats eller att gäldenären varit på obestånd. När frågan nu regleras bör det framhållas att avsikten inte är att det ska finnas några sådana formella krav. Den fria bevisprövningen gäller även i fråga om nedskrivning av kundfordringar. En annan sak är att det i

enlighet med allmänna principer är den skattskyldige som har att göra sannolikt att fordran gått ner i värde (RÅ 1966 Fi 410 och RÅ 1972 Fi 1028).

En kollektiv värdering är tillåten om det finns särskilda skäl. En förutsättning är också att det är sannolikt att kundfordringarnas värde understiger det nominella värdet. Vid en kollektiv värdering ska kundfordringarna tas upp till det värde som de utifrån den kollektiva värderingen kan beräknas ha. Av lagregeln framgår att den kollektiva värderingen kan tillämpas på samtliga kundfordringar eller endast på vissa kundfordringar. Ett exempel på när kollektiv värdering kan tillåtas är då kundfordringarna består av många fordringar och var och en endast uppgår till mindre belopp som t.ex. i postorderbranschen.

I lagregeln anges ytterligare förutsättningar för att en kollektiv värdering ska accepteras. Krav ställs på att värderingsmetoden ska tillämpas konsekvent och det ska finnas dokumentation som ger anledning att anta att resultatet av den kollektiva värderingen ungefärligen motsvarar det resultat en individuell värdering skulle ha gett.

I praxis har förlustrisken beaktats vid värdering av fordringar på grund av affärer i politiska eller ekonomiskt instabila länder (RÅ 1967 Fi 709 och RÅ 2004 ref. 143). I RÅ 2004 ref. 143 prövades frågan om vilken metod som kunde godtas vid beskattningen vid nedskrivning av fordringar (lagertillgångar) för s.k. länderrisker i en bank. Frågan var om banken kunde göra nedskrivning för länderrisker på schablonmässig grund. Regeringsrätten accepterade, efter inhämtande av yttrande från Finansinspektionens, bankens nedskrivning av fordringar. Nedskrivningarna gjordes med en för varje enskilt land tillämpad procentsats.

Skatteverket har gett ut allmänna råd när det gäller förlustrisker i samband med exportaffärer (RSV 2003:35 som ändrats genom SKV A 2005:50 och SKV A 2007:32). I det allmänna rådet ges schabloner för beräkning av förlustrisker i samband med affärer i länder vars politiska och ekonomiska förhållanden är sådana att en inte försumbar förlustrisk föreligger.

Frågan är om en generell nedskrivning för länderrisker ska kunna godtas framgent. Utredningen anser att så är fallet. Avsikten är alltså att generell nedskrivning för länderrisker även i fortsättningen ska godtas.

Bedömningen av värdet på kundfordringarna ska göras med utgångspunkt från förhållandena vid beskattningsårets utgång. Att

förhållandena därefter ändras saknar betydelse. En annan sak är att det kan tillkomma information om vad som gällde vid beskattningsårets utgång. Tillkommande information ska beaktas om den blir känd efter beskattningsårets utgång men innan deklarationen ska lämnas in.

Mot bakgrund av den osäkerhet som får anses föreligga när det gäller vilka krav som kan ställas på utredning och bevisning anser utredningen att det på detta område också finns behov av en schablonregel som är enkel att tillämpa. Enligt schablonregeln får värdet av kundfordringar utan ytterligare utredning reduceras med ett belopp motsvarande den konstaterade förlusten på kundfordringar föregående beskattningsår.

Bestämmelserna tas in i två nya paragrafer, 14 b kap. 27 och 28 §§ IL.

17.4.3 Rabatter, återbäring, öppet köp och återköp

Förslag: Utgifter för rabatter, återbäring, hävning, återköp eller liknande som har ett direkt samband med en försäljningstransaktion ska dras av samma beskattningsår som intäkten ska tas upp. Som förutsättning för avdrag innan utgiften har uppkommit gäller att det vid beskattningsårets utgång är sannolikt att rabatt eller återbäring kommer att utges, att avtalet kommer att hävas eller att verkningarna av det kommer att bortfalla genom en återköpstransaktion, och att det med en rimlig grad av säkerhet går att beräkna utgiftens storlek.

Förutsatt att utgifter för rabatter, återbäring, hävning, återköp eller liknande förekommer regelmässigt får ett schablonmässigt avdrag göras motsvarande föregående års konstaterade utgifter.

Det som ska tas upp som intäkt vid en försäljning är normalt försäljningspriset. Får köparen en rabatt som bestäms i samband med försäljningen är inkomstens storlek lika med det ordinarie priset minskat med den rabatt som överenskommits. Någon utgift för rabatten uppstår då inte.

I vissa fall är rabatten emellertid beroende av omständigheter som inte är klara vid försäljningen. Det kan vara fråga om en kassarabatt som köparen får bara om han betalar inom viss tid eller

en köptrohetsrabatt vars slutliga storlek bestäms först efter beskattningsåret. Den regel som föreslås innebär att avdrag ska göras för sådana rabatter om vissa villkor är uppfyllda. Som förutsättning för avdrag innan utgiften har uppkommit gäller att det vid beskattningsårets utgång är sannolikt att rabatt eller återbäring kommer att utges och att det med en rimlig grad av säkerhet går att beräkna utgiftens storlek.

Intäkt från försäljning av en tillgång ska tas upp vid avlämnandet (varor m.m.) eller vid avtalet (fastigheter m.m.) även om villkor i försäljningsavtalet ger motparten möjlighet att häva avtalet eller återställa avtalets verkningar genom att utnyttja en rätt till återköp av hela eller del av den sålda tillgången (se avsnitt 12.7). För att en sådan intäktsregel ska ge rimliga effekter i de fall det finns en hävningsrätt som sannolikt kommer att utnyttjas är det viktigt att utgiftsreglerna ger utrymme för omedelbart avdrag för de utgifter som uppstår i hävningsfallen.

För att avdrag ska kunna medges krävs att det vid beskattningsårets utgång är sannolikt att avtalet kommer att hävas eller att verkningarna av det kommer att bortfalla genom ett återköp och att det med en rimlig grad av säkerhet går att beräkna utgiftens storlek.

Utredningen föreslår också en schablonregel för de företag som regelmässigt har utgifter för rabatt, återbäring, hävning, återköp eller liknande. Enligt denna regel får utan ytterligare utredning avdrag göras med belopp motsvarande föregående års konstaterade utgifter.

Bestämmelserna tas in i två nya paragrafer, 14 b kap. 29 och 30 §§ IL.

17.4.4 Kontraktsnedskrivning

Allmän regel

Förslag: Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av tillgångar eller utförande av tjänster som köpts men ännu inte avlämnats eller utförts. Avdrag får bara göras om förvärvspriset vid beskattningsårets utgång för tillgångar eller tjänster av samma slag understiger det avtalade priset och högst med belopp som motsvarar skillnaden.

I 17 kap. 22 § IL finns regler om kontraktsnedskrivning för lagertillgångar. Regler för kontraktsnedskrivning finns även för inventarier i 18 kap. 23 § IL. Reglernas syfte är att avdrag ska medges i det fall företaget har ingått ett avtal om inköp av tillgångar och dessa går ner i värde före avlämnandet.

Den föreslagna regeln tar sikte på sådana fall av kontraktsnedskrivning som inte omfattas av nuvarande regler.

Bestämmelsen tas in i en ny paragraf, 14 b kap. 31 § IL.

Lagertillgångar

Förslag: Rätten till kontraktsnedskrivning beträffande lagertillgångar ska finnas kvar. Avdrag förutsätter att lagertillgångarna inte avlämnats. Ett medgivet avdrag för kontraktsnedskrivning ska återföras det följande beskattningsåret.

Reglerna om kontraktsnedskrivning beträffande lagertillgångar är skatteregler som inte har någon redovisningsmässig motsvarighet. De passar därför i ett system med frikopplade lagervärderingsregler. Det har heller inte framkommit att det finns några särskilda tillämpningssvårigheter med nuvarande regler. Reglerna bör därför finnas kvar.

Nuvarande regler innebär att kontraktsnedskrivning kan komma i fråga beträffande lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats. I enlighet med förslaget att en lagertillgång som förvärvats ska tas upp när tillgången avlämnats bör rätten till kontraktsnedskrivning knyta an till när tillgången avlämnas. Om lagertillgångar har köpts men inte avlämnats kan avdrag för kontraktsnedskrivning komma i fråga. Efter avlämnandet ska lagertillgångarna värderas enligt reglerna för värdering av lager.

Nuvarande regler saknar bestämmelser om hur avdrag för kontraktsnedskrivning förhåller sig till anskaffningsvärdet för lagertillgångar. Det har dock ansetts att anskaffningsutgiften ska minskas i motsvarande mån. Det finns emellertid behov av att reglera frågan.

Eftersom lagervärdering enligt nuvarande regler utgår från att det skattemässiga lagervärdet ska motsvara lagervärdet enligt räkenskaperna, krävs att en justering av anskaffningsvärdet görs i räkenskaperna. I ett system med en frikopplad lagervärdering bort-

faller det kravet. Det talar för att det system som föreslås gälla även i fortsättningen för inventarier (se nedan) kan användas för lagertillgångar, dvs. att avdrag för kontraktsnedskrivning ska minska anskaffningsvärdet.

Det finns dock skäl för en annan lösning. Inventarier är avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten, medan lagertillgångar har kortare livslängd i och med att avsikten är de ska säljas eller förbrukas i verksamheten. Anskaffningsutgiften för inventarier kommer att dras av under flera år medan anskaffningsutgiften för lagertillgångar kommer att dras av i en nära framtid. Vid värdering av lager enligt lägsta värdets princip finns det också möjlighet att ta hänsyn till en fortsatt prisnedgång.

Sammantaget finns det skäl som talar för en annan lösning än den som ska gälla för inventarier, dvs. att avdrag för kontraktsnedskrivning ska minska anskaffningsvärdet. Med hänsyn till den relativt korta omloppstid som i allmänhet gäller för lagertillgångar bör avdraget hanteras på samma sätt som flera andra avdrag vid beskattningen. Avdrag för kontraktsnedskrivning bör därför återföras till beskattning det följande beskattningsåret. Därigenom bör heller inte anskaffningsvärdet för lagertillgångarna justeras med avdraget.

Återföring av avdrag för kontraktsnedskrivning det följande beskattningsåret ökar det årets skattemässiga resultat. Å andra sidan kommer företaget – vid en försäljning av de aktuella lagertillgångarna – att få avdrag för den ursprungliga anskaffningsutgiften. För det fall lagertillgångarna finns kvar i företaget vid utgången av nämnda år kommer det skattemässiga resultatet att påverkas av värderingen av tillgångarna, antingen de värderas till anskaffningsvärdet eller till nettoförsäljningsvärdet. En fortsatt prisnedgång på lagertillgångarna kommer således att medföra avdrag för företaget, antingen som en realiserad förlust vid försäljningen av tillgångarna eller som en orealiserad förlust vid lagervärderingen.

Förslaget föranleder att 17 kap. 22 § IL får ändrad lydelse.

Inventarier

Förslag: Rätten till kontraktsnedskrivning beträffande inventarier ska finnas kvar. Avdrag förutsätter att inventarierna inte avlämnats. Ett avdrag för kontraktsnedskrivning ska även i fortsättningen minska anskaffningsvärdet för inventarierna.

Reglerna om kontraktsnedskrivning beträffande inventarier är särskilda skatteregler som inte har någon redovisningsmässig motsvarighet. De passar därför i ett system med frikopplade värdeminskningsavdrag. Det har heller inte framkommit att det finns några särskilda tillämpningssvårigheter med nuvarande regler. Reglerna bör därför finnas kvar.

Innebörden av nuvarande regler beträffande förvärvade inventarier får anses vara att värdeminskningsavdrag får göras när inventarierna har levererats. Dessförinnan kan avdrag för kontraktsnedskrivning komma i fråga. Bestämmelserna behöver förtydligas. De båda avdragen bör därför knyta an till när inventarierna avlämnas. Om inventarier har köpts men inte avlämnats kan avdrag för kontraktsnedskrivning komma i fråga. Efter avlämnandet ska avdrag medges i form av värdeminskningsavdrag.

Enligt nuvarande regler ska avdrag för kontraktsnedskrivning minska anskaffningsvärdet för inventarier. När avdrag görs enligt restvärdesavskrivning innebär justeringen av anskaffningsvärdet inte något problem eftersom avdraget inte är beroende av redovisningen i räkenskaperna utan beräknas med ledning av det skattemässiga värdet. När avdrag görs enligt räkenskapsenlig avskrivning krävs däremot att justeringen av anskaffningsvärdet även görs i räkenskaperna. I det system med frikopplade värdeminskningsavdrag som föreslås bortfaller det kravet. Justeringen av anskaffningsvärdet kommer därför bara att behöva göras vid beskattningen.

Förslaget föranleder en justering i 18 kap. 23 § IL.

18 Inventarier

18.1 Inledning

18.1.1 Allmänt

I detta kapitel behandlas frågor som gäller inventarier. I 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns regler om maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Reglerna i IL är emellertid långt ifrån heltäckande.

Reglerna i 18 kap. IL gäller för vissa immateriella tillgångar också, men sådana tillgångar behandlas i kapitel 19.

18.1.2 Grundläggande frågor

De grundläggande frågor som behandlas i kapitel är:

- Vad är ett inventarium?
- Hur bestäms anskaffningsvärdet?
- Vem ska dra av en utgift som avser inventarium?
- När påbörjas värdeminskningsavdrag?
- Hur ska storleken på avdraget bestämmas och vilket samband ska finnas med redovisningen?
- Vad ska gälla för ned- och uppskrivningar?
- Hur skiljer man reparation och underhåll från sådana åtgärder som ska påverka anskaffningsvärdet?
- När får man omedelbart avdrag för anskaffningsutgiften?

En fråga som gäller inventarier behandlas inte i detta avsnitt. Det gäller frågan om s.k. kontraktsnedskrivning avseende inköp av inventarium. Den frågan har behandlats i kapitel 17.

När det gäller frågan om vem som ska dra av utgifter som är hänförliga till inventarier behandlas kanske den i praktiken viktigaste aspekten på denna fråga, nämligen vad som ska gälla vid leasing, i kapitel 23. När en inkomst vid försäljning av ett inventarium ska tas upp behandlas i kapitel 12.

18.2 Gällande rätt

18.2.1 Skatterätt

Klassificering

Någon uttryckligt definition av inventarier finns inte i IL. Av 18 kap. 1 § följer emellertid att reglerna i kapitlet gäller för ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”.

En viktig fråga gäller hur man avgör vad som är ett inventarium och vad som är en annan tillgång. Klassificeringsproblem kan uppkomma t.ex. i förhållande till lager, byggnad och utgifter såsom utgifter för reklam eller marknadsföring.

Gränsdragningen mot *lager* har behandlats i RÅ 2003 ref. 70. Målet avsåg lastpallar som ett företag använde i sin verksamhet. Företaget ingick i ett pallöverföringssystem tillsammans med andra företag. Inom poolen omsattes lastpallarna och pallbytena registrerades genom ett avräkningssystem som beaktade hur många pallar ett företag mottagit och avlämnat. Pallarna i poolen ägdes av det företag som köpt in dem, men äganderätten avsåg ett antal lastpallar utan närmare bestämning. Vid leverans till en kund utanför poolen utfärdade bolaget en faktura och kunden fick betala för pallen. Normalt sålde kunden tillbaka pallen och han erhöll då ett belopp som motsvarade vad han betalat. Den köpta pallen återfördes därefter till poolen.

I yttrande till Regeringsrätten hade Bokföringsnämnden (BFN) kommit fram till att lastpallarna skulle redovisas som anläggningstillgångar. Regeringsrätten konstaterade att BFN hade fäst avgörande vikt vid vad avsikten med förvärven av pallarna varit. Enligt Regeringsrätten saknades anledning att anlägga ett annat synsätt vid beskattningen. Lastpallarna borde skattemässigt behandlas som inventarier och inte som lagertillgångar, eftersom avsikten med förvärven fick anses ha varit att pallarna ska komma till stadigvarande användning i poolen. Bolaget använde också stadigvarande pallarna i poolen i sin verksamhet.

En gränsdragning som kan vålla problem är vad som ska anses som tillgångar avsedda för förbrukning. Sådana tillgångar är definitionsmässigt alltid lagertillgångar (17 kap. 3 § första stycket IL).

Det kan vara problematiskt att avgöra hur reservdelar ska bedömas. I ett avgörande från Regeringsrätten har reservdelar betraktats som förnödenheter (RÅ 1981 1:26). Avgörandet avsåg värdering av varulager där företaget ansågs ha tagit upp förnödenheter med ett för lågt belopp. Bland de tillgångar som betecknats som förnödenheter, och som således var uppe till bedömning i målet, fanns reservdelar till traktorer, truckar och maskiner.

Som inventarier behandlas också *byggnads- och markinventarier*. Med byggnadsinventarier avses sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden, däremot inte sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning (19 kap. 19 § IL). Till markinventarier hänförs en markanläggning eller del av markanläggning som är avsedd att tillsammans med inventarier användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten. Som markinventarier räknas också ledningar samt stängsel och liknande avspärrningsanordningar (20 kap. 15 § IL).

I kommunalskattelagen (1928:370), KL fanns en detaljerad bestämmelse om vad som skulle anses som byggnadsinventarier. Som exempel på byggnadsinventarier angavs för industribyggnad bl.a. maskiner, räls, traversbanor och hissar för godstransport, behållare för lagring, ledningar för vatten och avlopp för driften, speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och skorstenar för avgaser. För jordbruksbyggnader var listan ännu längre och innehöll bl.a. bås, box, spilta, foderbord, gödselbehållare, mjölkningsanläggning, kylbassäng, silo- och torkanläggningar och hissar för driften. För byggnader för affärsändamål angavs hyllor, diskar och annan butiksinredning samt rulltrappor.

Rättspraxis får anses generös när det gäller vad som ska hänföras till byggnadsinventarier. Som exempel kan nämnas RÅ 1984 1:98 som avsåg vad som kunde ingå som byggnadsinventarier i en hotellbyggnad. Regeringsrätten fann att inredning i våtutrymmen såsom sanitetsgods och duschar med tillhörande VVS-installationer, kakel och annan fast inredning i våtutrymmen skulle betraktas som byggnadsinventarier. Detsamma gällde för maskinutrustning med fundament i tvättstugan, inklusive VVS- och elinstallationer för maskinerna, bastuaggregat, solarium och pool. Däremot ansågs installationer för belysning och hissar höra till byggnadens

allmänna funktion som uppehållsplats för människor och var därför inte byggnadsinventarier.

Specialanpassade portar ansågs vara byggnadsinventarier i rättsfallen RÅ 1977 ref. 135 och RÅ 1980 1:30. I rättsfallet RÅ 1983 1:1 hade ett företag byggt om en lagerlokal till ett kontorslandskap. I samband med detta installerades ljudabsorberande undertak, en ventilations- och klimatanläggning samt utrustning för VVS. Vidare förstärktes belysningen med hänsyn till fastställda normer för arbetsplatser i kontorslandskap. Samtliga dessa installationer ansågs vara byggnadsinventarier.

Skatterättsnämnden fann i ett icke överklagat förhandsbesked 1992 att ett vindkraftverk hade ett sådant utförande och funktion att det åtminstone till viss del tjänstgjorde som maskin. Vindkraftverket ansågs därför vara ett byggnadsinventarium.

Även för markinventarier fanns exempel i KL på vad som skulle ingå i begreppet. Där angavs bl.a. fundament, industrispår, traversbanor, ledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström, stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning.

En asfalterad spannmålsplatta för sortering och tillfällig lagring av spannmål har inte ansett utgöra markinventarium (RÅ 1987 ref. 85).

Anskaffningsvärde

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 (18 kap. 7 § IL).

För köpta inventarier gäller alltså att anskaffningsvärdet är utgiften för förvärvet. Till sådan utgift hör inte bara inköpspriset utan också utgifter för t.ex. tull, frakt och montering.

När inventarier förvärvas helt eller delvis genom byte ska anskaffningsvärdet beräknas utifrån värdet på den bortbytta tillgången (jfr RÅ 1979 1:8).

Anskaffningsvärdet för egentillverkade inventarier består av direkta och indirekta tillverkningskostnader (jfr t.ex. Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 2, s. 166).

Om inventarier förvärvas genom gåva motsvaras anskaffningsvärdet av marknadsvärdet (18 kap. 7 § andra meningen IL). Det-

samma gäller för enstaka inventarier som förvärvas genom bodelning eller arv. Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som förvärvas genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente, anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren som anskaffningsvärde, om inte särskilda skäl talar emot det (18 kap. 8 § IL).

Vem ska göra värdeminskningsavdrag?

En första förutsättning för att inventarier ska kunna ingå i avskrivningsunderlaget är att näringsidkaren äger dem. Utgångspunkten är att den som civilrättsligt är att anse som ägare också är den som ska göra värdeminskningsavdrag. I rättspraxis har vissa avsteg gjorts från principen att den som civilrättsligt är ägare till inventariet får göra avdrag för värdeminskning. Det har gällt avbetalningsköp med äganderättsförbehåll (RÅ 1968 ref. 54) och lösöreköp (RÅ 1956 ref. 5). När det gäller avbetalningsköp med äganderättsförbehåll ansågs avdragsrätten tillkomma köparen trots äganderättsförbehållet. Vid lösöreköp ansågs säljaren vara den som skulle göra värdeminskningsavdrag, även om köparen var att anse som ägare.

Problem med att avgöra vem som ska göra värdeminskningsavdrag finns särskilt när det gäller leasingavtal. I rättspraxis finns exempel på att bedömningen av vem som är ägare till inventarier inte alltid följer den beteckning som parterna använder i avtal (RÅ 1998 ref. 58). Frågan om leasing behandlas inte mera här utan i kapitel 23.

En andra förutsättning för att värdeminskningsavdrag ska komma i fråga är att inventarierna är avsedda för verksamheten. Från rättspraxis kan nämnas att värdeminskningsavdrag har vägrats för en havskryssare, eftersom den inte ansågs ha sådant samband med företagets verksamhet att kostnaderna kunde dras av (RÅ 1970 ref. 21).

När påbörjas värdeminskningsavdrag?

Avgörande för den skattemässiga avdragsrätten är att leverans har ägt rum. Detta är inte lagreglerat, utan följer av rättspraxis. Avdrag har t.ex. fått göras när inventarier har levererats trots att all inmontering inte hade utförts (RÅ 1978 Aa 149).

För egentillverkade inventarier kan avdragsrätten inte knytas till leveranstidpunkten. Skatteverkets uppfattning är att det bör krävas att ett inventarium är färdigställt så att det kan tas i bruk. Däremot torde det inte kunna krävas att det också har tagits i bruk för avsett ändamål (Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 399).

Storleken på värdeminskningsavdraget

Årliga värdeminskningsavdrag kan antingen göras 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 efter fem år. En förutsättning för avdrag för räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget ska 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). Det finns heller ingen kompletteringsregel vid restvärdesavskrivning.

Avskrivningsunderlaget består av

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång,
2. ökat med anskaffningsvärdet på de inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som fortfarande finns kvar vid utgången av detta år samt
3. minskat med vissa avdrag som anges i 18 kap. 15 och 16 §§ IL.

Utgångspunkten för beräkningen av avskrivningsunderlaget är värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång. Vid räkenskapsenlig avskrivning är det värdet enligt balansräkningen och vid restvärdesavskrivning är det inventariernas skattemässiga värde.

Ned- och uppskrivning

Vid beskattningen är den enda möjligheten att beakta värdenedgångar, utöver vad som följer av reglerna om värdeminskningsavdrag, kopplad till att värdet på hela kollektivet av inventarier gått ned. I sådant fall gäller att ytterligare avdrag får göras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga och det verkliga värdet (18 kap. 18 § IL).

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 avsåg ett företag att lösa upp ackumulerade överavskrivningar och i räkenskaperna redovisa ett lika stort belopp som intäkt. Efter upplösningen av de ackumulerade överavskrivningarna skulle värdet på inventarierna enligt balansräkningen bli högre än det skattemässiga värdet. Regeringsrätten ansåg att den intäkt som tagits upp i bokföringen inte var skattepliktig. Att värdet på inventarierna i balansräkningen skulle komma att överstiga det skattemässiga värdet innebar dock att företaget förlorade rätten till räkenskapsenlig avskrivning.

Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Motsatsvis gäller, även om det inte direkt framgår av lagtexten, att utgifter för förbättring av inventarier ska läggas till inventariernas anskaffningsvärde. Vägledande praxis för att avgöra vad som är reparation och underhåll respektive förbättring saknas, men jämförelser kan göras med den praxis som gäller för byggnader.

I Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering anges att smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga torde vara omedelbart avdragsgilla. Om däremot inventariet i praktiken får anses utbytt eller om inventariet ändrar karaktär bör utgiften betraktas som en nyinvestering, dvs. som en inventarieanskaffning. I sådant fall ska avdrag för utgiften medges i form av värdeminskningsavdrag (del 2, s. 161).

Den aktuella regeln är utformad som en möjlighet för den skattskyldige att göra omedelbart avdrag. I Skattelagskommitténs förslag hade regeln utformats så att utgifter för reparation och underhåll alltid skulle dras av (SOU 1997:2, del I, s. 103). Med hän-

visning till att sådana utgifter enligt god redovisningssed ibland kunde aktiveras ändrades regeln till att bli en valmöjlighet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 232).

Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL).

Som exempel på inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, s.k. korttidsinventarier, kan från praxis nämnas:

- glas, porslin och linne i hotellrörelse (RÅ 1947 Fi 71),
- spelfilm (RÅ 1980 1:51),
- datorer som ett tidningsföretag använde för att framställa annonser (RÅ 1995 ref. 96),
- lastpallar (RÅ 2003 ref. 70).

Exempel från praxis där tillgångar inte ansetts som korttidsinventarier är:

- sängkläder och mattor i hotellrörelse (RÅ 1969 Fi 71),
- kontorsstolar (RÅ 1960 Fi 1298).

Vid beräkning av treårsperioden har i praxis också inräknats en provkörningsperiod av maskiner innan de faktiskt tagits i bruk (RÅ 1994 ref. 78).

När det gäller inventarier av mindre värde har Skatteverket lämnat allmänna råd för bedömningen av vad som ska anses med begreppet (SKV A 2007:2). Av de allmänna råden framgår bl.a. följande. För större företag bör som inventarier av mindre värde normalt räknas ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 20 000 kronor. För mindre företag får motsvarande belopp normalt anses vara 10 000 kronor. För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut får motsvarande belopp normalt anses vara 5 000 kronor. Vid bedömningen av vad som bör anses vara inventarier av mindre värde bör

vidare gälla att en omedelbar kostnadsföring av anskaffningsutgiften ska vara förenlig med god redovisningssed.

Avyttring

Om ett inventarium avyttras samma beskattningsår som det införskaffats påverkar försäljningen inte avskrivningsunderlaget (18 kap. 5 § IL). Försäljningssumman ska tas upp som intäkt och avdrag får göras för hela anskaffningsutgiften.

För inventarier som avyttras och som anskaffats före beskattningsåret får ett särskilt avdrag göras. Avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer vid avyttringen. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget (18 kap. 15 § IL). Samtidigt medför ett sådant avdrag att avskrivningsunderlaget ska minskas i motsvarande mån (18 kap. 13 § andra stycket IL). Regeln gäller också för försäkringsersättning för inventarier som har gått förlorade under beskattningsåret.

Denna s.k. nettometod innebär att den intäkt som uppkommer vid försäljningen i normalfallet motsvaras av ett lika stort avdrag försäljningsåret. Det blir således ingen omedelbar beskattning av intäkten utan den beskattas genom att underlaget för värdeminskningsavdrag blir lägre.

18.2.2 Redovisning

I årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, finns vissa bestämmelser om materiella anläggningstillgångar, som är det som inom redovisningen närmast motsvarar inventarier. Lagreglerna kompletteras av normgivning. Det gäller IAS 16 Materiella anläggningstillgångar (IAS 16), Redovisningsrådets rekommendation RR 12 Materiella anläggningstillgångar (RR 12) och BFN:s allmänna råd BFNAR 2001:3 (BFNAR 2001:3). I många avseenden är normgivningen likalydande eller har väsentligen samma innebörd. Här presenteras principerna i normgivningen sammanfattningsvis tillsammans med lagreglerna. I det fall någon princip bara är tillämplig i viss normgivning anges detta.

Klassificering

ÅRL använder i stället för begreppet ”inventarium” begreppet ”anläggningstillgång” som definieras som en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång (4 kap. 1 § ÅRL).

I IAS 16 anges att materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som

- innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och
- förväntas användas under mer än en period.

Som framgår av kapitel 20 finns det skillnader inom redovisningsnormgivningen, när det gäller hur man ser på reservdelar.

Vissa anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska klassificeras som ”anläggningstillgångar som innehas för försäljning” och ska efter sådan klassificering värderas till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet (IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avveckling av verksamheter).

Anskaffningsvärde

Anläggningstillgångar ska som huvudregel tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet). Om det gäller en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, räknas in utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet (andra stycket). För en tillverkad tillgång ska räknas in sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, men även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader (4 kap. 3 § ÅRL).

Anskaffningsvärdet utgörs enligt RR 12 av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset ska avdrag göras för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor.

Exempel på direkt hänförbara kostnader är kostnader för:

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation,
- konsulttjänster,
- lagfart,
- nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när avsättning ska redovisas i balansräkningen.

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas enligt RR 12 inte i anskaffningsvärdet om de inte är direkt hänförbara till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats.

Anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar beräknas enligt samma grunder som gäller för förvärvade tillgångar.

En skillnad i BFNAR 2001:3 som kan nämnas är, att beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar samt återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd, inte behöver medräknas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

När påbörjas avskrivning?

Avskrivningarna börjar enligt IAS 16 när tillgången kan användas, vilket är när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas i enlighet med företagsledningens avsikt.

Avskrivning

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period (4 kap. 4 § ÅRL).

Enligt IAS 16 ska en materiell anläggningstillgång tas upp till anskaffningsvärdet första gången den redovisas. Därefter ska till-

gången redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade av- och nedskrivningar eller till verkligt värde.

Avskrivningsbart belopp är enligt IAS 16 Materiella anläggningstillgångar anskaffningsvärdet efter avdrag för beräknat restvärde. Det avskrivningsbara beloppet ska fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som väljs ska återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget. Avskrivningar ska göras separat för varje del av en materiell anläggningstillgång som har ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde, s.k. komponentavskrivning.

Varken RR 12 eller BFNAR 2001:3 tillåter att en materiell anläggningstillgång värderas till verkligt värde (här bortses från möjligheten till uppskrivningar).

Ned- och uppskrivning

Har en anläggningstillgång ett lägre värde än det värde som följer av ett avskrivet anskaffningsvärde, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående (4 kap. 5 § ÅRL). Å andra sidan ger ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde en möjlighet att skriva upp värdet på tillgången. Denna möjlighet gäller dock endast för aktiebolag och ekonomiska föreningar (4 kap. 6 § ÅRL).

Inom Redovisningsrådet och IFRS finns särskilda rekommendationer om nedskrivningar (RR 17 Nedskrivningar respektive IAS 36 Nedskrivningar).

Reparation och underhåll

I IAS 16 anges att utgifter för löpande underhåll ska dras av när de uppkommer. Utgifter för underhåll är utgifter för löner och förbrukningsvaror och kan innefatta utgifter för mindre delar.

I BFNAR 2001:3 anges att tillkommande utgifter för en anläggningstillgång ska läggas till anskaffningsvärdet för tillgången i fråga till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

Som exempel på åtgärder som kan läggas till anskaffningsvärdet för en tillgång anges i BFNAR 2001:3

- modifiering av produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller höjer utrustningens kapacitet,
- förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter,
- förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Vidare anges i BFNAR 2001:3 följande:

> Avgörande för om utgifter efter förvärvet ska redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagits sig eller beslutat att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången ska kunna utnyttjas för sitt ändamål ska utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen. Exempel är utgifter för renovering av en byggnad med ett vid förvärvet känt renoveringsbehov.

18.2.3 Sambandet

Klassificering

För inventarier finns det flera frågor som har stor betydelse som får anses tillhöra området klassificeringsfrågor. Det gäller naturligtvis frågor om en viss tillgång är ett inventarium eller en lagertillgång, en byggnad eller ett inventarium eller en del av byggnaden eller ett byggnadsinventarium. Det gäller emellertid också en sådan fråga som om en viss utgift ska anses gälla en reparations- eller underhållsåtgärd eller om det gäller något som ska läggas till anskaffningsvärdet.

Det finns ett förhållandevis stort antal avgöranden som gäller klassificeringsfrågor inom det nu aktuella området (se avsnitt 18.2.1).

Utredningen har tidigare (kapitel 2) funnit att det principiellt inte finns något materiellt samband mellan redovisning och beskattning i fråga om klassificeringsfrågor. Denna bedömning står sig även på detta område. Det är inte redovisningen som är avgörande för om en tillgång är exempelvis en byggnad eller ett inventarium.

En annan sak är att det finns och har funnits en ömsesidig påverkan mellan redovisning och beskattning på detta område. Vad som är god sed inom redovisningen kan därför ändå få betydelse. Det ligger naturligtvis också nära till hands att i avsaknad av mer detaljerade skatteregler ta hjälp av normgivning och praxis på ett så närliggande område som redovisningens.

Det formella sambandet

Det finns som framgått ett formellt samband genom att det i 18 kap. 14 § IL anges att det som en förutsättning för räkenskapsenlig avskrivning gäller att den skattskyldige haft ordnad bokföring, och att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

I RÅ 2004 ref. 81 har Regeringsrätten emellertid funnit att ett företag som i redovisningen skriver av korttidsinventarier på tre år förlorar rätten till omedelbart avdrag. Det har inte prövats om motsvarande gäller för inventarier av mindre värde. Skatteverket anser emellertid att en omedelbar kostnadsföring av anskaffningsutgiften ska vara förenlig med god redovisningssed för att den ska godtas vid beskattningen (SKV A 2007:2).

Frågan är vad som gäller om utgifter för vad som skattemässigt anses vara reparation eller underhåll aktiveras i redovisningen. För byggnader har frågan numera reglerats särskilt. För inventarier är det möjligt att principerna i RÅ 2000 ref. 26 fortfarande gäller. Det skulle i så fall innebära att en aktivering i räkenskaperna hindrar omedelbart avdrag vid beskattningen.

Det materiella sambandet

Det finns alltså principiellt inget samband i klassificeringsfrågor, men ett formellt samband. Frågan är emellertid vad det därutöver finns för samband i fråga om inventarier. Finns det ett materiellt samband som innebär att redovisningsreglerna får en utfyllande funktion i de fall IL inte ger något närmare svar på vad som ska gälla. Det kan t.ex. handla om vad som ska läggas till anskaffningsvärdet. Här anges i IL bara att utgiften för förvärvet är anskaffningsvärde (18 kap. 7 § IL). Lite mer vägledning får man som framgått i redovisningsnormgivningen.

I Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2008 uttalas att det, när det gäller frågan hur avdrag för utgifter för materiella anläggningstillgångar ska beräknas, finns ett samband mellan redovisning och beskattning i fråga om vissa delar av avdraget för inventarier, bl.a. vid räkenskapsenlig avskrivning. I övrigt är beskattningen frikopplad från redovisningen (s. 396). Uttalandet antyder att något samband mellan redovisning och beskattning egentligen inte finns, utom den formella koppling som gäller rätten till räkenskapsenlig avskrivning. 18 kap. IL är också utformat som om det ska ge svar på vad som gäller skatterättsligt för värdeminskningsavdragen.

Enligt utredningens mening torde redovisningen även i andra frågor ha spelat en utfyllande roll. Det är emellertid svårt att avgöra om den gör det till följd av att det funnits ett rättsligt förbindande materiellt samband eller om det är frågan om ett samband i praktiken. Det är emellertid alldeles klart att redovisningens påverkan begränsas av det utrymme som ges i IL:s bestämmelser. Ett exempel utgör kostnader för att återställa plats där inventarier funnits. Sådana kostnader kan inte läggas till anskaffningsvärdet eftersom det inte är frågan om utgifter för att anskaffa inventarium.

18.3 Tidigare utredningar

18.3.1 Redovisningskommittén och Riksskatteverket

Redovisningskommittén föreslog att reglerna om räkenskapsenlig avskrivning skulle frikopplas från redovisningen genom att kravet på att motsvarande avskrivningar ska ha gjorts i räkenskaperna för att berättiga till avdrag skulle upphävas. För att bl.a. denna ändring inte skulle öka möjligheterna att dela ut obeskattade vinster föreslogs en utdelningsspärr (SOU 1995:43, Sambandet Redovisning – Beskattning).

Även Riksskatteverket har föreslagit en sådan frikoppling kombinerad med en utdelningsspärr (RSV Rapport 1998:6, Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning).

18.3.2 K2-projektet

I BFN:s och Skatteverkets gemensamma rapport om mindre aktiebolag (K2-företag) är utgångspunkten att det ska bli enklare att hantera avskrivningar på inventarier. Förslagen i rapporten bygger därför på att det ska vara samma regler skattemässigt och redovisningsmässigt för avskrivning på inventarier. Förslaget innebär alltså ett materiellt samband för avskrivningar.

I rapporten lämnas förslag till allmänna råd på redovisningsområdet. Samtidigt förutsätts i rapporten att ändringar ska göras i IL som innebär att reglerna om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning m.m. slopas. Dessa regler ersätts med vad som är god redovisningssed, dvs. reglerna i förslaget till allmänt råd.

I rapporten påpekas att de skatterättsliga avskrivningsmetoderna i vissa avseenden är gynnsamma för företagen, eftersom de ibland tillåter väsentligt högre avskrivningar än vad som är företagsekonomiskt motiverat och därmed ger en skattekredit till företagen. Det gäller främst företag som till stora värden förvärvar inventarier som har betydligt längre nyttjandeperiod i företaget än den skattemässiga avskrivningstiden. Samtidigt överensstämmer de skattemässiga och redovisningsmässiga avskrivningarna ofta för många andra typer av tillgångar. För några typer av tillgångar kan de skattemässiga avskrivningsreglerna vara mindre gynnsamma än vad som är företagsekonomiskt motiverat. Som exempel nämns datorer som, om de inte kvalificerar sig för direktavskrivning, skattemässigt måste skrivas av på fem år, trots att nyttjandeperioden är kortare. Företag med vissa speciella typer av tillgångar gynnas på bekostnad av företag med andra typer av tillgångar eller med mycket få tillgångar.

I rapporten föreslås att maskiner och inventarier ska skrivas av med 20 procent årligen, om det inte är uppenbart att en annan avskrivningsplan bättre visar tillgångens nyttjandeperiod i företaget. Avskrivningstiden skulle alltså vid uppenbara fall kunna bli både längre och kortare än fem år.

Enligt rapporten skulle den föreslagna metoden ge förhållandevis små skillnader i resultat i förhållande till vad som gäller i dag. Endast för tillgångar som har en betydligt längre nyttjandeperiod än fem år kommer det att bli större skillnader. Samtidigt skulle reglerna bli mer generösa genom att tillgångar som inte kan direktavskrivas kan skrivas av på kortare tid än fem år.

18.4 Förhållanden i andra länder

18.4.1 Danmark

Avskrivningsunderlag för inventarier fastställs på ett liknande sätt som i Sverige. Avskrivningar får göras med högst 25 procent. Antikviteter och andra tillgångar som normalt inte går ned i värde får inte skrivas av.

Ett driftmedel får skrivas av när det är:

- levererat till en pågående verksamhet,
- bestämt att ingå i verksamhetens drift, och
- färdigställt i en sådan omfattning att det kan ingå i driften.

18.4.2 Norge

I de norska skattereglerna delas anläggningstillgångar in i nio avskrivningsgrupper med olika avskrivningssatser. I dessa nio grupper ingår också goodwill och byggnader. Varje avskrivningsgrupp bildar ett eget avskrivningsunderlag. Avskrivningsunderlagen fastställs på ett sätt som liknar de svenska.

Avskrivningssatserna för maskiner och inventarier varierar enligt följande:

- kontorsmaskiner och liknande – 30 procent,
- lastbilar, bussar, varubilar m.m. – 20 procent
- personbilar, traktorer, maskiner, redskap, instrument, inventarier – 20 procent,
- skepp, fartyg, riggar – 14 procent,
- flygplan och helikoptrar – 12 procent.

I skattereglerna anges att tillgången ska anses förvärvad vid leverans. En egentillverkad tillgång anses förvärvad när den är färdig.

18.4.3 Storbritannien

Även Storbritannien tillämpar en kollektiv avskrivningsmetod för inventarier. Avskrivningar får som huvudregel göras med högst 25 procent. För vissa typer av inventarier gäller att avskrivningar kan göras med upp till 50 procent det år de anskaffas.

Inventarier med en förväntat livstid på mer än 25 år ingår i en egen avskrivningsgrupp där avskrivningarna begränsas till 6 procent per år. Korttidsinventarier (livslängden understiger 4 år) får skrivas av direkt.

18.5 Överväganden och förslag

18.5.1 Anskaffningsvärde

Inköpta inventarier

Förslag: I anskaffningsvärdet för förvärvade inventarier ska utöver inköpspriset räknas in utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet (18 kap. 7 § IL). Någon mer detaljerad bestämmelse om vad som ska ingå i anskaffningsvärdet finns inte i IL. God redovisningssed torde ha haft betydelse för bedömningen i avsaknad av närmare regler i IL. Det kan dock uppstå skillnader mellan vad som ska anses ingå i anskaffningsvärdet. Ett exempel är utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats. Sådana utgifter ska enligt Redovisningsrådets rekommendationer ingå i anskaffningsvärdet (RR 12 punkt 7), men däremot inte enligt BFN:s allmänna råd (BFNAR 2001:3). Skatteverket menar å sin sida i sin att det saknas rätt till avdrag för sådana beräknade kostnader. Om kostnaderna inkluderas i anskaffningsvärdet förlorar företaget rätten till räkenskapsenlig avskrivning (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 400).

I ett system utan materiellt samband mellan redovisning och beskattning finns det ett behov av att i IL något tydligare ange vad som ska ingå i anskaffningsvärdet. Även om den materiella kopplingen upphör generellt och den formella kopplingen upphör för inventarier finns det ändå anledning att försöka samordna det som

skatterättsligt ska anses som anskaffningsvärde med vad som gäller inom redovisningen. Detta för att de skatt- och redovisningsskyldiga i så liten utsträckning som möjligt ska behöva ha två olika värderingsregler att tillämpa för samma tillgångar.

I ÅRL anges att i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

På motsvarande sätt bör en bestämmelse införas i IL som innebär att i anskaffningsvärdet för inventarier ska, förutom inköpspriset, även räknas in utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. En sådan bestämmelse innebär ingen saklig förändring, utan är en kodifiering av vad som redan anses gälla. Exempelvis anges i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering att i anskaffningsvärdet inräknas, utöver själva kostnaden för inventariet, samtliga förvärvskostnader såsom tull, frakt, provisioner m.m. (del 2, s.166).

Förslaget föranleder en ändring av 18 kap. 7 § första stycket IL. I författningskommentaren beskrivs närmare vad som ska avses med direkta utgifter.

Egentillverkade inventarier

Förslag: I anskaffningsvärdet för inventarier som den skattskyldige tillverkat ska räknas in utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av inventarierna.

I ÅRL anges att i anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång ska, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, räknas in en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Motsvarande gäller för vad som skattemässigt ska anses ingå i anskaffningsvärdet för inventarier.

Som exempel på indirekta kostnader kan nämnas avskrivning på inventarier som används vid tillverkningen och administrationskostnader. För många företag torde det inte vara helt enkelt att på ett tillförlitligt sätt beräkna hur stor del av indirekta kostnader som ska läggas till anskaffningsvärdet för tillverkade inventarier. Det torde dock kunna antas att skäliga indirekta kostnaderna utgör en mycket liten del av det totala anskaffningsvärdet. Att inte kräva att de indirekta kostnaderna ingår i anskaffningsvärdet kan förenkla

betydligt för såväl vissa företag som Skatteverket, samtidigt som effekterna för skatteintäkterna får bedömas som försumbara. I IL bör därför de indirekta kostnaderna inte ingå i det som ska läggas till anskaffningsvärdet på egentillverkade inventarier. I anskaffningsvärdet bör således endast de direkta kostnaderna ingå.

Bestämmelsen tas in som 18 kap. 7 § andra stycket IL. I författningskommentaren beskrivs närmare vad som avses med direkta utgifter.

Nuvärdesberäkning

Förslag: Om den skattskyldige har nuvärdesberäknat en leverantörsskuld avseende inventarier utgörs utgiften av nuvärdet.

I förslaget till regler om nuvärdesberäkning i 14 kap. 8 a § IL (avsnitt 7.3.3) anges att bl.a. leverantörsskulder i vissa fall ska tas upp till sitt nuvärde. Avser leverantörsskulden ett inventarium ska utgiften bestämmas till nuvärdet.

Bestämmelsen tas in i 18 kap. 7 § tredje stycket IL.

Förenklingsregler

Förslag: Av förenklingsskäl behöver i fråga om förvärvade inventarier andra utgifter än inköpspriset inte räknas in i anskaffningsvärdet under förutsättning att dessa uppgår till sammanlagt högst en tiondel av inköpspriset.

Såvitt avser egentillverkade inventarier ska gälla att andra utgifter än de som avser material samt lön, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personal som arbetar med tillverkningen inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet, om dessa uppgår till sammanlagt högst en tiondel av förvärvspriset för materialet.

Ränteutgifter behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Företagsekonomiskt bör samtliga utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av inventarier tas upp i anskaffningsvärdet. Samtidigt kan det i vissa fall leda till tillämpningssvårigheter eller till att företagen drabbas av en större administrativ börda än som är rimligt.

Det innebär t.ex. att även mindre utgifter för transporter som företagets personal utför ska räknas in i inventariernas anskaffningsvärde.

I BFN:s och Skatteverkets rapport den 11 april 2005, Förenklingsförslag för mindre aktiebolag, berördes detta. För inköpta anläggningstillgångar föreslogs att andra direkta utgifter än inköpspriset inte behövde räknas in i anskaffningsvärdet om de sammantaget uppgick till högst tio procent av inköpspriset. Detsamma föreslogs gälla för egentillverkade tillgångar, med den skillnaden att utgifter för lön och arbetsgivaravgifter för personal som arbetat med att tillverka tillgången, inte ingick i de utgifter som fick undantas.

Det kan antas att inköpspriset i flertalet fall utgör den helt dominerande kostnaden för inköpta inventarier. För egentillverkade inventarier är det materialkostnaderna och kostnaderna för den tillverkande personalen som dominerar. Att undanta vissa utgifter från anskaffningsvärdet i enlighet med vad som anfördes i rapporten, och i stället tillåta att dessa dras av direkt, bör därför i normalfallen ha liten påverkan på skatteunderlaget. Samtidigt bör det leda till en inte obetydlig förenkling för framför allt de mindre företagen att inte behöva räkna in dessa utgifter i avskrivningsunderlaget. Sådana regler bör därför införas i IL.

Som framgår av kapitel 20 föreslås att motsvarande regler ska gälla för lager. Där föreslås att förhållanden som är normala för den skattskyldige ska ligga till grund för prövningen av om undantagsreglerna ska få användas. Motivet för detta är att i annat fall skulle den skattskyldige för varje lagertillgång behöva beräkna om övriga utgifter överstiger tio procent av inköpspriset.

Till skillnad från inköp eller tillverkning av lagertillgångar, som försiggår kontinuerlig och i stor omfattning, införskaffas inventarier vid mer enstaka tillfällen. Det blir därför svårt att tala om ”förhållanden som är normala för den skattskyldige”. Det är därför mindre lämpligt att ha en sådan förutsättning med i regeln för inventarier och avsaknaden av detta bör inte heller inverka menligt på den administrativa bördan för företagen. Således måste företagen göra bedömningen av om undantagsregeln är tillämplig utifrån utgifterna vid varje enskilt förvärv av inventarier.

Det föreslås vidare att ränteutgifter inte behöver läggas till anskaffningsvärdet för egentillverkade inventarier.

Bestämmelserna tas in i 18 kap. 7 § första och andra styckena IL.

18.5.2 Tidpunkten för värdeminskningsavdrag

Förslag: Tidpunkten för när värdeminskningsavdrag för inventarier kan göras lagregleras.

För inköpta inventarier är det när de har avlämnats till den skattskyldige.

För egentillverkade inventarier kan värdeminskningsavdrag göras när de är färdiga att tas i bruk.

Frågan från vilken tidpunkt som värdeminskningsavdrag kan göras är inte lagreglerad vare sig för inköpta eller för egentillverkade inventarier. Uttryckliga regler om detta bör dock finnas i IL.

För inköpta inventarier gäller enligt rättspraxis att värdeminskningsavdrag kan göras när ett inventarium har levererats till den skattskyldige. Den regel som införs i IL bör ansluta till denna rättspraxis. Som framgår av kapitel 12 anser utredningen emellertid att det begrepp som används inom köprätten, nämligen avlämnandet, också ska användas skatterättsligt. Regeln i IL bör således vara att inköpta inventarier ska anses anskaffade när de har avlämnats till den skattskyldige.

För egentillverkade inventarier finns ingen rättspraxis om när värdeminskningsavdrag får göras. I den kompletterande normgivningen för redovisningen anges att avskrivning ska göras fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk (RR 12 och BFNAR 2001:3). Skatteverket har redovisat en liknande uppfattning i fråga om värdeminskningsavdrag.

Det är svårt att tänka sig en motsvarighet till avlämnandet när det gäller egentillverkade inventarier. Utredningen bedömer därför att det först är då inventarierna kan användas som avsett som värdeminskningsavdrag kan göras för första gången.

Bestämmelserna placeras i 18 kap. 14 § första och andra styckena IL som därmed får ändrad lydelse.

18.5.3 Utformningen av värdeminskningsavdrag

Förslag: Skattereglerna om årliga värdeminskningsavdrag för inventarier frikopplas från redovisningen i räkenskaperna.

Avdrag ska beräknas enligt vad som i dag gäller enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för räkenskapsenlig avskrivning.

Begreppen räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning slopas.

I och med att kopplingen till räkenskaperna avskaffas för vad som nu benämns den räkenskapsenliga avskrivningen slopas bestämmelserna om för stora avskrivningar i räkenskaperna och om övergång till räkenskapsenlig avskrivning. Även reglerna om rätten till räkenskapsenlig avskrivning vid kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar och partiella fissioner slopas.

Utgångspunkter

Utredningens förslag innebär generellt att de skattemässiga reglerna ska frikopplas från redovisningen. I den mån ett företag redovisar obeskattade vinster så att de kan delas ut ska de beskattas.

Frågan blir då hur reglerna om värdeminskningsavdrag ska utformas. Ska det materiella innehållet i nuvarande regler om räkenskapsenlig avskrivning behållas, eller ska reglerna utformas utifrån den avskrivningstakt som gäller inom redovisningen i linje med vad som föreslagits av BFN och Skatteverket? Ska reglerna i 18 kap. 14 § IL om att avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet behållas eller ska reglerna för inventarier införlivas med det allmänna system som föreslås?

Storleken på avdragen – för och nackdelar med nuvarande metod

Förslaget i K2-rapporten, vilket alltså bygger på att redovisningsreglerna också ska gälla vid beskattningen, har onekligen vissa fördelar. En samordning av reglerna för värdeminskningsavdrag med avskrivningsreglerna skulle innebära att en stor grupp företag bara skulle ha en enda uppsättning regler för avskrivning på inven-

tarier och för värdeminskningsavdrag. Reglerna skulle alltså bli enklare för många företag. Metoden torde också i många fall ge en bättre överensstämmelse med det företagsekonomiskt riktiga resultatet. Att låta en företagsekonomiskt riktig avskrivning slå igenom vid beskattningen skulle också göra det mindre attraktivt att använda leasing av inventarier som ett instrument för att skatteplanera.

Vidare skulle vissa av de problem som finns med räkenskapsenlig avskrivning komma att försvinna. Det är i dag inte ovanligt att det formella sambandet gör att ett företag förlorar rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning på grund av att synsättet skiljer sig åt mellan redovisning och beskattning. Sådana problem kan uppstå vid leasing, upprepad överavskrivning och på grund av skillnader i klassificering.

Det finns alltså fördelar med BFN:s och Skatteverkets förslag. Samtidigt går det inte att bortse från att nuvarande avdragsregler har betydelse för företagens vilja och förmåga att investera och alltså har en betydelse som går utöver beskattnings- och redovisningstekniska frågor. Reglerna är gynnsamma ur ett internationellt perspektiv, även om några grannländer liksom Storbritannien har liknande system, och det kan bli svårt att få acceptans för en försämring. Även om skillnaderna för många mindre företag skulle bli försumbara kan situationen bli en annan för de större företagen. Skillnaderna mot i dag skulle bli särskilt stora för dyrbara investeringar i maskiner med lång livslängd, där reglerna också har sin mest positiva effekt ur ett investeringsperspektiv.

Det är också viktigt att framhålla att en anpassning till reglerna som föreslagit inom ramen för K2-projektet bara skulle leda till en samordning för de företag som berörs av dessa redovisningsregler. För övriga företag skulle en ändring av de skattemässiga reglerna leda till att de fick lära sig nya skatteregler, samtidigt som de var hänvisade till att fortsätta att skriva av inventarierna på vanligt sätt i räkenskaperna.

En nackdel med att behålla räkenskapsenlig avskrivning är att de önskade förenklingarna inte kan genomföras. BFN:s och Skatteverkets förslag skulle bidra till ett enklare system för flertalet företag. Behåller man nuvarande skattemässiga metod kan systemen inte samordnas och förenklingsvinsterna uteblir. Betydelsen av att just detta förslag inte kan genomföras ska dock inte överdrivas. Värdeminskningsavdrag på 30 procent har hittills tillämpats parallellt med de avskrivningar som gällt inom redovisningen.

Parallella system hanteras alltså redan i dag och det kan förutsättas att det finns stor kännedom om hur man ska hantera frågan.

I ett viktigt avseende går det att genomföra vissa förenklingar även inom ramen för systemet med nuvarande avskrivningsmetod. Som framgått leder det formella sambandet ibland till att ett företag förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning. I det system som föreslås blir det inte så (se nedan). Även om redovisningen och beskattningen inte helt harmoniseras ens för de mindre företagen kommer de olika regelverken att fungera bättre tillsammans än vad de gör i dag.

En annan komplikation med att ha skilda regler är att det tvingar de företag som utnyttjar de skattemässiga avdragen att tillämpa reglerna om obeskattade vinster.

Som framhållits i K2-rapporten är nuvarande avskrivningsregler inte helt neutrala. Störst fördel av reglerna har företag som till stora värden förvärvar inventarier som har betydligt längre nyttjandeperiod i företaget än den skattemässiga avskrivningstiden. Motsvarande skattekrediter finns inte för företag som genom sin verksamhet i ingen eller i obetydlig utsträckning har inventarier, t.ex. handelsföretag och tjänsteproducerande företag. Frågeställningen var uppe i samband med 1990 års skattereform, utan att den ansågs medföra skäl att ändra avskrivningsreglerna. Det framhölls att momentet med ”överavskrivningar” var väl så stort i immateriella tillgångar såsom forskning och utveckling, marknadsföring och utbildningar m.m. genom att sådana investeringar normalt dras av direkt (prop. 1989/90:110, del 1, s. 538).

Utredningens sammanfattande bedömning i denna del är att övervägande skäl talar för att de regler som gäller för räkenskapsenlig avskrivning bör behållas. Förslaget är alltså att värdeminskningsavdrag även i fortsättningen ska få göras med högst 30 procent per år. Nuvarande kompletteringsregeln behålls. Däremot slopas själva benämningen räkenskapsenlig avskrivning liksom kravet på att avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet.

Förslagen föranleder justeringar i 18 kap. 3 första stycket, 13 § första och andra styckena samt 14 § IL.

Fördelar med att inordna inventarierna i det nya systemet med obeskattade vinster

Utredningen föreslår (kapitel 9) att det ska införas ett nytt system för att hantera obeskattade vinster. Ett företag ska generellt beskattas om det redovisar obeskattade vinster så att de kan delas ut. Ett viktigt exempel på obeskattade vinster är s.k. överavskrivningar på inventarier.

Med förslaget löser man också några av de problem som finns med nuvarande regler.

Ett exempel är att en företagsekonomiskt riktig avskrivning i räkenskaperna kan medföra att företag mister rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Frågan har bl.a. aktualiserats i samband med att företag gjort investeringar i datautrustning som haft en begränsad ekonomisk livslängd. Utrustningen har skrivits av på tre år i räkenskaperna vilket inneburit att avskrivningarna blivit högre än det tillåtna avdraget enligt räkenskapsenlig avskrivning.

Genom att dagens formella samband upphör för inventarier kommer sådana situationer inte att uppstå i framtiden. Företag kan alltså tillämpa reglerna om årliga värdeminskningsavdrag trots att inventarierna skrivs av på tre år i räkenskaperna. Inget hindrar heller företag från att dra av korttidsinventarier direkt även om de redovisningsmässigt skrivs av på tre år.

Ett annat exempel är den situation som prövades i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2001 ref. 8. Regeringsrätten kom fram till att den bokföringsmässiga intäkt som uppstod vid upplösning av tidigare överavskrivningar på inventarier inte var skattepliktig. Rättsfallet innebär att det vid sådana upplösningar finns en möjlighet att dela ut obeskattade vinstmedel. Den möjligheten kommer inte att finnas i det föreslagna systemet med obeskattade vinster.

Principiellt kan sägas att samtliga de svårigheter som följt med ett krav på att avskrivningarna i räkenskaperna ska motsvara det skattemässiga avdraget bortfaller med det system som föreslås.

Restvärdesavskrivningen blir överflödig

Restvärdesavskrivningar fyller bara ett behov för företag som på grund av olika värden på inventarierna skattemässigt och redovisningsmässigt inte har rätt till räkenskapsenlig avskrivning. Efter-

som förslaget är att den formella kopplingen slopas finns det inget behov av att kvar restvärdesavskrivningen.

Förslaget medför ändringar i 18 kap. 3 första stycket samt 13 § första och andra styckena IL.

Konsekvenser av att kopplingen till räkenskaperna slopas

Slopandet av kopplingen till räkenskaperna för räkenskapsenlig avskrivning medför att olika bestämmelser som är knutna till den avdragsmetoden inte behövs i fortsättningen. Det gäller reglerna om för stora avskrivningar i räkenskaperna och om övergång till räkenskapsenlig avskrivning i 18 kap. IL. Det gäller också de regler om rätten att fortsätta att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning som finns för fusioner och fissioner i 37 kap., för verksamhetsavyttringar i 38 kap. och för partiella fissioner i 38 a kap. IL. Samtliga dessa bestämmelser kan därför slopas.

Förslagen innebär att 18 kap. 19 och 20–22 §§, 37 kap. 20 §, 38 kap. 18 § samt 38 a kap. 20 § IL upphävs.

18.5.4 Reparation och underhåll eller förbättringar

Förslag: Utförligare regler införs om vad som ska anses som reparationer och underhåll respektive förbättringar.

Åtgärder som innebär att inventariernas funktion eller prestanda avsevärt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningen anses inte som reparation eller underhåll.

Förbättringsutgifter som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får dras av omedelbart.

Som framgår är det inte reglerat i IL vad som ska avses med reparation och underhåll eller förbättringskostnad. I RR 12 och BFNAR 2001:3 anges att utgifter avseende en materiell anläggningstillgång ska läggas till anskaffningsvärdet för tillgången ifråga till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Däremot ska utgifter för reparation och underhåll av en tillgång, som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper så att dess prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprung-

ligen anskaffades, redovisas som kostnad den period de uppkommer.

Skatteverket har som sin åsikt angett att smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga torde vara omedelbart avdragsgilla. Om däremot inventariet i praktiken får anses utbytt eller om inventarier ändrar karaktär bör kostnaden betraktas som en nyinvestering och de nedlagda utgifterna ska då tillföras inventariets anskaffningsvärde. Skatteverkets uttalande förefaller kunna innebära en viss inskränkning av vad som får dras av omedelbart, jämfört med vad som enligt redovisningsnormgivningen ska kostnadsföras direkt.

En viss osäkerhet kan råda om vad som skattemässigt i dag skiljer en reparation från en förbättring. Det framstår som ändamålsenligt att i IL närmare reglera frågan.

Utredningen föreslår en regel som innebär att åtgärder som innebär att inventariernas funktion eller prestanda avsevärt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningen inte ska anses som reparation och underhåll. Utgifter som avser andra åtgärder efter anskaffningen kommer därmed att få dras av omedelbart.

Frågan är också om inte vissa förbättringsåtgärder bör kunna dras av omedelbart. I dag gäller att hela utgiften för inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Ordalydelsen ger knappast utrymme för att en enskild åtgärd, som visserligen inte är särskilt kostsam men som ändå måste ses som en förbättringsåtgärd, får dras av omedelbart. Något principiellt skäl för att inte tillåta ett sådant avdrag kan knappast anföras. Det bör därför införas en möjlighet att omedelbart dra av en förbättringsåtgärd om den är av mindre värde eller om den i sig kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år.

I BFN:s och Skatteverkets rapport den 11 april 2005, Förenklingsförslag för mindre aktiebolag, diskuterades en bestämmelse om att vid utbyte av delar ska utgiften läggas till anskaffningsvärdet om den överstiger 50 procent av det ursprungliga anskaffningsvärdet. Utredningen föreslår inte någon sådan regel. Det bör dock påpekas man att vid varje tillfälle som åtgärder vidtas på ett inventarium måste avgöra om det är fråga om reparation och underhåll eller en förbättring.

Som framgår av kapitel 20 om lager föreslås att reservdelar ska ingå bland lagertillgångarna. Vidare föreslås att reservdelarna inte längre ska tas upp i lagret när reparationen är utförd. Detta innebär att den avdragsgilla utgiften uppkommer när delarna tillförs ett inventarium genom att det då tas ut ur lagret och lagervärdet därigenom minskar.

För sådana delar som medför en förbättring av ett befintligt inventarium, men som inte kan komma i fråga för omedelbart avdrag, bör tidpunkten för värdeminskningsavdrag styras av om delen köpts in eller om den är egentillverkad. Avgörande för avdragstidpunkten bör således för inköpta delar vara att de avlämnats till den skattskyldige och för egentillverkade att de är färdiga att tas i bruk. Någon särskild regel om detta är inte nödvändig, utan det täcks in av förslaget till ändring i 18 kap. 14 § första stycket IL.

Förslagen föranleder ett nytt andra stycke i 18 kap. 2 § IL och en justering av 18 kap. 4 §.

18.5.5 Omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) anges vilket värde som ska gälla för att avgränsa vad som är ett inventarium av mindre värde.

Om anskaffningsvärdet för ett inventarium understiger ett halvt prisbasbelopp ska tillgången anses vara ett inventarium av mindre värde. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier ska de anses vara inventarier av mindre värde endast om det sammantagna anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieinvestering.

I 18 kap. 4 § IL anges att omedelbart avdrag får göras för inventarier av mindre värde. Som ovan nämnts har Skatteverket i sina allmänna råd 2007:2 angivit att mindre värde är olika stort för olika stora företag. För större företag är det normalt 20 000 kronor, för mindre företag normalt 10 000 kronor och för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut är det 5 000 kronor.

Som regeln i IL är skriven är det mycket som talar för att det är värdet på inventariet som sådant som är av intresse. Mot denna

bakgrund kan det ifrågasättas om reglerna inte bör formuleras om för det fall slutsatsen blir att man även i fortsättningen ska göra skillnad mellan företag som är olika stora.

Det är inte svårt att se att det kan finnas sakskäl för att olika stora företag bedöms olika. Det finns emellertid också argument som talar i motsatt riktning. Utredningen har till uppdrag att pröva om reglerna kan göras enklare. En utökad möjlighet till omedelbart avdrag ger för framför allt de minsta företagen en förenklad administration. För de riktigt små företagen kan det innebära att de över huvud taget inte behöver tillägna sig reglerna om inventarier. Tillsammans med de regler som i övrigt föreslås för dessa företag kan det ge mycket enkla regler för företagande.

Utredningen anser att det finns övervägande skäl för att göra reglerna mer enhetliga. I IL bör tas in regler som anger vad som är inventarier av mindre värde. Förslaget innebär att beloppet bestäms till ett halvt prisbasbelopp. Detta är avvägt så att det ska förenkla för de mindre företagen samtidigt som förslaget inte ska kosta så mycket att det inte kan genomföras. För de största företagen innebär förslaget nämligen inte någon förändring att tala om. Sannolikt skulle det kosta mest att höja gränsen för dessa företag.

Av Skatteverkets allmänna råd framgår det som redan tidigare ansetts vara en grundprincip vid bedömningen av om det är frågan om inventarier av mindre värde, nämligen att inventarier mellan vilka det finns ett naturligt samband bör bedömas gemensamt. En annan sådan princip är att inventarieförvärv som framstår som att de ingår som ett led i en större inventarieanskaffning också ska bedömas sammantaget. När nu belopp för vad som anses vara mindre värde införs i IL, bör dessa principer också lagfästas. Eftersom det i lagen anges vad som är ett mindre värde för ett inventarium bör det också i lagen anges när prövningen ska avse det sammantagna värdet av fler än ett inventarium. Principerna är emellertid desamma som tidigare gällt.

Bestämmelserna tas in som ett nytt andra stycke i 18 kap. 4 § IL.

19 Immateriella tillgångar

19.1 Inledning

I redovisningssammanhang talas om immateriella tillgångar. Begreppet har en relativt vid innebörd och inrymmer allt från balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten till patent, licenser och förvärvad goodwill.

Begreppet immateriella tillgångar förekommer inte i skattelagstiftningen. Det som till viss del täcker det redovisningsmässiga begreppet immateriella tillgångar är dels de rättigheter av olika slag som omnämns i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, dels de utgifter för forskning och utveckling (FoU) som regleras i 16 kap. 9 § IL.

Utgifter för sådana rättigheter som avses i 18 kap. IL dras av på samma sätt som utgifter för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Det finns dock några skillnader mellan avdraget för rättigheter och avdraget för inventarier. En skillnad är att ett sådant omedelbart avdrag, som kan göras för inventarier som är av mindre värde eller som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, inte kan göras för immateriella rättigheter.

För immateriella rättigheter som inte har förvärvats från någon annan, dvs. egenupparbetade immateriella rättigheter, finns inga särskilda avdragsregler. Beskattningstidpunkten bestäms därför av huvudregeln för när avdrag ska göras i näringsverksamhet, dvs. med ledning av god redovisningssed.

Även när det gäller utgifter för sådan FoU som avses i 16 kap. 9 § IL medges avdrag enligt huvudregeln om god redovisningssed. Om utgifterna innebär anskaffning av tillgångar för vilka utgifterna ska dras av genom värdeminskningsavdrag, t.ex. inventarier, gäller emellertid de bestämmelserna.

19.2 Redovisning

19.2.1 ÅRL

I 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, finns bestämmelser om immateriella anläggningstillgångar. I 4 kap. 2 § anges att utgifter för FoU-arbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

ÅRL anger således en rättighet men inte en skyldighet att aktivera utgifter för immateriella tillgångar. För samtliga tre grupper av utgifter som regleras i paragrafen, dvs. (1) utgifter för FoU-arbeten m.m., (2) utgifter för koncessioner m.m. samt (3) ersättningar avseende goodwill, gäller att de får tas upp som tillgångar enbart om de är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år. Om utgiften inte kan förutses föranleda intäkter eller kostnadsminskningar för bolaget under kommande år får den inte tas upp som tillgång (prop. 1995/96:10, del 2, s. 197).

I förarbetena kommenteras också de utgifter som får aktiveras. Med ”liknande rättigheter” avses bl.a. olika slag av särskilda rättigheter till fast egendom. När det gäller goodwill anges att det kan vara fråga om såväl s.k. inkråmsgoodwill som s.k. koncerngoodwill. Det övervärde som har upparbetats inom bolaget utgör däremot inte goodwill i paragrafens mening och får därför inte aktiveras (s. 197).

På samma sätt som för materiella anläggningstillgångar ska immateriella anläggningstillgångar tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet). Det framgår av 4 kap. 3 § ÅRL. I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång ska räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. För en immateriell anläggningstillgång gäller att nyttjandeperioden ska

anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Bestämmelserna om nedskrivning och uppskrivning av anläggningstillgångar i 4 kap. 5 och 6 §§ ÅRL gäller även immateriella anläggningstillgångar.

I balansräkningsschemat i ÅRL tas följande tillgångar upp under huvudrubrik B. Anläggningstillgångar och underrubrik I. Immateriella anläggningstillgångar:

1. Balanserade utgifter för FoU-arbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

19.2.2 Kompletterande normgivning

IAS

IAS 38 Immateriella tillgångar

Syftet med IAS 38 Immateriella tillgångar är att ange hur immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra standarder behandlas i redovisningen. I standarden krävs att en immateriell tillgång endast redovisas i balansräkningen om angivna kriterier är uppfyllda. Standarden anger också hur redovisade värden beräknas, och den kräver vissa upplysningar om immateriella tillgångar.

När det gäller tillämpningsområdet anges att standarden ska tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar, förutom

a) immateriella tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde,
b) finansiella tillgångar, och
c) mineralrättigheter och utgifter för att exploatera eller utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser.

Av IAS 38 framgår vidare att en immateriell tillgång endast ska redovisas i balansräkningen om

a) det är troligt att de förväntade ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget, och
b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i balansräkningen. Efter första redovisningstillfället ska företaget som sin redovisningsprincip välja antingen anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden.

Anskaffningsvärdemetoden innebär att en immateriell tillgång ska tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Omvärderingsmetoden innebär att en immateriell tillgång ska redovisas till omvärderat belopp, som är det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar.

Beträffande immateriella tillgångar med begränsade nyttjandeperioder anges att det avskrivningsbara beloppet ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning ska börja när tillgången kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och är i det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser.

I IAS 38 behandlas bl.a. internt upparbetade immateriella tillgångar. För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen ska företaget dela upp skapandet av tillgången i a) en forskningsfas och b) en utvecklingsfas.

Utgifter för forskning, eller under forskningsfasen för ett internt projekt, ska kostnadsföras när de uppkommer. Någon immateriell tillgång som ska redovisas som en tillgång uppstår inte genom forskning eller i forskningsfasen av ett internt projekt.

När det gäller utvecklingsfasen anges att en immateriell tillgång som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, ska tas upp som tillgång i balansräkningen endast om ett företag kan påvisa att vissa förutsättningar är uppfylla. En av förutsättningarna är att det är tekniskt möjligt för företaget att

färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.

Det anges bl.a. att utgifter för internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster inte kan särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i balansräkningen.

Redovisningsrådet

RR 15 Immateriella tillgångar

Redovisningsrådets rekommendation RR 15 Immateriella anläggningstillgångar överensstämmer i stort sett med IAS 38.

När det gäller tillämpningsområdet för rekommendationen anges bl.a. följande. Vissa immateriella tillgångar har fysisk form eller ingår i ett fysiskt föremål, t.ex. en CD-skiva, ett dokument eller en film. En tillgång som består av såväl en immateriell som en materiell del klassificeras och redovisas antingen som en materiell eller som en immateriell tillgång, beroende på vilken del som dominerar. Exempelvis är en programvara för en datorstyrd verktygsmaskin, som inte kan fungera utan programmet, en integrerad del av hårdvaran och behandlas därför som en del av verktygsmaskinen. Samma sak gäller för en dators operativsystem. En programvara som inte är en integrerad del av hårdvaran behandlas som en immateriell tillgång.

Det anges att anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång utgörs av inköpspriset, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, samt eventuella utgifter som krävs för att förbereda tillgången för dess avsedda användning. Häri ingår exempelvis arvoden för juridiska tjänster. Eventuella rabatter dras av då anskaffningsvärdet fastställs.

I frågan om avskrivningstid anges följande. Det avskrivningsbara beloppet ska fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens uppskattade nyttjandeperiod. Om inte annat kan visas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara högst tjugo år. Avskrivningen ska påbörjas när tillgången kan börja användas.

Utgifter för utveckling (eller utgifter för utvecklingsfasen i ett projekt) ska tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen

om, och endast om, företaget kan visa att vissa förhållanden föreligger. Det anges emellertid också att i redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter kostnadsföras. Den bestämmelsen motiveras med att en sådan redovisning är tillåten enligt 4 kap. 2 § ÅRL och en förutsättning för att skattemässig avdragsrätt ska erhållas under det beskattningsår som utgifterna uppkommer.

Rådet för finansiell rapportering

RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer

I RFR 2.1 finns undantag från och tillägg till IAS 38 Immateriella tillgångar. Det konstateras bl.a. att i redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter för utveckling som enligt IAS 38 ska tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras. Undantaget motiveras med att en sådan redovisning är tillåten enligt 4 kap. 2 § ÅRL och en förutsättning för att skattemässig avdragsrätt ska erhållas under det beskattningsår som utgiften uppkommer.

Bokföringsnämnden

För redovisning av bl.a. varulager och materiella anläggningstillgångar har Bokföringsnämnden (BFN) i allmänna råd med vägledningar angett hur Redovisningsrådets rekommendationer ska tillämpas i onoterade företag. Någon motsvarande anpassning har dock inte gjorts för immateriella tillgångar. Däremot finns en rekommendation om FoU-kostnader, samt några uttalanden rörande specifika frågor. Frågan om immateriella tillgångar tas också upp i vägledningen Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut och i det allmänna rådet BFNAR 2006:1 (K1) och i vägledningen Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2).

BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader

Rekommendationen syftar till att redovisningen av kostnader för FoU ska harmoniera med internationell redovisningspraxis.

FoU delas in i grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete.

Som huvudregel anges att utgifter för FoU-arbeten inte ska aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Avgörande för om utgifterna ska få aktiveras är om de kan anses vara av väsentligt värde för företaget under kommande år. Utgifter för grundforskning får inte aktiveras. Avskrivning av aktiverade utgifter ska göras varje år med skäligt belopp, dock minst en femtedel. Om särskilda omständigheter föreligger får en längre avskrivningstid än fem år användas.

BFN U 88:12 Redovisning av utgifter vid produktion av film

Uttalandet överensstämmer i huvudsak med BFN:s yttrande till Riksskatteverket inför verkets yttrande till Regeringsrätten i det mål som publicerades som RÅ 1980 1:51 (se nedan).

I uttalandet anförs bl.a. följande. Vid filmproduktion föreligger vanligen ett fåtal stora projekt som ekonomiskt kan individualiseras och där utgifterna i respektive projekt inte har karaktär av löpande rörelsekostnader. Utgifterna ska därför aktiveras och kostnadsföras i takt med den ekonomiska förbrukningen av tillgången. Utgifter för filmproduktion ska redovisas som anläggningstillgång och rubriceras lämpligen som film. Bedömningen är densamma oberoende av om filmen är egenproducerad eller rättigheten förvärvad.

BFN U 88:15 Redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m.m.

Uttalandet omfattar bara de fall då ett företag för egen räkning utvecklar dataprogram för försäljning m.m. till utomstående.

I uttalandet hänvisas till BFN R 1 och det konstateras att enligt huvudregeln ska utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning kostnadsföras löpande. Endast utgifter som uppkommer fr.o.m. den tidpunkt då man kan bedöma att programmet är kommersiellt gångbart får aktiveras. Utgifterna får högst aktiveras till ett värde som svarar mot beräknade framtida försäljningsintäkter.

BFN U 88:16 Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare

Den fråga som behandlas i uttalandet är om utgifter för dataprogram hos användare ska kostnadsföras löpande eller aktiveras. I uttalandet anförs följande.

Utgifter för dataprogram hos den slutlige användaren ska som huvudregel kostnadsföras löpande. De ska med andra ord som regel inte hänföras till datorinvesteringen. Enligt 17 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) får utgifter av det här slaget i vissa fall aktiveras. Som villkor gäller att de är av väsentligt värde för företaget i framtiden. Som en allmän riktlinje för bedömningen av om utgifter för ett dataprogram kan aktiveras bör gälla att dataprogrammet har en beräknad ekonomisk livslängd överstigande tre år.

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

I det allmänna rådet BFNAR 2006:1 anges att en förvärvad immateriell tillgång ska tas upp i balansräkningen, om det är sannolikt att den kommer att ge företaget ekonomiska fördelar och den har ett bestående värde. Samtidigt anges att en internt upparbetad immateriell tillgång inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

När det gäller beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar anges att förvärvade immateriella anläggningstillgångar värderas på samma sätt som maskiner och inventarier. Det finns bestämmelser om att maskiner och inventarier med oväsentligt värde liksom med kort ekonomisk livslängd inte behöver tas upp i balansräkningen. Bestämmelserna gäller inte för förvärvade immateriella tillgångar.

I kommentarerna till bestämmelserna anges bl.a. följande. Det är endast förvärvade immateriella tillgångar som får tas upp i balansräkningen. Det innebär att utgifter för t.ex. en hemsida kan få tas upp om företaget köper hela hemsidan av någon annan. En egentillverkad sida där vissa tjänster och programvaror har köpts in kan inte tas upp i balansräkningen till någon del. Ytterligare krav för att en köpt hemsida ska kunna tas upp i balansräkningen är att det är sannolikt att den kommer att ge företaget intäkter och att den har ett bestående värde. Utgifter för t.ex. en patentansökan behandlas som allmänna kostnader i verksamheten. Bestämmelserna om oväsent-

ligt värde och kort ekonomisk livslängd får inte tillämpas i enlighet med vad som gäller vid beskattningen.

Årsredovisning i mindre aktiebolag

I det allmänna rådet (BFNAR 2008:1) anges att en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång inte får redovisas som tillgång. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad (punkt 10.3).

I kommentaren till bestämmelserna anges bl.a. följande. Forsknings- och utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit får inte aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Avgörande för frågan om utgifterna får aktiveras eller inte är om tillgången är egenupparbetad eller förvärvad av extern part, inte om utgifterna är interna eller externa. Övriga utgifter i samband med forsknings- och utvecklingsarbete, t.ex. utgifter för att söka patent, behandlas på motsvarande sätt.

När det gäller avskrivning anges i det allmänna rådet att nyttjandeperioden för bl.a. immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

19.3 Skatterätt

19.3.1 Allmänt

Som nämnts i inledningen till detta avsnitt finns det inte någon överensstämmelse mellan det redovisningsmässiga och det skattemässiga begreppet när det gäller immateriella tillgångar. I ÅRL och i den redovisningsmässiga normgivningen används begreppet immateriella tillgångar, men inte i IL.

De tre grupper av immateriella tillgångar som anges i 4 kap. 2 § ÅRL, dvs. (1) utgifter för FoU-arbeten m.m., (2) utgifter för koncessioner m.m. samt (3) ersättningar avseende goodwill, regleras på olika sätt i IL.

När det gäller utgifter för förvärvade immateriella tillgångar som avses i (2) och (3) finns bestämmelser om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL.

Om sådana tillgångar är egenupparbetade tillgångar gäller inte de bestämmelserna utan tidpunkten för avdrag styrs av huvudregeln om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Utgifter som avses i (1) regleras omfångsmässigt av bestämmelserna i 16 kap. 9 § IL, men när det gäller tidpunkten för avdrag av huvudregeln i 14 kap. 2 § IL.

Den fortsatta redogörelsen för skattereglerna tar i tur och ordning upp immateriella rättigheter enligt 18 kap. IL, egenupparbetade immateriella tillgångar samt utgifter för FoU. Först ska emellertid gränsdragningen mellan materiella och immateriella tillgångar beröras.

19.3.2 Gränsdragningen mellan materiella och immateriella tillgångar

Gränsdragningen mellan materiella och immateriella tillgångar torde oftast inte medföra några problem vid beskattningen. Ett undantag är behandlingen av utgifter för egenproducerade filmer jämfört med utgifter för filmrättigheter.

I uttalandet BFN U 88:12 Redovisning av utgifter vid produktion av film anförde BFN att en filmrättighet ska redovisas som anläggningstillgång och att det ska gälla oavsett om filmen är egenproducerad eller rättigheten förvärvad.

Det mål i Regeringsrätten som BFN avgav yttrande i – RÅ 1980 1:51 – gällde på vilket sätt utgifter för egenproducerad film skulle dras av. Den film som var aktuell i målet skulle senare hyras ut för visning. Regeringsrätten konstaterade i rättsfallet att ”ifrågavarande film är i beskattningshänseende att hänföra till för stadigvarande bruk i rörelse avsedda inventarier som är underkastade hastig förbrukning”. Rättsfallet innebar att avdrag skulle göras enligt reglerna för maskiner och inventarier, men genom ett direktavdrag eftersom filmen betraktades som ett korttidsinventarium.

Bedömningen har blivit en annan när det inte är fråga om en egenproducerad film utan om förvärvade filmrättigheter. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 förvärvades rättigheterna till två filmer. Filmrättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter.

Ett annat exempel på gränsdragningsproblematik är bedömningen av utgifter för datorprogram som ingår i en större investering. Redovisningsmässiga bedömningar i frågan görs i BFN U 88:16

Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare och RR 15 Immateriella tillgångar.

Skatteverket har tagit upp frågan i en skrivelse den 14 september 2004, Utgift för datorprogram i lagersystem (dnr 130 550297-04/113).

Skrivelsen gällde ett företag som hade uppfört ett helautomatiskt lagersystem. Ett utomstående företag hade levererat och installerat anläggningen, liksom det datorprogram som var nödvändigt för att anläggningen skulle fungera. Företagets utgift avsåg till en större del själva anläggningen och till en mindre del datorprogrammet. Företaget hade aktiverat utgiften för anläggningen i bokföringen men däremot redovisat utgiften för datorprogrammet som en kostnad. Frågan uppkom om företagets redovisning av utgiften kunde läggas till grund för inkomsttaxeringen – dvs. kunde omedelbart avdrag medges för utgiften eller skulle avdrag medges i form av värdeminskningsavdrag.

I skrivelsen har Skatteverket gjort bedömningen att ett datorprogram som ingår som en del av ett helautomatiskt lagersystem får anses utgöra en del av en investering som är avsedd för en långsiktig användning. Eftersom programmet är en del av lagersystemet, och då anläggningen i systemet får anses utgöra ett inventarium, bör även datorprogrammet betraktas som ett inventarium. Utgiften för programmet får därför ses som en utgift för anskaffning av inventarier i enlighet med bestämmelserna i 18 kap. IL.

Det kan nämnas att Kammarrätten i Jönköping i dom den 24 oktober 2006 i mål nr 1233-06 funnit att utgift för mjukvara som utgör del av ett helautomatiskt lagersystem ska betraktas som ett inventarium.

19.3.3 Bestämmelserna i 18 kap. IL

Inledning

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Bestämmelserna gäller emellertid även för immateriella rättigheter. Det framgår av 18 kap. 1 § andra stycket där det anges att som inventarier behandlas också

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, och
2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen.

Den första gruppen består av rättigheter av olika slag som anses minska i värde på ett sätt som liknar maskiner och andra inventarier. I realiteten kan dock rättigheter ha en mycket lång ekonomisk livslängd. Det gäller exempelvis varumärken.

Den andra gruppen består av fastighetsknutna nyttigheter.

Bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för patenträtt m.m. har funnits i den nu upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL, sedan lagens tillkomst. Från början tillämpades den planenliga avskrivningen. Genom lagstiftning år 1966 fick patent m.m. skrivas av enligt räkenskapsenlig avskrivning.

Ursprungligen ansågs patenträtt och liknande rättigheter som näringsidkaren utnyttjade genom att överlåta tillverkningen till någon annan som en vara (omsättningstillgång) och inte som ett inventarium. Ett sådant patent kunde alltså inte skrivas av. Efter lagändring år 1966 räknades även patent som exploaterades av andra som anläggningstillgång.

Från början medgavs avdrag för värdeminskning på varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur enbart i den mån värdet var begränsat till viss tid. År 1951 infördes en generell avskrivningsrätt, i normalfallet under en tioårsperiod. År 1966 togs möjligheten bort att omedelbart skriva av hyresrätter. Hyresrätter kom att bedömas som andra rättigheter av goodwills natur. Samtidigt fick goodwill skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning.

Den nuvarande bestämmelsen om immateriella rättigheter fick i huvudsak sin lydelse genom en lagändring 1996, efter förslag av Redovisningskommittén i delbetänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43). Lagändringen innebar att bestämmelserna anpassades till uppräkningen av immateriella rättigheter i 4 kap. 2 § ÅRL. I en författningskommentar till ändringen konstaterades att det klart framgick att samtliga sådana rättigheter som enligt 4 kap. 2 § ÅRL fick tas upp som tillgång omfattades av bestämmelsen, med undantag för forsknings- och utvecklingsutgifter eftersom det avdraget reglerades särskilt (prop. 1995/96:104, s. 54).

Formuleringen i lagtexten om att rättigheterna ska ha förvärvats från någon annan innebär att det finns en skillnad mellan å ena sidan maskiner och andra inventarier och å andra sidan immateriella rättigheter. Utgifter för maskiner och andra inventarier ska dras av enligt bestämmelserna i 18 kap. IL oavsett om inventarierna förvärvats från någon annan eller tillverkats av den skattskyldige. Utgifter för immateriella rättigheter ska däremot bara dras av enligt dessa bestämmelser om rättigheterna förvärvats från någon annan. För egenupparbetade rättigheter gäller andra regler.

I fortsättningen på detta avsnitt kallas de två slagen av rättigheter för ”förvärvade” respektive ”egenupparbetade”.

Frågan om när immateriella rättigheter föreligger

Frågan om när immateriella rättigheter föreligger enligt 18 kap. IL, eller motsvarande bestämmelser i KL, har prövats i rättspraxis i några fall. I ett rättsfall har immateriella rättigheter ansetts föreligga, däremot inte i två andra.

Rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 gällde ett aktiebolag som skulle förvärva rättigheterna till två filmer. Företaget fick rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidareupplåtelser i biograf-, video- och TV-leden. Vid prövningen i Regeringsrätten ställdes klassificeringsfrågan på sin spets. Riksskatteverket ansåg att förvärvet av filmrättigheterna inte innebar någon äganderättsövergång till någon av de grundläggande rättigheterna till filmerna. Rättigheterna borde därför enligt verkets mening varken ses som inventarier eller immateriella rättigheter. Allmänna regler och god redovisningssed borde enligt Riksskatteverket styra avdragsrätten, dvs. utgifterna borde fördelas över den tid som filmerna beräknades ge intäkter. Regeringsrätten delade dock inte den bedömningen utan ansåg, liksom Skatterättsnämnden, att rättigheterna utgjorde immateriella rättigheter enligt då gällande bestämmelser i KL.

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 141 hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. Nyttjanderätten förvärvades år 1990 och företaget yrkade värdeminskningsavdrag vid taxeringen för det året. Regeringsrätten ansåg att under beskattningsåret 1990 kunde rättigheten inte anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först

sedan satelliten skjutits upp i sin omloppsbana, vilket gjordes först under år 1991.

I rättsfallet RÅ 2002 not. 171 uppkom frågan om ersättningen från ett företag avsåg förvärv av immateriella rättigheter eller om den hade annan karaktär. Ett företag som bedrev verksamhet med återvinning av aluminiumburkar hade lämnat bidrag till livsmedelshandlare för inköp av burkautomater och till bryggerier för inköp av balpressar under år 1996. Företaget yrkade omedelbart avdrag för bidragen. Skattemyndigheten ansåg däremot att utgifterna skulle periodiseras över fem år. I sitt yttrande till Regeringsrätten uttalade BFN bl.a. följande. Utgifterna har inte gett upphov till någon materiell eller finansiell anläggningstillgång hos företaget. I stället är frågan om utgifterna kan utgöra en tillgång av immateriell karaktär och under vilka förutsättningar en sådan tillgång måste tas upp i redovisningen. Enligt BFN:s mening visade omständigheterna i fallet inte på ett sådant samband mellan utgifterna och framtida intäkter eller minskade kostnader för bolaget att utgifterna måste redovisas som en tillgång. Sammanfattningsvis ansåg BFN att bolagets redovisning, som innebar att utgifter för bidrag till handeln och till bryggerier redovisats som kostnad för 1996, inte stod i strid med god redovisningssed. Regeringsrätten fann mot bakgrund av vad BFN anfört att bolagets redovisning av bidragen som kostnad för 1996 inte kunde anses strida mot god redovisningssed, och att redovisningen i bolagets räkenskaper därför kunde läggas till grund för inkomsttaxeringen.

Icke tidsbegränsade rättigheter

I de tidigare bestämmelserna om immateriella rättigheter i punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL – innan anpassningen till 4 kap. 2 § ÅRL gjordes – angavs att avdrag fick göras för utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet, men också för utgifter för anskaffning av hyresrätter och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur.

Den närmare innebörden av bestämmelserna prövades i flera rättsfall. Följande fall kan nämnas.

I RÅ 1975 ref. 9 hade ett företag förvärvat trafikrättigheter avseende lastbil. Regeringsrätten ansåg att rättigheterna var ”av goodwills natur” och att företaget därför var berättigat till värdeminskningsavdrag.

Rättsfallet RÅ 1977 ref. 44 gällde ett aktiebolag som erhöll rätten att använda järnvägsspår som ägdes av Göteborgs stad samt rätten att anlägga stickspår från dessa. Regeringsrätten konstaterade att det engångsbelopp som bolaget betalat utgjorde ersättning ”för en rättighet som ej är tidsbegränsad”. Värdeminskningsavdrag kunde därför inte medges.

I RÅ 1987 ref. 172 hade ett kraftföretag förvärvat ledningsrätter och ansökte om förhandsbesked beträffande hur den engångsersättning som hade erlagts skulle behandlas. I förhandsbeskedet ansågs en ledningsrätt utgöra en inte tidsbegränsad rätt till en fastighet. Det konstaterades vidare att av flera avgöranden i praxis framgår att en rörelseidkare inte har rätt till avdrag för en ersättning som ges ut för en inte tidsbegränsad rättighet. Engångsersättningen enligt ledningsrättslagen som företaget hade erlagt för intrång och annan bestående skada ansågs inte vara avdragsgill vare sig på en gång eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Rättsläget utifrån de tidigare bestämmelserna i KL kan sammanfattas på följande sätt. Värdeminskningsavdrag medgavs för utgifter för tidsbegränsade rättigheter men också för utgifter för rättigheter som – oavsett om de var tidsbegränsade eller ej – kunde hänföras till ”rättighet av goodwills natur”. Beträffande rättigheter som inte var tidsbegränsade förelåg inte rätt till avdrag.

En jämförelse mellan nuvarande bestämmelser i IL och de tidigare bestämmelserna i KL visar att den tidigare regleringen av tidsbegränsade rättigheter är borttagen. Frågan är om ändringen har inneburit att rättsläget ändrats beträffande avdrag för utgifter för icke tidsbegränsade rättigheter.

Frågan om avdragsrätten för utgifter för icke tidsbegränsade rättigheter berördes inte i prop. 1995/96:104 som låg till grund för lagändringen, och inte heller av Redovisningskommittén i delbetänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43). Frågan har inte heller kommit upp i något avgörande i Regeringsrätten. Däremot föreligger ett icke överklagat förhandsbesked meddelat den 29 januari 1996 som är av intresse.

En person som ägde en jordbruksfastighet skulle påbörja mjölkproduktion. Han avsåg därför att förvärva en s.k. mjölkkvot och frågade hur utgiften skulle behandlas i avdragshänseende. Skatterättsnämnden fann att i fråga om värdeminskningsavdrag skulle mjölkkvoten vid 1996–1998 års taxeringar behandlas som en tillgång enligt punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL. Enligt nämnden

låg det närmast till hands att se mjölkkvoten som en tidsbegränsad rättighet eller som en rättighet av goodwills natur. I den delen hänvisade nämnden till rättsfallet RÅ 1975 ref. 9. Nämnden ansåg det vidare klart att mjölkkvoten var att anse som en sådan rättighet som avses i den nya lydelsen av anvisningspunkt 16. Nämndens slutsats var därför att värdeminskningsavdrag borde medges oavsett om kvoten uppfattades som värdebeständig/icke tidsbegränsad eller ej (Gustaf Sandström, Förhandsbesked direkt skatt september 1995–januari 1996, Skattenytt 1996, s. 84 och 85).

Förhandsbeskedet antyder att bestämmelserna efter lagändringen 1996 skulle kunna innebära en utvidgad avdragsrätt för utgifter för icke tidsbegränsade rättigheter. I en av handböckerna på inkomstskatteområdet görs bedömningen att reglerna har ändrats så att avskrivning får göras även i fråga om inte tidsbegränsade rättigheter (Mari Andersson m.fl., Inkomstskatt, 2006, s. 539).

Skatteverket redovisar motsatt uppfattning i frågan. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning från 2008 konstaterar verket att frågan inte har prövats av Regeringsrätten men att varken förarbetena till lagändringen 1996 eller förarbetena till IL antyder att rättsläget skulle ha ändrats. Skatteverkets bedömning är därför att det även efter lagändringen 1996 saknas rätt till avdrag för utgifter för anskaffning av icke tidsbegränsade rättigheter (s. 422).

Goodwill

Som ovan nämnts definieras goodwill i 4 kap. 2 § första stycket ÅRL som ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som har övertagits. Bestämmelsen i ÅRL omfattar både inkråmsgoodwill och koncerngoodwill. Såväl paragrafen som balansräkningsschemat i ÅRL skiljer mellan å ena sidan koncessioner m.fl. rättigheter och å andra sidan goodwill.

Som nämnts anpassades uppräkningen av immateriella rättigheter i skattereglerna till uppräkningen i 4 kap. 2 § ÅRL genom en lagändring 1996. Det innebär dock inte att det är samma definition av goodwill i IL som i ÅRL. I 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL jämställs goodwill med koncessioner, patent, licenser, varumärken och hyresrätter, och samtliga dessa tillgångar ses som rättigheter. Bestämmelsen i IL kan jämföras med den som gällde före lag-

ändringen 1996 – i punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL angavs bl.a. att också utgifter för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt bestämmelserna om värdeminskningsavdrag.

Såväl nuvarande bestämmelse i IL som den tidigare bestämmelsen i KL talar närmast för att goodwill ska ses som ett värde som följer av en rättighet och inte som ett värde som bara beror på att ett företag är i en ekonomiskt fördelaktig situation. Det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1975 ref. 9 visar också på detta samband mellan goodwill och rättigheter. I rättsfallet ansågs trafikrättigheter avseende lastbil som ett företag förvärvat vara ”av goodwills natur”.

I realiteten torde begreppet goodwill ha en vidare innebörd. Vid sidan om de fall då goodwill utgör ett värde som följer av en rättighet kan det vid beskattningen ses som ett affärsvärde som ingår i en näringsverksamhet som har förvärvats. Goodwillen motsvarar i de fallen det marknadsvärde som den förvärvade verksamheten har utöver marknadsvärdet av de förvärvade tillgångarna. Följande rättsfall illustrerar att det skattemässiga begreppet goodwill kan innebära ett sådant affärsvärde.

I RÅ 2003 not. 183 hade ett aktiebolag förvärvat samtliga andelar i ett handelsbolag under år 1992. Under år 1993 upplöstes handelsbolaget. Regeringsrätten konstaterade att aktiebolaget hade förvärvat andelarna i handelsbolaget till marknadspris, och att priset i sin helhet avsåg goodwill. Upplösningen innebar att andelarna skulle anses ha avyttrats, och att avyttringen fick anses ha skett för ett belopp motsvarande värdet på den goodwill som aktiebolaget hade övertagit. Aktiebolaget ansågs inte berättigat till avdrag för förlust på grund av avyttringen, men däremot till avdrag för värdeminskning på goodwillposten.

Det förhållandet att det kan finnas krav på att utgiften för goodwill ska bokföras som kostnad, och därför inte tas upp som en tillgång i räkenskaperna, saknar betydelse för den skattemässiga bedömningen. Avgörande är ändå om ett förvärv av goodwill kan anses föreligga, vilket framgår av följande två rättsfall.

I RÅ 1981 Aa 102 hade en sparbank förvärvat en del av en annan sparbanks rörelse. Enligt sparbanken krävde Bankinspektionen att köpeskillingen skulle bokföras som kostnad. Sparbanken frågade i ansökan om förhandsbesked om beloppet fick dras av som omkostnad. I förhandsbeskedet – som inte ändrades av Regeringsrätten – konstaterades att köpeskillingen till viss del utgjorde ersättning för tillgång av goodwills natur och att bestämmelserna om värdeminsk-

ningsavdrag därför var tillämpliga. Sparbanken hade därför inte rätt till omedelbart avdrag för utgiften.

I RÅ 1987 not. 474 hade ett försäkringsbolag haft en utgift som var att anse som ersättning för goodwill. Enligt försäkringsbolaget var det inte möjligt att redovisa utgiften som en tillgång i räkenskaperna utan den skulle kostnadsföras. I ansökan om förhandsbesked frågade försäkringsbolaget om det hade rätt till omedelbart avdrag för utgiften. I förhandsbeskedet ansågs försäkringsbolaget inte ha rätt till omedelbart avdrag, däremot till värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna för immateriella rättigheter. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Vid förvärv av rörelseinkråm och näringsverksamheter kan frågan uppkomma hur köpeskillingen ska fördelas mellan de olika tillgångar som ingår i förvärvet. Fördelningen kan ha betydelse för dels hur intäkten vid försäljningen ska beskattas hos säljaren, dels vilka anskaffningsvärden för olika tillgångar som köparen ska anses ha. Normalt torde man lägga avtalet till grund för den fördelning som ska göras.

Det har betydelse till vilken typ av tillgång som ett övervärde kan hänföras. Det visar rättsfallet RÅ 1990 not. 275. Ett bolag, X AB, hade köpt aktierna i ett annat bolag, Y AB, och frågade i ansökan om förhandsbesked om aktierna i Y AB i avskrivningshänseende kunde likställas med goodwill och bli föremål för räkenskapsenlig avskrivning. I förhandsbeskedet – vilket inte ändrades av Regeringsrätten – konstaterades att X AB inte hade rätt att dra av utgiften för aktierna i Y AB genom värdeminskningsavdrag med motiveringen att aktierna i Y AB inte utgjorde en sådan tillgång som avsågs i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Av de uppgifter som lämnas i rättsfallet kan dras slutsatsen att priset för aktierna i Y AB var ett ”överpris”. Det var emellertid frågan om ett aktieförvärv och inte ett rörelseförvärv varför ingen del av anskaffningsutgiften kunde ses som goodwill eller jämställas med goodwill.

Förutom att den aktuella utgiften ska avse goodwill krävs det att goodwillposten är förvärvad för att bestämmelserna i 18 kap. IL ska bli tillämpliga. Det belyses av följande rättsfall.

I rättsfallet RÅ 2003 ref. 47 skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma koncernmässig goodwill. Regeringsrätten gjorde bedömningen att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en tillgång som tagits upp i dotterbolagets räkenskaper kunde den

inte anses som förvärvad från dotterbolaget. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

Avdragsreglerna i 18 kap. IL

Avdragsreglerna i 18 kap. IL har samma innebörd för immateriella rättigheter som för maskiner och andra inventarier. Det finns dock två undantag från den principen.

Det ena undantaget gäller bestämmelsen i 18 kap. 4 § IL om att för inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får hela utgiften dras av omedelbart. I bestämmelsen anges att den inte gäller sådana rättigheter m.m. som avses i 1 § andra stycket, dvs. immateriella rättigheter och fastighetsknutna nyttigheter.

I rättsfallet RÅ 1980 1:51 medgavs direktavdrag för utgifter för egenproducerad film. Däremot hade rätten till omedelbart avdrag för utgifter för filmrättigheter inte prövats av Regeringsrätten förrän den kom upp i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1993 ref. 92. I förhandsbeskedet – vilket fastställdes av Regeringsrätten – konstaterade Skatterättsnämnden att avdragsregeln för immateriella rättigheter inte hänvisade till bestämmelsen om korttidsinventarier och att avdrag endast kunde medges enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.

I en kommentar till RÅ 1993 ref. 92 uttalade ett av de regeringsråd som deltog i avgörandet att det var ologiskt att medge direktavdrag vid förvärv av en maskin med två års ekonomisk livslängd, medan utgiften för en filmrättighet med samma ekonomiska livslängd måste periodiseras på flera år (Stig von Bahr, Tre domar rörande filmrättigheter, Svensk Skattetidning 1994, s. 142). Redovisningskommittén föreslog att regeln om direktavdrag för utgifter för korttidsinventarier och inventarier av mindre värde skulle bli tillämplig även på immateriella tillgångar (SOU 1995:43, Sambandet Redovisning – Beskattning, s. 130). Förslaget har inte medfört någon lagändring.

Frågan om omedelbart avdrag för utgifter för immateriella tillgångar kom upp igen i samband med införandet av IL. Skattelagskommittén konstaterade att frågan fick sin lösning genom rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 och att lagtexten hade utformats i enlighet med detta (SOU 1997:2, Inkomstskattelagen, del II, s. 178). Några remissinstanser ansåg att lagen borde ändras så att reglerna för

korttidsinventarier och inventarier av mindre värde fullt ut blev tillämpliga på immateriella rättigheter (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 233). Regeringen konstaterade att frågan hade fått sin lösning genom rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 och anförde i övrigt följande. Regeringen delar kommitténs bedömning, mot bakgrund av rättsfallet, att bestämmelserna om omedelbart avdrag för korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde inte omfattar immateriella tillgångar. Den omständigheten att målet handlade om ett s.k. skatteupplägg kan enligt regeringens bedömning inte ha varit av avgörande betydelse. Regeringen tar inte i detta lagstiftningsärende ställning till huruvida bestämmelsen även bör vara tillämplig på immateriella rättigheter m.fl. tillgångar. Av tidsskäl måste den frågan övervägas i ett annat sammanhang (s. 234).

Det andra undantaget gäller bestämmelsen i 18 kap. 23 § IL om kontraktsnedskrivning, dvs. att avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats. Även i den bestämmelsen anges att den inte gäller sådana rättigheter m.m. som avses i 1 § andra stycket, dvs. immateriella rättigheter och fastighetsknutna nyttigheter.

Det har i olika sammanhang diskuterats hur värdeminskningsavdrag ska beräknas när ett företag innehar tillgångar av olika slag, t.ex. både maskiner och immateriella rättigheter.

I den s.k. kompletteringsregeln vid räkenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 17 § IL finns en bestämmelse om detta. I andra stycket i paragrafen anges att avdraget enligt regeln får göras särskilt för varje sådant slag av inventarier som avses i 1 § första stycket, andra stycket 1 respektive andra stycket 2, dvs. maskiner och andra inventarier, immateriella rättigheter respektive fastighetsknutna nyttigheter.

Innebörden av bestämmelsen belyses av vad som anfördes i samband med införandet av IL. En av remissinstanserna – Föreningen Auktoriserade revisorer FAR – ansåg att lagtexten borde förtydligas så att det framgick att olika metoder fick användas för inventarier och immateriella rättigheter. Regeringen kommenterade frågan på följande sätt (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 241).

> Såsom Föreningen Auktoriserade revisorer FAR framhållit får olika avskrivningsmetoder tillämpas för inventarier enligt 1 § första stycket, andra stycket punkt 1 samt andra stycket punkt 2. Samma metod måste dock tillämpas på samtliga tillgångar inom respektive grupp. I regeringens förslag har ett tillägg gjorts med detta innehåll i en ny andra mening.

Det synes vara en allmän uppfattning att bestämmelsen innebär att kompletteringsregeln kan tillämpas för en eller två av de tre inventariekategorierna samtidigt som huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning tillämpas på den eller de andra.

Däremot finns det olika uppfattningar i frågan om räkenskapsenlig avskrivning kan användas samtidigt med restvärdesavskrivning.

Den ena uppfattningen framgår av en av handböckerna på inkomstskatteområdet. I den konstateras följande. Enligt redovisningslagstiftningen ska immateriella rättigheter hållas skilda från övriga inventarier. Den skattskyldige kan därför tillämpa räkenskapsenlig avskrivning för inventarier och restvärdesavskrivning för t.ex. goodwill (Mari Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, 2006, s. 539).

Den andra uppfattningen framgår av Skatteverkets skrivelse den 15 oktober 2004, Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt (dnr 130 584347-04/111). I skrivelsen har verket gjort följande bedömning. Huvudregeln om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning i 18 kap. 13 § IL bör uppfattas som att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter.

19.3.4 Egenupparbetade immateriella tillgångar

Som tidigare har nämnts gäller bestämmelserna i 18 kap. IL förvärvade rättigheter. Motsatsvis bör det innebära att bestämmelserna inte är tillämpliga om rättigheterna inte förvärvats från någon annan utan upparbetats i företagets egen verksamhet, dvs. när det är frågan om egenupparbetade rättigheter.

Frågan om egenupparbetade rättigheter togs upp av Lagrådet i samband med införandet av IL. I yttrandet över förslaget till IL ansåg Lagrådet att varken nuvarande lagtext eller dess förarbeten gav stöd för att begränsa bestämmelsernas tillämplighet till förvärv från utomstående. Lagrådet ansåg vidare att det inte heller fanns några rättsfall som visade att då gällande bestämmelser om immateriella rättigheter inte kunde tillämpas på egenupparbetade rättigheter. Lagrådet hänvisade i den delen till RÅ 1993 ref. 92 och

RÅ 1994 ref. 94. Lagrådets bedömning var att avskrivningsreglerna för inventarier enligt då gällande system även var tillämpliga på egenupparbetade immateriella rättigheter och att förslaget innebar en avvikelse i förhållande till gällande regler. Sammanfattningsvis förordade Lagrådet att egenupparbetade immateriella rättigheter behandlades på samma sätt som andra immateriella rättigheter, och att den föreslagna begränsningen till rättigheter som förvärvats från någon annan slopades (prop. 1999/2000:2, del 3, s. 405 och 406).

Regeringen redogjorde för Lagrådets synpunkter och anförde följande (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 231).

> Regeringen vill till att börja med peka på att lagtexten enligt dagens lydelse inte är tydlig på denna punkt. Regeringens uppfattning är dock att egenproducerade rättigheter inte omfattas av dagens bestämmelser och att det är den goda redovisningsseden som, i avsaknad av skatterättsliga regler, får styra avskrivningarna av dessa rättigheter. Regeringen vill inte i detta sammanhang ta ställning till om reglerna borde ändras på sätt som Lagrådet föreslår. – – – Det är enligt regeringens bedömning lämpligt att frågan om egenproducerade immateriella rättigheter och sambandet mellan redovisning och beskattning övervägs i ett sammanhang.

Innan IL infördes hade frågan om det förelåg någon skillnad mellan förvärvade rättigheter och egenupparbetade rättigheter inte kommit upp i rättspraxis. I två rättsfall behandlades dock avdragstidpunkten beträffande vad som kan betecknas som utgifter för egenupparbetade rättigheter.

Det ena rättsfallet är RÅ 1983 1:29 som gällde ett bolag som skulle effektivisera och förbättra sitt datasystem, vilket användes inom bolagets detaljhandelsverksamhet. Ett avtal mellan bolaget och en leverantör av datasystem avsåg två huvudområden, tillämpningsprogramvara samt utbildning och driftassistans. Kostnaden för tillämpningsprogramvara, 875 000 kronor, omfattade systemkostnader, 375 000 kronor, och programmeringskostnader, 500 000 kronor. Frågan i målet gällde den skattemässiga behandlingen av systemkostnaderna. I yttrande till Regeringsrätten anförde BFN bl.a. följande. Före programmeringsfasen i utvecklingen av datorprogram låg systemarbetet; ett administrativt utvecklingsarbete som var knutet till de olika funktionerna inom företaget (ekonomi, produktion, marknadsföring etc.) och som i princip gjordes oberoende av om systemet framgent skulle tillämpas manuellt eller med hjälp av dator (problemorienterat systemarbete). Detta administrativa utvecklingsarbete var en löpande utgift som skulle

kostnadsföras. I sin dom uttalade Regeringsrätten att beloppet 375 000 kronor fick anses utgöra ersättning från bolaget till utomstående för biträde vid genomförande av vissa uppgifter av administrativ natur. På grund härav och med beaktande av vad BFN anfört i sitt yttrande fann Regeringsrätten att kostnaden för bolaget utgjorde direkt avdragsgill driftkostnad.

Det andra rättsfallet är RÅ 1994 ref. 94. Ett bolag hade betalat ersättning till en patentbyrå för dennas medverkan vid fullföljande av en europeisk patentansökan och begäran om patenterbarhetsprövning. Frågan i målet var om ersättningen skulle anses avse anskaffning av patenträtt och medföra avdrag i form av värdeminskningsavdrag, eller om ersättningen skulle behandlas på annat sätt. Regeringsrätten ansåg att ersättningen var omedelbart avdragsgill efter att ha gjort följande bedömning. Det har inte framkommit annat än att denna utgift är avdragsgill för bolaget. Utgiften kan inte anses som en utgift för anskaffning av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Vad som förekommit i målet visar inte heller att utgiften på annan grund ska fördelas på flera år.

Sedan IL införts har frågan om egenupparbetade rättigheter kommit upp i rättsfallet RÅ 2004 ref. 81. Ett bolag hade haft utgifter för utveckling av program för analys och rapportering av stora datavolymer samt anpassning av programvaran till småföretag. Bolaget hade aktiverat utgifterna som en tillgång i räkenskaperna i enlighet med 4 kap. 2 § ÅRL. I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om 18 kap. IL var tillämpligt på dessa egenupparbetade immateriella rättigheter och – om så var fallet – om rättigheterna skulle ingå vid beräkning av räkenskapsenlig avskrivning eller om bolaget kunde använda det bokföringsmässiga värdet som skattemässigt värde.

Skatterättsnämnden uttalade att egenupparbetade immateriella rättigheter inte omfattas av regleringen i 18 kap. IL och lämnade följande motivering. Enligt 18 kap. 1 § andra stycket IL behandlas som inventarier också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan. Motsatsvis följer att 18 kap. IL inte ska tillämpas på immateriella rättigheter som inte förvärvats från någon utomstående utan upparbetats i den skattskyldiges egen verksamhet. I avsaknad av särskilda regler ska alltså en periodisering som följer av god redovisningssed godtas vid beskattningen. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Även om periodiseringen av utgifter för egenupparbetade rättigheter fått en annan lösning än periodiseringen av utgifter för förvärvade rättigheter finns det exempel i IL på att de båda slagen av rättigheter behandlas på samma sätt.

I 25 kap. IL finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. I 3 § definieras kapitalvinst och kapitalförlust som vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Enligt samma paragraf avses med kapitaltillgångar andra tillgångar i näringsverksamheten än bl.a. inventarier, men också patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan. Regleringen innebär således att båda slagen av rättigheter ligger utanför begreppet kapitaltillgångar.

Ett annat exempel på likabehandling finns i bestämmelserna om skattemässigt värde på tillgångar i 2 kap. IL. I 33 § första stycket anges att med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsavdrag och liknande avdrag. Av andra stycket framgår att bestämmelsen också ska tillämpas på patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan. Bestämmelserna om skattemässigt värde gäller således båda slagen av rättigheter.

19.3.5 Utgifter för FoU

Det finns ett klart samband mellan utgifter för FoU och utgifter för egenupparbetade rättigheter. När det gäller den skattemässiga behandlingen av utgifter för FoU respektive utgifter för sådana rättigheter finns det både likheter och olikheter.

En skillnad är att det finns uttryckliga avdragsbestämmelser när det gäller utgifter för FoU. I bestämmelserna i 16 kap. 9 § första stycket IL anges att utgifter för FoU som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Det gäller även utgifter för att få information om sådan FoU.

I andra stycket i paragrafen anges att bestämmelserna i IL om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag också tillämpas på utgifter som avses i första stycket.

I förarbetena till paragrafen konstateras följande. Egentligen behövs inte upplysningen om att avskrivningsreglerna i förekom-

mande fall ska tillämpas. Avdragsregeln i paragrafen reglerar bara förutsättningarna för att avdrag ska göras, inte hur avdraget ska beräknas (periodiseras) i olika situationer. Regeringen anser att det ändå kan finnas skäl att behålla upplysningen för att undvika missförstånd (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 201).

Mot bakgrund av redogörelsen i föregående avsnitt kan konstateras att upplysningen i 16 kap. 9 § andra stycket IL om att bestämmelserna om värdeminskningsavdrag ska tillämpas gäller materiella tillgångar såsom maskiner och byggnader, samt förvärvade immateriella rättigheter, men däremot inte egenupparbetade rättigheter.

Innebörden av bestämmelserna i 16 kap. 9 § IL har belysts i rättsfallet RÅ 2004 ref. 113.

Ett bolag arbetade med att utveckla och förbättra sin produktionsprocess. Ett led i arbetet var att bolagets anställda med utgångspunkt i en lämplig ”basmaskin”, utrustad med grundläggande tillverkningsfunktioner, försökte förbättra något led i produktionsprocessen. Ritningar på ombyggnad av maskinen gjordes. Efter ombyggnaden följde en testperiod då maskinens kapacitet och prestanda testades i full skala. Utgifterna för utvecklingsarbetet, som i huvudsak utgjordes av löner, kostnadsfördes löpande i räkenskaperna. Utgifterna för ”basmaskinen” och för inredning av lokal för maskinen aktiverades däremot. I domen konstaterade Regeringsrätten att frågan i målet var om de utgifter, främst i form av löner, bolaget haft för utveckling av de anskaffade maskinerna fick dras av omedelbart eller om de skulle aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Domstolen anförde vidare bl.a. följande. Förarbetena till bestämmelserna om utgifter för FoU ger inte något stöd för uppfattningen att de skulle reglera något annat än enbart förutsättningarna för avdrag. Det finns inte heller någon annan bestämmelse som avser frågan om periodisering av utgifter för FoU. Periodiseringen av bolagets utgifter ska därför ske i enlighet med huvudregeln, dvs. utifrån god redovisningssed. Med hänvisning till bl.a. BFN R 1 fann Regeringsrätten att bolaget hade rätt till omedelbart avdrag för utgifterna.

19.4 Sambandet

Nuvarande regler beträffande immateriella tillgångar innehåller både skatteregler och en materiell koppling. Skattereglerna finns i 18 kap. IL.

I omfångsfrågan – dvs. vilka tillgångar som omfattas av 18 kap. IL – finns en viss överensstämmelse mellan uppräkningen av immateriella tillgångar i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL och den som görs i 4 kap. 2 § ÅRL.

En skillnad mellan ÅRL och IL är att utgifter för FoU-arbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år inte finns med i uppräkningen av tillgångar i 18 kap. IL.

En annan skillnad är att goodwill definieras på olika sätt i ÅRL och IL. I realiteten är dock skillnaden antagligen inte så stor, eftersom även goodwill enligt IL får anses omfatta ett affärsvärde som ingår i en näringsverksamhet som har förvärvats.

Den viktigaste skillnaden är att bestämmelserna i 18 kap. IL bara gäller förvärvade immateriella rättigheter – någon sådan begränsning finns inte i 4 kap. 2 § ÅRL och inte heller i den kompletterande redovisningsnormgivningen.

I periodiseringsfrågan är det tydligt att 18 kap. IL innehåller särskilda skatteregler. På samma sätt som för maskiner och andra inventarier ska utgifter dras av i enlighet med reglerna om räkenskapsenlig avskrivning respektive restvärdesavskrivning. Däremot gäller inte bestämmelserna om omedelbart avdrag för inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år respektive avdrag för kontraktsnedskrivning.

Den materiella kopplingen finns beträffande utgifter för egenupparbetade rättigheter och utgifter för FoU. Rättspraxis visar att periodiseringen av sådana utgifter styrs av god redovisningssed. Visserligen finns det bestämmelser om FoU i 16 kap. 9 § IL men rättspraxis visar att de enbart reglerar omfångsfrågan och inte periodiseringsfrågan.

19.5 Tidigare utredningar

19.5.1 Redovisningskommittén

Redovisningskommittén behandlade frågan om immateriella rättigheter i delbetänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43, s. 130 och 131). Kommitténs förslag gällde dåvarande bestämmelser i KL.

Kommittén föreslog att bestämmelsen om immateriella rättigheter skulle ändras så att det klart framgick att samtliga sådana rättigheter som enligt 4 kap. 2 § ÅRL får tas upp som tillgång omfattades av den bestämmelsen. Undantag gjordes för FoU-utgifter eftersom de reglerades särskilt.

Kommittén föreslog vidare att regeln om direktavdrag för utgifter för korttidsinventarier och inventarier av mindre värde skulle bli tillämplig på immateriella tillgångar.

När det gällde egenupparbetade rättigheter föreslog kommittén att utgifterna skulle vara omedelbart avdragsgilla om de löpande kostnadsfördes i den skattskyldiges räkenskaper.

I bestämmelserna om utgifter för FoU-arbete föreslogs ändringar av redaktionell och språklig art.

Som tidigare nämnts anpassades bestämmelsen om immateriella rättigheter till uppräkningen av immateriella rättigheter i 4 kap. 2 § ÅRL genom en lagändring 1996. I övrigt har Redovisningskommitténs förslag inte genomförts.

19.5.2 Riksskatteverket

Riksskatteverket (RSV) behandlade frågan om immateriella tillgångar i rapporten Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6) och i verkets hemställan om lagändringar i november 1999.

I rapporten föreslog RSV att avdrag avseende tidsbegränsade rättigheter skulle medges enligt reglerna för inventarier, med undantag för reglerna om korttidsinventarier och om inventarier av mindre värde.

Verket föreslog vidare att avdrag avseende icke tidsbegränsade rättigheter skulle medges enligt de redovisningsmässiga reglerna för nedskrivning.

När det gällde utgifter för FoU föreslog verket att utgifter för förvärv av forskningsprojekt, upparbetade forskningsresultat och

liknande tillgångar skulle jämställas med immateriella rättigheter i avdragshänseende.

I sin hemställan om lagändringar vidhöll RSV förslagen.

RSV:s förslag har inte genomförts.

19.6 Överväganden och förslag

19.6.1 Allmänt

Förslag: Bestämmelserna om inventarier i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska gälla immateriella tillgångar i allmänhet och inte bara förvärvade rättigheter.

Nuvarande reglering i IL innebär att förvärvade immateriella rättigheter behandlas på annat sätt än egenupparbetade immateriella rättigheter. För den första gruppen av rättigheter gäller att utgifterna ska dras av genom värdeminskningsavdrag. För den andra gruppen av rättigheter gäller att utgifterna ska dras av i enlighet med god redovisningssed. Eftersom det innebär valfrihet vid den redovisningsmässiga bedömningen – utgifterna kan antingen kostnadsföras eller, under vissa förutsättningar, aktiveras – kommer den faktiska redovisningen att bli avgörande för avdraget vid inkomsttaxeringen. För det fall utgifterna har kostnadsförts i räkenskaperna medges omedelbart avdrag vid beskattningen. För det fall utgifterna har aktiverats medges avdrag med belopp motsvarande de eventuella avskrivningar och nedskrivningar som kan ha gjorts i räkenskaperna.

Slopandet att det materiella sambandet och införandet av skatteregler för periodisering av inkomster och utgifter är anledning att överväga var i IL reglerna om immateriella tillgångar bör placeras.

I dag finns det inga specifika bestämmelser för egenupparbetade immateriella rättigheter. Det finns heller inga regler för immateriella tillgångar som kan finnas vid sidan om förvärvade eller egenupparbetade rättigheter. Det är därför en rimlig utgångspunkt att bestämmelserna i 18 kap. IL ska gälla alla immateriella tillgångar och inte bara förvärvade rättigheter. Även om olika avdragsregler kommer att gälla för olika slag av immateriella tillgångar är det trots allt tillgångar av liknande slag som bör behandlas i samma kapitel i IL.

Det faktum att samtliga immateriella tillgångar bör omfattas av bestämmelserna i 18 kap IL bör framgå på ett tydligare sätt i kapitlet. Rubriken bör därför ändras till ”Inventarier och immateriella tillgångar” även om man sedan i allmänhet talar om ”inventarier” i bestämmelserna. Det är också ett sätt att markera den betydelse som immateriella tillgångar har för olika slag av näringsverksamhet och vid beskattningen av inkomster från näringsverksamhet.

I detta sammanhang finns det anledning att beröra frågan om goodwill. Olika sätt att redovisa goodwill har diskuterats i redovisningssammanhang. Ett sätt att redovisa är att inte göra några avskrivningar. De olika sätten och den pågående diskussionen beträffande goodwill bör emellertid inte påverka hur goodwill ska behandlas vid beskattningen. Även om avskrivningar inte ska göras vid den redovisningsmässiga bedömningen bör utgifter för goodwill även i fortsättningen vara avdragsgilla. Det finns heller ingen anledning att ändra synsätt när det gäller vilken typ av goodwill som berättigar till avdrag. Goodwill som upparbetats i det egna företaget eller av annan anledning inte är förvärvad (jfr RÅ 2003 ref. 47 angående koncernmässig goodwill) ska inte heller i fortsättningen medföra avdrag.

Förslaget medför en komplettering i 18 kap. 1 § andra stycket IL.

19.6.2 Omedelbart avdrag för immateriella tillgångar

Förslag: Rätten att göra omedelbart avdrag för utgifter för inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år ska gälla alla tillgångar som behandlas som inventarier, dvs. även immateriella tillgångar.

Genom rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 blev det klarlagt att bestämmelsen om korttidsinventarier inte var tillämplig på immateriella rättigheter.

Efter 1993 års rättsfall har det ifrågasatts om det är motiverat att ha olika regler för inventarier och immateriella rättigheter. Som nämnts föreslog Redovisningskommittén att regeln om direktavdrag för utgifter för korttidsinventarier och inventarier av mindre värde skulle bli tillämplig på immateriella tillgångar.

Frågan uppkommer således om det kan anses föreligga några godtagbara principiella skäl för att förvärvade immateriella rättigheter ska behandlas på ett annat sätt än inventarier i övrigt i denna del.

Visserligen finns det stora skillnader mellan de båda slagen av tillgångar. I och med den allt större betydelsen av kunskap i företag blir immateriella rättigheter allt viktigare för utvecklingen av produkter och tjänster, och därmed för möjligheten att tjäna pengar. Immateriella rättigheter är dessutom lättare att förfoga över än inventarier, t.ex. när man ska byta ägare. Dessa skillnader utgör emellertid inte argument för att behandla immateriella rättigheter på ett annat sätt än inventarier i övrigt.

En fördel med att utvidga rätten till omedelbart avdrag är att det i allt väsentligt kommer att sakna betydelse om en tillgång klassificeras som en immateriell rättighet eller som ett vanligt inventarium vid beskattningen. Avdragsreglerna kommer ändå att vara desamma. Det är bara vid en tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL som klassificeringen kommer att ha betydelse.

I vilken utsträckning som regeln om omedelbart avdrag kan bli tillämplig är svårt att ha en bestämd uppfattning om. Exempel på immateriella rättigheter som är av mindre värde kan vara enklare dataprogram, eller rätten att uppdatera program, som mot en mindre ersättning kan laddas ned från Internet.

Immateriella rättigheter med en ekonomisk livslängd på högst tre år kan förmodligen förekomma i olika sammanhang. I RÅ 1993 ref. 92 framfördes som argument för det yrkade direktavdraget att filmerna hade en ekonomisk livslängd på cirka två år trots att rättigheterna enligt avtalet kunde utnyttjas under sju år.

När det gäller frågan om immateriella tillgångar ska jämställas med korttidsinventarier får man precis som när det gäller inventarier ta hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Det ankommer i första hand på den som yrkar avdraget att visa att regeln om omedelbart avdrag är tillämplig. Kravet på bevisning kan dock inte ställas alltför högt eftersom regeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om rättigheternas ekonomiska livslängd.

En särskild fråga i detta sammanhang är hur man ska se på goodwill. En goodwillpost är ofta betydande och det ligger i sakens natur att dess framtida värde är svårt att bedöma. En given utgångspunkt vid beskattningen är att köparen betalat för goodwillen för att han anser att det finns ett framtida värde. För att direktavdrag

ska medges bör det krävas utredning som visar att detta framtida värde förbrukas inom tre år.

I vilken utsträckning det kan bli aktuellt att göra omedelbart avdrag för sådana fastighetsknutna nyttigheter som ska behandlas som inventarier kan diskuteras. Men i och med att avdraget ska gälla generellt finns möjligheten till direktavdrag även i de fallen.

Förslaget innebär att nuvarande undantag i 18 kap. 4 § andra meningen IL slopas.

19.6.3 Egenupparbetade immateriella tillgångar

Förslag: Utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar ska dras av omedelbart.

I förarbetena till IL uttalade regeringen som sin uppfattning att egenproducerade immateriella rättigheter inte omfattades av bestämmelserna om inventarier i 18 kap. IL och att det var den goda redovisningsseden som fick styra avskrivningarna av rättigheterna. Regeringsrätten har bekräftat det synsättet i rättsfallet RÅ 2004 ref. 81 och konstaterat att i avsaknad av särskilda regler ska en periodisering som följer av god redovisningssed godtas vid beskattningen.

Med undantag för IAS-företagens koncernredovisningar torde en tillämpning av god redovisningssed innebära att utgifter för egenupparbetade rättigheter inte behöver – eller får – tas upp som tillgång i räkenskaperna. Utgifterna ska i stället kostnadsföras. I ett frikopplat system leder en sådan utgångspunkt till att en särskild skatteregel om omedelbart avdrag för utgifter för egenupparbetade immateriella rättigheter bör införas. Visserligen kan egenupparbetade rättigheter, t.ex. patent som utvecklats i företaget, ha lika mycket karaktär av tillgångar vid beskattningen som patent som förvärvats från någon annan. En skatteregel om omedelbart avdrag är emellertid betydligt enklare att tillämpa än en skatteregel där det anges vilka kriterier som ska gälla för skattemässig aktivering av utgifter för egenupparbetade rättigheter.

Sammantaget får det anses föreligga starka skäl för att det rättsläge som gäller i praktiken i fortsättningen bekräftas av en regel om omedelbart avdrag för utgifter för egenupparbetade tillgångar.

Bestämmelsen tas in i ett nytt tredje stycke i 18 kap. 4 § IL.

19.6.4 Utgifter för FoU

Förslag: Utgifter för FoU ska dras av omedelbart.

Avdragsfrågan beträffande utgifter för FoU påminner om avdragsfrågan beträffande utgifter för egenupparbetade rättigheter. I förarbetena till IL uttalade regeringen att avdragsregeln i 16 kap. 9 § bara reglerade förutsättningarna för att avdrag ska göras och inte hur avdraget skulle beräknas (periodiseras) i olika situationer. Regeringsrättens avgörande RÅ 2004 ref. 113 visar att det inte finns några särskilda periodiseringsbestämmelser för utgifter för FoU och att sådana utgifter därför ska periodiseras i enlighet med huvudregeln om god redovisningssed. Med hänvisning till bl.a. BFN R 1 fann domstolen att det förelåg rätt att göra omedelbart avdrag för utgifterna.

På samma sätt som för utgifter för egenupparbetade rättigheter kan konstateras att en tillämpning av god redovisningssed i juridisk person i normalfallet innebär att utgifter för FoU ska kostnadsföras i räkenskaperna. Argumenten för att i ett frikopplat system införa en särskild skatteregel om omedelbart avdrag får anses vara lika starka i detta fall som när det gäller utgifter för egenupparbetade tillgångar. Sammantaget får det därför även här anses föreligga starka skäl för att bekräfta rådande rättsläge med en regel om omedelbart avdrag för utgifter för FoU.

En regel om omedelbart avdrag för FoU passar inte in i systematiken i 18 kap. IL. I dag är ju dessutom omfångsfrågan vad gäller FoU reglerad i 16 kap. 9 § första stycket IL, tillsammans med ett påpekande i paragrafens andra stycke om att reglerna om värdeminskningsavdrag kan bli tillämpliga. För att inte göra alltför stora ingrepp i nuvarande bestämmelser kan regeln om omedelbart avdrag lämpligen placeras i ett nytt andra stycke i 16 kap. 9 § IL.

19.6.5 Tidpunkten för avdrag

Förslag: Utgifter för immateriella tillgångar och fastighetsknutna nyttigheter ska dras av – i form av omedelbart avdrag eller värdeminskningsavdrag – när tillgången kan utnyttjas.

Avdrag för kontraktsnedskrivning ska gälla samtliga tillgångar enligt 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) som förvärvas, dvs. även immateriella tillgångar.

I avsnitt 18.5.2 föreslås att tidpunkten för värdeminskningsavdrag för inventarier lagregleras. Förslaget innebär att tidpunkten för avdrag för inköpta inventarier inträder när de har avlämnats och för egentillverkade inventarier när de är färdiga att tas i bruk.

Först och främst kan konstateras att enbart ett avtal om förvärv av immateriella rättigheter inte bör kunna ligga till grund för avdrag. Det är också en lösning som har avvisats i rättspraxis. I rättsfallet RÅ 2004 ref. 141 hade ett företag förvärvat en nyttjanderätt år 1990 och yrkade värdeminskningsavdrag vid taxeringen för det året. Rätten kunde emellertid utnyttjas först under år 1991 och avdraget medgavs inte. Regeringsrätten fann att rättigheten under år 1990 inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter.

Det är heller inte möjligt att på samma sätt som för inventarier i övrigt ta ett avlämnande som utgångspunkt för en reglering av avdragstidpunkten för immateriella rättigheter. En rättighet kan inte avlämnas på samma sätt som en maskin eller ett annat inventarium. Det som ligger närmast ett avlämnande får anses vara att rättigheten har ett substantiellt värde för förvärvaren på samma sätt som inventarier som avlämnas har ett substantiellt värde för förvärvaren. En sådan substans kan inte anses föreligga förrän omständigheterna kring rättigheten är sådana att det kan sägas att rättigheten faktiskt kan utnyttjas. Ett typfall är att en film som ligger till grund för filmrättigheter är klar så att rättigheterna kan utnyttjas, för t.ex. biografvisningar.

Undantagsvis kan förekomma att utnyttjandet av en rättighet är beroende av att förvärvaren får tillstånd av en myndighet eller något liknande offentligt organ. I sådana fall kan avdragstidpunkten inte anses ha uppkommit förrän tillståndet är klart.

Den föreslagna tidpunkten för avdrag – dvs. när rättigheten kan utnyttjas – framstår som ännu mera naturlig när det gäller de

fastighetsknutna nyttigheterna. Utgiften består ju av en anslutningsavgift eller ett anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet. Det är då rimligt att nyttigheten ska kunna utnyttjas för att avdrag ska kunna göras. Avdragstidpunkten bör därför bestämmas på samma sätt för de fastighetsknutna nyttigheterna.

Som nämnts bör enbart ett avtal om förvärv av immateriella rättigheter inte kunna ligga till grund för avdrag för anskaffningsutgiften. Däremot får det anses finnas skäl för att, på samma sätt som för inventarier i övrigt, göra avdrag för ett prisfall vid beskattningsårets utgång efter det att ett avtal ingåtts. Bestämmelserna om kontraktsnedskrivning i 18 kap. 23 § IL bör därför även gälla förvärvade immateriella tillgångar.

Förslagen innebär att 18 kap. 14 § IL får ett nytt tredje stycke och att nuvarande undantag i 18 kap. 23 § tredje stycket slopas.

20 Lager

20.1 Inledning

20.1.1 Allmänt om lager

Vid beskattningen av näringsverksamhet klassificeras tillgångar bl.a. som inventarier, kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Lagertillgångar är tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning, 17 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I redovisningen delas tillgångar huvudsakligen in i omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar. En sorts omsättningstillgångar är varulager.

I 17 kap. IL finns bestämmelser om lager och pågående arbeten. Bestämmelser om det finns också på andra ställen i IL (t.ex. 37 kap. 29 §) och i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen (inventeringslagen).

I detta kapitel behandlas frågor som gäller varulager. I enlighet med de slutsatser som dragits i kapitel 6 är utgångspunkten att det i IL ska tas in uttryckliga skatteregler för varulager. Något rättsligt grundat samband med god redovisningssed och redovisningsreglerna i övrigt kommer inte att finnas, men målet är att skattereglerna i sak ska harmoniera väl framför allt med de redovisningsregler som gäller för mindre företag. Kontraktsnedskrivning beträffande lagertillgångar behandlas i avsnitt 17.4.4.

I kapitlet behandlas inte frågor om pågående arbeten (se kapitel 13) eller frågor rörande finansiella instrument (se kapitel 21).

20.1.2 Grundläggande frågor

De grundläggande frågor som behandlas i detta avsnitt är följande.

Vad är lager och hur skiljer man lagertillgångar från andra former av tillgångar? Klassificeringsfrågan är viktig eftersom t.ex.

värderingen av lagertillgångar skiljer sig från vad som gäller för andra tillgångsslag.

När ska ett företag ta upp en lagertillgång? Frågan är av betydelse inte minst för att avgöra vilken skattskyldig som ska redovisa en lagertillgång.

Vilket värde ska en lagertillgång åsättas? Frågan är aktuell både vid den initiala värderingen första gången tillgången redovisas och vid varje bokslutstillfälle därefter.

I kapitlet behandlas även frågan om tidpunkten för avdrag för utgifter för lagertillgångar.

20.1.3 Samband mellan varulager och andra poster

Mellan posten varulager och vissa andra poster i ett företags redovisning finns det samband som kan vara av olika art.

Frågan när en försäljning av en lagertillgång ska redovisas som en intäkt behandlas inte inom ramen för området lager. I stället är det intäktsreglerna som avgör när inkomster från försäljning av lagertillgångar ska redovisas som intäkter. Därför finns det ett starkt samband mellan regler om lager och intäktsregler. När en inkomst ska redovisas som en intäkt behandlas i avsnitt 12.7.3.

Mellan lager och inventarier finns ett tydligt samband. Det kan ibland vara svårt att bestämma när en tillgång tillhör lagret eller är ett inventarium. Vidare finns gemensamma problem för lager och inventarier, t.ex. när en tillgång ska tas upp och hur anskaffningsvärdet ska bestämmas. Det finns också ett annat samband mellan lager och inventarier. En lagertillgång som överlåts till ett annat företag kan bli ett inventarium hos köparen.

Problem att dra gränsen kan finnas inte bara mellan lager och inventarier utan även när det gäller att skilja mellan immateriella och finansiella tillgångar å ena sidan och lagertillgångar å den andra.

Av särskilt intresse är gränsen mellan lager och s.k. pågående arbeten eller pågående tjänsteuppdrag som de kallas inom redovisningen. Ett pågående arbete kan förenklat sägas vara ett lager av tjänster. Pågående arbeten behandlas i kapitel 13. I avsnitt 11.4.4 diskuteras vidare gränserna mellan varulager och pågående arbeten.

20.2 Gällande rätt

20.2.1 Skatterätt

Bestämmelser om varulager finns i 17 kap. IL. En lagertillgång är en tillång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (3 § första meningen).

I 17 kap 2 § finns en bestämmelse som innehåller definitioner av viktiga begrepp. Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde avses enligt bestämmelsen detsamma som i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, eller lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag respektive lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Den grundläggande bestämmelsen om värdering av varulager finns i 17 kap. 3 § IL. En lagertillgång får enligt denna inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffnings- och nettoförsäljningsvärdet om inte annat följer av 4 § och 4 a §. I 4 § anges att lagret får tas upp till 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Denna rätt till en mer schablonmässig lagernedskrivning är dock inte tillämplig på fastigheter och liknande tillgångar, aktier, lånefordringar och liknande tillgångar eller på elcertifikat och utsläppsrätter.

För enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat bokslut gäller särskilda regler (14 kap. 2 § tredje stycket IL).

Bestämmelser om lager finns också i inventeringslagen. Av denna framgår att en bokföringsskyldig skattskyldig årligen ska inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen ska en förteckning upprättas som för varje post anger det värde som posten tagits upp till. Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde ska de lagertillgångar som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång anses som de senast anskaffade eller tillverkade. Om lagret inventeras före balansdagen ska värdet på lagertillgångarna kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen (1 §). På förteckningen ska tecknas en försäkran om att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen (2 §). Om den skattskyldige inte följer föreskrifterna i inventeringslagen ska de lämnade uppgifterna om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen (3 §).

20.2.2 Redovisning

ÅRL

Bestämmelser om anläggningstillgångar och omsättningstillgångar finns i 4 kap. ÅRL. Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång (1 §).

Huvudregeln är att en omsättningstillgång ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen (9 § första stycket). Anskaffningsvärdet är utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (9 § andra stycket). För en förvärvad omsättningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet (9 § andra stycket jämfört med 3 § andra stycket). För en egentillverkad anläggningstillgång ska, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, räknas in en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader (9 § andra stycket jämfört med 3 § tredje stycket). Anskaffningsvärdet får beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen (SIFU) får inte tillämpas (11 §).

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild användas i stället för nettoförsäljningsvärdet (9 § tredje stycket). Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift som företaget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Råvaror och förnödenheter som omsätts, och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt (12 §).

Redovisningsnormgivning

Inledning

De återgivna bestämmelserna i ÅRL kompletteras med redovisningsnormgivning. Redovisning av varulager behandlas i IAS 2 Varulager (IAS 2), Redovisningsrådets rekommendation RR 2:02

Varulager (RR 2:02) och i Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd Redovisning av varulager (BFNAR 2000:3). Till det allmänna rådet finns också en vägledning. För K2-företagen finns bestämmelser om varulager i BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1).

IAS standarder ska tillämpas av IAS-företag i årsredovisningen i den omfattning RFR:s rekommendation RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer (RFR 2.1) inte anger annat. Något undantag från IAS 2 som här är av intresse innehåller RFR 2.1 inte.

Klassificering

I IAS-systemet finns de grundläggande reglerna om vad som är anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar i IAS 1 Utformning av finansiella rapporter (IAS 1). Standarden kompletteras av IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avveckling av verksamheter (IFRS 5) som bl.a. behandlar redovisning av anläggningstillgångar som ska säljas.

Enligt IAS 1 punkt 57 ska en tillgång klassificeras som en omsättningstillgång när den uppfyller något av följande kriterier:

- Tillgången förväntas bli såld under, eller är avsedd för försäljning eller förbrukning under, företagets normala verksamhetscykel eller innehas främst för handelsändamål.
- Tillgången förväntas bli realiserad inom tolv månader efter balansdagen eller utgörs av likvida medel.

Andra tillgångar än sådana som uppfyller ett av dessa kriterier är anläggningstillgångar (punkt 57 andra stycket).

IFRS 5 behandlar hur anläggningstillgångar som företaget avser att sälja ska redovisas. Enligt standarden ska de tas upp till det lägsta av redovisat värde och verkligt värde. Sådana tillgångar ska inte skrivas av. Ett företag ska anses inneha en tillgång för försäljning om dess redovisade värde i huvudsak kommer att återvinnas genom försäljning och inte genom fortlöpande användning. Tillgången ska vara tillgänglig för omedelbar försäljning och det måste vara mycket sannolikt att en försäljning kommer till stånd.

För de företag som tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer RR 1–29 behandlas frågan om vilka tillgångar som är anläggnings- respektive omsättningstillgångar i RR 22 Utformning av

finansiella rapporter (RR 22). Rekommendationen är i stora drag en översättning av IAS 1 och även i här aktuella delar finns det mycket stora likheter mellan RR 22 och IAS 1. Även i RR 22 anges att tillgångar som inte kan klassificeras som omsättningstillgångar är anläggningstillgångar, trots att årsredovisningslagen och EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv innebär att tillgångar som inte svarar mot definitionen av en anläggningstillgång är omsättningstillgångar.

RFR 2.1 innehåller en bestämmelse som innebär att avsteg ska göras från IFRS 5. Enligt IFRS 5 ska en anläggningstillgång inte skrivas av under den tid denna klassificeras som innehavd för försäljning. Enligt RFR 2.1 punkt 8 ska även en sådan tillgång skrivas av.

I BFNAR 2008:1 punkt 12.1 behandlas vad som är varulager. Varulager utgörs av omsättningstillgångar som

a) är avsedda att säljas i den normala verksamheten,

b) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller

c) ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Grundläggande värderingsregler

Den grundläggande värderingsregeln är densamma i IAS 2, RR 2:02, BFNAR 2000:3 och i BFNAR 2008:1. Det är lägsta värdets princip som gäller. De skillnader som finns gäller i stället hur anskaffningsvärdet respektive nettoförsäljningsvärdet bestäms.

Skillnaderna avser främst BFN:s normgivning å den ena sidan och IASB och Redovisningsrådets å den andra. Enligt IASB och Redovisningsrådet ska de fasta omkostnaderna vid tillverkning av lagertillgångar fördelas utifrån anläggningarnas normala kapacitet. Detta innebär att fasta omkostnader som svarar mot ett underutnyttjande av en produktionsanläggning ska redovisas som en kostnad i den aktuella redovisningsperioden och inte tas med i anskaffningsvärdet för lagertillgångarna. I perioder med onormalt hög produktion minskas det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet.

Enligt BFNAR 2000:3 behöver emellertid ett litet onoterat företag när det ska beräkna anskaffningsvärdet normalt inte ta hänsyn till variationer i kapacitetsutnyttjandet. För större onoterade

företag gäller detta endast om företagets resultat och ställning inte nämnvärt påverkas av hur värderingen sker av egentillverkade varor. Som ytterligare förutsättning gäller att de egentillverkade varorna utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar. Inte heller behöver ett företag som tillämpar BFN:s allmänna råd ta med ett belopp som motsvarar utgiften för ränta under lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen.

I BFNAR 2008:1 anges att de indirekta tillverkningskostnaderna ska beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Överstiger kapacitetsutnyttjandet det normala ska varulagervärdet minskas om anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas med mer än tio procent (punkt 12.10). Nedan följer en sammanfattning vilka värderingsregler som i övrigt gäller enligt BFNAR 2008:1.

För förvärvade varor ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet såsom bl. a. utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag (punkt 12.7).

I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska inräknas inköpspriset för material och utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna. Därutöver ska inräknas sådana utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag (punkt 12.9).

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in ränteutgifter, lagerhållningskostnader, administrationskostnader, försäljningsomkostnader eller forsknings- och utvecklingskostnader (punkt 12.11).

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans (punkt 12.13).

Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen (punkt 12.14).

Förnödenheter och reservdelar

BFN har i några uttalanden behandlat förnödenheter respektive reservdelar.

I BFN U 96:2 Redovisning av förnödenheter (BFN U 96:2) anges att förnödenheter är omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala tillverkningsprocess. Utgifter som direkt kan hänföras till en bestämd vara eller order räknas inte till förnödenheter liksom inte heller utgifter avseende allmän administration eller försäljning. Utgifter för förnödenheter räknas som indirekta tillverkningsutgifter.

Förnödenheter som är av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning ska redovisas som varulager i balansräkningen. Om förnödenheterna är av ringa värde eller om de direkt vid ankomsten har utlämnats för förbrukning eller till förråd för förbrukning (normalt handförråd) kan de kostnadsföras löpande.

Förnödenheter ska värderas som andra lagertillgångar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL om värdering till bestämd mängd och fast värde får tillämpas på förnödenheter.

BFN U 90:13 Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar (BFN U 90:13) behandlar bl.a. redovisning av reservdelar. Uttalandet gjordes i anledning av förhållandena i ett enskilt företag. Företaget hade ett ”lager av reservdelar” för en sammansatt maskinanläggning. Dessa var antingen inköpta eller egentillverkade.

Reservdelarna utgjorde enligt BFN anläggningstillgångar och inte förnödenheter eftersom de var avsedda att stadigvarande brukas i rörelsen. Utgifter för nyinköp av reservdelar skulle aktiveras. Avskrivningsplanen skulle i första hand bestämmas efter reservdelens ekonomiska livslängd. I många fall kunde det emellertid vara svårt att på förhand bestämma den individuella livslängden för en reservdel och då borde avskrivningstiden sammanfalla med avskrivningstiden för den maskindel eller grupp av anläggningstillgångar som reservdelen var avsedd för.

Enligt uttalandet ska ett utbyte av en maskindel normalt redovisas så, att det planenliga restvärdet på den utbytta tillgången skrivs ned samtidigt som företaget fortsätter att skriva av på reservdelen. I de fall det inte redan från början kan konstateras att väsentliga maskindelar kommer att behöva bytas ut under livslängden kan en förenklad metod användas. Den förenklade metoden innebär att reservdelen kostnadsförs när den tas i anspråk

för att ersätta en uttjänt eller obrukbar maskindel samtidigt som avskrivningsplanen för maskinen kvarstår oförändrad.

I IAS 16 Materiella anläggningstillgångar (IAS 16) behandlas motsvarande frågor. Reservdelar och serviceutrustning bokförs vanligtvis som varulager och redovisas i resultaträkningen efterhand som de förbrukas. Viktiga reservdelar och reservutrustning utgör dock materiella anläggningstillgångar om företaget avser att använda dem under flera perioder. På motsvarande sätt redovisas reservdelar eller serviceutrustning som materiella anläggningstillgångar, om de endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång (punkt 8).

Inkurans

Inkuranstrappor är schabloniserade metoder för att fastställa övertalighetsinkurans. BFN behandlar i det allmänna rådet Tillämpning av s.k. inkuranstrappa (BFNAR 2001:4) under vilka förutsättningar en inkuranstrappa kan användas som ett hjälpmedel för att fastställa nettoförsäljningsvärdet.

I det allmänna rådet anför BFN att inkuranstrappor är förenliga med god redovisningssed under förutsättning att det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen, samt att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I BFNAR 2008:1 finns i kapitel 2 Grundläggande principer en punkt som behandlar schablonmässig värdering (punkt 2.9). Där anges att en balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska följande villkor vara uppfyllda:

a) det ska finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
b) schablonen ska användas konsekvent och
c) schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

20.2.3 Sambandet

Utvecklingen

Enligt de ursprungliga bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370) var lagervärderingen fri varmed förstods att det inte fanns några särskilda skattemässiga lagervärderingsregler. Det värde som tagits upp i räkenskaperna skulle också ligga till grund för beskattningen. Endast om det fanns särskilda omständigheter skulle denna värdering frångås. I praktiken gällde alltså ett närmast fullständigt samband.

År 1955 slopades den fria lagervärderingen. Den ersattes med regler som medgav schablonmässiga möjligheter att skriva ned lagrets värde. Flera alternativ fanns. Lagret kunde skrivas ned till 40 procent av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans. Det kunde också skrivas ned enligt en alternativ regel som tillät nedskrivning utifrån lagrets medelvärde under tidigare år. För vissa sorters varor fanns det ytterligare alternativ. Enligt den s.k. utredningsregeln medgavs än större nedskrivningar om detta kunde motiveras med hänvisning till risken för prisfall.

Reglerna om nedskrivning av varulager har därefter ändrats i flera etapper fram till dess att nuvarande regler infördes vid taxeringen 1992. Ändringarna under de senaste årtiondena har inneburit att rätten till särskild skattemässig nedskrivning i det närmaste har upphört.

Även under den tid då möjligheterna till särskild skattemässig nedskrivning har varit generösa har det funnits ett grundläggande och betydelsefullt samband mellan redovisning och beskattning. Utgångspunkten för de skattemässiga justeringarna har nämligen alltid varit anskaffningsvärdet eller annat värde som hämtats från redovisningen. Det är alltså redovisningens syn på bl.a. anskaffningsvärde som utgjort grunden för den särskilda skattemässiga nedskrivningen.

Sambandet i dag

Utvecklingen kan alltså sägas ha gått ifrån ett närmast fullständigt samband till ett system i vilket de särskilda skattemässiga reglerna har stor betydelse för värderingen av lagret och därefter tillbaka till ett system i vilket värderingen vid beskattningen i mycket liknar värderingen i räkenskaperna.

Det är inte alldeles enkelt att närmare beskriva vilket samband det finns i dag mellan redovisning och beskattning när det gäller varulager.

Utifrån de grundläggande frågorna som är aktuella för ett varulager kan följande sägas.

Av 17 kap. 3 § IL framgår för det första att tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning utgör lagertillgångar. IL innehåller alltså en självständig allmän reglering av vad som ska klassificeras som lager. I sak överensstämmer bestämmelsen med vad som gäller inom redovisningen och i praktiken får därför regleringen liten betydelse. En fråga av intresse är hur klassificeringsproblem i praktiken ska lösas. Såsom rättsläget beskrivits i förarbetena till IL hör frågor om klassificering inte till det område inom vilket det råder ett samband (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 180 och RÅ 1998 ref. 6).

Regeringsrätten synes klassificera tillgångar som lagertillgångar eller andra tillgångar utifrån en skatterättslig prövning (jfr RÅ 2003 ref. 70) även om resultatet i praktiken hade blivit detsamma utifrån en redovisningsmässig bedömning (se nämnda rättsfall). Teoretiskt kan man emellertid tänka sig att bedömningarna kan komma att skilja sig åt mellan redovisning och beskattning.

För vissa tillgångar finns också särskilda skattemässiga klassificeringsregler i IL. Det gäller för fastigheter (27 kap.), djur (17 kap. 5 §), elcertifikat (17 kap. 22 a §) och utsläppsrätter (17 kap. 22 b §).

Skattereglerna innebär inte sällan att tillgångar som redovisningsmässigt är att anse som anläggningstillgångar skattemässigt utgör lager.

I 17 kap. 2 § IL anges sammanfattningsvis att begreppen anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde motsvarar vad som gäller enligt redovisningsförfattningarna. Även om bestämmelsen är utformad som en definition får innebörden anses vara att t.ex. anskaffningsvärdet även vid beskattningen ska bestämmas med ledning av god redovisningssed. Eftersom de viktigaste frågorna vid lagervärdering är just frågorna om hur anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde ska bestämmas innebär detta att sambandet i realiteten är starkt och betydelsefullt.

Sammanfattningsvis finns det alltså ett materiellt samband när det gäller att fastställa bl.a. anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. Ifråga om klassificeringen kan man kanske säga att det

finns ett samband i praktiken, även om det egentligen inte finns någon rättslig grund för ett samband på detta område.

Vad gäller då i övrigt vid varulagervärdering? En fråga av intresse är om den särskilda skattemässiga nedskrivningsregeln i 17 kap. 4 § IL förutsätter att företaget skrivit ned lagervärdet med motsvarande belopp i redovisningen. Skatteverket anser det (Skatteverkets skrivelse den 12 maj 2005, dnr 130 234323-05/111). Frågan har inte prövats av Regeringsrätten.

I RÅ 2003 not. 167 prövade Regeringsrätten frågan om en schablonmässig bestämning av nettoförsäljningsvärdet med tillämpning av en s.k. inkuranstrappa kunde godtas vid beskattningen. Av rättfallet framgår att det är god redovisningssed som är avgörande för beskattningen. Utgången är i och för sig inte förvånande med tanke på att 17 kap. 3 § IL anger att begreppen i IL och ÅRL är synonyma. Fallet visar emellertid att det kan finnas ett samband även i metodologiska frågor som närmast har karaktär av bevisfrågor.

20.3 Tidigare utredningar

20.3.1 Redovisningskommittén

I betänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43) föreslog Redovisningskommittén att den s.k. 97-procentsregeln skulle utformas som en specifik skatterättslig regel. Regeln innebär att lagret får tas upp till 97 procent av lagertillgångarnas samlade anskaffningsvärde. Kommittén föreslog att regeln i stället skulle utformas så, att lagret fick tas upp till 98 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Till skillnad mot i dag skulle avdraget alltså beräknas på ett värde som framkommer vid en tillämpning av lägsta värdets princip. För att kompensera för att regeln givits en mer gynnsam utformning för företagen föreslogs avdragsrätten begränsas till två procent.

20.3.2 Riksskatteverket

En arbetsgrupp inom Riksskatteverket (RSV) föreslog i rapporten Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6) att bl.a. reglerna om varulager skulle ändras. Förslaget innebar i huvudsak följande.

Varulager skulle värderas till anskaffningsvärde. Detta värde skulle beräknas enligt redovisningsreglerna. Från anskaffningsvärdet skulle ett särskilt skattemässigt schabloniserat avdrag få göras. Särskilda regler skulle förhindra kringgåenden.

Varulagret skulle få värderas till ett lägre värde än anskaffningsvärdet minskat med det schabloniserade avdraget, om det i stället togs upp till det samlade försäljningsvärdet minskat med direkta försäljningskostnader eller i förekommande fall direkta kostnader för att färdigställa en vara under tillverkning.

Reglerna innebar att lagervärdet kunde skilja sig åt mellan redovisning och beskattning. Som skäl för att begränsa tillämpningen av lägsta värdets princip vid beskattningen angavs att principen brast i krav på symmetri och enkelhet.

Arbetsgruppen ansåg att det var för komplicerat att beräkna nettoförsäljningsvärdet enligt Redovisningsrådet rekommendation RR 2. En tillämpning av denna rekommendation ledde enligt arbetsgruppen ofta till orealistiskt låga lagervärden och det angavs att åtskilliga processer om övertalighetsinkurans pågick.

Arbetsgruppen ansåg vidare att lägsta värdets princip medförde bristande symmetri. Värdeuppgångar hos en lagertillgång beaktades inte medan värdenedgångar hos en annan tillgång gav rätt till avdrag.

Arbetsgruppen behandlade också frågan om ÅRL:s regler om värdering till bestämd mängd och fast värde skulle godtas vid beskattningen. Gruppen fann att så borde vara fallet.

Slutligen ansåg arbetsgruppen att lagertillgångar skatterättsligt skulle anses som inneliggande lager för köparen om säljaren fullgjort sina prestationer enligt avtalet.

20.3.3 Samarbetsprojekt – BFN och Skatteverket

BFN och Skatteverket har samarbetat i ett projekt som har till mål att ta fram förslag som förenklar för mindre aktiebolag (K2-regler). Den gemensamma arbetsgruppen har i april 2005 lämnat en rapport med förslag.

Till rapporten har fogats ett utkast till ett allmänt råd som illustrerar hur gemensamma regler för redovisning och beskattning för mindre aktiebolag skulle kunna se ut. I rapporten och utkastet till allmänt råd behandlas också frågor om varulager. I dessa delar innebär förslaget följande.

Reglerna för intäkter och varulager och andra tillgångar bör harmoniseras så att det blir en enhetlig tidpunkt för intäkts-, kostnads- och tillgångsredovisning. Det avgörande bör enligt rapporten vara att de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan har överförts till köparen eller att endast ringa sådana återstår att överföra.

Varulagret värderas enligt lägsta värdets princip. Den s.k. 97-procentsregeln avskaffas.

I anskaffningsvärdet behöver inte inräknas andra utgifter än inköpspriset om dessa uppgår till högst 10 procent av anskaffningsvärdet. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden som är normala i företaget.

Indirekta kostnader behöver inte tas med i anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar.

Om varulagret sammantaget inte uppgår till mer än 25 000 kronor behöver det inte tas upp som tillgång.

Anskaffningsvärdet av varulager för likartade tillgångar får beräknas enligt FIFO-metoden, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.

Regeln i ÅRL om redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde får tillämpas vid beskattningen.

20.4 Förhållanden i andra länder

20.4.1 Danmark

I Danmark finns en särskild skattelag som behandlar värdering av varulager (Lov om skattemæssig opgørelse av varelagre m.v.).

I lagen anges att ett företag fritt får välja att värdera lagret utifrån en av tre uppräknade värderingsmetoder. De tillåtna värdena är dagspriset vid räkenskapsårets utgång, inköpspriset med tillägg för frakt, tull och liknande samt tillverkningskostnaden i de fall varan är tillverkad i den egna verksamheten.

En förutsättning för att dessa regler ska få tillämpas är att den skattskyldiges redovisning uppfyller kraven på en ordnad bokföring (”ordentlig forretningsførelse”).

20.4.2 Norge

Regler om hur ett varulager ska värderas finns i loven om skatt av formue och inntekt (§ 14-5).

För de skattskyldiga som är bokföringspliktiga gäller att lagret ska värderas till anskaffningsvärde eller, för vara som är tillverkad av den skattskyldige inklusive vara som tillverkas efter beställning, till tillverkningsvärde. I tillverkningsvärdet inräknas utgift för råmaterial, halvfabrikat, förnödenheter och lön till produktionspersonal.

Hänsyn ska inte tas till upp- eller nedskrivning av värdet på lagertillgång eller på kontrakt som är hänförligt till inköp av varulager. Lagret ska värderas med ledning av FIFU-principen.

Regeringen har rätt att ge vidare föreskrifter för tillämpningen av bestämmelsen om varulagervärdering och kan dessutom föreskriva regler som avviker från bestämmelsen att hänsyn inte ska tas till upp- och nedskrivningar. Möjligheten att föreskriva undantag gäller för bokhandlare och förlagsbranschen, för konstnärer och för inköpt boskap, kycklingar och värphöns.

20.4.3 Storbritannien

Huvudregeln i Storbritannien är att redovisningen läggs till grund för beskattningen om inte lag eller domstolspraxis anger annat.

När det gäller varulager finns endast ett fåtal avvikelser från redovisningen. Den viktigaste skillnaden torde vara att FIFU-metoden uttryckligen är den enda tillåtna metoden vid beskattningen. Sammantaget innebär detta att det i Storbritannien finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller värdering av varulager.

20.5 Överväganden och förslag

20.5.1 Samband eller inte

Förslag: Samtliga regler om varulager som är nödvändiga för att bestämma bl.a. beskattningstidpunkten tas in i inkomstskattelagen (1999:1229). Någon rättslig grund för ett samband med god redovisningssed ska således inte finnas. Däremot ska skattereglerna om värdering av varulager i sak vara väl samordnade med K2-reglerna.

I enlighet med den huvudprincip som utredningen föreslår bör den rättsliga grunden för ett samband mellan redovisning och beskattning upphöra för lagertillgångar.

Den faktiska effekten av detta blir emellertid begränsad. Reglerna om varulager i IL står redan i dag i betydande utsträckning på egna ben, även om de sakligt sett är väl samordnade med redovisningsreglerna.

Den nuvarande hänvisningen i IL till redovisningslagarnas definitioner av anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återförsäljningsvärde och verkligt värde bör ersättas av regler som anger hur bl.a. anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet ska bestämmas.

Det alternativ till lösning som utredningen övervägt är att låta den rättsliga grunden för sambandet kvarstå oförändrad. Det skulle innebära att det även fortsättningsvis skulle finnas ett rättsligt grundat samband som fick betydelse för hur de grundläggande värdena som används vid varulagervärdering ska bestämmas.

Argumenten mot en sådan lösning är egentligen desamma som argumenten mot ett samband på andra områden. Reglerna skulle kunna bli alltför omfattande och komplexa och skulle komma att skilja sig åt för olika företag och därmed komma i konflikt med målet om neutral beskattning.

Möjligen är, med den utformning IAS-reglerna om varulager har, argumenten något mindre starka på detta område än på andra. Lagerreglerna är mer traditionella och mindre påverkade av t.ex. marknadsvärderingsprinciper än vad som är fallet på andra områden.

Det finns emellertid några skäl som ändå talar emot ett samband.

För det första finns det ett stort värde i att det nya systemet tillämpas konsekvent. Det förenklar för tillämparna. Avsteg bör därför motiveras endast av starka skäl. Några sådana har utredningen inte kunnat finna. De ytterligare regler som tillkommer i IL är också begränsade till antalet och av rimligt omfång.

För det andra skulle ett rättsligt grundat samband av motsvarande omfattning som det som gäller i dag kunna leda till resultat som inte är avsedda. Dagens redovisningsregler innebär att lagertillgångar, frånsett finansiella instrument, inte ska värderas till verkligt värde. Det finns emellertid exempel på att marknadsvärden ändå får betydelse för värderingen av lagertillgångar och ingen kan i dag säkert säga vart utvecklingen leder.

Ett exempel är biologiska tillgångar såsom växande grödor eller djur. Sådana tillgångar ska så länge som de är biologiska tillgångar värderas till marknadsvärde. När de, i samband med skörd eller slakt, övergår till att vara lagertillgångar blir anskaffningsvärdet för tillgången marknadsvärdet vid skörden respektive slakten. För att undvika att skattereglerna påverkas av sådana redovisningsregler eller att det uppstår osäkerhet om vad som gäller bör det rättsligt grundade sambandet helt upphöra.

20.5.2 Vad bör regleras

Förslag: 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska innehålla regler om när en lagertillgång ska tas upp och när den inte längre ska tas upp. Vidare ska det i lagen finnas bestämmelser om grundläggande värderingsprinciper och värderingsmetoder för lager samt om vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för inköpta respektive egentillverkade anläggningstillgångar.

En viktig fråga är om det förhållandet att den rättsliga grunden för ett samband mellan redovisning och beskattning upphör, innebär att det i IL måste tas in avsevärt fler regler än i dag. Svaret på frågan är nej.

En genomgång av redovisningsnormgivningen och av de regler som gäller i andra länder som inte har något samband mellan redovisning och beskattning såvitt avser varulager visar att frågor som måste regleras är begränsade till antalet. I huvudsak behövs en klassificeringsregel, en regel om när en lagertillgång ska tas upp, en

grundläggande värderingsregel och i anslutning till denna några övergripande regler om vad som ska tas med i de olika värdena samt en reglering av vilka metoder som är tillåtna vid varulagervärderingen.

20.5.3 Avgränsning – vad är ett varulager

Allmänt

Förslag: En ny, mer utförlig definition av lagertillgångar tas in i inkomstskattelagen (1999:1229). Definitionen innebär att lagertillgångar är tillgångar som är avsedda för avyttring i verksamheten, är under tillverkning för att kunna avyttras i verksamheten eller är råvaror, halvfabrikat, förnödenheter eller liknande som ska användas i verksamheten.

Lagertillgångar bör i fortsättningen definieras i IL. Lagertillgångar bör vara tillgångar som är avsedda för avyttring i verksamheten, är under tillverkning för att kunna säljas i affärsverksamheten eller är råvaror, halvfabrikat, förnödenheter eller liknande som ska användas i verksamheten.

Den nya definitionen är inte avsedd att ha en annan innebörd än tidigare definition i 17 kap. 3 § IL. Fördelen med den nya definitionen är att den mer utförligt beskriver de olika sorters tillgångar som är lagertillgångar.

Genom att en mer utförlig definition tas in i IL blir det också tydligare att det är en skatterättslig bedömning som är avgörande för klassificeringen. Ett sådant förtydligande är önskvärt bl.a. mot bakgrund av den utveckling som pågår inom redovisningen och som innebär att tillgångar i allt högre grad kommer att omklassificeras inför försäljning.

Det finns skillnader mellan redovisning och beskattning när det gäller klassificering. Utöver den grundläggande skillnad som ligger i att vissa tillgångar, framför allt fastigheter och finansiella instrument, klassificeras som kapitaltillgångar gäller vid beskattningen att tillgångar som inte kan hänföras till övriga kategorier utgör kapitaltillgångar. En motsvarande funktion har omsättningstillgångar inom redovisningen. Någon större praktisk betydelse torde detta senare förhållande inte ha.

Förslaget föranleder att 17 kap. 2 § IL får ändrad lydelse.

Reservdelar

Förslag: Även reservdelar ska vara lagertillgångar.

Förnödenheter är lagertillgångar. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i ett företags normala tillverkningsprocess och som inte direkt kan hänföras till viss vara eller order (jfr BFN U 96:2).

Reservdelar utgör enligt BFN inte förnödenheter, utan är anläggningstillgångar (jfr BFN U 90:13). Enligt IAS 16 gäller att viktigare reservdelar och serviceutrustning liksom sådana reservdelar och serviceutrustning som endast kan användas tillsammans med en anläggningstillgång är anläggningstillgångar. Övriga reservdelar och serviceutrustning är lagertillgångar.

Gränsen mellan vad som är förnödenheter och reservdelar är inte alldeles enkel att dra. I praktiken torde också många företag redovisa de flesta reservdelar som lagertillgångar (”förrådsartiklar”). För IAS-företagen gäller uttryckligen att huvudregeln är att reservdelar redovisas som lager.

Det finns goda skäl för att vid beskattningen behandla reservdelar som lagertillgångar. I korthet är dessa skäl att man med denna lösning skulle undvika gränsdragningsproblem och få ett system som väl harmonierar med grunderna för räkenskapsenlig avskrivning. Dessutom skulle en sådan ändring fungera väl tillsammans med den ökade användningen av komponentavskrivning i redovisningen och den torde överensstämma med hur många företag redovisar reservdelar. För de företag som inte kommer att tillämpa komponentavskrivning skulle vidare den här för beskattningsändamål förordade lösningen kunna vara lämplig även inom redovisningen. Slutligen är det logiskt att se reservdelar som tillgångar som är avsedda för förbrukning, även om de inte är förnödenheter i traditionell bemärkelse eftersom reservdelarna inte är avsedda för produktionsprocessen i allmänhet utan för inventarier som går att identifiera. Ett ytterligare argument är att det överensstämmer med rättspraxis.

Ett första skäl för förslaget är alltså samordningen med systemet med räkenskapsenlig avskrivning.

I redovisningen gäller att endast sådana insatser som förbättrar en tillgångs prestanda får aktiveras som en del i anskaffningsvärdet. Det innebär att utgifter för sådana tillgångar, som verkligen är

reservdelar i ordets rätta bemärkelse, är utgifter för reparation. Dessa utgifter ska redovisas som en kostnad när tillgången repareras. Fram till dess gäller emellertid att utgiften ska redovisas som en tillgång och att tillgången ska skrivas av. Först skrivs alltså tillgången av och vid reparationen skrivs den ned så att inget värde återstår.

En kollektiv beräkning av värdeminskningsavdrag innebär att inventarier skrivs av kollektivt. Någon individuell nedskrivning finns inte i ett sådant system. Reglerna innebär också i princip att några individuella anskaffningsvärden inte finns efter det att ett inventarium tillförts avskrivningsunderlaget. En tillgångs värde får t.ex. inte tas bort från avskrivningsunderlaget efter att den tillförts avskrivningsunderlaget, även om den förlorats eller utrangerats.

Det system som gäller inom redovisningen och som innebär att reservdelar i vissa fall behandlas som anläggningstillgångar, kan svårligen förenas med ett system som innebär kollektiv avskrivning. I ett sådant kollektivt system finns egentligen bara tre alternativ om reservdelar ska utgöra inventarier. Tillgången kan för det första skrivas av direkt när den avlämnats. Detta skulle vara enkelt, men avviker påtagligt från hur förnödenheter, inköpta delar till egentillverkade inventarier eller råvaror till egentillverkat lager behandlas. Av systematiska skäl bör därför en sådan lösning avvisas. För det andra kan reservdelens anskaffningsvärde tillföras underlaget för det kollektivt beräknade värdeminskningsavdraget. I detta fall får det accepteras att tillgången inte omedelbart redovisas som en kostnad vid reparationen. För det tredje kan reservdelar hanteras skilt från de inventarier som skrivs av enligt räkenskapsenlig avskrivning. Reservdelen skrivs av enligt särskild plan fram till dess den används, då återstående värde redovisas som en kostnad. Det sista alternativet innebär alltså att avskrivningen just för reservdelar individualiseras. Detta skulle komplicera systemet och reservdelarnas betydelse kan knappast motivera ett sådant avsteg från den kollektiva avskrivningen av inventarier.

Ett ytterligare skäl för förslaget gäller svårigheterna att dra en gräns mellan reservdelar och förnödenheter eller, såsom inom IAS, mellan mer eller mindre viktiga reservdelar och serviceutrustning. Principiellt finns det möjligen en klar och naturlig rågång. I praktiken kan det dock vara svårt att skilja det ena från det andra. Att smörjolja, packningar och tändstift är förnödenheter står klart, liksom att valsar till pappersmaskiner och turbiner till vattenkraftverk är reservdelar. I andra fall kan det vara betydligt svårare.

Om reservdelar blir lagertillgångar bortfaller i praktiken behovet av att dra gränsen mellan förnödenheter och reservdelar.

Förslaget föranleder att 17 kap. 2 § IL får ändrad lydelse.

20.5.4 När ska en lagertillgång tas upp

Allmänt

Förslag: Reglerna om när en lagertillgång ska tas upp samordnas med intäktsreglerna. Fastighet och delägarrätt m.m. ska tas upp när de förvärvats. Immateriell rättighet ska tas upp när de rättigheter som följer med förvärvet övergår. Övriga lagertillgångar som förvärvats ska tas upp av köparen när de avlämnats till denne. Lagertillgång som lånats ut i en blankningsaffär ska tas upp av långivaren.

Fastighet och delägarrätt m.m. som avyttrats ska inte längre tas upp. Immateriell rättighet ska inte lägre tas upp när de rättigheter som följer med avyttringen övergår. Övriga lagertillgångar som avyttrats ska inte längre tas upp av säljaren när de avlämnats. Vid försäljning enligt konsumentköplagen (1990:932) ska lagertillgång inte längre tas upp när den överlämnats eller om den dessförinnan överlämnats till ett självständigt transportföretag vid denna tidpunkt. Lagertillgång som lånats i en blankningsaffär ska inte tas upp av låntagaren.

Det finns ett starkt samband mellan säljarens lagerredovisning och intäktsredovisning vid försäljningen av en lagertillgång. Det finns också ett starkt samband mellan köparens och säljarens lagerredovisning i motsvarande situation. Genom dessa samband finns det också mycket goda argument för att intäktsreglerna och reglerna om varulagerredovisning bör samordnas.

Frågan när en lagertillgång ska tas upp har prövats flera gånger i skatterättslig praxis (t.ex. RÅ 1981 ref. 1:64, RÅ 1982 1:41, RÅ 1987 ref. 45, RÅ 1987 ref. 119 och RÅ 2002 ref. 88). Den princip som gäller kan förenklat beskrivas så, att köparen ska ta upp en lagertillgång om han förvärvat tillgången och den avlämnats till honom. Tillgångsredovisningen bygger alltså direkt på civilrättsliga regler, framför allt köprätt och saknar principiellt samband med god redovisningssed.

Även inom redovisningen finns ett starkt samband mellan lagerredovisning och civilrätt (jfr BFNAR 2000:3 punkt 3.5.2). Utredningen har i avsnitt 12.7.3 behandlat intäktsredovisning och funnit att det i IL ska införas särskilda skatteregler för när en intäkt ska redovisas. Ett övergripande mål med att upphäva det nuvarande sambandet är vidare att öka förutsebarheten i rättstillämpningen och att harmonisera reglerna. En lagreglering skulle bidra till att dessa mål uppfylldes. Ett annat viktigt mål för utredningen är att samma regler ska gälla för de allra flesta företag och även detta talar för att regler bör skrivas in i IL.

När det gäller de med intäktsfrågan nära förbundna frågorna om när en lagertillgång ska tas upp respektive inte längre tas upp finns det anledning att resonera på samma sätt. Visserligen finns det en lång tradition av att denna fråga lösts i rättstillämpningen. Motivet till att frågan inte reglerats i lagen torde emellertid ursprungligen ha varit att beskattningen skulle följa god redovisningssed, även om flera rättsfall från Regeringsrätten visar att frågan i dag inte anses tillhöra det kopplade området. Samtidigt är det för framtiden angeläget att rättsläget klargörs och – inte minst – att frågan om när en intäkt ska redovisas och ett varulager ska tas upp hålls samman. Därför bör även frågan om när en lagertillgång ska tas upp regleras i IL.

Lagstiftningens närmare utformning

Utredningen har i avsnitt 12.7.3 diskuterat utformningen av bestämmelserna för intäktsredovisning vid försäljning av lagertillgångar. Av den föreslagna huvudregeln framgår att ersättning vid avyttring av lagertillgångar ska tas upp när varorna avlämnas till köparen.

Ovan har framgått att ett övergripande mål med att lagreglera tillgångs- och intäktsredovisningen är att reglerna ska vara symmetriska. En konsekvens av de regler som föreslagits för intäktsredovisningen är därför att lagertillgång ska tas upp som lager av köparen när tillgången förvärvats och avlämnats enligt köplagens bestämmelser eller avvikande villkor i avtalet. Fastighet som är lagertillgång ska, i konsekvens med den regel som föreslagits för intäktsredovisningen i avsnitt 12.7.6, tas upp när den förvärvats. Detsamma ska gälla för delägarrätt m.m. (avsnitt 21.5.2). Immate-

riell rättighet ska tas upp när de rättigheter som följer med förvärvet övergår på köparen (avsnitt 12.7.7).

I avsnitt 21.5.3 lämnas förslag om att utlåning av delägarrätter eller fordringsrätter för blankning inte ska anses som avyttring. Lagertillgångar som lånats ut i en blankningsaffär ska därför tas upp av långivaren. Det är en följd av blankningsaffären inte ska ses som en avyttring.

Förslag lämnas även på regler som anger när lagertillgångar inte längre ska tas upp. Dessa bestämmelser är i huvudsak en spegelbild av de bestämmelser som beskrivits ovan och som anger när lagertillgångar ska tas upp. Vid konsumentförsäljning gäller särskilda regler. En närmare beskrivning av vad detta innebär finns i intäktsavsnittet (12.7.5).

Bestämmelserna föreslås placeras i två nya paragrafer, 17 kap. 2 a och 2 b §§ IL.

Förnödenheter och reservdelar

Förslag: Förnödenheter och reservdelar ska inte längre tas upp när de tagits i bruk för sitt ändamål.

Om ett företag säljer förnödenheter eller reservdelar ska de inte längre tas upp när de avlämnats. I detta avseende skiljer de sig inte från andra tillgångar.

En grundläggande skillnad mellan förnödenheter och reservdelar å ena sidan och lagertillgångar å den andra är emellertid att de förstnämnda inte i första hand är avsedda för försäljning, utan för att förbrukas i företaget. Därför fungerar huvudregeln om när en lagertillgång inte längre ska tas upp inte för förnödenheter. I stället föreslås att förnödenheter och reservdelar inte längre ska tas upp när de tagits i bruk för sitt ändamål.

Bestämmelsen tas in i 17 kap. 2 b § IL.

20.5.5 Tidpunkt för avdrag för utgifter

Förslag: Utgifter för lagertillgångar som avyttrats under samma beskattningsår som de förvärvats eller tillverkats ska dras av då tillgångarna avyttrats och avlämnats. För fastigheter och delägarrätter m.m. gäller att utgifterna ska dras av då tillgångarna avyttrats och för immateriella rättigheter när de rättigheterna som följer med avyttringen övergår till köparen.

Om en utgift ska räknas in i anskaffningsvärdet för lager ska avdrag för utgiften göras det beskattningsår när utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för lagret.

Utredningen anser att tidpunkten för avdrag för utgifter hänförliga till lagertillgångar bör regleras särskilt. Utgifter för lagertillgångar som avyttrats under samma beskattningsår som de förvärvats genom köp eller egen tillverkning ska dras av då tillgångarna avyttrats och avlämnats. För fastigheter och delägarrätter m.m. gäller att utgifterna ska dras av då tillgångarna avyttrats och för immateriella rättigheter när de rättigheterna som följer med avyttringen övergår till köparen. Regeln innebär att utgifter för dessa lagertillgångar kommer att dras av samma beskattningsår som ersättningen för lagertillgångarna ska tas upp.

Utgifter som avser lager ska dras av enligt en särskild regel. Om en utgift ska räknas in i anskaffningssvärdet för lager ska ett avdrag för utgiften göras det beskattningsår när utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för lagret. Genom en sådan lösning kommer utgifter som avser lager att dras av samma beskattningsår som tillgången ska tas upp.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 17 kap. 2 c § IL.

20.5.6 Värderingsprinciper

Lägsta värdets princip

Förslag: En lagertillgång får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vad som avses med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde regleras.

Förslaget innebär att lägsta värdets princip även fortsättningsvis ska gälla vid lagervärderingen. Förslaget innebär vidare att skatteregler kommer att ange vad som avses med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde.

När det gäller bl. a. placeringstillgångar i försäkringsföretag, finansiella instrument, elcertifikat och utsläppsrätter m.m. finns särskilda bestämmelser för klassificering och värdering. För dessa tillgångar föreslås en regel som innebär att den nuvarande hänvisningen i IL till redovisningslagarnas definitioner av anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och verkligt värde behålls (17 kap 16 a §). Detta innebär att de skattemässiga definitionerna på anskaffningsvärde respektive nettoförsäljningsvärde inte kommer att gälla för dessa tillgångar.

Mot bakgrund av den tradition som finns i Sverige kan slutsatsen att lägsta värdets princip även fortsättningsvis ska gälla förefalla given. I en situation då ett nytt system med särskilda skatteregler föreslås är det emellertid inte självklart att lägsta värdets princip ska gälla.

Det kan konstateras att lägsta värdets princip inte tillämpas i samtliga länder. I Norge är det för företag i allmänhet inte tillåtet att skriva ned lagertillgångar, utan det är anskaffningsvärdet som gäller som lagervärde.

Riksskatteverket föreslog 1998 (RSV Rapport 1998:6) att lagret endast skulle få skrivas ned om nettoförsäljningsvärdet sammantaget understeg anskaffningsvärdet.

Vilka sakargument finns då emot en värdering enligt lägsta värdets princip?

Såsom Riksskatteverket konstaterade 1998 kan det hävdas att en tillämpning av lägsta värdets princip ger en asymmetrisk beskattning. Hänsyn tas till förluster som ännu inte realiserats genom en försäljning, medan motsvarande vinster inte redovisas. Möjligen kan man därför säga att lägsta värdets princip står mindre väl i

överensstämmelse med realisationsprincipen. Lägsta värdets princip kan i stället sägas bygga på en avvägning mellan försiktighetsprincipen och realisationsprincipen.

Å andra sidan kan med visst fog hävdas att värdenedgångar på tillgångar som innehas för att omsättas eller förbrukas inom en nära framtid är konstaterade under det år värdet gått ned och därför belöper sig på detta. Både ett system som bygger på lägsta värdets princip och ett system som inte medger avdrag för värdenedgångar på varulager kan därför i princip rymmas inom ramen för de utgångspunkter som utredningen valt.

Till fördelarna med ett system som inte ger rätt till nedskrivning till nettoförsäljningsvärde hör att systemet blir enklare att tillämpa. Att fastställa nettoförsäljningsvärdet kan ofta vara svårt. Under senare år har detta bl.a. visat sig i flera processer om s.k. inkuranstrappor.

Utredningen har emellertid stannat för att föreslå att lägsta värdets princip ska gälla även i fortsättningen.

Principen är för det första väl etablerad i svensk rätt och några allvarligare tillämpningssvårigheter, som inte kan åtgärdas, har inte kunnat påvisas. De problem som finns framför allt med värderingsmetoder bör enligt utredningens mening hanteras på annat sätt (se avsnitt 20.5.11).

För företagen skulle ett avskaffande av principen inte heller ge några förenklingar, eftersom nettoförsäljningsvärdet ändå måste bestämmas i redovisningen.

Slutligen är inget av de alternativ som finns till lägsta värdets princip invändningsfritt.

Att, som Riksskatteverket föreslog 1998, endast medge avdrag om det samlade nettoförsäljningsvärdet är lägre än anskaffningsvärdet skulle visserligen innebära att det mer sällan blev aktuellt att skriva ned lagrets värde. Det skulle naturligtvis också innebära att systemet i mindre utsträckning gav upphov till asymmetrier, även om också detta förslag i grunden bygger på en asymmetrisk princip. Däremot skulle systemet totalt sett knappast innebära en förenkling. Varje yrkande om lagernedskrivning skulle nämligen få till konsekvens att försäljningsvärdet måste fastställas också för de lagertillgångar för vilka försäljningsvärdet tydligt överstiger anskaffningsvärdet.

Vid en jämförelse är ett system som innebär att lagertillgångarna över huvud taget inte ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet betydligt enklare. Ett sådant system skulle också kunna kombineras

med en schablonmässig nedskrivningsrätt, på sätt Riksskatteverket föreslog.

Argumentet mot en sådan lösning är att det skulle leda till större skillnader mellan redovisning och beskattning. Som framhållits är det angeläget att reglerna inte utan goda skäl skiljer sig åt. Det skulle nämligen leda till svårigheter framför allt för de mindre företagen. Lägsta värdets princip är väl inarbetad och inget tyder i dag på att denna princip kommer att överges inom redovisningen. Det innebär att företagen under alla förhållanden måste fastställa nettoförsäljningsvärdet för att kunna fullgöra sin bokföringsplikt.

Vidare skulle ett sådant system, om den schablonmässiga nedskrivningsrätten blev förmånlig, komma att likna det system som fanns före skattereformen 1990 och som då ansågs olämpligt. Om den schablonmässiga nedskrivningsrätten å andra sidan begränsades till ett mindre belopp skulle det kunna hävdas att de företag som har stora lagertillgångar behandlades mindre generöst än företag som har en stor andel inventarier.

Nuvarande alternativ till nettoförsäljningsvärdet

I nu gällande lydelse innehåller den grundläggande regeln om varulagervärdering i 17 kap. 3 § IL en bestämmelse som innebär att återanskaffningsvärdet eller annat värde i vissa fall får användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Utredningen föreslår att denna bestämmelse utmönstras. Skälet är att den i första hand får anses ha betydelse när det gäller att ta upp ett högre värde på varulagret än vad som skulle följa av en värdering till nettoförsäljningsvärde. Regeln är vidare fakultativ.

Eftersom utgångspunkten för utredningen är att skattebestämmelserna normalt ska vara minimivärderingsregler finns det ingen anledning att i IL ta upp bestämmelser som ger ett företag möjlighet att värdera lagret till ett högre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Inget i skattelagstiftningen hindrar naturligtvis att ett högre värde tas upp, men det finns heller inget behov av att uttryckligen ange att det är tillåtet. Det följer i stället av den grundläggande systematiken.

Förslaget föranleder justeringar i 17 kap. 3 § IL.

20.5.7 Förvärvade varor

Huvudregel

Förslag: Anskaffningsvärdet är förvärvspriset och de övriga utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

En första viktig del i att bestämma en lagertillgångs värde är att bestämma anskaffningsvärdet. För inköpta tillgångar är detta enklare än för lagertillgångar som tillverkats av den skattskyldige.

Med förvärvade tillgångar avses endast tillgångar som är avsedda att vidareförsäljas eller förbrukas utan att dessa tillförs ytterligare värde i företaget. Att tillgången paketeras om eller dylikt innebär inte att tillgången övergår till att vara en egentillverkad tillgång.

Förvärvspriset är normalt den helt dominerade faktorn i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Med förvärvspriset avses det pris företaget faktiskt har betalat. Det innebär t.ex. att avdrag ska göras för bonus, kassarabatt eller liknande.

Till förvärvspriset bör läggas övriga utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Någon uttömmande uppräkning av vilka utgifter detta kan gälla är inte möjlig att göra. Till de utgifter som ska räknas in hör emellertid frakt, importavgifter och tull.

Den föreslagna bestämmelsen tas in i första stycket i den nya 17 kap. 3 a § IL.

Förenklingsregel

Förslag: Andra utgifter än förvärvspriset behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet om de normalt kan antas uppgå till högst tio procent av förvärvspriset.

Utredningens förslag innebär att sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra. Genomförs förslaget bortfaller också möjligheten att vid beskattningen förlita sig på den väsentlighetsprincip som gäller inom redovisningen. Utredningen har funnit (kapitel 10) att väsentlighetsprincipen i redovisningen bör ersättas med dels en generell väsentlighetsprincip (14 kap. 5 § IL), dels särskilda regler med en motsvarande funktion på de områden det är särskilt motiverat.

Regeln att samtliga utgifter som är direkt hänförliga till ett förvärv av lagertillgångar ska tas upp i anskaffningsvärdet återspeglar ett företagsekonomiskt korrekt synsätt och är motiverad. Den kan emellertid i vissa fall leda till tillämpningssvårigheter eller till att företagen drabbas av en större administrativ börda än vad som är rimligt.

Om regelns tillämpningsområde inte begränsas innebär den t.ex. att även mindre utgifter för transporter som företagets egen personal utför ska räknas in i lagertillgångarnas anskaffningsvärde.

Utredningen föreslår därför en begränsningsregel som innebär att en skattskyldig inte behöver ta upp övriga till förvärvet hänförliga utgifter om dessa normalt inte kan antas överstiga 10 procent av förvärvspriset.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i 17 kap. 3 a § andra stycket IL.

Nuvärdesberäknad leverantörsskuld

Förslag: Om leverantörsskuld har nuvärdesberäknats utgörs utgiften av nuvärdet.

Av förslaget till 14 kap. 8 a § IL följer att en leverantörsskuld i vissa fall ska tas upp till ett diskonterat värde. Om skulden avser förvärv av lagertillgång ska som lagervärde endast tas upp belopp som motsvarar det diskonterade värdet. Till övrig del utgör skuldbeloppet ränta. Regeln gäller såväl lagertillgångar som förvärvats som egentillverkade tillgångar.

Bestämmelser om att utgiften utgörs av nuvärdet tas in i 17 kap. 3 a § tredje stycket och 3 b § tredje stycket IL.

20.5.8 Egentillverkade varor

Huvudregel

Förslag: I anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång ska räknas in sådana utgifter som direkt kan hänföras till produktionen av tillgångar. Ränteutgifter behöver inte tas upp även om de kan anses direkt hänförliga till produktionen av tillgången.

Till utgifter som direkt kan hänföras till produktionen av lagertillgången räknas till att börja med utgifter för råvaror och halvfabrikat m.m. och de utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet av dessa tillgångar. I detta avseende motsvarar regeln för egentillverkade tillgångar bestämmelsen för inköpta tillgångar.

Till utgiften för inköp av råvaror m.m. bör emellertid läggas de utgifter i övrigt som är direkt hänförliga till produktionen. Hit hör lön, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personal som arbetar i produktionen.

Utgifter för ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång kan i vissa fall anses som en utgift som är direkt hänförlig till tillverkningen. Enligt huvudregeln skulle då en sådan utgift alltid räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. Enligt ÅRL gäller emellertid att en sådan utgift inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet (4 kap. 3 § ÅRL). Detsamma bör gälla enligt IL.

Redovisningsmässigt gäller att en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader ska tas med i anskaffningsvärdet. Vid beskattningen bör det inte finnas något sådant krav. Det innebär t.ex. att ingen del av utgifter för avskrivningar, lokaler eller forskning och utveckling behöver tas med. Skälet till att något krav på tillgångsredovisning av indirekta utgifter inte bör ställas är att det är mycket svårt att se till att kravet upprätthålls. I praktiken finns det risk för att det kommer att handla om ett schablonmässigt tillägg, som helt kan sakna relevans när det gäller att bestämma ett korrekt lagervärde.

Eftersom skattereglerna vidare ger en möjlighet till en schablonmässig nedvärdering av lagertillgångar finns det ingen anledning att upprätthålla kravet på att indirekta utgifter ska tas med. Det skulle nämligen innebära att systemet på en gång krävde ett schablonmässigt pålägg på anskaffningsvärdet och medgav ett schablon-

mässigt avdrag från samma värde. En sådan ordning kan knappast anses rationell.

De företag som tar upp ett högre lagervärde i redovisningen kan välja att använda detta också vid beskattningen eller att sätta av skillnaden till en obeskattad reserv. Därför skapar skillnaden mellan redovisning och beskattning heller inte några administrativa problem för företagen.

Skulle vidare redovisningen utvecklas i riktning mot att vissa företag inte behöver ta upp indirekta kostnader kan dessa företag utnyttja de administrativa fördelar som följer med att indirekta kostnader inte behöver tas upp vid beskattningen. Även om ÅRL i dag kräver att en skälig andel av indirekta kostnader tas med tillåter EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv att de indirekta kostnaderna i sin helhet redovisas som en kostnad och inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Även när det gäller egentillverkade tillgångar gäller att utgiften utgörs av nuvärdet om en leverantörsskuld har nuvärdesberäknats.

Bestämmelserna placeras i första och andra styckena i den nya 17 kap. 3 b § IL.

Förenklingsregel

Förslag: Andra utgifter än förvärvspriset för råvaror, halvfabrikat och utgifter för lön, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för dem som arbetar i produktionen behöver inte tas upp om de normalt kan antas uppgå till högst tio procent av förvärvspriset för råvaror och halvfabrikat.

Även när det gäller egentillverkade varor finns det en risk för att huvudregeln för beräkning av anskaffningsvärdet kan föra för långt när det gäller administrativ börda.

Utredningen föreslår därför även för detta fall en särskild förenklingsregel som har sin grund i ett väsentlighetstänkande.

Behovet av förenklingsregler har diskuterats i kapitel 10.

Bestämmelsen placeras i 17 kap. 3 b § andra stycket IL.

20.5.9 Förenklingsregel för mindre företag

Förslag: Något värde på lagertillgångarna behöver inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 10 000 kronor.

Utredningen föreslår ytterligare en förenklingsregel som även den har sin grund i väsentlighetstänkande. Regeln tar sikte på mindre företag som genom regeln kan kostnadsföra utgifterna omedelbart och inte behöver redovisa några lagertillgångar.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i den nya 17 kap. 3 d § IL.

20.5.10 Värdeförändringar under innehav

Nettoförsäljningsvärde

Förslag: Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses kostnad som är direkt hänförlig till en försäljningstransaktion.

Genom nuvarande regler i 17 kap. IL etableras ett samband mellan redovisning och beskattning när det gäller att bestämma nettoförsäljningsvärdet. Om sambandet upphör behövs en bestämmelse i IL som anger vad som avses med nettoförsäljningsvärde.

Försäljningsvärdet är det pris som varan kan säljas för på villkor som är normala i verksamheten. Det innebär bl.a. att en bedömning måste göras av om lagertillgångarna är inkuranta eller inte. Med inkurans menas en minskning i en lagertillgångs värde. Värdenedgången kan bero på fysiska defekter eller övertalighet.

Försäljningskostnader är sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. varurabatter, bonus och provisioner. Däremot ingår inte kostnader som har ett mer indirekt samband med försäljningen i försäljningskostnaden. Det gäller t.ex. lön till försäljningspersonal som inte är provisionsbaserad, lagringskostnader eller räntekostnader under lagringstiden.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i 17 kap. 4 a § IL.

97-procentsregeln

Bedömning: Nuvarande 97-procentsregel bör behållas.

Flera av de förslag som lämnats under de senare åren har inneburit att den s.k. 97-procentsregeln i 17 kap. 4 § IL ska tas bort eller förändras.

Redovisningskommittén (SOU 1995:43) ville att regeln skulle utformas som en särskild skattemässig regel och föreslog därför att avdraget skulle beräknas på det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. RSV föreslog 1998 (RSV Rapport 1998:6) att regeln skulle tas bort.

Enligt utredningens bedömning bör några ändringar inte göras. Skälen är följande. I fråga om inventarier föreslår utredningen att det nuvarande systemet med räkenskapsenlig avskrivning ska kvarstå oförändrat när det gäller hur stora avdrag som får göras. Detta system innebär att betydande skattekrediter ges till de företag som har inventarier av stort värde när inventariernas ekonomiska livslängd skiljer sig från den avskrivningstid som gäller enligt skattereglerna. Mot bakgrund av att de företag som har mycket inventarier kommer att få behålla möjligheten till att få skattekrediter vore det inte rimligt att försämra villkoren för företag som inte har denna möjlighet, men som har ett stort varulager.

Varför bör man då inte ändra systemet på sätt som Redovisningskommittén föreslog?

Enligt utredningens mening fyller 97-procentsregeln i första hand en funktion som en schablonmässig nedskrivningsregel för de företag som har svårt att fastställa nettoförsäljningsvärdet eller att visa att detta värde har gått ned. Om Redovisningskommitténs förslag skulle genomföras skulle det innebära att även de företag som redan medgivits nedskrivning till nettoförsäljningsvärdet fick ytterligare möjlighet till nedskrivning.

Utredningens förslag måste enligt direktiven finansieras. Ett naturligt sätt att finansiera en utökad avdragsrätt skulle vara att minska avdragets storlek. Enligt vår mening skulle ett sådant förslag kunna leda till att de företag som är mest betjänta av ett avdrag fick betala för andra företags utökade avdragsrätt. Sådana konsekvenser är inte önskvärda.

20.5.11 Värderingsmetoder

Förslag: En generell regel som behandlar värderingsmetoder vid varulagervärdering införs. Bestämmelsen innebär att vid beskattningen accepteras metoder för värdering av varulagret som leder till att det värde som tas upp i skälig omfattning återspeglar det faktiska värdet på lagret. Värderingsmetoden får inte avvika från den som tillämpas i redovisningen om detta leder till ett lägre värde på varulagret vid beskattningen. Vid bedömningen ska särskild hänsyn tas till om metodens relevans och utfall i förhållande till det faktiska lagervärdet dokumenterats i skälig omfattning och om metoden tillämpats konsekvent. Hänsyn ska också tas till om en tillämpad schabloniserad värderingsmetod är rimlig i förhållande till de värderingsproblem som förekommer i företaget och till lagerpostens betydelse i företaget.

Lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen upphävs.

Behovet av skattemässiga regler om värderingsmetoder

Även om principerna för varulagervärdering är förhållandevis enkla kan värderingen i praktiken vara mycket komplicerad. De principer som traditionellt gäller vid värdering av lagertillgångar är att tillgångarna ska värderas individuellt (post för post) och man ska utgå från att de varor som finns kvar i lagret är de som köpts in senast (FIFU-metoden). För varje tillgång bedöms om det finns inkurans.

Det förekommer naturligtvis att dessa principiella utgångspunkter tillämpas renlärigt även i praktiken. Vanligare är emellertid att verkligheten ser annorlunda ut. I många företag som har lagertillgångar är lagerhanteringen starkt automatiserad och hanteras i system för att administrera lagret. I sådana system kan värderingen – både när det gäller anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde – i olika avseenden vara mer eller mindre schabloniserad. Den kan bygga på vägda genomsnittspriser eller andra metoder. I praktiken kan dessa metoder ligga nära vissa av de metoder som hittills helt avvisats i Sverige (t.ex. SIFU-metoden).

Det finns således en inneboende konflikt mellan ett rationellt arbetssätt och de värderingsprinciper som traditionellt har ansetts vara grunden i en korrekt varulagervärdering. I vad mån denna

konflikt visar sig i den praktiska tillämpningen beror naturligtvis på förhållandena i det enskilda företaget.

Några exempel kan illustrera.

Varulager ska alltså värderas post för post. I sin renaste form betyder en post för post-värdering att varje enskild tillgång ska värderas för sig. Om det i företaget finns 5 000 läskedrycksflaskor av samma sort och slag ska principiellt varje flaska få ett eget anskaffningsvärde som bygger på vad företaget betalat för just den flaskan. Detta är naturligtvis enkelt om flaskorna köpts in för samma pris. Om inköpspriset skiljer sig åt blir det emellertid mer komplicerat. Om företaget har ett datoriserat varulagersystem förenklas hanteringen. Inte sällan prioriterar företagen den interna administrationens behov när de bygger eller köper sina system. Det är därför inte alltid som sådana lagersystem är väl förenliga med skattereglernas krav på värderingsmetoder.

En renodlat individuell värdering skulle leda till krav på kontrollsystem som inte är rimliga. För att i praktiken kunna lösa problemet krävs schabloniserade regler. En sådan är regeln att lagret ska värderas med stöd av FIFU-metoden. I princip löser FIFU-metoden bara de problem som gäller egendom som är utbytbar.

Värderingsproblemen gäller inte bara inköpspriset. Det kan också vara svårt att fördela gemensamma utgifter för olika lagertillgångar på de olika tillgångarna. Det gäller för egentillverkade tillgångar, men även för inköpta varor.

De nu beskrivna problemen gäller anskaffningsvärdet. Men problemen med att värdera ett varulager gäller inte bara denna fråga. Ett annat problem gäller att bestämma nettoförsäljningsvärdet. Under senare tid har en återkommande fråga i skatteprocesser varit vilka metoder för att fastställa inkurans som är acceptabla. Processerna visar hur komplicerad en inkuransbedömning kan vara. I princip gäller regeln om värdering post för post också vid inkuransbedömningen. I praktiken kan det vara omöjligt att upprätthålla ett sådant krav. Ett varulager består ibland av produkter som företaget inte vet om och i så fall när det kan få avsättning för. Det kan t.ex. gälla reservdelar till andra produkter som företaget sålt. Företaget har krav på sig att lagerhålla reservdelar under en lång tid utan att veta när de kommer att efterfrågas. Värdet är under sådant förhållande mycket osäkert. Å ena sidan kan efterfrågan bli mycket stor och det kan också vara så att lönsamheten vid en försäljning är mycket god. Å andra sidan kan

efterfrågan vara svår att bedöma och kostnaderna, t.ex. för lagerhållning, kan vara så stora att lagervärdet minskar i betydande omfattning i de fall lagringstiden blir långvarig.

En beräkning av ett värde motsvarande försäljningspris efter avdrag för försäljningskostnader är i praktiken svår att göra. Av denna anledning använder företagen ofta schablonmässiga beräkningar, s.k. inkuranstrappor. En inkuranstrappa är en schabloniserad metod för att bedöma framför allt övertalighetsinkurans. Ofta är metoderna konstruerade så att värdet på lagertillgångarna minskar enligt ”en trappa” beroende på när uttag gjorts. För att inkuranstrappor ska accepteras gäller emellertid att det ska finnas ett tillförlitligt underlag för bedömningen, att tillämpningen ska vara konsekvent och att den ska kunna antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning (jfr BFNAR 2001:4).

Gemensamt för de inkuranstrappor som används i praktiken är att de ofta innefattar en starkt schabloniserad bedömning av inkuransen som inte sällan utgår från anskaffningsvärdet. Detta trots att det rätteligen är nettoförsäljningsvärdet som ska bedömas vid en inkuransprövning. I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Regeringsrätten ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

Sammanfattningsvis kan det alltså konstateras att det ofta finns svåra värderingsproblem när det gäller varulager. I vissa länder har detta medfört att lagernedskrivning inte accepterats vid beskattningen. Utredningen anser emellertid inte att värderingsproblemen gör att det är nödvändigt att överge lägsta värdets princip. De värderingsproblem som finns måste emellertid tas på allvar.

Det finns alltså ett behov av att närmare reglera vilka metoder och tekniker för varulagervärderingen som kan accepteras vid beskattningen. Behovet föranleds naturligtvis av att sambandet nu upphör och att de regler och principer som gäller värderingsmetoder i god redovisningssed inte kommer att ha någon omedelbar betydelse vid beskattningen. Detta är emellertid inte det enda skälet för att införa skatteregler om värderingsmetoder. De skatteregler som finns i dag framstår inte som ändamålsenliga och är omoderna. Även utan den grundläggande förändringen av sambandet skulle det därför vara nödvändigt med en översyn.

Flera frågor har diskuterats. Det gäller t.ex. bestämmelsen i IL att den enda metod som accepteras vid beskattningen är FIFU-metoden. Hur hanteras denna bestämmelse i praktiken? Hur gör de företag som tillämpar andra metoder i redovisningen? Har de dubbla varulagersystem? Innebär bestämmelsen att andra metoder inte förekommer i praktiken, trots att de är tillåtna i redovisningen? Hur drar man för övrigt gränsen mellan lagervärdering enligt FIFU-metoden och de metoder som arbetar med genomsnittspriser? Vilken relevans har inventeringslagens regler och principer för framtiden?

I detta sammanhang bör nämnas att Skatteverket i en skrivelse den 24 januari 1997 (dnr 389/513) behandlat de skattemässiga konsekvenserna av ny lagstiftning om årsredovisning. Enligt Skatteverket krävs bl.a. för att få tillämpa genomsnittsberäkningar att varulagret består av identiskt lika eller nästa identiskt lika produkter. Vidare bör med hänsyn till det uttryckliga förbud som finns i ÅRL för SIFU-principen genomsnittsprinciper som står närmare SIFU-metoden än FIFU-metoden inte få användas.

Fler konkreta regler eller en generell bestämmelse

Det finns som framgått ett behov av att för beskattningen reglera vilka värderingsmetoder som är acceptabla. I princip kan reglerna innebära att det konkret anges att vissa metoder är tillåtna och andra inte är det. Med utgångspunkt i en värdering post för post kan FIFU eller liknande metoder anges som de enda tillåtna samtidigt som det föreskrivs att lagret ska inventeras och dokumenteras. En sådan regleringsteknik motsvarar ungefär vad som hittills gällt vid beskattningen och har också viss likhet med vad som gäller för redovisningen, även om påbuden inom redovisningen är färre.

Inom redovisningen, som hittills styrt varulagervärderingen även i de delar som nu är aktuella, har reglerna hittills inneburit att det i lag eller norm särskilt angivits vilka metoder som är acceptabla och vilka som inte är det. Därvid gäller att FIFU-metoden, vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande värderingsprincip får tillämpas. Den s.k. SIFU-metoden får inte tillämpas (4 kap. 11 § första stycket ÅRL).

De nu nämnda reglerna är emellertid inte de enda som har betydelse för vilka värderingsmetoder som är möjliga att tillämpa.

Gränsen mellan materiella värderingsbestämmelser och regler om värderingsmetoder är ibland flytande. Ett exempel är bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och till fast värde. Råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammanlagda värde är av underordnad betydelse för företaget får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Väsentlighetsprincipen är i redovisningen en annan mycket betydelsefull faktor för att bedöma vilka värderingsmetoder som är acceptabla enligt god redovisningssed. Den torde i praktiken innebära att värderingsmetoder och tekniker för värdering som i princip inte är förenliga med ÅRL:s regler ändå accepteras, under förutsättning att de skillnader som valet av metoder ger kan anses vara oväsentliga.

Vid beskattningen gäller att endast FIFU-metoden är tillåten (17 kap. 3 § andra stycket IL och 1 § inventeringslagen). Av inventeringslagen följer också att varulagret varje år ska inventeras och att inventeringen ska dokumenteras.

Dagens lösning på värderingsproblemen är alltså konkreta regler som tar sikte på enskilda metoder eller tekniker. Svagheten med en sådan traditionell ansats är uppenbar. Affärsverksamhet kan i dag vara mycket komplicerad. När lagbestämmelser som avser metodologiska frågor utformas som konkreta bestämmelser om vilka metoder som är respektive inte är tillåtna finns en risk att de inte fungerar. Antingen kommer de redan från början i konflikt med basala behov hos företaget. Eller så hindrar de en utveckling som är viktig. Samtidigt är det med denna teknik långt ifrån säkert att reglerna uppfyller sitt syfte. Att FIFU-metoden tillämpas och att lagret inventerats behöver inte utgöra en garanti för att lagervärdet i rimlig utsträckning överensstämmer med en individuell värdering av de enskilda lagertillgångarna. Dagens regler dras med flera av dessa problem. Som en lösning för framtiden bör därför punktvisa regleringar av den typ som gäller i dag avvisas.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att värdering av varulager i dag kännetecknas av systemtänkande och schablonisering. En konsekvens framför allt av schabloniseringen är också att de tydliga gränser som tidigare fanns mellan metoder som ansågs acceptabla och metoder som inte ansågs acceptabla i allt högre utsträckning suddats ut.

Mot bakgrund av denna utveckling är det nödvändigt att även den skatterättsliga synen på vilka metoder som är acceptabla vid

värdering av lagertillgångar förändras. I stället för en indelning i tillåtna och otillåtna metoder bör systemet bygga på kvalitativa och generella bedömningar. Utvecklingen och de behov som finns för den praktiska tillämpningen – både företagens och Skatteverkets – har helt enkelt sprungit ifrån det tidigare sättet att se på värdering av lager.

Motsvarande kan sägas beträffande kravet på inventering. Inventering är naturligtvis en viktig del i bedömningen av ett lagervärde, men är, lika litet som en obligatorisk tillämpning av den ena eller andra värderingsmetoden, i sig tillräcklig för att lagervärderingen i stort ska hålla en god kvalitet.

Utredningen föreslår därför att det införs en generell bestämmelse som behandlar värderingsmetoder vid varulagervärdering. Bestämmelsen ska ange vilka krav som ska ställas på ett företags metoder för att värdera lagret för att lagervärdet ska accepteras vid beskattningen. Syftet med en sådan bestämmelse är tvådelat. För det första är avsikten att införa en flexibel och rationell bestämmelse för värderingsmetoder och tekniker som i de flesta fall kan innebära att ett företag vid beskattningen kan använda den värderingsmetod som de använder i redovisningen. För det andra är syftet att förtydliga vilka kontrollbehov som finns för beskattningen. Några av de fall som varit aktuella under senare år visar att de värderingsmetoder som tillämpats i praktiken inte uppfyller de krav som bör ställas vid beskattningen. Det bör tydliggöras att principen om att den som yrkar ett avdrag i rimlig grad ska kunna visa att det finns skäl för avdraget gäller även beträffande lagervärdering. En ny bestämmelse är ett sätt att visa detta och att väga av detta intresse mot de svårigheter som ibland kan finnas att fastställa värdenedgångar.

En generell utformning av en bestämmelse om värderingsmetod stämmer inte överens med den detaljerade regleringen i inventeringslagen. Den lagen bör därför upphävas. I författningskommentaren diskuteras en inventerings betydelse för om den valda metoden ska anses acceptabel och andra frågor om den närmare tillämpningen av förslaget.

Det bör enligt utredningens mening inte komma i fråga att den skattskyldige vid beskattningen tillämpar en annan värderingsmetod än den han tillämpar i redovisningen, om det leder till att lagrets skattemässiga värde understiger värdet i redovisningen. Förslaget i denna del avviker visserligen från utredningens grundläggande förslag, att sambandet mellan redovisning och beskattning

generellt upphör och att skattereglerna är minimiregler. En motsatt ordning skulle dock kunna innebära att förslaget gick utöver eller t.o.m. motverkade sina syften. Regelns grundläggande syfte är att förenkla för företagen genom att förbättra möjligheterna för dem att använda samma metoder vid beskattningen, som de tillämpar i redovisningen. För att uppfylla detta är det inte nödvändigt att tillåta att företagen utvecklar särskilda skattemässiga metoder för att värdera varulagret, t.ex. för att minska sin skattebelastning. En sådan ordning skulle kunna leda till onödiga tvister mellan företagen och Skatteverket.

Det bör slutligen påpekas att regeln endast gäller värderingsmetoder och inte värderingsprinciper. Regeln påverkar alltså inte företagens möjlighet att tillämpa en värderingsprincip i redovisningen och en annan vid beskattningen.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 17 kap. 4 b § IL, och inventeringslagen upphävs.

21 Finansiella instrument

21.1 Inledning

I detta kapitel behandlas frågor om beskattning av finansiella instrument.

Vid beskattningen måste man bestämma om finansiella instrument är kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Det kan också bli nödvändigt att ta ställning till om ett företag bedriver handel med värdepapper eller annan verksamhet.

I kapitlet ges inledningsvis en kortfattad översikt av hur finansiella instrument behandlas i redovisningen. Därefter behandlas skattefrågorna. Det gäller begrepp och definitioner, klassificering, lagervärdering, avyttring samt värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta. Efter en kortfattad genomgång av tidigare utredningar följer en utvärdering med förslag inom två områden: avyttring av finansiella instrument och värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Uttrycket *finansiella instrument* infördes i skattelagstiftningen genom 1990 års skattereform men utmönstrades sedan i och med tillkomsten av inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uttrycket har sedan återkommit i skattelagstiftningen i och med införandet av regler om lager av finansiella instrument. Reglerna hänvisar till uttrycket i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

I kapitlet används uttrycket finansiella instrument. Det har ingen bestämd juridisk innebörd utan står som en samlad beteckning för framför allt fordringar, skulder, andelar och derivatinstrument.

21.2 Redovisning

21.2.1 Andra än finansiella företag

Värdering

I 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL finns regler om värdering av finansiella instrument och om värdering av säkrade poster. Reglerna är en implementering av EG:s ändringsdirektiv från september 2001 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde (dir. 2001/65/EG). EG-direktivet utgår från IAS 39. Direktivet ger medlemsländerna möjlighet att tillåta eller föreskriva att reglerna ska gälla för alla eller vissa företag. I Sverige har redovisningsreglerna gjorts frivilliga för andra än finansiella företag och obligatoriska för de finansiella företagen (kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag).

Bestämmelserna i ÅRL innehåller värderingsregler men ingen närmare definition av finansiella instrument. I förarbetena till bestämmelserna i ÅRL konstateras att den närmare innebörden av begreppet finansiellt instrument får utvecklas inom ramen för god redovisningssed och att vägledning kan hämtas bl.a. från hur begreppet definieras av IASB (prop. 2002/03:121, s. 71).

I IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, finns regler om värdering av finansiella tillgångar och skulder samt om säkring. I IAS 39 och i IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering definieras finansiella instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

Begreppet finansiella instrument förekommer också i annan lagstiftning. I 1 kap. 4 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden definieras finansiella instrument som överlåtbara värdepapper, penningmarknadsinstrument, fondandelar och finansiella derivatinstrument.

I 4 kap. 14 a § första stycket ÅRL anges att derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §. Andra stycket i paragrafen handlar om hur det verkliga värdet ska bestämmas. Av tredje stycket framgår att finansiella instrument får värderas till verkligt värde endast om samtliga instrument i företaget värderas på samma sätt.

Enligt 4 kap. 14 b § ÅRL får vissa finansiella instrument inte tas upp till det verkliga värdet. Det gäller bl.a. finansiella instrument

som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument, lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål samt skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument. Enligt ett EG-direktiv, 2006/46/EG, tillåts värdering till verkligt värde i större utsträckning än vad som i dagens läge är tillåtet enligt ÅRL. I en promemoria från Justitiedepartementet – Ändringar i EG:s redovisningsdirektiv (Ds 2008:5) – föreslås att finansiella instrument enligt 4 kap. 14 b § ska kunna redovisas till verkligt värde.

I 4 kap. 14 c § ÅRL anges att avtal som avser rå- och stapelvaror och ger endera parten rätt att reglera avtalet med kontanter eller med något annat finansiellt instrument ska ses som derivatinstrument. Vissa undantag finns dock.

Enligt 4 kap. 14 d § ÅRL ska värdeförändringar som huvudregel redovisas i resultaträkningen. I vissa fall ska dock värdeförändringen i stället redovisas i en fond för verkligt värde.

Redovisningsrådet har inte gett ut någon svensk motsvarighet till IAS 39. Däremot finns en rekommendation från FAR SRS, RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde. Frågorna behandlas också i bilagan Redovisning av finansiella instrument till verkligt värde till FAR SRS:s rekommendation RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag.

Säkringsredovisning

I 4 kap. 14 e § ÅRL finns regler om säkringsredovisning. Om en tillgång, avsättning eller skuld har säkrats med ett finansiellt instrument som tas upp till det verkliga värdet ska även den säkrade posten värderas till det verkliga värdet.

I IAS 39 definieras säkringsredovisning som att det sker en redovisning i resultaträkningen av motverkande förändringar i verkligt värde på säkringsinstrumentet och den post som säkras. Enligt rekommendationen finns det tre slags säkringsförhållanden:

Säkring av verkligt värde
Det är en säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultaträkningen.

Kassaflödessäkring
Det är en säkring av exponeringen för variationer i kassaflöden. De är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion, och skulle kunna påverka resultaträkningen.

Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet enligt definition i IAS 21

När det gäller valutasäkring finns bestämmelser i BFN R 7, Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta. Bestämmelserna ska tillämpas vid värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta men får inte tillämpas av företag som i redovisningen tillämpar de nya bestämmelserna om värdering av finansiella instrument och värdering av säkrade poster i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL.

I RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer anges att med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning behöver företag inte tillämpa IAS 39. Företag som inte följer IAS 39 ska, för samtliga finansiella instrument, tillämpa en metod med utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt ÅRL.

Valutaomräkning

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan räknas om till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild.

Enligt RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser, är huvudprincipen att monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta ska räknas om enligt balansdagskursen. Från huvudprincipen finns ett undantag och det gäller redovisning i vissa fall av långfristigt monetärt mellanhavande mellan ett ägarföretag och en självständig utlandsverksamhet.

21.2.2 Finansiella företag

I lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL, hänvisas till reglerna om värdering av finansiella instrument i 4 kap. 14 a–14 d §§ ÅRL och om värdering av säkrade poster i 4 kap. 14 e § ÅRL. En skillnad mellan kredit-

institut och värdepappersbolag å ena sidan och andra än finansiella företag å andra sidan är att de förstnämnda ska värdera finansiella instrument till det verkliga värdet om förutsättningarna för sådan värdering föreligger. Andra än finansiella företag får däremot värdera finansiella instrument till det verkliga värdet.

I lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL, hänvisas också till reglerna om värdering av finansiella instrument i 4 kap. 14 a–14 d §§ ÅRL och om värdering av säkrade poster i 4 kap. 14 e § ÅRL. På samma sätt som för kreditinstitut och värdepappersbolag ska försäkringsföretag värdera finansiella instrument till det verkliga värdet om förutsättningarna för sådan värdering föreligger.

En särskild tillgångspost i försäkringsföretag är placeringstillgångar. Sådana tillgångar kan bestå av byggnader och mark, placeringar i koncernföretag och intresseföretag, andra finansiella placeringstillgångar samt depåer hos företag som avgett återförsäkring. Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken ska alltid tas upp till sitt verkliga värde.

Finansinspektionen har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag.

21.3 Skatterätt

21.3.1 Begrepp och definitioner

Finansiella instrument

Som inledningsvis nämnts infördes uttrycket finansiella instrument i skattelagstiftningen genom 1990 års skattereform. Någon definition fanns inte i lagstiftningen men av förarbetena till 27 § 1 mom. i den då gällande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgick att uttrycket hämtades från Värdepapperskommitténs betänkande SOU 1989:72 och att avsikten var att det skulle omfatta ”alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden” (prop. 1989/90:110, del 1, s. 722).

Vid tillkomsten av IL utmönstrades uttrycket finansiella instrument och ersattes av olika uttryck: delägarrätter, fordringsrätter, värdepapper eller tillgångar (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 508–512).

Uttrycket finansiella instrument har sedan återkommit i lagstiftningen i och med införandet av reglerna om lager av finansiella instrument i 17 kap. 19–20 c §§ IL. De reglerna innehåller ingen definition utan i stället hänvisas till 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL.

Handel med värdepapper

Den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument är beroende av om instrumenten utgör *lagertillgångar* eller *kapitaltillgångar* i verksamheten.

Allmänt gäller att en lagertillgång är en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (17 kap. 3 § IL). Finansiella instrument kan vara lagertillgångar som omfattas av den bestämmelsen eller av specialreglerna om lager av finansiella instrument i 17 kap. 19–20 c §§ IL. Finansiella instrument kan också vara lagertillgångar i form av lagerandelar i fastighetsförvaltande företag för den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 6 § IL).

När det gäller annan verksamhet än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter krävs för att finansiella instrument ska vara lagertillgångar att företaget bedriver handel med finansiella instrument. En sådan handelsverksamhet har betecknats som handel med värdepapper eller värdepappersrörelse. Inget av uttrycken förekommer dock i IL. I detta kapitel används i fortsättningen *handel med värdepapper.*

Av tradition anses finansiella företag som försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag bedriva handel med värdepapper (före 1990 års skattereform hänfördes bl.a. bank-, emissions- och annan penningrörelse samt försäkringsrörelse till rörelse enligt 27 § kommunalskattelagen [1928:370]).

Frågan om vad som är handel med värdepapper i övrigt har fått lösas i rättspraxis. Följande rättsfall under senare år kan nämnas.

I RÅ 1999 not. 34 planerade en koncern i Sverige att bedriva verksamhet i ett finansbolag i Schweiz. I ansökan om förhandsbesked frågades hur verksamheten i finansbolaget skulle bedömas enligt bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz. Regeringsrätten konstaterade att finansbolaget skulle ha som verksamhet att lämna lån till andra koncernbolag och fungera som administratör av vissa koncerninterna leasingavtal, men inte äga aktier eller andra värdepapper i vare sig koncernbolag eller

andra bolag. Domstolen gjorde bedömningen att den beskrivna verksamheten inte kunde anses utgöra förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Rättsfallet RÅ 2004 not. 58 gällde ett bolag som var en s.k. internbank för en koncern. I bolagets verksamhet ingick att säkra koncernens valuta- och ränterisker genom transaktioner med olika finansiella instrument, såsom ränteterminskontrakt, ränteoptioner, valutaswappar och valutaoptioner. Bolaget bedrev dessutom in- och utlåning gentemot koncernbolag. Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens bedömning att de finansiella tillgångarna skulle behandlas som lagertillgångar.

När det gäller frågan om handel med värdepapper som bedrivs av andra företag än finansiella företag har slagits fast att fysiska personer inte kan anses bedriva handel i skattemässig mening (RÅ 1981 1:4). När det gäller verksamhet i aktiebolag krävs att försäljningsverksamheten är omfattande och regelbunden för att handel med värdepapper ska föreligga (RÅ 1986 ref. 53 och RÅ 1988 ref. 45).

Det senaste avgörandet på området – RÅ 2003 ref. 49 – kan uppfattas som att man vid bedömningen bör beakta ytterligare omständigheter. Regeringsrätten anförde bl.a. följande. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. förvaltningens omfattning i förhållande till företagets storlek och verksamhetsinriktning samt hur förvaltningen organiseras och genomförs. Utifrån vad som framkommit om omfattningen, inriktningen och genomförandet av likviditetsförvaltningen ansåg Regeringsrätten att bolaget inte bedrivit handel med värdepapper.

I sitt slutbetänkande Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99) har 2002 års företagsskatteutredning tagit upp frågan om handel med värdepapper. Utredningen har inte lämnat något allmänt förslag, däremot förslag om skatteprivilegierade stiftelser och ideella föreningar. Undantaget för skattskyldighet för dessa ska gälla alla inkomster från innehav och överlåtelse av värdepapper, dvs. även inkomster från handel med värdepapper.

21.3.2 Klassificering av finansiella instrument

Allmänt

Som framgår av föregående avsnitt är behandlingen av finansiella instrument i företagssektorn beroende av om instrumenten utgör lagertillgångar eller kapitaltillgångar.

Grunden för uppdelningen i lagertillgångar och kapitaltillgångar finns i reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet i 25 kap. IL. Där anges (3 § första stycket) att med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Vidare anges (3 § andra stycket) att med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.

I fortsättningen behandlas några olika typer av finansiella instrument utifrån indelningen i kapitaltillgångar respektive lagertillgångar.

Andelar

Huruvida andelar i andra företag som ett företag innehar, t.ex. aktier, är lagertillgångar eller kapitaltillgångar avgörs normalt av om ägarföretaget bedriver handel med värdepapper. Om företaget bedriver handel med värdepapper är andelarna lagertillgångar om de ingår i rörelsen. Som tidigare nämnts kan också andelar i fastighetsförvaltande företag i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter vara lagertillgångar.

En fråga är om ett företag vid sidan av verksamheten med handel med värdepapper, eller i handelsverksamheten men vid sidan om lagerinnehavet, kan inneha finansiella instrument som inte utgör lagertillgångar. Det finns stöd för en sådan slutsats.

Andelar i dotterföretag och intresseföretag är inte avsedda för omsättning och utgör inte lagertillgångar (jfr 17 kap. 3 § IL).

Frågan är uttryckligen reglerad när det gäller placeringstillgångar i försäkringsföretag. Placeringstillgångarna ska enligt 17 kap. 17 § IL behandlas som lagertillgångar, men enligt 18 § gäller detta inte för bl.a. andelar i dotterföretag eller intresseföretag.

En näraliggande fråga gäller bankers innehav av aktier i utvecklingsföretag. Den har prövats i ett förhandsbesked. Skatterättsnämnden ansåg att aktierna i utvecklingsföretag var hänförliga till en särskild verksamhetsgren av annat slag än handel med värdepapper och att det innebar att aktierna skulle anses utgöra kapitaltillgångar. I RÅ 2007 not. 162 har Regeringsrätten gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställt förhandsbeskedet.

En annan fråga gäller när en arbetsgivare ställer ut optioner till anställda. I rättsfallet RÅ 2000 not. 47 hade ett moderbolag ställt ut syntetiska optioner till anställda i ett dotterbolag. Dotterbolaget bedrev handel med värdepapper. Regeringsrätten ansåg att de ersättningar som moderbolaget och dotterbolaget mottog och utgav för optionerna skulle beskattas enligt reavinstreglerna.

Sammanfattningsvis går det att dra slutsatsen att företag som bedriver handel med värdepapper och därmed innehar finansiella instrument som lagertillgångar i rörelsen samtidigt kan inneha finansiella instrument som är kapitaltillgångar.

I sitt slutbetänkande har 2002 års företagsskatteutredning tagit upp frågan. Utredningen anser att organisatoriska innehav av andelar ska klassificeras som kapitaltillgångar även om företaget bedriver handel med värdepapper och anför att det inte finns några skäl som talar för att rättstillämpningen ska ha en annan innebörd (SOU 2005:99, s. 317 och 318).

Derivatinstrument

Finansiella instrument som knyter an till kapitalvärdet på ett lån, en fordran eller en valuta i sig kallas för primärinstrument. Instrument som knyter an till värdeförändringen på instrument kallas för derivatinstrument. Det är vanligt att företag skyddar sig mot värdeförändringar på tillgångar, skulder, kassaflöden m.m. som beror på ändrade valutakurser eller räntor genom att ta motsatta positioner i finansiella instrument (säkringsinstrument). Avsikten är att värdeförändringen på tillgången, skulden eller kassaflödet (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdeförändring på

säkringsinstrumentet. Förändringen i värde på de två posterna kommer därmed att ta ut varandra.

Ofta används derivatinstrument för säkring. En fråga som har fått särskild uppmärksamhet är behandlingen av derivatinstrument i säkringssituationer i verksamhet som inte utgör handel med värdepapper.

Riksskatteverket tog upp frågan i rapporten Redovisning och beskattning av finansiella instrument inom företagssektorn (RSV Rapport 1996:1) och gjorde bedömningen att finansiella instrument vars syfte är att säkra risker i den ordinarie verksamheten också ska hänföras till den verksamheten. De skulle därmed inte bli föremål för reavinstbeskattning.

Frågan om behandlingen av derivatinstrument i säkringssituationer i verksamhet som inte utgör handel med värdepapper bedömdes kort tid därefter av Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1997 ref. 5 I. Ett bostadsbolag riskerade att få höjda räntekostnader vid omsättning av lån. För att skydda sig mot ränterisken avsåg bolaget att teckna ränteterminskontrakt. Bostadsbolaget frågade om reavinstreglerna skulle tillämpas på terminskontrakten. Skatterättsnämnden konstaterade följande. Bostadsbolagets syfte med att teckna terminskontrakten är att neutralisera de ränterisker som är förenade med den av fastighetsinnehavet betingade upplåningen. Fråga är således inte om en vid sidan av fastighetsförvaltningen bedriven handel med värdepapper e.d. Eftersom terminerna förvärvas som ett led i fastighetsförvaltningen ska de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument. Beskattning ska alltså ske enligt reavinstreglerna. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens besked.

Frågan om klassificeringen av derivat regleras i 25 kap. 4 § IL på följande sätt:

> Med kapitalvinst och kapitalförlust avses också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, när det inte är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar.

I förarbetena till bestämmelsen hänvisade regeringen till RÅ 1997 ref. 5 I och konstaterade att systemet i dag således är uppbyggt så att om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lager-

tillgångar, så ska beskattningen ske i form av kapitalvinstbeskattning (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 327).

Regeringen återkom till frågan i samband med att reglerna om lager av finansiella instrument infördes. I förarbetena beskrevs rättsläget på följande sätt. För flertalet företag utgör säkringsinstrument inte skattemässigt lager. För att så ska vara fallet krävs att företaget bedriver handel med värdepapper. Om ett industriföretag (som inte bedriver handel med värdepapper) terminssäkrar ett framtida kassaflöde så utgör terminen alltså inte lager skattemässigt. Den kommer således inte att omfattas av de nya skattereglerna för finansiella instrument utan beskattas enligt kapitalvinstreglerna oavsett om den värderas till det verkliga värdet i räkenskaperna eller inte (prop. 2003/04:28, s. 24).

Avslutningsvis kan nämnas att ett säkringsavtal kan likna ett finansiellt instrument men ändå inte vara ett sådant. Ett fall som belyser detta bedömdes av Regeringsrätten 2004 i ett mål om förhandsbesked (dom den 22 november i mål nr 4221-02, domen har inte återgetts i Regeringsrättens årsbok). Moderbolaget i en koncern hade infört ett globalt aktieincitamentsprogram för anställda inom koncernen i form av en aktiesparplan. Genom ett avtal med moderbolaget säkrade ett dotterbolag sina utgifter för socialavgifter för aktiesparplanen. Regeringsrätten fann att inkomster och utgifter på grund av avtalet borde hänföras till ”vanlig” näringsverksamhet (andra delar av förhandsbeskedet prövades av Regeringsrätten i plenum i domen den 29 september 2004, se RÅ 2004 ref. 83).

Fordringar

Bestämmelserna om klassificering av tillgångar i näringsverksamhet i 25 kap. 3 § andra stycket IL innebär att *kundfordringar* inte utgör kapitaltillgångar. Begreppet kundfordringar definieras dock inte i IL.

Av förarbetena till IL framgår att behandlingen blir en annan när det gäller *fordringar på grund av avyttring av inventarier*. I förarbetena uttalas att sådana fordringar räknas till näringsverksamheten, men vinsten vid en avyttring ska beräknas enligt bestämmelserna för kapitalvinster (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 326).

Skatteverket har tagit upp frågan om *fordringar på grund av avyttring av rörelse* i en skrivelse den 21 december 2004, Fråga om

en köpeskillingsfordran vid inkråmsöverlåtelse är en kapitaltillgång eller ej (dnr 130 718673-04/111). Skatteverket anför att en inkråmsöverlåtelse inte är en normal försäljning i den löpande verksamheten och att fordran, liksom fordran vid försäljning av inventarier, inte torde omfattas av begreppet kundfordringar, även om den innefattar en överlåtelse av varulagret. Enligt verkets mening är därför en fordran på köpeskilling vid en inkråmsöverlåtelse alltid en kapitaltillgång.

Utredningen anser för sin del att gällande bestämmelser, där man skiljer mellan kundfordringar och fordringar på grund av avyttring av inventarier, talar för att en fordran på köpeskilling för en rörelse eller ett inkråm måste delas upp. Det är nödvändigt att fördela en köpeskilling för en rörelse eller ett inkråm på olika slag av tillgångar. Det behövs för att säljaren ska kunna bedöma de skattemässiga konsekvenserna av avyttringen av olika tillgångar. Det behövs också för köparen vid beräkningen av anskaffningsutgiften för olika tillgångar.

Lånefordringar som uppkommer i en näringsverksamhet, t.ex. när medel placeras i bank eller lånas ut till personer eller företag, torde normalt bedömas som kapitaltillgångar. För företag som bedriver penningrörelse eller försäkringsrörelse gäller sedan tidigare att lånefordringar utgör lagertillgångar (prop. 1980/81:68, del B, s. 200). Det synsättet har bekräftats av Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2004 ref. 143. En svensk filial till en utländsk bank yrkade avdrag för nedskrivning av värdet på utestående fordringar till låntagare i utlandet. Regeringsrätten konstaterade att lånefordringarna skulle räknas som lagertillgångar och fann att avdrag för nedskrivning av lånefordringar för länderrisker kunde medges på schablonmässig grund. Rättsfallet RÅ 2004 not. 58 visar att lånefordringar i en internbank i en koncern utgör lagertillgångar.

Skulder

En skuld är motsatsen till en tillgång. Det saknas bestämmelser om skulder i inkomstslaget näringsverksamhet. Det undantag som finns är reglerna om värdering av skulder i utländsk valuta, eftersom sådana skulder ingår bland de poster i utländsk valuta som behandlas i 14 kap. 8 § IL.

I 54 kap. IL finns bestämmelser om betalning av skulder i utländsk valuta. De gäller bara i inkomstslaget kapital och gäller

därför inte juridiska personer eftersom de bara beskattas för inkomster i näringsverksamhet.

21.3.3 Lagervärdering

Huvudreglerna för lager

Bedömningen av om en tillgång är en lagertillgång eller inte är skattemässig. Det saknar därför betydelse hur tillgången klassificeras i ett företags räkenskaper. Exempel på en sådan bedömning är RÅ 1999 ref. 13 (andelar i kommanditbolag) och RÅ 2003 ref. 11 (aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag).

I 17 kap. 3 och 4 §§ IL finns huvudreglerna för lager. Huvudprincipen är att lagertillgångar inte får tas upp till lägre värde än enligt lägsta värdets princip.

Huvudreglerna för lager är uttryckliga skatteregler. Det anses ändå att lagerredovisningen i räkenskaperna i vissa fall ska ligga till grund för beskattningen, i varje fall om redovisningen är förenlig med god redovisningssed (jfr t.ex. prop. 2003/04:28, s. 16 och 17). Det företag som tar upp ett högre värde på en lagertillgång än vad som följer av reglerna i IL kommer att bli beskattat för vinst som uppstår som en konsekvens av värderingen.

Alternativregeln i 17 kap. 4 § IL innebär att lagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Det gäller dock inte lager av bl.a. aktier, obligationer, lånefordringar eller liknande tillgångar. När alternativregeln infördes uttalades i förarbetena att undantaget bl.a. gällde lager av värdepapper (prop. 1989/90:110, del 1, s. 672).

Såväl bestämmelserna som uttalandet i förarbetena visar att huvudreglerna för lager i princip även gäller finansiella instrument som är lager. Däremot har räckvidden av huvudreglerna ändrats i och med tillkomsten av reglerna för lager av finansiella instrument.

Reglerna om lager av finansiella instrument

I 17 kap. 19–20 c §§ IL finns reglerna om lager av finansiella instrument.

Värderingsreglerna i 20 § innebär att lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet eller till det samlade

anskaffningsvärdet. Reglerna är oberoende av den faktiska redovisningen i räkenskaperna och av god redovisningssed.

Det val som ett företag gör vid en viss taxering – värdering till det verkliga värdet eller till anskaffningsvärdet – binder inte företaget för framtiden. I förarbetena uttalas särskilt att eftersom reglerna bara föreskriver vilken värderingsmetod som ska tillämpas vid utgången av ett visst beskattningsår är det självfallet möjligt för företagen att fritt byta metod mellan åren (prop. 2003/04:28, s. 29).

Som tidigare nämnts finns det ingen definition av finansiella instrument i bestämmelserna utan en hänvisning i 17 kap. 19 § första stycket IL till 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL. I förarbetena beskrivs det som att ”uttrycket finansiella instrument ska ha exakt samma betydelse som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL” (prop. 2003/04:28, s. 22) respektive att ”uttrycket ska ha samma innebörd som det har i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL” (s. 29).

Av förarbetena framgår att avsikten med hänvisningen i 17 kap. 19 § första stycket IL till bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL är att sådana finansiella instrument som i räkenskaperna inte får tas upp till sitt verkliga värde heller inte utgör finansiella instrument enligt reglerna om lager av finansiella instrument.

I 17 kap. 20 a § IL finns en säkringsbestämmelse. Om det i ett lager av finansiella instrument ingår säkringsinstrument ska dessa tas upp till anskaffningsvärdet. Med säkringsinstrument avses i denna paragraf ett finansiellt instrument som säkrar annat än lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning.

I förarbetena redogörs för behovet av säkringsbestämmelsen. Om både säkringsinstrumentet och den säkrade posten är lager finns det ingen anledning att ha någon specialreglering. Enligt de föreslagna reglerna kommer båda posterna att värderas på samma sätt, dvs. antingen till det verkliga värdet eller till anskaffningsvärdet. Inte heller i övriga fall finns det anledning att ha någon specialregel om den skattskyldige värderar sitt lager av finansiella instrument till anskaffningsvärdet. Om den skattskyldige väljer att värdera lagret till det verkliga värdet samtidigt som den säkrade posten är en kapitaltillgång eller en post som inte redovisas i balansräkningen kommer värdeförändringarna på de två posterna inte att ta ut varandra vid beskattningen utan någon specialregel. En uttrycklig regel om att sådana säkringsinstrument som säkrar andra poster än lager ska tas upp till anskaffningsvärdet behövdes därför (prop. 2003/04:28, s. 24 och 25).

I förarbetena konstateras även att säkringsbestämmelsen bara ska tillämpas om säkringsinstrumentet och den säkrade posten finns i samma företag (s. 30).

Placeringstillgångar i försäkringsföretag

Införandet av ÅRFL och ÅRKL år 1995 innebar bl.a. att försäkringsföretag respektive kreditinstitut och värdepappersbolag fick rätt att värdera tillgångar till verkligt värde även om detta var högre än anskaffningsvärdet. För att motverka att en sådan värdering skulle slå igenom vid beräkningen av det skattemässiga resultatet för företagen infördes uttryckliga värderingsregler i 2 kap. 6 a § i den då gällande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Bestämmelserna innebar att tillgångarna skulle behandlas enligt reglerna för omsättningstillgångar och att de fick tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

Reglerna beträffande försäkringsföretag finns kvar, numera i 17 kap. 17 § IL, och innebär att ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRFL ska behandlas som lagertillgångar. Andra placeringstillgångar än sådana finansiella instrument som ska värderas enligt 17 kap. 20–20 c §§ får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

Frågan om fastställandet av anskaffningsvärdet har belysts i rättsfallet RÅ 2004 ref. 71. Ett försäkringsföretag innehade aktier i ett annat företag. Målet gällde om aktierna skulle anses övergå från att vara kapitaltillgångar till lagertillgångar hos företaget och hur anskaffningsvärdet för aktierna skulle beräknas. Skatterättsnämnden ansåg att aktierna skulle behandlas som lagertillgångar och att anskaffningsvärdet för dem utgjordes av ett belopp motsvarande det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om aktierna hade avyttrats vid den tidpunkt från vilken de skulle behandlas som lagertillgångar. Regeringsrätten gjorde samma bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Vad som sägs i 17 kap. 17 § IL gäller inte för kontorsfastigheter som huvudsakligen är avsedda för försäkringsrörelsen och inte heller för andelar i dotterföretag eller intresseföretag (17 kap. 18 §).

I 17 kap. 21 § IL finns den s.k. utdelningsspärren. Den innebär att det värde som tillgångarna har tagits upp till enligt 17 och 20–20 b §§ ska 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.

21.3.4 Avyttring av finansiella instrument

Det finns inga uttryckliga bestämmelser om beskattningstidpunkten vid avyttring av finansiella instrument som är lager. Tidpunkten styrs därför av huvudregeln om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL.

I fortsättningen behandlas några speciella fall med avyttring av finansiella instrument.

Byte av lageraktier

Frågor om byte av lageraktier har behandlats i två rättsfall.

I RÅ 2001 not. 146 (1991 års taxering) var det frågan om ett försäkringsföretag som bytte aktier som var lager mot andra aktier som också blev lager i företaget. Vid bytet uppkom en ekonomisk vinst genom att de tillbytta aktierna var mer värda än de bortbytta (det bokförda värdet). Företaget hävdade att vinsten inte var skattepliktig eftersom god redovisningssed tillämpades. Denna ansågs av företaget innebära att samma värde kunde redovisas på de tillbytta aktierna som för de bortbytta aktierna. Företaget tog därför inte upp någon intäkt i redovisningen i anledning av bytet. Företagets bedömning stöddes av BFN, som i ett yttrande till Regeringsrätten ansåg att det redovisningsmässigt inte var fråga om en inkomstskapande transaktion.

Regeringsrätten anförde följande. Några särskilda regler om byte av lageraktier finns inte för det i målet aktuella beskattningsåret. Byte av egendom innebär skatterättsligt sett dels att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av den tillbytta egendomen, dels att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av den bortbytta egendomen. Vad som inflyter i en rörelse i pengar eller varor vid försäljning av lager utgör inkomst av rörelse. Inkomster i annat än pengar ska värderas

till marknadsvärdet. Regeringsrätten konstaterade sammanfattningsvis att bytet hade gett upphov till dels en skattepliktig inkomst på grund av avyttring av de bortbytta aktierna, motsvarande marknadsvärdet på de tillbytta aktierna, dels en avdragsgill utgift på grund av förvärvet av de tillbytta aktierna, motsvarande marknadsvärdet på de bortbytta aktierna. Eftersom försäkringsföretaget hade rätt att skriva ned värdet på de tillbytta aktierna ansåg Regeringsrätten avslutningsvis att det inte fanns skäl för någon höjning av företagets inkomst av rörelse.

I RÅ 2002 not. 133 (förhandsbesked) bytte ett företag aktier som utgjorde lagertillgångar mot aktier som utgjorde kapitaltillgångar. Regeringsrätten konstaterade följande. Det är klart att den mottagna ersättningen ska tas upp som intäkt vid beskattningen för avyttringsåret. Värderingen av denna intäkt utgör inte någon periodiseringsfråga. Vidare gäller som huvudregel att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Då det inte rör sig om en periodiseringsfråga och dessutom frågan är reglerad i IL saknas anledning att inhämta yttrande från BFN angående god redovisningssed.

I båda rättsfallen har lageraktier bytts mot andra aktier, lagertillgångar i RÅ 2001 not. 146 och kapitaltillgångar i RÅ 2002 not. 133. Regeringsrätten har konstaterat att lageraktierna har avyttrats genom bytet och att ersättningen i form av de tillbytta aktierna ska värderas till marknadsvärdet. Enligt utredningens mening visar rättsfallen att ett byte av lagertillgångar mot andra tillgångar är en inkomstskapande händelse. Det är ett renodlat skattemässigt synsätt som skiljer sig från det redovisningsmässiga.

Uppskovsgrundande aktiebyten

Numera finns bestämmelser som reglerar det fall att lageraktier byts mot aktier i ett företag som förvärvar det företag som lageraktierna är andelar i. Däremot finns det inga bestämmelser som reglerar övriga fall med byte av lageraktier mot aktier.

I 17 kap. 16 § IL hänvisas till bestämmelserna i 49 kap. om uppskovsgrundande andelsbyten.

Bestämmelserna i 49 kap. gäller för juridiska personer och delägare i svenska handelsbolag. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den avyttrade

andelen är en lagertillgång gäller bestämmelserna även för fysiska personer.

Systemet med uppskovsgrundande andelsbyten innebär att om någon (säljaren) avyttrar andelar i ett företag (det överlåtna företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) på marknadsmässiga villkor i utbyte mot andelar i det köpande företaget får säljaren om han vill uppskov med beskattningen av den vinst som uppkommit vid avyttringen.

I 49 kap. 17 och 18 §§ IL finns närmare bestämmelser om beskattningen av det uppskovsgrundande andelsbytet och uppskovsbeloppets storlek i det fall den avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren.

Aktielån

Aktielån används bl.a. för att göra blankningsaffärer. En blankningsaffär innebär att en person (blankaren) lånar aktier av en annan person för att sälja dem. Blankaren väntar därefter med att köpa samma mängd av aktier på marknaden i förhoppning om att kursen ska gå ned. Då köps aktier som lämnas tillbaka till långivaren. Syftet med affären är ur blankarens perspektiv att han ska göra en vinst på affären, genom att försäljningspriset är högre än inköpspriset.

Det finns bestämmelser om blankning i 44 kap. IL. I 9 § anges att som avyttring anses inte att delägarrätter eller fordringsrätter lånas ut för blankning. Enligt 29 § ska kapitalvinst på grund av att en lånad delägarrätt avyttras (blankningsaffär) tas upp som intäkt det beskattningsår då en delägarrätt återställs till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då den lånade delägarrätten avyttrades.

Civilrättsligt anses en blankning innebära att äganderätten till de utlånade aktierna övergår på blankaren. Bestämmelserna i 44 kap. IL innebär dock att lånetransaktionen i en blankningsaffär inte ses som ett köp eller en försäljning även om äganderätten formellt övergår på blankaren (9 §). Utlåningen och återlämnandet av aktierna utlöser således inte någon kapitalvinstbeskattning hos långivaren. Däremot beskattas den ersättning som långivaren kan få.

Reglerna i 44 kap. IL gäller inte aktier som är lagertillgångar i näringsverksamhet. Det finns heller inga bestämmelser om blankning i inkomstslaget näringsverksamhet. Det tycks dock vara en

vanlig uppfattning att synsättet i bestämmelserna i 44 kap. ska tillämpas även när det är frågan om lageraktier (se bl.a. Skatteverkets skrivelse den 31 oktober 2006, Kapitalbeskattning vid blankning, dnr 131 613360-06/111).

I Skatteverkets skrivelse hänvisas till ett förhandsbesked från 1991 som grundade sig på ett yttrande från BFN. Förhandsbeskedet gällde om det uppkom någon skattepliktig inkomst hos en bank som lånade ut aktier för blankning. Skatterättsnämnden uttalade bl.a. följande. Oavsett hur det förhåller sig med äganderätten gäller enligt det yttrande som BFN avgett i ärendet – och som Finansinspektionen anslutit sig till – att aktierna bokföringsmässigt ska redovisas hos blankaren och inte hos banken. Det innebär bl.a. att en eventuell värdestegring på aktierna fram till utlåningstillfället inte ska intäktsföras hos banken. Enligt nämndens mening finns det skäl att vid beskattningen av banken anlägga motsvarande synsätt. Lånar banken på de i ansökningen angivna villkoren ut aktier som stigit i värde kan banken inte därigenom anses i skattehänseende ha realiserat en inkomst (förhandsbeskedet överklagades inte).

Frågan om det uppkommer en skattepliktig intäkt vid utlåning för blankning av lageraktier utgör enligt utredningens mening en omfångsfråga och inte en periodiseringsfråga (jfr rättsfallen RÅ 2001 not. 146 och RÅ 2002 not. 133 angående byte av lageraktier). Det faktum att äganderätten till aktierna anses övergå från utlånaren till blankaren talar för att det uppkommer en skattepliktig intäkt. För den slutsatsen talar även ett tidigare avgörande i Regeringsrätten angående blankning, RÅ 1965 ref. 19.

21.3.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

Inledning

Beskattningen enligt IL gäller inkomster i form av pengar, dvs. svenska kronor. Om man får inkomster på annat sätt, t.ex. i form av egendom, måste de omvandlas till belopp i svenska kronor. I 61 kap. IL som gäller värdering av inkomster i annat än pengar finns en del bestämmelser om detta.

Gällande rätt innebär att, om man får en inkomst i utländsk valuta, ska den räknas om till svenska kronor. Det framgår visserligen inte av uttryckliga bestämmelser men väl av rättspraxis.

Ett exempel som gäller kapitalvinst är RÅ 2007 not. 28. Ett aktiebolag hade i sin årsredovisning kvittat en förlust på näringsbetingade andelar som betalats i utländsk valuta mot en vinst vid upplösning av en valutasäkring avseende lån i samma valuta och därefter redovisat en nettoförlust. Frågan var om den kvittning som bolaget hade gjort i sin årsredovisning kunde godtas vid beskattningen. Skatterättsnämnden svarade nej med följande motivering. Av allmänna regler för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust följer att vid en avyttring av aktier mot betalning i utländsk valuta ska beräkningen göras med utgångspunkt i valutakursen vid förvärvs- och avyttringstidpunkten under förutsättning att växlingsregeln i 44 kap. 16 § IL inte är tillämplig. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

När det gäller inkomstslaget näringsverksamhet finns rättspraxis som visar att kursvinster är skattepliktiga och kursförluster avdragsgilla. I RÅ 1988 ref. 135 medgavs avdrag för konstaterad kursförlust vid inlösen av lån i utländsk valuta (finansiering av byggnadsarbeten på hyresfastighet). I rättsfallet RÅ 1989 ref. 45 medgavs också avdrag för konstaterad kursförlust (förvärv av jordbruksfastighet). I RÅ 1990 ref. 56 ansågs vinst som uppstår vid inlösen av utlandslån utgöra skattepliktig intäkt (investering i kommanditbolag som ägde och förvaltade fastigheter).

När det gäller inkomstslaget näringsverksamhet har avdrag medgetts för befarade kursförluster. Det framgår av RÅ 1976 ref. 104 (lån för aktieförvärv) och RÅ 1988 ref. 46 (lån för byggnadsinvestering i rörelsen) samt RÅ 1988 ref. 135 och RÅ 1989 ref. 45. I samtliga fall har som en förutsättning för avdrag angetts att ett belopp motsvarande den beräknade förlusten sätts av i räkenskaperna och att avdraget återförs till beskattning påföljande år.

Bestämmelser om fordringar och skulder i utländsk valuta

Frågan om orealiserade kursvinster och kursförluster regleras numera genom bestämmelserna om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta i 14 kap. 8 § IL. Bestämmelserna innehåller en värderingsregel och en säkringsbestämmelse.

Värderingsregeln innebär att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 § IL, ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det är en frikopplad regel.

Säkringsbestämmelsen innebär att om det finns ett terminskontrakt eller liknande ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna, och värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Av förarbetena framgår att säkringsredovisning ska användas vid beskattningen om sådan redovisning har gjorts i räkenskaperna (prop. 2003/04:28, s. 26). Såväl företaget som Skatteverket är således bundna av den faktiska redovisningen i räkenskaperna om den är gjord i enlighet med god redovisningssed.

Värderingsregeln

Av ordalydelsen i värderingsregeln i 14 kap. 8 § IL kan slutsatsen dras att det saknar betydelse om en fordran i utländsk valuta är en kapitaltillgång eller en lagertillgång. Regeln gäller i båda fallen. Det bekräftas för övrigt av uttalanden i förarbeten till regeln. Det har angetts att regeln gäller för ”alla slags fordringar och skulder (företagets egen kreditgivning, banktillgodohavande etc.)” (prop. 1990/91:54, s. 303) och att värderingen även omfattar ”fordringar som beskattas enligt reavinstreglerna” (prop. 1998/99:28, s. 11). Efter tillkomsten av IL finns dessutom bestämmelser om hur omkostnadsbeloppet för en utländsk fordringsrätt, som ska användas vid kapitalvinstberäkningen för fordringsrätten, påverkas av en värdering enligt 14 kap. 8 §. Om fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften ska den ökas med mellanskillnaden, men om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften ska den minskas med mellanskillnaden (48 kap. 17 § IL).

Värderingsregeln gäller endast fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta. Regeln omfattar således inte andra poster som aktier och andra andelar, och heller inte beräknade framtida kassaflöden.

En fråga är om valutaderivat, t.ex. valutaterminer och valutaoptioner, kan utgöra fordringar och skulder i utländsk valuta enligt 14 kap. 8 § IL.

Skatteverket har gjort bedömningen att valutaderivat ligger utanför tillämpningsområdet för värderingsregeln (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 498). Utredningen delar den bedömningen.

En annan fråga är om en post i utländsk valuta ska värderas enligt värderingsregeln när posten samtidigt är en lagertillgång som omfattas av någon av lagervärderingsreglerna i 17 kap IL.

Värderingsregeln gör ett uttryckligt undantag för finansiella instrument som tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 § IL. Bestämmelsen måste förstås som att den gäller poster som ska värderas enligt värderingsregeln men som samtidigt utgör lager av finansiella instrument enligt 17 kap. 20 §.

I förarbetena motiveras undantaget med följande. Om värdering sker till det verkliga värdet kommer valutakomponenten fram till beskattning genom denna värdering. För att inte samma situation ska regleras på två ställen i IL bör därför 14 kap. 8 § ändras på så sätt att paragrafen inte ska tillämpas på sådana finansiella instrument som utgör lager och värderas till det verkliga värdet (prop. 2003/04:28, s. 25).

Det innebär att värderingsregeln omfattar finansiella instrument som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL. Det framgår av förarbetena (s. 25) men också av utformningen av säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § (jfr nästa avsnitt). Enligt utredningens mening bör det även innebära att placeringstillgångar som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 17 § bör räknas om, liksom lagertillgångar som tas upp till anskaffningsvärdet enligt huvudregeln i 17 kap. 3 §.

Säkringsbestämmelsen

Lagtexten i säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § IL beskriver säkringsinstrumentet som ett ”terminskontrakt eller någon liknande valutasäkringsåtgärd”. I förarbetena beskrivs säkringsinstrumentet som ”terminen” (prop. 2003/04:28, s. 25). Utformningen av lagtexten och förarbetena i övrigt talar emellertid för att säkringsinstrumentet inte behöver vara ett valutaderivat utan kan vara något annat såsom fordringar, skulder och aktier (prop. 1990/91:54, s. 303; jfr även Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 499).

Säkringsbestämmelsen förutsätter att posten i utländsk valuta åsätts samma värde vid beskattningen som i räkenskaperna. Det undantag som görs för finansiella instrument som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL motiveras på följande sätt i förarbetena. Om en sådan post är föremål för valutasäkring skulle

det kunna uppkomma en konflikt med de föreslagna reglerna eftersom dessa innebär en frikoppling från bokföringsreglerna. Anta att ett företag i årsredovisningen värderar lagret av finansiella instrument till det verkliga värdet men vid beskattningen använder anskaffningsvärdet. Om en fordran har valutasäkrats med exempelvis en termin så tas både fordringen och terminen upp till det verkliga värdet i bokföringen. Vid tillämpning av de föreslagna lagervärderingsreglerna ska dock båda instrumenten tas upp till anskaffningsvärdet. Eftersom det skattemässiga värdet och det bokförda värdet inte överensstämmer (för både fordringen och terminen) kan företaget inte tillämpa säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 §. Utan någon särreglering skulle alltså fordringen behöva värderas enligt balansdagens kurs (se prop. 2003/04:28, s. 25).

En fråga är vilken beskattning som säkringsbestämmelsen reglerar. Skatteverket har framfört uppfattningen att säkringsbestämmelsen inte reglerar beskattningen i övrigt av de två posterna i säkringen, dvs. framför allt hur och när vinst och förlust ska beskattas. Enligt verket avgörs beskattningen av om en fordran respektive ett terminskontrakt utgör en lagertillgång eller en kapitaltillgång (Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 499). Utredningen delar den uppfattningen.

21.4 Tidigare utredningar

Frågor om finansiella instrument har behandlats i tidigare utredningar. Det som behandlats har då varit värderingsfrågor, inte beskattningstidpunkten vid avyttring.

I Redovisningskommitténs delbetänkande Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43) lämnades förslag om värderingsregler för försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag.

Riksskatteverket behandlade frågor kring finansiella instrument i de två rapporterna Redovisning och beskattning av finansiella instrument inom företagssektorn (RSV Rapport 1996:1) och Sambandet mellan redovisning och beskattning (RSV Rapport 1998:6). Även dessa rapporter tog upp värderingsfrågor.

21.5 Överväganden och förslag

21.5.1 Problembeskrivning

Bedömning och förslag: Utredningen anser att det saknas skäl att lämna förslag beträffande klassificering och gränsdragning. Detsamma gäller de nyligen införda reglerna om värdering av lager av finansiella instrument. Däremot finns det anledning att överväga förändringar när det gäller beskattningstidpunkten vid avyttring av finansiella instrument samt värderingen av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Den s.k. utdelningsspärren i 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) slopas.

Området beskattning av finansiella instrument innehåller både klassificeringsfrågor och gränsdragningsfrågor. Man kan behöva bestämma sig för om finansiella instrument är kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Som ett led i bedömningen kan ingå att ta ställning till om ett företag bedriver handel med värdepapper eller annan verksamhet. Det är också ofta frågor om klassificering och gränsdragning som har prövats i rättspraxis. Eftersom huvudfrågan för utredningen är att lämna förslag på bestämmelser om beskattningstidpunkten i näringsverksamhet kommer frågor om klassificering och gränsdragning naturligt att ligga vid sidan om utredningsuppdraget.

När det gäller värdering av lager finns det uttryckliga regler om lager av finansiella instrument i IL sedan 2003. Reglerna torde omfatta de flesta fall med lagertillgångar i handel med värdepapper. Det finns en definitionsmässig koppling till redovisningen genom hänvisningen till ÅRL när det gäller vad som är finansiella instrument. Huvudregeln innebär att instrumenten ska tas upp till verkligt värde men en företagsgrupp får ta upp dem till anskaffningsvärdet om alla företag i gruppen gör det.

Reglerna ger intryck av att fungera på ett ändamålsenligt sätt. Utredningen gör därför bedömningen att reglerna inte behöver förändras. Utdelningsspärren i 17 kap. 21 § IL föreslås dock slopad – det kommer inte att finnas något behov av den i och med de föreslagna reglerna om redovisade obeskattade vinster (se kapitel 9).

Ett område som på ett naturligt sätt ingår i utredningsuppdraget gäller beskattningstidpunkten vid avyttring av finansiella instru-

ment som är lagertillgångar. Det gäller såväl normala avyttringar som aktiebyten. Utredningen tar därför upp dem i det följande.

Det område som tycks vålla mest problem i dagens system med finansiella instrument gäller värderingen av fordringar och skulder i utländsk valuta och då framför allt tillämpningen av säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § IL. Det har framförts att av nya regler för IAS/IFRS-företag följer att säkringsinstrument under vissa förhållanden ska tas upp till verkligt värde och att valutakomponenten därför kommer att få ett skattemässigt genomslag vilket inte varit meningen med säkringsbestämmelsen.[1]

En annan fråga som tagits upp gäller frågan om avdrag för valutakursförluster på fordringar vid avyttringar när det gäller fordringar som omfattas av avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § IL. Det har föreslagits att det i 25 a kap. 19 § införs ett uttryckligt undantag från avdragsförbudet för förluster till den del förlusten är hänförlig till valutakomponenten.[2]

Utredningen behandlar dessa två frågor nedan.

21.5.2 Beskattningstidpunkten vid avyttring av finansiella instrument

Förslag: Ersättningar vid avyttring av finansiella instrument ska tas upp som intäkt när instrumenten avyttras.

Som framgått finns det skatteregler för värdering av lager av finansiella instrument. Däremot saknas det uttryckliga bestämmelser om beskattningstidpunkten för ersättningar vid avyttring av finansiella instrument som är lagertillgångar. Sådana bestämmelser behövs i ett materiellt frikopplat system.

En viktig fråga är om dessa regler bör utformas med ledning av vad som gäller för finansiella instrument som beskattas enligt reglerna i inkomstslaget kapital eller om de bör utformas med ledning av reglerna som i dag gäller inom redovisningen och därmed för beskattningen.

Enligt utredningens mening är en naturlig utgångspunkt för att bestämma beskattningstidpunkten vad som redan gäller som

[1] Föreningen Svenskt Näringsliv har tagit upp frågan i en hemställan till Finansdepartementet under 2006.
[2] Även den frågan har Föreningen Svenskt Näringsliv tagit upp i en hemställan till Finansdepartementet under 2006.

beskattningstidpunkt för kapitalvinster. Enligt 44 kap. 26 § IL ska kapitalvinster tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Vinsten ska tas upp oavsett när betalningen ska göras. Som avyttringsdag anses den dag då bindande avtal om överlåtelse träffats mellan parterna.

Skälen för att utredningen anser att reglerna om beskattningstidpunkten för finansiella instrument bör utformas med ledning av de regler som gäller i inkomstslaget kapital är följande.

Principen att avyttringen styr beskattningstidpunkten gäller redan i inkomstslaget näringsverksamhet i och med att juridiska personer ska följa kapitalreglerna för kapitaltillgångar. De kan alltså antas vara väl kända för företagen. Det är därför inte något stort steg för företagen att använda samma beskattningstidpunkt för ersättningar vid avyttring av finansiella instrument som inte är kapitaltillgångar.

Det är vidare sannolikt så att det knappast ger några dramatiska skillnader i förhållande till om vägledning sökts i vad som i dag gäller i redovisningen. Det är då också lagstiftningsmässigt enklare att i princip utvidga kapitalreglernas tillämpningsområde.

Vad utredningen föreslår beträffande beskattningstidpunkten vid försäljning av tillgångar i kapitel 12 utgör ytterligare stöd för att låta avyttringsdagen styra redovisningspunkten vad gäller ersättningar för finansiella instrument som inte är kapitaltillgångar. Allmänt gäller att säljaren ska ta upp intäkten när varor eller inventarier avyttrats och avlämnats. Men för försäljning av fastigheter som är lagertillgångar gäller att intäkten ska redovisas när fastigheten avyttrats. Förslaget i den delen innebär därför att det är samma händelse – avyttringen – som utlöser beskattningen oavsett om fastigheten är en kapitaltillgång eller en lagertillgång. På samma sätt som när det gäller försäljning av fastigheter som är lagertillgångar bör man kunna resonera när det gäller finansiella instrument som är lagertillgångar eller liknande. Intäkten ska redovisas när instrumenten avyttrats.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i en ny paragraf, 14 a kap. 9 § IL.

21.5.3 Aktiebyten och aktielån

Förslag: Inga ytterligare regler införs om aktiebyten. Det införs regler om blankningsaffärer som motsvarar dem som finns i inkomstslaget kapital. Utlåningen av finansiella instrument och återlämnandet av likadana instrument ska inte utlösa beskattning hos långivaren på grund av att en avyttring ägt rum. Långivaren ska redovisa de utlånade instrumenten i sitt lager men värdeförändringar ska inte påverka resultatet. Den fordran som långivaren har och den skuld som låntagaren har ska heller inte påverka resultatet.

Aktiebyten

Rättspraxis visar att byten ska behandlas som avyttringar. Det är också den principiella syn som utredningen redovisar i avsnitt 7.5. Bytet ger upphov till dels en skattepliktig inkomst avseende den bortbytta egendomen, dels en avdragsgill utgift för den tillbytta egendomen.

Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten utgör ett undantag från principen om att byten ska utlösa beskattning. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller reglerna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Enligt utredningens mening behövs inte ytterligare undantag från principen att byten ska utlösa beskattning, och några ytterligare särregler föreslås därför inte. Det innebär att de aktiebyten för vilka uppskovsreglerna inte är tillämpliga kommer att ge beskattningseffekter även i fortsättningen.

Aktielån

Utredningen behandlar frågan om varulån i avsnitt 7.3.1. Slutsatsen är att ett varulån principiellt är en avyttring. Eftersom några särskilda regler inte föreslås blir följden att varulån ger upphov till en intäktsredovisning.

Frågan är om det ställningstagande som gjorts i fråga om varulån ska utsträckas till att även gälla aktielån i inkomstslaget näringsverksamhet. Det föreligger genom de likheter som finns principiellt

skäl för en sådan lösning. Det finns emellertid också argument emot.

När det gäller aktielån måste hänsyn också tas till den lösning som valts i inkomstslaget kapital och vad som allmänt anses gälla i dag. Utredningen föreslår en anpassning till kapitalreglerna i ett annat avseende som gäller finansiella instrument och har också som en allmän utgångspunkt att inte frångå gällande rätt om det inte finns starka skäl för det. När det gäller varulån finns inga kapitalregler att ta hänsyn till och de avgöranden som finns talar snarast för beskattning. För aktielånen är det alltså annorlunda.

Det finns av ovan anförda skäl anledning att införa ett system i inkomstslaget näringsverksamhet som motsvarar det som finns i inkomstslaget kapital. Bestämmelser bör därför införas om dels att som avyttring räknas inte att finansiella instrument som är lagertillgångar lånas ut för blankning, dels att transaktionen i övrigt ska beskattas på motsvarande sätt som i inkomstslaget kapital. Utlåningen av finansiella instrument och återlämnandet av likadana instrument ska således inte utlösa någon beskattning hos långivaren på grund av att en avyttring ägt rum. Däremot kommer den ersättning som låntagaren betalar till långivaren att beskattas på vanligt sätt.

En fråga som uppkommer vid aktielån är om långivaren eller låntagaren ska redovisa aktierna som lagertillgångar (givetvis under förutsättning att de är lagertillgångar och inte kapitaltillgångar).[3] Införandet av undantagsregeln som innebär att långivaren inte ska beskattas på grund av att en avyttring ägt rum talar för att långivaren fortfarande ska redovisa instrumenten i sitt lager. Om lagret skulle reduceras med värdet av de utlånade aktierna påverkas kostnaden för övriga avyttrade aktier. Däremot bör inte resultatet för långivaren påverkas av värdeförändringar på de utlånade aktierna. Det behövs särskilda regler i den delen.

Vid blankningen får i ekonomisk mening långivaren en fordran på låntagaren och låntagaren en skuld till långivaren. Eftersom blankningen inte ska påverka beskattningen som om en avyttring ägt rum ska inte heller fordringen eller skulden påverka beskattningen av långivaren respektive låntagaren.

[3] Det kan tilläggas att låntagaren i sin tur kan komma att avyttra aktierna till en tredje person som eventuellt ska ta upp dem som lagertillgångar. Beskattningsfrågorna i samband därmed får hanteras på vanligt sätt.

De föreslagna bestämmelserna tas i ett nytt tredje stycke i 15 kap. 1 § IL, i en ny paragraf, 14 a kap. 10 §, och i andra stycket i en ny paragraf, 17 kap. 2 a §.

21.5.4 Fordringar i utländsk valuta som är kapitaltillgångar

Förslag och bedömning: Bestämmelserna i 14 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) förtydligas genom att det anges att även andra poster än balansposter enligt 14 kap. 3 § ska värderas med utgångspunkt i värdet vid det föregående beskattningsårets utgång eller, om posten förvärvats under beskattningsåret, anskaffningsvärdet. Bestämmelsen om avdragsförbud i 25 a kap. 19 § ändras inte.

Värderingen enligt 14 kap. 8 § IL gäller inte bara poster som skattemässigt hör till näringsverksamheten utan även fordringar som är kapitaltillgångar. Värderingen enligt 14 kap. 8 § torde vara det enda exemplet på att kapitaltillgångar tillåts påverka beskattningen med ett annat värde än anskaffningsvärdet.[4]

Värderingsregeln i 14 kap. 8 § reglerar situationen när fordringar, skulder och avsättningar ännu inte har reglerats kontant. Det är således ännu inte klart att det kommer att uppstå en definitiv valutakursvinst eller valutakursförlust. Det är en *orealiserad* kursvinst eller kursförlust som ska påverka det skattemässiga resultatet.

Avsättningar i utländsk valuta torde alltid utgöra balansposter i den mening som avses i 14 kap. 3 § IL. Periodiseringen av kursvinsten eller kursförlusten torde därför inte utgöra några problem. Detsamma kan sägas om fordringar och skulder som omfattas av regleringen av balansposter. Visserligen framgår det inte av 14 kap. 8 § *hur* värderingen ska påverka resultatet, men i likhet med vad som gäller för andra oreglerade fall torde posterna komma att påverka beskattningen i enlighet med bestämmelserna om utgående och ingående balansposter i 14 kap. 3 § IL.

Ett exempel kan illustrera. En vara har sålts i utländsk valuta år 1 men den har ännu inte betalats. En kundfordran värd 100 i svenska kronor har uppstått. Om fordringen är värd 110 i svenska kronor

[4] I och för sig gäller att ett annat värde än anskaffningsvärdet påverkar beskattningen när det gäller t.ex. byggnader och markanläggningar, men det beror på att värdeminskningsavdrag medges och inte på att en värdering motsvarande den i 14 kap. 8 § IL görs.

vid utgången av år 1, ska fordringen tas upp till 110 vid beskattningen. En orealiserad kursvinst på 10 kommer därigenom att påverka resultatet för år 1. År 2 nollställs resultatet genom att avdrag medges för ett ingående fordringsbelopp med 110. Under år 2 kommer resultatet att påverkas av det belopp som erhålls vid regleringen av fordringen eller av den kurs som gäller om fordringen är obetald vid utgången av år 2.

Det är inte lika lätt att veta hur systemet är tänkt att fungera när det gäller fordringar i utländsk valuta som är kapitaltillgångar. Kapitaltillgångar ska inte ”värderas” eller ”tas upp” med något visst belopp vid beskattningen. Fordringar som är kapitaltillgångar omfattas heller inte av den allmänna regleringen av balansposter i 14 kap. 3 § IL.

Oavsett att fordringar som är kapitaltillgångar behandlas på annat sätt än fordringar som är lagertillgångar eller kundfordringar saknas det anledning att göra en annan bedömning när det gäller effekten av beskattningen enligt 14 kap. 8 § IL. Även beträffande fordringar som är kapitaltillgångar är det således fråga om en orealiserad kursvinst eller kursförlust som ska påverka det skattemässiga resultatet.

Vad som nu anförts talar för att bestämmelserna i 14 kap. 8 § IL behöver förtydligas så att det klart framgår hur värderingen ska gå till. Den rimligaste lösningen får anses vara att inledningsvis utgå från anskaffningsvärdet för posten för att därefter följa en kontinuitetsprincip ungefär på samma sätt som den som gäller för balansposter enligt 14 kap. 3 §.

I dag finns det bestämmelser i 48 kap. 17 § IL om omräkning av anskaffningsutgiften för utländska fordringsrätter. Vad som nu föreslås angående värderingen av sådana poster påverkar inte behovet av att göra omräkningar. Bestämmelserna i 48 kap. 17 § behöver därför inte ändras.

När det gäller förslaget om att införa ett undantag från avdragsförbudet för förluster i 25 a kap. 19 § IL till den del förlusten är hänförlig till valutakomponenten kan konstateras att dagens system innebär att kapitalvinster och kapitalförluster beräknas med utgångspunkt i valutakursen vid förvärvs- och avyttringstidpunkten. Såväl anskaffningsutgifter för fordringen vid förvärvet som ersättningen för fordringen vid avyttringen behandlas som en enhet utan att man bryter ut valutakomponenten. Den frågan ligger för långt ifrån de periodiseringsfrågor som är huvuduppgiften för utredningsuppdraget och utredningen föreslår därför ingen ändring

när det gäller utformningen av avdragsförbudet. Det kan för övrigt nämnas att Skatteverket i en skrivelse den 19 december 2007, Valutakursförändringar på fordringar som är kapitaltillgångar (dnr 131 774982-07/111), däremot gjort bedömningen att en valutakursförändring på en fordran ska beskattas enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamhet, och inte enligt de särskilda reglerna för kapitalvinster och kapitalförluster, oavsett om fordran kvarstår vid beskattningsårets utgång eller avyttras under löpande år. Enligt verkets mening ska omkostnadsbeloppet för en kapitaltillgång justeras med valutakursförändringen.

Bestämmelsen placeras i ett nytt tredje stycke i 14 kap. 8 § IL.

21.5.5 Säkringsbestämmelsen

Förslag: Säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) innebär att om den skattskyldige skyddar en post avseende utländsk valuta mot förändring i valutan genom att ta motsatt position beträffande en annan post avseende samma valuta ska båda posterna värderas på samma sätt.

Huvudregeln i 14 kap. 8 § IL är att de poster i utländsk valuta som räknas upp ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det innebär att en orealiserad valutakursvinst eller förlust kan komma att påverka resultatet.

Säkringsbestämmelsen gäller säkringar, dvs. när företag skyddar sig mot värdeförändringen på en post i utländsk valuta genom att ta en motsatt position beträffande en annan post i samma valuta. Tidigare innebar säkringsredovisningen att posterna i en valutasäkring redovisades till anskaffningsvärdet (jfr BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta). Detta ansågs böra gälla även vid beskattningen. Principerna för säkringsredovisning i företagen har med tiden utvecklats så att posterna i säkringen redovisas till verkligt värde (jfr 4 kap. 14 e § ÅRL). Eftersom säkringsbestämmelsen bara reglerar värderingen av den post som säkras och inte värderingen av den post som man säkrar med, t.ex. ett terminskontrakt, kan det inträffa att det bara blir värdet av den säkrade posten som påverkar resultatet. Det finns det därför asymmetrier i nuvarande reglering av valutasäkringar.

Tanken med en valutasäkring är att värdeförändringen på den säkrade posten ska motsvaras av en lika stor motsatt värdeförändring på den post som man säkrar med. Förändringen i värde på de två posterna kommer därmed att ta ut varandra. Det är rimligt att ett en sådan symmetri även bör gälla vid beskattningen.

Ofta kommer säkringen att synas i räkenskaperna som en säkringsredovisning, men inte alltid. Det finns därför ingen anledning att göra säkringsbestämmelsen beroende av hur den faktiska redovisningen i räkenskaperna ser ut eller innebörden av god redovisning.

Det finns en beskrivning av säkringsfall i 17 kap. 20 a § IL. I den paragrafen definieras säkringsinstrument som ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning. Frågan är hur ett säkringsfall ska beskrivas när värderingen vid beskattningen inte längre görs beroende av redovisningen i räkenskaperna.

En säkringsbestämmelse som innebär att posterna i säkringen kommer att ta ut varandra innebär ett undantag från huvudregeln om att poster i utländsk valuta ska tas upp till kursen vid beskattningsårets utgång. En värdering enligt huvudregeln kan innebära att det uppkommer en orealiserad vinst men även en orealiserad förlust. En värdering enligt undantagsregeln som innebär att posterna tar ut varandra kan därför ”missgynna” eller ”gynna” den skattskyldige. Oavsett vilken situation som föreligger – och vilket intresse den skattskyldige kan ha av att undantagsregeln tillämpas – kan en rimlig lösning vara att definiera säkringsfallet som att den skattskyldige skyddar sig mot värdeförändringen på en post avseende utländsk valuta genom att ta motsatt position beträffande en annan post. Den värdeförändring som det gäller är förändringen i valutan och inget annat.

Avsikten är att säkringsbestämmelsen ska gälla poster vars värde är beroende av förändringarna i utländsk valuta. Det kan gälla sådana poster som anges i huvudregeln i första stycket, dvs. fordringar, skulder, avsättningar och kontanter, men det kan även gälla andra poster, t.ex. andelar i utländska företag och fastigheter i utlandet. Det bör dock påpekas att det ska vara frågan om konkreta poster och inte framtida poster som i nuläget bara kan uppskattas som framtida kassaflöden.

För att uppnå syftet med säkringsbestämmelsen – att posterna ska ta ut varandra vid beskattningen – är det nödvändigt att båda posterna i säkringen värderas på samma sätt vad gäller valutan. Det

bör finnas en valfrihet när det gäller vilket värde som ska användas för posterna; för att minska arbetet med deklarationen kan det enskilda företaget vilja använda det värde som använts i räkenskaperna. Möjlighet att välja värde för de båda posterna innebär att värderingen kan göras till anskaffningsvärdet eller balansdagens kurs, men också till något annat värde.

Säkringsbestämmelsen är en specialregel i förhållande till andra värderingsregler i IL. Det innebär att posterna i valutasäkringen ska värderas oberoende av vad andra bestämmelser anger beträffande värderingen av sådana poster.

Säkringsbestämmelsen får ses som en specialregel även i förhållande till säkringsbestämmelsen i 17 kap. 20 a § IL. Sådana säkringsfall som avses i 17 kap. 20 a § omfattas således av säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § när det gäller valutadelen, men i övrigt av bestämmelsen i 17 kap. 20 a §.

Den föreslagna bestämmelsen placeras i ett ändrat andra stycke i 14 kap. 8 § IL.

Del V
Övriga frågor

22 Försäkringsföretag

22.1 Inledning

De regler som föreslås för andra företag ska också tillämpas av försäkringsbolag, i den mån de är relevanta för dem. Någon särskild regel om detta behövs inte; det följer av 39 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1299), IL. Den fråga som behandlas i detta kapitel är om det behövs några ytterligare skatteregler för försäkringsföretag om sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas.

Verksamheten i livförsäkringsföretag är huvudsakligen föremål för avkastningsbeskattning och berörs endast till viss del av sambandet mellan redovisning och beskattning i det avseende som det behandlas av utredningen. Som framgår (avsnitt 1.3) anser utredningen inte att sambandet mellan redovisning och avkastningsskatt ingår i uppdraget och behandlar därför inte frågor som aktualiseras av detta samband.

Skadeförsäkringsföretag inkomstbeskattas och för dem är redovisningsreglerna och god redovisningssed på vissa punkter av betydelse för att bestämma beskattningsårets över- eller underskott. Om det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas måste alltså vissa regler om beskattningstidpunkten i fråga om poster som är specifika för försäkringsföretag tas in i IL.

Regler behövs för det första för periodisering av försäkringsföretagens inkomster – försäkringspremierna. Periodisering av försäkringspremier behandlas i avsnitt 22.3.1.

För det andra behövs regler för försäkringstekniska avsättningar, som behandlas i avsnitt 22.3.2. Vad som ska gälla för säkerhetsreserven, diskuteras i avsnitt 22.3.3.

22.2 Gällande rätt

22.2.1 Skatterätt

Definitioner

Försäkringsföretags rörelse beskattas enligt olika beskattningsmetoder. Avgörande för beskattningen är företagets karaktär av livförsäkringsföretag eller skadeförsäkringsföretag, vilket bestäms av företagets verksamhetsinriktning.

I 39 kap. 2 § första stycket 1 IL, definieras vad som skattemässigt avses med livförsäkringsföretag. Där anges att med livförsäkringsföretag avses livförsäkringsbolag enligt 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (1982:713), FRL. Den skattemässiga definitionen är således direkt kopplad till definitionen av begreppet livförsäkringsbolag i FRL.

Med livförsäkringsbolag avses enligt 1 kap. 4 § FRL bolag som uteslutande eller så gott som uteslutande driver direkt livförsäkringsrörelse enligt 2 kap. 3 b § FRL eller rörelse avseende återförsäkring av livförsäkring. Andra bolag är enligt samma lagrum skadeförsäkringsbolag.

Med livförsäkringsföretag avses enligt 39 kap. 2 § första stycket 2 IL också utländska försäkringsföretag som bedriver livförsäkringsrörelse i Sverige med stöd av lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige (LUFV). Företagets karaktär bedöms med hänsyn till den verksamhet som företaget genom etablering bedriver här i Sverige. Detta innebär alltså att s.k. gränsöverskridande verksamhet som ett utländskt företag bedriver inte ska beaktas vid bedömningen av verksamheten i Sverige.

I 39 kap. 2 § andra stycket IL framgår att med skadeförsäkringsföretag avses annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Med utländskt tjänstepensionsinstitut avses enligt 39 kap. 13 a § IL ett institut som bedriver tjänstepensionsverksamhet i Sverige med stöd av LUFV. På samma sätt som de utländska försäkringsföretagen så bedöms de utländska tjänstepensionsinstituten bara med hänsyn till den verksamhet som institutet bedriver från fast driftsställe i Sverige.

Livförsäkringsföretag

I 39 kap. 3–5 §§ IL finns bestämmelser om beskattning av livförsäkringsföretag. Enligt 39 kap. 3 § IL ska livförsäkringsföretag inte ta upp inkomster som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier. Utgifter som hänför sig till sådana inkomster och premier får inte dras av. I stället hänvisas i 39 kap. 5 § IL till bestämmelserna om avkastningsskatt för livförsäkringsföretag som finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL.

Av 39 kap. 4 § IL framgår dock att också en viss del av livförsäkringsföretagets verksamhet som bedrivs för försäkringstagarnas räkning ska inkomstbeskattas. Undantaget gäller den del av inkomsterna, premierna och utgifterna, som hänför sig till försäkringar som i redovisningshänseende tas upp som grupplivförsäkringar samt sådana sjuk- och olycksfallsförsäkringar som avses i 2 kap. 3 a § första stycket 1 och 2 (uppsägningsbara sjuk- och olycksfallsförsäkringar med kortare försäkringstider) och 3 b § första stycket 1 b och 4 FRL (bl.a. sjukförsäkring och olycksfallsförsäkring med längre försäkringsperiod än fem år). För dessa inkomster, premier och utgifter gäller i stället samma regler som för skadeförsäkringsföretagen, dvs. 39 kap. 6–9 §§ IL.

Den del av verksamheten i en livförsäkringsrörelse som inte är hänförlig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning inkomstbeskattas däremot enligt allmänna bestämmelser för näringsverksamhet i IL. Detta gäller den verksamhet som ett försäkringsbolag i undantagsfall driver för egen räkning. Enligt uttalanden i prop. 1992/93:187 (s. 170, 210 och 211) avser den egna rörelsen inom livförsäkringsföretagen förvaltning av det egna kapitalet samt utförande av externa tjänster och förvaltningsuppdrag o.d. Det påpekas samtidigt att konventionellt beskattad egen rörelse i livförsäkringsföretag på grund av vid tidpunkten för förarbetsuttalandet gällande försäkringsrörelselagstiftning endast kunde förekomma i fondförsäkringsföretag. Senare ändringar i försäkringsrörelsereglerna har möjliggjort att vinstutdelning numera är tillåten även i försäkringsbolag som bedriver konventionell livförsäkringsrörelse.

Försäkringsrörelse kan drivas såväl i aktiebolag som i ömsesidiga försäkringsbolag. Ett ömsesidigt försäkringsbolag ägs av försäkringstagarna. Skattereglerna är oberoende av företagsform.

Skadeförsäkringsföretag

Av 39 kap. 2 § andra stycket IL framgår att med skadeförsäkringsföretag avses annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag. Skadeförsäkringsföretag tillhandahåller produkter där avtalen normalt är ettåriga och saknar framträdande investeringsinslag.

Skadeförsäkringsföretagen inkomstbeskattas för sin rörelse. För skadeförsäkringsföretagen gäller generellt inkomstskattelagens bestämmelser. Detta följer av 39 kap. 6 § IL. I 39 kap. 6–13 §§ IL finns särskilda bestämmelser för skadeförsäkringsföretag.

I 39 kap. 6 § IL finns en bestämmelse om beräkning av över- eller underskott i skadeförsäkringsföretag. I bestämmelsen anges att vissa poster ska tas upp. Det gäller minskning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning, minskning av säkerhetsreserv, minskning av regleringsfond för trafikförsäkring och minskning av utjämningsfond. I IL finns inga vidare regler för regleringsfond för trafikförsäkring, medan de övriga posterna behandlas i efterföljande bestämmelser.

I 39 kap. 6 § IL anges vidare att vissa poster ska dras av. Det gäller ökning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning, ökning av säkerhetsreserv, utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning. Det gäller vidare sådana avgifter och bidrag till kommuner, föreningar och sammanslutningar som avser att stödja verksamhet med syfte att förebygga skador som faller inom ramen för den försäkringsrörelse som företaget bedriver.

Regeln i 39 kap. 6 § IL har diskuterats i kapitel 7 (avsnitt 7.6.5). Genom bestämmelsen saknas det behov att inordna de särskilda poster för försäkringsbolag i systematiken för resultat- eller balansposter. Av bestämmelsen framgår nämligen hur posterna, som närmast har karaktär av balansposter, påverkar det skattemässiga resultatet.

Utländska tjänstepensionsinstitut

I 39 kap. 13 a–13 f §§ IL finns bestämmelser om beskattning av utländska tjänstepensionsinstitut. Reglerna innebär en beskattning i enlighet med vad som gäller för livförsäkringsföretag.

22.2.2 Redovisning

Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag

Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) är tillämplig på försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses i detta sammanhang försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som omfattas av försäkringsrörelselagen samt understödsföreningar som omfattas av lagen (1972:262) om understödsföreningar.

ÅRFL innehåller omfattande hänvisningar till årsredovisningslagen (1995:1554).

Normgivningsbemyndigande

I 1 kap. 4 § första stycket ÅRFL finns ett bemyndigande för Finansinspektionen att meddela närmare föreskrifter. Bemyndigandet gäller, såvitt nu är av intresse, föreskrifter om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, och koncernredovisning i försäkringsföretag som omfattas av lagen.

IFRS 4 Försäkringsavtal

I IFRS 4 Försäkringsavtal behandlar IASB vissa frågor som gäller redovisning av försäkringsavtal. Standarden tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2005 och utgör resultatet av den första fasen i ett fortfarande pågående projekt. I standarden anges att den ska gälla till dess att andra fasen i projektet har fullgjorts.

IFRS 4 behandlar företrädesvis vissa särskilda frågor, som väsentligen saknar intresse i detta sammanhang. Det gäller t.ex. inbäddade derivat, uppdelning av depositionsandelar och försäkringsavtal som förvärvats bl.a. i ett samgående. Några allmänna regler om värdering av tillgångar och skulder eller om när intäkter och kostnader ska redovisas innehåller standarden inte. Däremot innehåller standarden och bilagor till denna en omfattande reglering av vad som är ett försäkringsavtal. Genom standarden etableras ett synsätt som innebär att begreppet försäkringsavtal får en egen definition i redovisningen. Ett försäkringsavtal definieras på följande sätt (bilaga A till IFRS 4):

> Ett avtal enligt vilket en part (försäkringsgivaren) accepterar en betydande försäkringsrisk från en annan part (försäkringstagaren) genom att gå med på att kompensera försäkringstagaren om en angiven oviss framtida händelse (den försäkrade händelsen) har en negativ inverkan på försäkringstagaren.

I bilaga B till IFRS 4 finns exempel på vad som inte är försäkringsavtal. Här nämns t.ex. livförsäkringsavtal där försäkringsgivaren inte bär någon betydande dödlighetsrisk.

Detta innebär att försäkringskontrakt som inte överför någon betydande försäkringsrisk från försäkringstagare till försäkringsgivare ska redovisas som finansiella instrument (investeringskontrakt).

Att det ställs upp ett krav på att det ska finnas en betydande försäkringsrisk torde skilja sig från vad som i dag gäller vid beskattningen (jfr RÅ 1994 not. 20).

22.2.3 Sambandet

Ett skadeförsäkringsföretag inkomstbeskattas för överskottet av försäkringsrörelsen inklusive kapitalförvaltningen. I princip gäller samma skatteregler som för andra företag. Detta framgår av 39 kap. 6 § IL. Det innebär att poster som inte särskilt regleras i 39 kap. IL underkastas vanliga regler. De utgifter som är speciella för sakförsäkringsrörelse är de som särskilt behandlas i 39 kap. 6–9 §§ IL. Det gäller alltså försäkringstekniska avsättningar, säkerhetsreserv och utjämningsfond.

När det gäller de försäkringstekniska avsättningarna görs i 39 kap. 7 § IL en hänvisning till redovisningslagstiftningen, vilket innebär att avsättningarna i dagens system styrs av god redovisningssed.

För säkerhetsreserven gäller att det i dagens skatteregler endast finns en definition på vad som avses med denna reserv (39 kap. 8 § IL). Säkerhetsreservens storlek regleras i föreskrifter från Finansinspektionen. Redovisningsmässigt är säkerhetsreserven en obeskattad reserv. Detta framgår av Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i försäkringsföretag (FFFS 2006:17).

I 39 kap. 9 § IL finns bestämmelser dels om vad som avses med utjämningsfond, dels om att vissa ändringar i bolagsordningen ska anses minska fonden. Avdragsrätten för avsättning till utjämningsfond avskaffades fr.o.m. 1992 års taxering.

Inkomst i sakförsäkringsföretagen består i huvudsak av försäkringspremier. I dagens system finns inte några skatteregler för när försäkringspremier ska tas upp utan detta styrs av redovisningen och god redovisningssed. Det är även god redovisningssed som styr när premier för återförsäkring ska dras av.

För livförsäkringsföretagen gäller att inkomsterna, premierna och utgifterna som hänför sig till försäkringar som i redovisningshänseende tas upp som grupplivförsäkringar och vissa sjuk- och olycksfallsförsäkringar inkomstbeskattas. Det är i dagens system god redovisningssed som bestämmer beskattningstidpunkten för premierna.

Även den verksamhet som ett livförsäkringsföretag driver för egen räkning ska inkomstbeskattas. Av 39 kap. 11 § IL framgår att om ett försäkringsföretag ska dela upp en intäktspost eller en kostnadspost mellan olika delar av sin verksamhet, ska fördelningen göras på skäligt sätt. Därutöver framgår inte i 39 kap. IL hur livförsäkringsföretagens egen rörelse ska beskattas. Därav följer att vanliga regler är tillämpliga på den delen av verksamheten.

Sammanfattningsvis kan utskiljas tre områden där det finns behov av skatteregler om sambandet mellan redovisningen och beskattningen upphör; nämligen för periodisering av försäkringspremier, för försäkringstekniska avsättningar och för säkerhetsreserven.

22.3 Överväganden och förslag

22.3.1 Periodisering av försäkringspremier

Förslag: Försäkringspremier ska tas upp till beskattning när avtalad försäkringsperiod påbörjas. Premier för återförsäkring ska dras av när avtalad försäkringsperiod påbörjas.

Det finns ett nära samband mellan beskattningstidpunkten för försäkringspremier och den försäkringsperiod som finns avtalad i försäkringsavtalet. Gällande rätt innebär i praktiken att en intäkt tas upp till beskattning successivt under försäkringsperioden. Enligt gällande redovisningsregler och branschpraxis redovisas nämligen till försäkringsföretagen inbetalda försäkringspremier i sin helhet som bruttopremieinkomst vid avtalsperiodens början, varefter avsättning görs till balansposten Ej intjänade premier för

kvarvarande avtalstid. En korrekt periodisering uppnås genom att avsättningen löses upp och påverkar redovisad premieintäkt i takt med att avtalet fortlöper.

Den metod som tillämpas inom försäkringsbranschen bygger på ett bruttosynsätt; premier tas i sin helhet upp när avtalad försäkringsperiod påbörjas. Samtidigt görs en avsättning för den del av premierna som ännu inte är intjänad. Eftersom denna metod är väl inarbetad inom försäkringsrätt och redovisning för försäkringsbolag, och dessutom genom reglerna om försäkringstekniska avsättningar i 39 kap. 7 § IL, bör även det framtida systemet bygga på en sådan lösning. Om en försäkringstagare har betalat sin premie under beskattningsåret men avtalsperioden börjar löpa först påföljande år, ska alltså premien inte tas upp beskattningsåret.

Föreslagen gäller såväl premie för direkt försäkring som premie för återförsäkring. Den nu föreslagna lösningen kommer även att gälla försäkringspremier i livförsäkringsföretag som ska inkomstbeskattas. Detta följer av 39 kap. 4 § sista meningen IL.

De föreslagna bestämmelserna tas in i en ny paragraf, 39 kap. 6 a § IL.

22.3.2 Försäkringstekniska avsättningar

Inledning

Med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning avses enligt 39 kap. 7 § IL sådana avsättningar enligt 4 kap. 9 § ÅRFL minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

I 4 kap. 9 § ÅRFL anges att de försäkringstekniska avsättningarna ska motsvara belopp som krävs för att företaget ska kunna uppfylla alla åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal.

De försäkringstekniska avsättningarna enligt ÅRFL har ett nära samband med de bestämmelser i 7 kap. FRL som gäller för försäkringsrörelse och som syftar till att säkerställa att försäkringsbolaget alltid har tillräckliga tillgångar för att klara av sina åtaganden gentemot de försäkrade.

I praktiken ska de försäkringstekniska avsättningarna säkerställa att hänsyn tas till vissa framtida förpliktelser. Det gäller för det första åtaganden som avser skadefall som ännu inte inträffat, men där försäkringsbolaget genom ingångna avtal är ansvarigt för de

skador som uppkommer. Det gäller för det andra förpliktelser som är hänförliga till skadefall som inträffat, men där det ännu inte är möjligt att reglera skadan. Ett skäl kan vara att skadefallet ännu inte anmälts till försäkringsbolaget. Ett annat att det ännu inte är möjligt att beloppsmässigt bedöma skadans storlek, t.ex. framtida livränta för ett barn.

Närmare bestämmelser om de försäkringstekniska avsättningarna finns i 4 kap. i FFFS 2006:17.

Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd

Ej intjänade premier

Avsättningar för ej intjänade premier behandlas i 4 kap. 9 § i föreskrifterna. Där anges bl.a. följande. För försäkringar med terminsbetald premie ska vid beräkning av avsättningen för ej intjänade premier räknas med ansvarigheten även för de terminer av återstående löptid som ligger helt inom tiden efter balansdagen. För försäkringar med flerårsbetald premie ska avsättningen för ej intjänade premier beräknas på grundval av en noggrann uppskattning av företagets ansvarighet för löpande avtal och det förväntade utbetalningsmönstret. Avsättningen för ej intjänade premier får uppskattas med hjälp av ej intjänad andel av premien för löpande försäkringar, dvs. pro rata temporis. Till statistiska metoder som får användas räknas bråkandelsmetoden, samt en bloc- eller pauschalmetod. Den sistnämnda, som innebär att ej intjänad premie uppskattas som en fast andel av premieinkomsten under redovisningsperioden, får tillämpas om den fasta andelen värderas på nytt vart tredje år eller vid en tidigare tidpunkt om det är nödvändigt.

I fråga om avsättning för ej intjänade premier lämnas följande allmänna råd i FFFS 2006:17.

> Avsättningen för ej intjänade premier motsvarar värdet av försäkringsföretagets ansvarighet för löpande försäkringar. Försäkringsföretaget behöver uppskatta de förväntade kostnaderna för skador som kan komma att inträffa under dessa försäkringars återstående löptid samt förvaltningskostnaderna under denna tid.
>
> Dessa kostnadsuppskattningar bör bygga på försäkringsföretagets erfarenhet men också ta hänsyn till såväl den observerade som den prognostiserade utvecklingen av relevanta kostnader.
>
> Särskild uppmärksamhet bör ägnas åt sådana försäkringsavtal där premien avtalats för längre tid än ett år med hjälp av diskontering av förväntade framtida utbetalningar.

Kvardröjande risker

Även avsättning för kvardröjande risker behandlas i 4 kap. 9 § i föreskrifterna. Där anges att om försäkringsföretaget gör bedömningen att premienivån för löpande försäkringar är otillräcklig ska avsättning för kvardröjande risker göras.

Oreglerade skador

Avsättning för oreglerade skador behandlas i 4 kap. 10 § i föreskrifterna. Av denna bestämmelse framgår bl.a. följande. Om ett försäkringsföretag tillämpar statistiska metoder för beräkning av avsättning för oreglerade skador, ska det fortlöpande pröva tillförlitligheten i tillämpade metoder. I sådan verksamhet där en skada kan komma att slutligt regleras först efter avsevärd tid sedan skadefallet inträffat, exempelvis vid olika typer av ansvarsförsäkring, ska försäkringsföretaget ta den hänsyn som krävs till förväntad utveckling som kan påverka skadekostnaderna. Värdet av framtida betalningar får diskonteras endast under vissa ytterligare förutsättningar.

Förslag

Regler om försäkringstekniska avsättningar

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) införs regler om försäkringstekniska avsättningar. Reglerna utformas så att de återspeglar nu gällande redovisningsregler.

Med försäkringstekniska avsättningar avses

- avsättningar för ej intjänade premier,
- avsättningar för kvardröjande risker,
- avsättningar för oreglerade skador och
- andra avsättningar som behövs för att den skattskyldige ska kunna uppfylla de åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna avtal om direkt försäkring och mottagen återförsäkring.

Försäkringstekniska avsättningar ska beräknas utifrån vedertagna aktuariella metoder och principer.

Med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning avses de försäkringstekniska avsättningarna minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Det finns flera skäl till att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning bör upphöra även på detta område. För de försäkringstekniska avsättningarna gäller att beskattningens innehåll direkt bestäms genom föreskrifter från Finansinspektionen. Det kan som framgått av kapitel 5 ifrågasättas om det är förenligt med 8 kap. 3 § regeringsformen.

Utvecklingen inom redovisningen gör sig också gällande för försäkringsbranschen och det är inte osannolikt att det inom en relativt snar framtid kommer att finnas internationella redovisningsregler som kommer att påverka i en riktning som kanske inte är önskvärd skattemässigt. Det är t.ex. inte osannolikt att det inom redovisningen kommer att bli krav på att de försäkringstekniska avsättningarna ska nuvärdesberäknas fullt ut, vilket i dag endast görs i begränsad omfattning.

Samtidigt är det inte enkelt att lagreglera området försäkringstekniska avsättningar. Som framgår av redogörelsen för Finansinspektionens föreskrifter är området svårtillgängligt. Att i lag exakt ange hur försäkringstekniska avsättningar för beskattningsändamål ska beräknas låter sig knappast göras. Med en mer begränsad ambitionsnivå bör det emellertid vara möjligt att avskaffa det direkta beroendet av Finansinspektionens föreskrifter genom att det i lagen tas in en mer övergripande bestämmelse om hur de försäkringstekniska avsättningarna ska beräknas.

Nuvärdesberäkning

Förslag: Vid beräkningen av de försäkringstekniska avsättningarna ska hänsyn inte tas till att utgifterna betalas i framtiden.

En särskild fråga är om de försäkringstekniska avsättningarna ska värderas till sitt s.k. nuvärde eller om någon hänsyn till att det är frågan om utgifter i framtiden inte ska tas. Såvitt avser sakför-

säkring gäller att nuvärdesberäkning endast får göras för vissa typer av försäkringar. Vissa av de svenska försäkringsföretagen utnyttjar möjligheten att nuvärdesberäkna de försäkringstekniska avsättningarna, andra gör det inte.

Enligt utredningens mening saknas skäl att vid beskattningen kräva att de försäkringstekniska avsättningarna ska nuvärdesberäknas. Det innebär att det kan uppstå en sådan obeskattad vinst som regleras av 14 kap. 23–28 §§ IL (se kapitel 9). De företag som nuvärdesberäknar i redovisningen kan om de så önskar i stället samordna redovisning och beskattning med stöd av 14 kap. 4 § IL.

22.3.3 Säkerhetsreserven

Inledning

På grund av de svårigheter som kan förekomma att förutsäga framtida skadeutfall och kostnader för skadeförsäkringsföretagen har dessa fått en särskild resultatreglerande möjlighet. En regel om säkerhetsreserv finns i 39 kap. 8 § IL. Med säkerhetsreserv avses enligt bestämmelsen en reserv för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svårbedömda faktorer till den del reserven inte överstiger vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering. Syftet är bl.a. att utjämna företagens ofta stora resultatvariationer från år till år.

Före IL:s tillkomst angavs i motsvarande bestämmelse att säkerhetsreserv var den reserv ett skadeförsäkringsföretag fick redovisa enligt en normalplan som fastställdes av regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, av Finansinspektionen. Skälet till att regeln ändrades var att den tidigare ordningen, som i praktiken innebar att säkerhetsreservens storlek bestämdes av föreskrifter från Finansinspektionen, ansågs strida mot regeln i 8 kap. 3 § regeringsformen. I denna bestämmelse anges att bestämmelser om skatt till staten ska meddelas i lag.

Även nu gäller att de faktiska bestämmelserna om säkerhetsreserven finns i föreskrifter från Finansinspektionen. Regeringen har genom en förordning (2000:112) bemyndigat Finansinspektionen att meddela verkställighetsföreskrifter till 39 kap. 8 § IL.

I redovisningssammanhang tas säkerhetsreserven upp under obeskattade reserver. Detta följer av FFFS 2006:17.

Finansinspektionens föreskrifter

Finansinspektionen har i FFFS 2002: 2 Föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsbolags redovisning av säkerhetsreserv (senaste lydelse FFFS 2006:15) meddelat verkställighetsföreskrifter till 39 kap. 8 § IL.

Föreskrifterna har bl.a. följande innehåll (1 kap. 2–6 §§).

Den maximala säkerhetsreserven i ett bolag utgörs av det högsta av

1. summan av de maximibelopp per försäkringsgren som anges,
2. beloppet 2,5 miljoner kronor, respektive
3. tre gånger det högsta faktiska självbehållet för enskild risk.

Med självbehållet för enskild risk avses det som inte återförsäkras eller täcks av självrisk för respektive försäkrad risk. Med andra ord det belopp som försäkringsbolaget maximalt behöver utbetala (netto) i ersättning vid inträffad skada.

Säkerhetsreserven ska motsvara vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering och Finansinspektionen fastställer därför ett maximibelopp för avsättning i normalplanen. För att bestämma maximibeloppet tillämpas vissa formler. I föreskrifterna anges att Finansinspektionen bestämt dessa med stöd av erfarenhet och teoretiska överväganden (1 kap. 4 §). De formler med ledning av vilka maximibeloppet beräknas är vanligen utformade så att det för varje försäkringsgren anges att maximibeloppet är summan av en del av försäkringspremierna och en del av avsättningen för oreglerade skulder i verksamhetsgrenen. Höga premieinkomster och höga avsättningar för oreglerade skador möjliggör större avsättningar till säkerhetsreserven jämfört med om det omvända råder.

För sjuk- och olycksfallsförsäkrings gäller t.ex. att maximibeloppet beräknas genom att en tiondel av premierna summeras med en femtondel av avsättningen för oreglerade skulder.

I 1 kap. 7 § föreskrifterna finns en särskild bestämmelse om maximibelopp för koncernföretag. I denna anges följande. Bolag i en koncern vilka sinsemellan har rätt att lämna eller ta emot koncernbidrag enligt 35 kap. IL får i stället för 4–6 §§ tillämpa följande regel: summan av koncernbolagens säkerhetsreserver får högst uppgå till summan av bolagens maximala säkerhetsreserver, beräknade för varje enskilt bolag enligt reglerna i 4–6 §§.

Bolag som valt att göra avsättning till säkerhetsreserven enligt 7 § måste ha Finansinspektionens medgivande för att i stället tillämpa reglerna i 4–6 §§ (1 kap. 8 §).

Mot den ovan redovisade regeln om avsättning till säkerhetsreserv svarar en bestämmelse om fördelning av resultatet vid upplösning av säkerhetsreserven.

Överväganden och förslag

Lagreglering

Förslag: De regler i FFFS 2002:2 som har karaktär av lagregler tas in i inkomstskattelagen (1999:1229). Reglerna om hur det s.k. maximibeloppet ska bestämmas tas in i en bilaga till inkomstskattelagen.

Det har i doktrinen satts i fråga om samtliga de regler som finns i Finansinspektionens föreskrifter verkligen är verkställighetsföreskrifter (Magnus Alhager, Skattenytt 2002, s. 678 ff). Det bör noteras att det konstitutionellt sett finns skillnader när det gäller försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserven. För den sistnämnda bygger Finansinspektionens föreskrifter på ett bemyndigande från regeringen att meddela verkställighetsföreskrifter. Föreskrifterna för säkerhetsreserven meddelas med stöd av förordningen (2000:112) med bemyndigande för Finansinspektionen att meddela verkställighetsföreskrifter om säkerhetsreserven i skadeförsäkringsföretag. Föreskrifterna för de försäkringstekniska avsättningarna bygger på det allmänna bemyndigandet att meddela föreskrifter till ÅRFL.

Det finns argument för att stärka lagregleringen av säkerhetsreserven i IL. Liksom i fråga om försäkringstekniska avsättningar bör gälla att ytterligare regler om säkerhetsreserven tas in i IL. Det är i linje med den allmänna inriktningen på utredningens förslag. Vissa av bestämmelserna i Finansinspektionens föreskrifter är också sådana till sin karaktär att de med endast redaktionella ändringar kan tas in i IL.

Frågan är då hur detta bör göras. I princip finns två alternativ. Antingen kan samtliga regler som bedöms lämpliga inordnas i IL. Det alternativ som då ligger närmast till hands är att vissa regler blir självständiga bestämmelser i IL, medan de formler för beräkning av

maximibeloppet som finns i föreskrifter lämpligen kan tas in i en bilaga till IL. Ett annat alternativ är att Finansinspektionen får behålla bemyndigandet att meddela verkställighetsföreskrifter i fråga om hur maximibeloppet ska fastställas.

Det finns argument för båda lösningarna. Argumenten för att låta Finansinspektionen även fortsättningsvis meddela verkställighetsföreskrifter är att det då blir enklare att ändra i reglerna och att myndigheten genom sin tillsynsverksamhet har en större möjlighet att upptäcka och initiera de ändringar i beräkningarna som är påkallade av ändrade förhållanden. I praktiken skulle Finansinspektionen sannolikt dock ha en roll när maximibeloppen bestäms, även om reglerna tas in i en bilaga till IL.

Ett argument mot att låta Finansinspektionen meddela verkställighetsföreskrifter är att reglerna om säkerhetsreserven inte förefaller ha ändrats särskilt ofta. Det är således knappast ett problem om beräkningsgrunderna blir mer oföränderliga genom en lagreglering.

Huvudregel

Förslag: Den grundläggande regeln om säkerhetsreserven ska tas in i inkomstskattelagen (1999:1229). I denna ska anges att vid utgången av beskattningsåret får säkerhetsreserven inte uppgå till ett högre belopp än det högsta av följande:

1. summan av de maximibelopp som anges i bilaga 39 till inkomstskattelagen,
2. 2,5 miljoner kronor eller
3. tre gånger det högsta faktiska självbehållet för enskild risk.

Vid beräkning av säkerhetsreserven får belopp för sjukränta, livränta eller försäkring där premien bestämts för längre tid än tio år inte medräknas. Undantag ska gälla för sjuk- och livränta med avseende på okända skador.

De regler som föreslås motsvarar Finansinspektionens föreskrifter.

Bestämmelserna tas in i två nya paragrafer, 39 kap. 8 a och 8 b §§ IL.

Minskning av säkerhetsreserven

Förslag: Om den ingående säkerhetsreserven är större än det maximala belopp som beräknats vid utgången av beskattningsåret, ska reserven minskas med skillnadsbeloppet (obligatorisk minskning). Utöver en obligatorisk minskning får säkerhetsreserven endast minskas för att täcka förlust i försäkringsrörelsens tekniska resultat, till den del förlusten inte täcks av en under beskattningsåret obligatorisk minskning av säkerhetsreserven.

Det nu gällande regelverket från Finansinspektionen innebär en begränsad möjlighet att minska säkerhetsreserven. Den regel som utredningen föreslår motsvarar Finansinspektionens nuvarande föreskrifter.

Säkerhetsreserven ska minskas om det maximala beloppet som beräknats för beskattningsåret är mindre än den ingående reserven. Att en minskning av säkerhetsreserven är skattepliktig framgår av 39 kap. 6 § IL.

I övrigt får säkerhetsreserven endast minskas för att täcka förluster i det tekniska resultatet. Med detta avses förluster i själva försäkringsrörelsen. Säkerhetsreserven får alltså inte minskas för att täcka t.ex. förluster inom kapitalförvaltningen. Om en obligatorisk minskning täcker del av sådan förlust får ytterligare minskning göras endast för att täcka återstående del av förlusten.

Bestämmelsen tas in i en ny paragraf, 39 kap. 8 c § IL.

Säkerhetsreserven i koncerner

Förslag: Reglerna i Finansinspektionens föreskrifter som innebär att utrymmet för avsättning kan fördelas fritt mellan koncernbolag med koncernbidragsrätt och att upplösning av avsättning till säkerhetsreserv under motsvarande förutsättningar kan tas upp som inkomst av annat koncernbolag bör inte tas in i IL. Möjligheten att inom en koncern fördela avsättningsutrymme och resultat vid upplösning av avsättning bortfaller därmed.

Som framgått finns i Finansinspektionens föreskrifter regler som ger möjlighet till resultatutjämning i koncerner. Det har i doktrinen (Magnus Alhager, Skattenytt 2002, s. 678 ff) ifrågasatts om dessa utgör verkställighetsföreskrifter.

Det finns även av andra skäl anledning att ifrågasätta dessa regler. I princip är det inte regler som i första hand behandlar beskattningstidpunkten, utan regler om vem som ska göra ett visst avdrag eller ta upp en viss inkomst. Regler som motsvarar dessa bör inte tas in i IL.

Dispens

Förslag: Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer medge avvikelse från reglerna om när säkerhetsreserven får minskas.

I Finansinspektionens föreskrifter finns en regel som ger myndigheten möjlighet att ge dispens bl.a. från principen att minskning av säkerhetsreserven endast får göras för att täcka förluster i det tekniska resultatet. Utredningen föreslår att en motsvarande bestämmelse tas in i IL. Dispensmöjligheten bör dock tillkomma regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. Någon dispensmöjlighet beträffande reglerna om beräkning av maximal säkerhetsreserv föreslås inte.

23 Leasing och pensionskostnader

23.1 Inledning

I detta kapitel behandlas två frågor som båda ingår i utredningens arbetsområde.

Den ena gäller leasing. I direktiven för utredningen anges att frågan om den skattemässiga behandlingen av leasing av inventarier ska tas upp. Det görs i avsnitt 23.2.

Den andra frågan gäller avdrag för pensionskostnader. Det är naturligt att ta upp frågan mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning. Det görs i avsnitt 23.3.

Det som är gemensamt för behandlingen av frågorna är att utredningen inte lägger fram några förslag om lagändringar.

23.2 Leasing

23.2.1 Inledning

Ett av de områden inom företagsbeskattningen som fått mest utrymme i rättspraxis och i den skatterättsliga diskussionen under de senaste 20 åren är leasing. Det finns olika förklaringar till det. På 1980-talet blev det allt vanligare att leasing valdes som finansieringslösning för företag vid investeringar i byggnader, maskiner m.m.

I vissa fall ingick leasing som en del i skatteplaneringen i företag. Den som ägde tillgångar som användes för leasing kunde kvitta värdeminskningsavdrag avseende tillgångarna mot inkomster i verksamheten, i varje fall om det var frågan om inventarier. Oftast var det fråga om normal skatteplanering. I en del fall var skatteplaneringen mer långtgående och det förekom att innehaven av leasinginventarier inte godtogs vid den skattemässiga bedömningen och att värdeminskningsavdrag vägrades som en följd av det.

Parallellt med utvecklingen av leasingfrågor vid beskattningen har det funnits ett lika stort intresse för leasing inom redovisningen. Det har gett avtryck i en omfattande normgivning hos de olika normgivarna. Det har funnits redovisningsmässiga behov av normgivningen men givetvis har även skattefrågorna funnits med i bilden.

Leasingfrågorna vid beskattningen handlar primärt inte om beskattningstidpunkten och periodiseringen av inkomster och utgifter utan hur leasingavtal i stort ska bedömas, dvs. hur det ska klassificeras. Den återkommande frågan har varit om leasingavtal ska betraktas som egentliga leasingavtal, dvs. hyresavtal, eller om de i stället ska ses som finansieringsavtal.

23.2.2 Redovisning

IAS

IAS 17 Leasingavtal

I IAS 17 Leasingavtal definieras vissa centrala begrepp. Ett *leasingavtal* är ett avtal enligt vilket en leasegivare enligt avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar. Ett *finansiellt leasingavtal* är ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasetagaren. Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett *operationellt leasingavtal*. Om ett leasingavtal ska betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form.

Redovisningsrådet

RR 6:99 Leasingavtal

Rekommendationen överensstämmer i huvudsak med innehållet i IAS 17. Definitionerna leasingavtal, finansiellt leasingavtal och operationellt leasingavtal är desamma. Det gäller även synsättet hur man ska göra klassificeringen av avtal.

Rådet för finansiell rapportering

RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer

I rekommendationen finns undantag från redovisning enligt IAS när det gäller leasing. Det anges att en fullständig tillämpning i juridisk person av reglerna för finansiella leasingavtal i IAS 17 inte alltid är praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning på basis av sådan redovisning saknas eller är ofullständiga. Finansiella leasingavtal kan därför i juridisk person redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal.

Bokföringsnämnden

BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal

Enligt det allmänna rådet ska alla leasingavtal redovisas som nyttjanderättsavtal. Man ska således inte göra den skillnad mellan finansiella och operationella leasingavtal som man gör i RR 6:99.

BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2)

I Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1), dvs. K2, anges i punkt 9.3 att en leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren. I vägledningen till det allmänna rådet kommenteras bestämmelsen på följande sätt:

> Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

I BFN:s information om skillnader mellan K2 (remissförslag) och K3 (utkast) anges följande. För K2 gäller att leasetagare inte får redovisa en leasad tillgång som tillgång i balansräkningen. För K3 gäller att finansiella leasingavtal får kapitaliseras i juridisk person.

23.2.3 Skatterätt

Frågor

Den primära frågan vid leasingavtal är vem som har rätt att göra värdeminskningsavdrag. Är det leasegivaren eller är det leasetagaren? Därutöver finns det andra frågor som är av intresse. Vilka inkomster ska tas upp och vilka andra utgifter ska dras av? Svaren på sådana frågor är beroende av vilken innebörd man anser att ett leasingavtal har.

Skattereglerna ger inga direkta lösningar. Det finns inga uttryckliga regler för leasing utan frågorna kring värdeminskningsavdrag, inkomster och övriga utgifter får lösas med hjälp av regler som gäller i allmänhet. När det gäller den primära frågan om vem som har rätt till värdeminskningsavdrag utgår bestämmelserna i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, från att inventarier har förvärvats på vanligt sätt, dvs. genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknade sätt (18 kap. 7 §).

Rättspraxis

Frågan om leasing har behandlats i ett antal rättsfall under den senaste tjugoårsperioden. Följande rättsfall kan nämnas:

RÅ 1987 ref. 5 (klimatanläggning)
RÅ 1987 ref. 166 (täckdikningsanläggning)
RÅ 1989 ref. 62 I (sale and lease back av fastighet)
RÅ 1989 ref. 62 II (sale and lease back av byggnad)
RÅ 1992 ref. 21 I och II (investorleasing)
RÅ 1992 ref. 104 (leasing av patent)
RÅ 1997 ref. 60 (persondator)
RÅ 1998 ref. 58 I (flygplansleasing)
RÅ 1998 ref. 58 II och III (sale and lease back av inventarier)
RÅ 2001 ref. 7 (restvärdesgarantier)

Rättspraxis är inte helt entydig och det är därför inte så lätt att sammanfatta gällande rätt när det gäller hur leasingavtal klassificeras vid beskattningen. Några allmänna slutsatser kan dock dras.

God redovisningssed och den faktiska redovisningen

Rätten till värdeminskningsavdrag för utgifter för inventarier regleras av skattebestämmelser i IL och är därför i grunddragen skild från god redovisningssed och den faktiska redovisningen i ett företag. Detsamma kan sägas om bedömningen i rättspraxis angående rätten till avdrag vid leasing. Även om utgången angående rätten till avdrag varierat i rättsfallen kan konstateras att den grundats på en skattemässig bedömning som är fristående från vad som är god redovisningssed och hur den faktiska redovisningen ser ut i det enskilda fallet.

Juridisk eller ekonomisk ägare

I samtliga rättsfall utom RÅ 1987 ref. 166 och RÅ 1998 ref. 58 I–III har de som enligt avtalen angetts som juridiska ägare till tillgångarna också ansetts som ägare vid beskattningen. I de rättsfall där Regeringsrätten gjort en annan bedömning än vad avtalen givit uttryck för tycks man ha tolkat skattereglerna utifrån vem som man uppfattat varit den reelle ägaren till inventarierna. Inget i rättspraxis tyder emellertid på att man vid bedömningen av vem som är ägare till tillgångarna har utgått från ett redovisningsmässigt synsätt, t.ex. det som finns i IAS 17.

Sammanfattande bedömning

Utredningens sammanfattande bedömning är att Regeringsrätten i stor utsträckning utgått från vem som utpekats som ägare till tillgångarna enligt leasingavtalen. Först när omständigheterna talat för att det varit uppenbart att avtalen haft en annan verklig innebörd har man underkänt den som angivits som ägare till tillgångarna.

Skatteverkets syn

Skatteverket har gett sin syn på leasingfrågan i en skrivelse den 7 oktober 2004, Finansiell leasing och beskattning (dnr 130-583520-04/111).

I skrivelsen går verket igenom redovisningsreglerna och rättspraxis på skatteområdet, och gör avslutningsvis följande bedömning:

> Som ovan framgått innebär redovisningsreglerna för finansiell leasing att transaktionen redovisas enligt dess materiella innebörd som inte är uthyrning av en materiell tillgång utan utlåning av pengar. Detta medför att leasetagare får skriva av på leasingobjektet trots att objektet civilrättsligt inte ägs av denne. Reglerna är med hänvisning till avsaknaden av särskilda skatteregler endast tvingande i koncernredovisningen. I en juridisk person får redovisningsreglerna om operationell leasing tillämpas. Det är enligt Skatteverket inte möjligt, med hänvisning till bestämmelserna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL, att låta redovisningsreglerna för finansiell leasing styra beskattningen. Rätten till värdeminskningsavdrag tillkommer alltså den som är ägare till inventarierna, dvs. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan det bli aktuellt att – i enlighet med vad som var fallet i rättsfallen RÅ 1998 ref. 58 I–III – göra en annan bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd, varigenom leasegivaren inte anses utgöra ägaren till inventarierna. Det kan i sammanhanget noteras att Regeringsrättens ställningstaganden i leasingmålen grundat sig på skatterättsliga och inte på redovisningsmässiga bedömningar.

23.2.4 Departementspromemoria

Leasingfrågan har behandlats i en promemoria från Finansdepartementet under 2002; Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier (Ds 2002:16).

I promemorian beskrivs de ekonomiska effekterna av leasing och den redovisningsmässiga behandlingen av leasing. Det finns en kortfattad beskrivning av hur leasing hanteras skattemässigt i en del andra länder. Därefter följer en genomgång av rättspraxis angående leasing och inkomstskatt mellan åren 1987 och 2001.

I promemorian föreslås att det införs uttryckliga skatteregler beträffande leasing av inventarier. Grundtanken i promemorian är att om en leasegivare i huvudsak bara tar en kreditrisk ska han inte beskattas som för uthyrning av en tillgång utan som för utlåning av pengar. Av enkelhetsskäl föreslås att denna princip inte ska tillämpas på leasingavtal där löptiden är maximalt fem år.

De föreslagna reglerna innebär i huvudsak följande.

Om leasingtiden är fem år eller kortare ska leasegivaren alltid skriva av på leasingobjektet (under förutsättning att han är ägare till det). Om leasingtiden överstiger fem år ska leasegivaren inte skriva av på det om

1. någon har ställt ut en restvärdesgaranti,
2. någon har fått option att köpa tillgången för ett pris som understiger det förväntade marknadsvärdet när optionen kan utnyttjas, eller
3. leasingtiden överstiger 75 procent av tillgångens förväntade ekonomiska livslängd.

Leasetagaren ska skriva av om

1. han själv har ställt ut en restvärdesgaranti,
2. han själv har fått option att köpa tillgången för ett pris som understiger objektets förväntade marknadsvärde, eller
3. leasingtiden överstiger 75 procent av objektets förväntade ekonomiska livslängd.

I de fall leasegivaren skriver av ska han ta upp hela leasingavgiften som skattepliktig inkomst, i annat fall bara räntedelen. I de fall leasetagaren skriver av ska han inte dra av amorteringsdelen av leasingavgifterna, i övriga fall ska hela leasingavgiften dras av.

Promemorian har remitterats och ett 30-tal myndigheter och organisationer har yttrat sig över förslagen. Av de inkomna yttrandena kan följande nämnas.

Skatteverket anser att det är önskvärt med skattelagstiftning avseende leasing. Förslagen i promemorian bör dock enligt verket bli föremål för ytterligare överväganden och omarbetning i vissa delar.

I yttrandet från Näringslivets Skattedelegation – som bl.a. Svenskt Näringsliv hänvisar till i sitt yttrande – avstyrks att förslaget läggs till grund för lagstiftning. Delegationen pekar på att förslaget utgår från en särskild skatterättslig reglering fristående från det civilrättsliga äganderättsbegreppet liksom från redovisningsmässiga regler.

Även Finansbolagens Förening avstyrker att förslaget läggs till grund för lagstiftning. Föreningen befarar att den föreslagna lagstiftningen kan ha en avhållande verkan på företagens benägenhet

att anskaffa inventarier genom leasing, och att en lagstiftning enligt promemorians förslag kan leda till en minskning av svenska företags vilja att tillhandahålla leasing som finansieringsform.

Promemorian har inte lett till lagstiftning.

23.2.5 Överväganden och förslag

Bedömning: Det behövs inga särskilda periodiseringsregler om leasing.

Genomgången av rättspraxis visar att bedömningen av leasingavtal vid beskattningen är fristående från god redovisningssed och hur den faktiska redovisningen ser ut i det enskilda företaget. Den utgångspunkt som utredningen har för sitt arbete och sina förslag – ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning – finns därför inte på detta område. Därmed finns heller inte det generella motivet för att föreslå lagändringar.

Samtidigt kan konstateras att det funnits en hel del osäkerhet kring leasingfrågan vid beskattningen under årens lopp, som också gett upphov till en rätt omfattande rättspraxis. Det ideala vore givetvis om det gick att åstadkomma en reglering i IL som tillgodosåg både näringslivets behov av att kunna använda leasing som en normal finansieringsform och det allmännas intresse av att förhindra skatteplanering med leasing som går utöver det som är normalt och rimligt.

Utredningen har kommit fram till slutsatsen att inte lämna några förslag på leasingområdet.

För det första handlar leasingfrågan inte i första hand om periodisering av inkomster och utgifter utan om vem som ska göra värdeminskningsavdrag. Det gäller vem som vid beskattningen ska godtas som ägare till inventarierna. Det är en sådan typisk klassificeringsfråga som inte ligger inom ramen för huvudspåret för utredningen, nämligen beskattningstidpunkten för näringsverksamhet.

För det andra finns det redan ett förslag med skatteregler om leasing i departementspromemorian från 2002. Förslaget fick ett övervägande negativt mottagande. Utredningen gör därför bedömningen att det är förenat med betydande svårigheter att ta fram ett nytt förslag med särskilda skatteregler på området.

Det kan uppkomma frågor kring periodisering av inkomster och utgifter vid leasing oavsett om ett leasingavtal hanteras som ett hyresavtal eller ett köpeavtal vid beskattningen. Sådana frågor får hanteras inom ramen för de periodiseringsregler som utredningen föreslår på annan plats i detta betänkande. I nuläget finns det därför heller inget behov av särskilda periodiseringsregler för leasing.

23.3 Pensionskostnader

23.3.1 Inledning

Reglerna i IL kring arbetsgivares avdrag för pensionskostnader är många och komplicerade. I vilken utsträckning det råder ett samband mellan redovisning och beskattning är inte alldeles lätt att fastslå. I det följande behandlas dessa frågor och i vilken utsträckning det finns anledning för utredningen att låta pensionskostnader omfattas av arbetet.

23.3.2 Skatterätt

Några särskilda regler för pension som betalas ut direkt av en arbetsgivare till en tidigare anställd finns inte i IL. Pensionen är dock att anse som en uppskjuten lön för den tidigare anställningen och avdragsgill för arbetsgivaren.

Det som uttryckligen regleras i IL är arbetsgivarens avdrag för tryggande av utfästelse om pension i framtiden. Reglerna finns i 28 kap. IL.

Enligt 28 kap. 3 § IL ska arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension till arbetstagare dras av som kostnad i den utsträckning som anges i 28 kap. 5–18 §§ IL om utfästelsen tryggas på något av de i 3 § angivna sätten.

Det finns numera fyra sätt som arbetsgivaren kan trygga en utfästelse om pension på och som godtas för att avdragsrätt ska finnas:

- överföring till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen),
- avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring m.m. (bygger på regler i tryggandelagen),

- betalning av premie för pensionsförsäkring, och
- överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en sådan pensionsstiftelse som avses i tryggandelagen.

I kommunalskattelagen (1928:370), KL, uttrycktes avdragsrätten för pensionsförsäkringar som ”kostnader” för sådana försäkringar. Numera anges i stället ”betalning” av premie för pensionsförsäkring. Någon kommentar till denna ändring av ordval ges inte i förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 359).

Med betalning av en premie för pensionsförsäkring likställs också betalning enligt ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut om tjänstepension om avtalet är jämförbart med pensionsförsäkring och uppfyller vissa villkor.

Det tidigare kravet på att en pensionsförsäkring ska vara meddelad i Sverige för att avdrag ska medges för premiebetalningar har ändrats till att gälla försäkringar meddelade inom hela EES-området.

För avdragsrätten finns en huvudregel och en kompletteringsregel.

Enligt *huvudregeln* får avdraget inte för någon arbetstagare överstiga 35 procent av lönen och inte heller 10 prisbasbelopp (28 kap. 5 § IL). Som lön räknas sådan pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal som hänför sig till beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret (28 kap. 6 § IL). Det är arbetsgivarens beskattningsår som avses i sistnämnda bestämmelse.

Kompletteringsregeln (28 kap. 7 § IL) får tillämpas om:

- ett pensionsavtal ändras vid förtida avgång från anställning eller ett nytt pensionsavtal ingås i ett sådant fall, eller

pensionsutfästelserna är otillräckligt tryggade.

Den sistnämnda punkten gäller s.k. ”köpa ikapp-fall”. Det kan vara fråga om fall där arbetsgivaren visserligen gjort en pensionsutfästelse, men utfästelsen inte har tryggats, i vart fall inte fullt ut, på något av de i 28 kap. angivna sätten. Man kan också tänka sig att ett pensionsavtal ingås först efter det att en anställd varit anställd under ett antal år och den anställde ska få tillgodoräkna sig den tidigare anställningstiden. Även i ett sådant fall kan kompletteringsregeln användas, eftersom avdragsutrymmet enligt huvudregeln inte räcker för att arbetsgivaren ska kunna köpa i kapp sitt pensionsåtagande. Nivåerna för avdragsrätten enligt komplette-

ringsregeln är alltså betydligt högre än vad som gäller för huvudregeln. Dessa nivåer, som endast gäller för ålderspension, regleras i 28 kap. 8 § IL.

Ytterligare begränsningar i avdragsrätten finns. För pensionsstiftelser gäller att överföringen till stiftelsen inte får dras av med högre belopp för varje pensionsberättigad än som motsvarar pensionsreserven för sådan pensionsutfästelse som är tryggad med avdragsrätt. Pensionsreserven ska beräknas enligt de grunder som anges i pensionsavtalet. Beräkningen ska dock inte göras med lägre ränteantagande än som följer av tryggandelagen (28 kap. 13 § IL).

På motsvarande sätt är avdraget för avsättning i balansräkningen beroende av pensionsreserven. Avdraget får inte överstiga ett belopp som motsvarar ökningen av pensionsreserven från det föregående beskattningsårets utgång till beskattningsårets utgång.

Avgörande för avdragsrätten i dessa båda fall är således hur arbetsgivarens pensionsreserv utvecklar sig. IL saknar en egen definition av pensionsreserv, så tryggandelagens definition av pensionsreserv får giltighet även vid beskattningen.[1] Enligt 6 § tryggandelagen avses med arbetsgivares pensionsreserv skulden för åtagandet enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan utfäst pension som i övrigt ska redovisas enligt 5 §.

Pensionsutfästelser som tryggas genom köp av pensionsförsäkring får inte dras av med högre belopp än premien (28 kap. 15 § IL).

Praxis som gäller beskattningstidpunkten för pensionskostnader tas upp i avsnitt 23.3.6.

23.3.3 Förmånsbestämda respektive avgiftsbestämda pensioner

Tjänstepensioner kan delas in i två modeller, förmånsbestämda och avgiftsbestämda.

Den traditionella modellen är att arbetsgivaren utfäster en förmån av en viss storlek, vanligen relaterad till lön och kravet på ett visst antal tjänsteår för hel pension. En pension som bestäms på detta sätt kallas *förmånsbestämd*. Arbetsgivaren har att göra de premieinbetalningar eller andra avsättningar som krävs för att

[1] I prop. 1999/2000:2 görs följande uttalande (del 2, s. 16): ”Många vanliga termer och uttryck som används i lagen definieras inte, t.ex. aktiebolag, konkurs och bodelning. Då avses den allmänna innebörden. Termen kan vara definierad i annan lagstiftning eller den kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten.”

utfästelsen ska kunna fullgöras. I denna modell är premiens eller avsättningens storlek en osäkerhetsfaktor för arbetsgivaren.

Avgiftsbestämda pensioner kännetecknas av att arbetsgivaren utfäster sig att betala en premie av en viss storlek, ofta en viss procent av den anställdes lön, till ett försäkringsföretag. Oftast får arbetstagaren själv välja placeringsalternativ. Förmånens storlek beror enligt denna modell på avkastningen på tilldelade medel. I detta fall är således förmånens storlek osäker för arbetstagaren.

Det blir allt mer vanligt att tjänstepensioner består både av en förmånsbestämd del och en avgiftsbestämd del.

23.3.4 Redovisningsreglerna

Årsredovisningslagen

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, ger två olika möjligheter att redovisa framtida utgifter för pensionsåtaganden i balansräkningen. Antingen redovisas de som avsättningar i balansräkningen eller som ansvarsförbindelser utanför balansräkningen (inom linjen). Det sistnämnda sättet att redovisa innebär att åtagandet inte påverkar det egna kapitalet.

IAS

IAS 19, Ersättning till anställda, innehåller bl.a. normer för hur pensionsåtaganden ska redovisas uppdelat på avgiftsbestämda och förmånsbestämda pensionsplaner.

I avgiftsbestämda planer är företagets rättsliga eller informella förpliktelse begränsad till det belopp företaget accepterar att bidra med. Storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning beror på de avgifter som företaget betalar till planen eller till ett försäkringsföretag, jämte den kapitalavkastning som avgifterna ger och det är den anställde som bär den aktuariella risken och investeringsrisken (punkt 25).

I standarden sägs att redovisningen av avgiftsbestämda planer är okomplicerad eftersom det rapporterande företagets förpliktelse för varje period utgörs av de belopp som företaget ska bidra med för den aktuella perioden. Det krävs därför inga aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och det finns inga möjligheter till några aktuariella vinster eller förluster.

Dessutom beräknas förpliktelserna utan diskontering, utom i de fall de inte i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utfört tjänsterna (punkt 43).

Redovisningen av förmånsbestämda planer är däremot komplicerad, eftersom det krävs aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelserna och kostnaden och eftersom det kan uppstå aktuariella vinster och förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna till diskonterade värden, eftersom de kan komma att regleras först många år efter det att de anställda utfört tjänsterna (punkt 48). Att det är komplicerat att redovisa förmånsbestämda planer enligt IAS visar väl sig tydligast genom att mer än halva standarden behandlar just redovisning av sådana planer (punkt 48-125).

För avgiftsbestämda planer gäller (punkt 44) att när en anställd har utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de utgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot tjänsterna

a) som en skuld efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter
b) som en kostnad, såvida inte någon annan IAS kräver eller tillåter att avgifterna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar.

För förmånsbestämda planer gäller att företaget ska redovisa följande belopp som kostnad eller intäkt i resultaträkningen (punkt 61):

a) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period,
b) räntekostnader,
c) den förväntade avkastningen på eventuella förvaltningstillgångar,
d) aktuariella vinster och förluster,
e) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, och
f) effekter av eventuella reduceringar eller regleringar.

För nu angivna faktorer hänvisas till senare punkter i standarden som anger mer exakt hur beräkningarna ska göras.

Rådet för finansiell rapportering

I RFR 2.1, Redovisning för juridiska personer, ges ett undantag från IAS 19 såvitt gäller förmånsbestämda planer. I rekommendationen anges att tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen innehåller regler som leder till en annan redovisning än den enligt i IAS 19. Tillämpningen av tryggandelagen är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. Reglerna i IAS 19 avseende förmånsbestämda pensionsplaner behöver därför inte tillämpas i juridisk person (punkt 38).

RR 29, Ersättningar till anställda, behandlar hur ett företag ska redovisa och lämna upplysningar om ersättningar till anställda, däribland ersättningar efter avslutad anställning. Även denna rekommendation ger på grund av skattelagstiftningen, möjlighet att i den juridiska personen redovisa enligt tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen (punkt 159).

Bokföringsnämnden

Av punkt 4.5 i BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1), dvs. K2,framgår att företagets åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda ska tas upp som avsättningar. Av punkt 16.15 framgår att ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde. Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt tryggandelagen. Det innebär att en nuvärdesberäkning ska göras om inte åtagandet exempelvis motsvaras av en kapitalförsäkring som ägs av företaget

I resultaträkningen ska som personalkostnad redovisas utgift för premie på individuell pensionsförsäkring som skattemässigt är s.k. p-försäkring. Kostnaden ska redovisas när premien betalas. Preliminära premier på skattemässig p-försäkring där avräkning baseras på utbetald lön, ska redovisas som kostnad när lönekostnaden redovisas (punkt 7.11).

23.3.5 Tryggandelagen

I tryggandelagen anges två sätt för arbetsgivarna att trygga sina utfästelser om pension, genom särskild redovisning av pensionsskuld eller genom avsättning av medel till pensionsstiftelse (1 §). En arbetsgivare kan också kombinera de båda sätten.

Tryggandet genom särskild redovisning av pensionsskuld innebär att arbetsgivaren under särskild rubrik i balansräkningen gör en avsättning. Avsättningen omfattar vad arbetsgivaren enligt allmän pensionsplan har åtagit sig att avsätta på detta sätt. Vissa juridiska personer, bl.a. aktiebolag, får dessutom göra avsättningar för upplupen del av pensionsutfästelser som inte omfattas av allmän pensionsplan (5 §).

Uttrycket ”avsättning till pensionsstiftelse” är något missvisande eftersom det även krävs att arbetsgivaren för över medel till stiftelsen. Arbetsgivaren har sedan rätt att gottgöra sig ur stiftelsen när väl pensionerna betalas ut (14 §).

Det som satts av i balansräkningen får inte minskas under arbetsgivarens pensionsreserv i vidare mån än denna har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet.

Med arbetsgivares pensionsreserv avses dennes skuld för åtagande enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan utfäst pension som inte omfattas av allmän pensionsplan (6 §).

Enligt lagen avses med allmän pensionsplan sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggande av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt tryggandelagen eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet är att anse såsom central arbetstagarorganisation (4 §).

Med upplupen del av utfäst pension förstås kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället (2 § andra stycket).

Kapitalvärdet beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av regeringen eller av den myndighet regeringen bestämmer (3 §)[2].

[2] De fastställs av Finansinspektionen; se FFFS 2007:24, Finansinspektionens föreskrifter om försäkringstekniska grunder som ska tillämpas vid beräkning av kapitalvärdet enligt 3 § tryggandelagen.

Lagen innehåller också en regel om arbetstagarens intjänande av pensionsrätt. Har inte andra regler om intjänande knutits till en pensionsutfästelse, anses arbetstagaren vid varje tillfälle ha intjänat så stor del av utfäst pension som motsvarar förhållandet mellan det antal år arbetstagaren varit i arbetsgivarens tjänst och antalet år från tjänstens början till pensionsåldern (2 § första stycket).

23.3.6 Tidpunkten för avdrag för pensionskostnader

Inledning

I det fall pensionskostnader tryggas enligt tryggandelagen medges avdrag för sådana avsättningar redan vid själva tryggandet enligt 28 kap. 3 § IL. En annan tryggandeform som medger avdragsrätt är betalning av premie för pensionsförsäkring. Enligt 14 kap. 2 § IL ska utgifter dras av som kostnad det år de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Det har diskuterats hur reglerna i 28 kap. IL stämmer med att företagens redovisning ska ske enligt god redovisningssed. Frågan är alltså om reglerna i 28 kap. IL även kan sägas styra tidpunkten för avdrag.

Rättspraxis

I RÅ 2007 not. 98, som gällde ett överklagat förhandsbesked, prövades frågan om avdrag för avsättning för beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld. Regeringsrätten gjorde bedömningen att avdrag inte kunde medges med följande motivering.

> Av 28 kap. 3 § IL framgår att en förutsättning för att en arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension skall dras av som kostnad är att tryggandet sker på något av de sätt som anges där, t.ex. genom betalning av premie för pensionsförsäkring. Bolagets avsättning grundar alltså inte i sig någon rätt till avdrag. Anledning saknas därför att ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende ITP-avgifterna.

Tidpunkten för avdragsrätt har även prövats i äldre praxis. I tre rättsfall från 1977 och 1980 har Regeringsrätten prövat avdragstidpunkten.

I RÅ 1977 ref. 41 hade ett aktiebolag år 1 lämnat en bindande utfästelse om att teckna en tjänstepensionsförsäkring till förmån

för bolagets verkställande direktör. Premien betalades dock först år 2, men innan bolaget hade att lämna in deklaration.

Bolagets aktuella räkenskapsår omfattade tiden 1 juli 1969–30 juni 1970. Vid extra bolagsstämma den 15 juni 1970 hade bolaget beslutat att till förmån för företagsledaren teckna en tjänstepensionsförsäkring med engångspremie på cirka 47 000 kronor. I sina räkenskaper för det aktuella året hade bolaget kostnadsfört premie för tjänstepensionsförsäkring med 47 800 kronor och i bokslutet upptagit premien som skuld på kontot diverse kreditorer.

Bolaget hänvisade bl.a. till 41 § KL, dvs. motsvarigheten till 14 kap. 2 § IL, som innebar att inkomst av rörelse skulle redovisas enligt bokföringsmässiga grunder och att hänsyn därvid skulle tas till bl.a. fordringar och skulder. Den verkställda omkostnadsföringen hade, enligt bolaget, inte grundats på tillkomsten av någon skuld till försäkringsbolaget, utan på den bindande förpliktelse bolaget iklätt sig under räkenskapsåret gentemot företagsledaren. Enligt bolaget torde det överensstämma med god köpmannased, att avgift för pensionsförsäkring belastade arbetsgivarens resultat för det räkenskapsår, under vilket förpliktelse uppkommit att bereda arbetstagaren tjänstepension genom försäkring och att avdraget för avgiften ska åtnjutas för samma räkenskapsår, även om försäkringen inte hunnit tecknas och premie inte erlagts före räkenskapsårets utgång. Att fordra att försäkringen tecknats och betalats före räkenskapsårets utgång skulle innebära ett krav på att kontantprincipen i detta speciella avseende skulle tillämpas i företagets rörelse.

Regeringsrätten medgav avdrag och anförde bl.a. att bolaget under räkenskapsåret beslutat att en försäkring skulle tecknas för tjänstepensionering av företagsledaren och att i bokslutet för räkenskapsåret angavs att premiebeloppet avsatts till nämnda pensionsförsäkring. Genom dessa åtgärder hade bolaget blivit förpliktat att köpa pensionsförsäkring till företagsledaren. På grund härav och då försäkringen tecknats och premien erlagts innan bolaget haft att lämna sin självdeklaration för det aktuella beskattningsåret, var bolaget berättigat till avdrag för personalkostnad med yrkat belopp.

I RÅ 1980 1:4 var omständigheterna i stort sett desamma med ett undantag, nämligen att premien för pensionsförsäkringen hade betalats först efter deklarationstidpunkten. Regeringsrätten ansåg visserligen att bolaget fick anses ha iklätt sig bindande förpliktelse att inköpa pensionsförsäkring för den anställde. Emellertid har

försäkringen tecknats och premien erlagts först efter den tidpunkt då bolaget varit skyldigt att lämna sin självdeklaration för det aktuella beskattningsåret. Bolaget var därför inte berättigat till avdrag för premien under året i fråga.

I RÅ 1977 ref. 61 gällde frågan rätt till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse. Ett bolag hade i redovisningen för räkenskapsåret oktober 1970 – december 1971 reserverat 41 600 kronor för avsättning till en pensionsstiftelse. Beloppet motsvarade intjänad pensionsrätt för en anställd. Pensionsstiftelsen bildades först i mars 1972 och i samband därmed överfördes ett belopp motsvarande reserveringen till pensionsstiftelsen. Från fiskal sida hävdades att avdrag skulle vägras eftersom någon stiftelse inte bildats förrän i mars 1972 och någon skuld till stiftelsen därför inte förelegat för bolaget vid utgången av år 1971.

Länsskatterätten hänvisade till att tryggandelagen krävde att avsättning till pensionsstiftelse gjordes genom överlämnande av kontanter eller därmed jämförliga tillgångar till stiftelsen. Bolagets i räkenskaperna såsom skuld till pensionsstiftelse upptagna belopp kunde därför, eftersom tillgångarna inte överlämnats till stiftelsen, inte godtas såsom avdragsgill kostnad.

Kammarrätten medgav avdraget och yttrade bl.a. att pensionsstiftelsen bildats den 29 mars 1972 och att avsättning skett samma dag av medel till stiftelsen genom att på stiftelsens bankkonto insatts det belopp om 41 600 kronor som i bolagets utgående balansräkning för räkenskapsåret oktober 1970 – december 1971 redovisats såsom skuld till stiftelsen. De nämnda åtgärderna hade alltså vidtagits under sådan tid att de bort kunna beaktas vid taxeringsnämndens fastställande av taxeringarna under det ordinarie taxeringsarbetet. Vid nämnda förhållanden kunde avdrag för avsättning till pensionsstiftelsen inte vägras bolaget på de skäl som åberopats av länsskatterätten och av taxeringsintendenten. Inte heller hade, såvitt handlingarna utvisade, avdrag bort vägras på annan grund. Regeringsrätten ändrade inte kammarrättens dom.

Ett annat rättsfall som mer indirekt berör avdragstidpunkten för pensionskostnader är RÅ 2002 not. 212 (Vara-fallet). Rättsfallet, som gällde ett överklagat förhandsbesked, handlade om vilket år som var rätt beskattningsår för särskild löneskatt på premier för tjänstepensionsförsäkringar för anställda hos Vara kommun.

Särskild löneskatt betalas enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLPL) med viss procent på skillnaden mellan vissa angivna plusposter och minusposter. En av plus-

posterna är avgifter för tjänstepensionsförsäkring (2 § första stycket a SLPL). Vid beräkning av beskattningsunderlaget för den särskilda löneskatten ska bokföringsmässiga grunder tillämpas (2 § femte stycket SLPL).

Det aktuella fallet avsåg en individuell premiebestämd del för åren 1998–2000. För denna del skulle tjänstepensionsförsäkringar tecknas och premier erläggas senast den 31 mars 2001. Kommunen frågade vilket år som var rätt beskattningsår för dessa premier, dvs. rätt beskattningsår för särskild löneskatt.

Skatterättsnämnden kom fram till att rätt beskattningsår var 2001, alltså det år premierna betalades. Nämnden anförde bl.a. att formuleringen i 2 § första stycket a SLPL att avgift för pensionsförsäkring ska ingå i beskattningsunderlaget som en tillkommande post ansluter till den formulering som vid inkomsttaxeringen reglerar en arbetsgivares rätt till avdrag för sina pensionskostnader. Enligt nämnden hade vid tillämpningen avdrag som huvudregel medgetts det beskattningsår då premien betalats och nämnden hänvisade härvid till RÅ 1980 1:4.

Nämnden anförde vidare att frågan i ärendet gällde om hänvisningen till bokföringsmässiga grunder i 2 § femte stycket SLPL innebär att en kommuns utfästelse att trygga tjänstepension med pensionsförsäkring föranleder att särskild löneskatt ska betalas redan när utfästelsen skuldförts i balansräkningen även om utfästelsen inte tryggats genom att premien för pensionsförsäkringen betalats.

Enligt nämnden ledde utformningen av reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget i 2 § första stycket lästa mot lagens förarbeten till att skatten ska tas ut under beskattningsåret då utfästelse om pension tryggas eller – i fall då utfästelsen inte tryggas – vid pensionens utbetalning.

Det framgick enligt nämnden klart av förarbetena att lagstiftaren velat få till stånd en nära överensstämmelse mellan kravet på tryggande enligt SLPL och motsvarande krav för rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. I propositionen med förslag till SLPL hade betonats att en viss omständighet så långt det var möjligt borde påverka underlaget för den särskilda löneskatten under samma beskattningsår som den påverkade inkomsttaxeringen.

Denna koppling mellan inkomstbeskattning och särskild löneskatt finns emellertid inte för arbetsgivare som, i likhet med Vara kommun, inte var skattskyldiga till inkomstskatt. I förarbetena hade praktiska skäl anförts för att enhetliga regler ska gälla för alla

arbetsgivare som betalar särskild löneskatt. Den lagtekniska lösningen för att åstadkomma detta var att föreskriva att även för dessa skattskyldiga ska bokföringsmässiga grunder tillämpas vid beräkningen av beskattningsunderlaget till särskild löneskatt.

Efter denna redogörelse gjorde nämnden följande bedömning. Reglerna för beräkning av underlaget för den särskilda löneskatten ansluter nära till det regelsystem som gäller för arbetsgivares pensionskostnader enligt 28 kap. IL. Uttalandena vid lagstiftningens tillkomst visar att en koppling mellan inkomstskatten och den särskilda löneskatten åsyftats. Bestämmelserna i SLPL bör enligt nämndens mening tolkas i ljuset av detta. Det får anses innebära att beskattningstidpunkten vid tryggande av pensionsutfästelse genom pensionsförsäkring inträffar först när premien betalas utan hinder av att det kan vara god redovisningssed att skuldföra pensionsutfästelser i balansräkningen vid en tidigare tidpunkt.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och menade att rätt beskattningsår var 2000. Verket instämde i att det finns uttalanden i förarbetena till SLPL som talar för en koppling mellan beskattningen till särskild löneskatt och avdragsrätten vid inkomsttaxeringen. Enligt RSV fanns det dock inte någon absolut koppling i den meningen att en särskild bestämmelse om detta finns i SLPL. Om Regeringsrätten ändå skulle finna att en sådan koppling fanns, ifrågasatte RSV att Skatterättsnämndens tolkning av praxis var riktig, nämligen att huvudregeln vid inkomstbeskattningen är att avdrag medges det beskattningsår när premien har betalats. Regeringsrätten gjorde emellertid samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

23.3.7 Överväganden och förslag

Bedömning: Beskattningstidpunkten för pensionskostnader styrs inte av god redovisningssed. Utredningens förslag i övrigt föranleder inget behov att ändra bestämmelserna om avdrag för pensionskostnader.

Enligt 14 kap. 2 § IL ska utgifter dras av som kostnad det år de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Ett renodlat materiellt samband innebär att det inte finns regler i IL eller annan lagstiftning som styr

beskattningstidpunkten, utan att god redovisningssed är helt avgörande för rätt beskattningsår för ett avdrag.

I RÅ 1977 ref. 61 medgavs avdrag för ett belopp motsvarande pensionsreserven som i bokslutet redovisats som skuld till pensionsstiftelse när pensionsstiftelse bildats och realtillgångar överförts till stiftelsen före tidpunkten för inlämnande av deklaration.

Av RÅ 2007 not. 98 framgår att en arbetsgivares avsättning för framtida ITP-avgifter beräknade på intjänade löneskulder inte grundar rätt till avdrag. Genom rättsfallet får det anses klart att en avsättning enligt god redovisningssed i sig inte grundar rätt till avdrag utan att det även krävs att försäkringspremier betalas. Ett sådant villkor går utöver vad som i övrigt gäller vid tillämpningen av god redovisningssed.

Regeringsrätten har i äldre praxis godtagit avdrag för premie för pensionsförsäkring där medel reserverats i årsbokslutet för visst år men där försäkringen tecknats och betalats innan deklarationen skulle lämnas för detta år. Regeringsrätten har vägrat avdrag när försäkringen tecknats och betalats först efter den tidpunkt när deklarationen skulle lämnas in (RÅ 1980 1:4). Även dessa rättsfall tyder på att avdragstidpunkten för pensionsförsäkringar inte är materiellt kopplad. Om beskattningstidpunkten hade styrts av god redovisningssed borde avdrag ha medgetts i 1980 års fall. Även där hade arbetsgivaren en pensionsförpliktelse för intjänad pension och ett skuldförhållande uppstått där arbetsgivaren var skyldig att betala in premier.

Vad gäller tryggande genom pensionsförsäkring avser äldre praxis tiden innan det i inkomstskattelagstiftningen fanns en särskild reglering av tryggande av pensionsförsäkring i fråga om periodisering. Vad däremot gäller tryggande genom pensionsstiftelse har kravet på en faktisk överföring av tillgångar varit lagfäst sedan år 1967 och RÅ 1977 ref. 61 avser således tillämpningen av detta rekvisit. I då gällande lydelse användes dock i skatteregeln ordet avsättning för att beteckna en överföring av tillgångar.

Utredningen anser, med hänsyn till den rättspraxis som finns, att det inte råder något materiellt samband när det gäller beskattningstidpunkten för pensionskostnader.

Fråga uppkommer sedan när tryggandet senast ska ha gjorts för att avdrag ska medges. Kan avdrag medges i den mån en premie som tjänats in under beskattningsåret faktiskt betalas efter utgången av beskattningsåret men innan arbetsgivaren ska lämna deklaration?

I RÅ 2007 not. 98 prövades inte frågan om när en pensionsförsäkringspremie senast ska betalas för att avdrag ska medges. Äldre praxis skulle kunna tolkas som att avdrag kan medges i den mån en premie betalats eller en överföring av medel till stiftelse gjorts efter utgången av beskattningsåret men innan arbetsgivaren har att lämna inkomstdeklaration.

Ett rättsfall som dock väcker tveksamhet om det nu sagda är RÅ 2002 not. 212 (Vara-fallet). Rättsfallet är dock svårtolkat. Skatteverket har i en skrivelse, Tidpunkten för skattskyldigheten för SLP på premie för pensionsförsäkring (den 23 februari 2006, dnr 131 71291-06/111), uttalat att det är osäkert om utfallet i målet kan anses innebära någon ändring av rättsläget beträffande betalningstidpunkten i avdragshänseende.

I doktrinen har framförts att rättfallet gäller kopplingen mellan premiebetalningen och den särskilda löneskatten för sådana subjekt som inte är skyldiga att betala inkomstskatt. Det har även dragits slutsatsen att beträffande aktiebolag och andra skattskyldiga subjekt borde tidigare praxis, dvs. RÅ 1977 ref. 41 och ref. 61, inte vara överspelad (Christer Silfverberg, Särskild löneskatt på pensionskostnader, Skattenytt 2003, s. 752–755).

Sammanfattningsvis så anser utredningen att det inte går att dra några säkra slutsatser om när ett tryggande senast ska ha gjorts för att avdrag ska medges. Denna osäkerhet påverkar dock inte utredningens bedömning att tidpunkten för avdrag för pensionskostnader inte är materiellt kopplad och att reglerna i 28 kap. IL får anses vara fristående från god redovisningssed. Framför allt av detta skäl gör utredningen bedömningen att utredningens förslag i övrigt inte nödvändiggör några ändringar i reglerna om avdrag för pensionskostnader.

24 Ikraftträdande och övergångsfrågor

24.1 Ikraftträdande

Förslag: De föreslagna reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2010.

Utredningens förslag innebär rättsligt sätt ett systemskifte. Nuvarande system innebär att huvudregeln för beskattningstidpunkten utgår från god redovisningssed. Samtidigt finns det ett stort antal uttryckliga skatteregler angående beskattningstidpunkten. Dagens system kommer att ersättas av ett system där beskattningstidpunkten helt och hållet avgörs av uttryckliga skatteregler. Begreppet god redovisningssed förlorar därmed sin betydelse för beskattningen.

Systemskiftet gäller de rättsliga reglerna. Samtidigt är det utredningens fasta övertygelse att systemskiftet inte kommer att leda till så stora förändringar för företagen i det praktiska arbetet. Men eftersom det är frågan om stora förändringar i såväl strukturen som innehållet i lagregleringen ligger det i sakens natur att det är nödvändigt med en förhållandevis lång förberedelsetid för de aktörer som är närmast berörda av förändringarna. Det gäller företagen och dem som hjälper företagen med redovisnings- och skattefrågor, men det gäller också Skatteverket och dess tjänstemän som arbetar med information, löpande beskattning och hantering samt skattekontroll.

Vid bedömningen av när nya skatteregler kan träda i kraft får man väga in att det ges rimlig tid för remissbehandling och för arbete med lagrådsremiss och proposition. Det behövs också tid för

att sprida information om de nya reglerna hos dem som är närmast berörda.

Vid en samlad bedömning av vad som nu anförts anser utredningen att de föreslagna reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2010.

24.2 Övergångsfrågor

De centrala delarna i utredningens förslag är införandet av uttryckliga regler för periodisering av inkomster och utgifter respektive regler som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster. Det finns därför anledning att överväga de övergångsfrågor som aktualiseras av förändringarna.

24.2.1 Periodisering av inkomster och utgifter

Förslag: Om de nya periodiseringsreglerna innebär en förändring av beskattningstidpunkten för inkomster och utgifter ska ett belopp läggas till eller dras av för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

Utredningens förslag innebär att huvudregeln om god redovisningssed ersätts med uttryckliga regler i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om beskattningstidpunkten för inkomster och utgifter. Det är dock inte tänkt att det rättsliga systemskiftet ska innebära så stora förändringar i praktiken om när inkomster ska tas upp och utgifter dras av. Det är heller inte avsikten att huvuddragen i nuvarande system – där resultatet beräknas med ledning av både resultatposter och balansposter – ska ändras.

Man kan tänka sig två typfall när det gäller periodisering av inkomster och utgifter i samband med övergången till det nya systemet.

Det ena typfallet gäller när de nya periodiseringsreglerna inte innebär någon ändring av när inkomster ska tas upp som intäkt eller när utgifter ska dras av som kostnad. Det innebär att inkomsten i ett konkret fall ska tas upp som intäkt antingen före eller efter övergången till det nya systemet. De nya periodiseringsreglerna innebär därför inte i sig någon risk för att en intäkt

kommer att tas upp dubbelt eller helt kommer att utelämnas. Man behöver därför inte ha någon särskild övergångsregel för dessa fall. Synsättet blir detsamma när det gäller huruvida utgiften i ett konkret fall ska dras av som kostnad.

Det andra typfallet gäller när de nya periodiseringsreglerna innebär en ändring av när inkomster ska tas upp som intäkt eller när utgifter ska dras av som kostnad. Det innebär att inkomsten i ett konkret fall ska tas upp som intäkt såväl före som efter övergången till det nya systemet eller varken före eller efter övergången. De nya periodiseringsreglerna innebär därför i sig en risk för att en intäkt kommer att tas upp dubbelt eller helt kommer att utelämnas. Det behövs därför en regel som säkerställer att intäkten blir beskattad en gång, men bara en gång. Synsättet blir detsamma när det gäller att undvika att utgiften i ett konkret fall dras av som kostnad två gången eller inte alls.

I nuvarande system finns justeringsbestämmelsen i 14 kap. 5 § IL som innebär att justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt. Den bestämmelsen finns dock inte kvar efter övergången och kan därför inte tillämpas i detta fall. I utredningens förslag finns en liknande bestämmelse i 14 kap. 3 a § men den gäller först efter övergången och kan därför heller inte tillämpas. Det behövs därför en särskild övergångsregel som innebär att om de nya periodiseringsreglerna medför en förändring av beskattningstidpunkten för inkomster eller utgifter ska ett belopp läggas till eller dras av för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

I vissa fall hör inkomster eller utgifter ihop med fordringar eller skulder. Det torde dock inte innebära några speciella övergångsproblem. Om exempelvis en fordran eller en skuld ska betalas efter övergången till det nya systemet kommer regleringen om balansposter och betalningar av balansposter att gälla. Visserligen får regleringen en delvis annan utformning i utredningens förslag men principerna är desamma. Utredningen gör därför bedömningen att det inte behövs särskilda övergångsregler för det fall att inkomster och utgifter är kopplade till fordringar eller skulder.

24.2.2 Värdering av tillgångar

Förslag: Äldre bestämmelser om pågående arbeten ska tillämpas på sådana arbeten som påbörjats innan övergången till det nya systemet.

Tillgångar värderas på olika sätt vid beskattningen. När det gäller byggnader och markanläggningar görs ingen egentlig värdering utan värdet får man fram indirekt efter värdeminskningsavdrag. Utredningen föreslår inga förändringar i nu gällande system för värdeminskningsavdrag. Byggnader och markanläggningar är heller inga balansposter enligt 14 kap. 3 § IL. Utredningen gör därför bedömningen att det inte uppkommer några särskilda övergångsproblem för byggnader och markanläggningar.

Det förhåller sig i stort sett på samma sätt när det gäller inventarier. Visserligen föreslår utredningen att nuvarande metoder för värdeminskningsavdrag, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning, ska ersättas med endast en metod för beräkning avdrag och att avdraget inte ska vara beroende av likadan redovisning i räkenskaperna. Men inte heller inventarier utgör en balanspost i IL:s mening. Vid beräkningen av värdeminskningsavdrag för inventarier som hör till verksamheten vid övergången till det nya systemet ska man utgå från det skattemässiga värdet. Men ett skattemässigt värde på inventarier är inget som införs genom de nya reglerna – det finns redan i dagens system, jfr 2 kap. 33 § IL. Utredningens bedömning är därför att den föreslagna förändringen när det gäller värdeminskningsavdrag på inventarier inte ger upphov till några speciella övergångsproblem.

Lager och pågående arbeten är balansposter vid beskattningen. Detta innebär inte i sig att det uppkommer någon särskild övergångsproblematik. Det som tagits upp som utgående lager och pågående arbeten före övergången till det nya systemet kommer att dras av som ingående lager och pågående arbeten efter övergången i enlighet med regleringen av balansposter.

Men utredningen föreslår även att värderingsreglerna får en delvis annan utformning. I fortsättningen ska inte längre någon indelning av pågående arbeten i arbeten på löpande räkning respektive arbeten till fast pris göras. Utgifter för pågående arbeten ska tas upp som tillgång vilket neutraliserar avdraget för utgifterna. Eftersom det kommer att finnas befintliga pågående arbeten vid

övergången till det nya systemet är det, mot bakgrund av de föreslagna förändringarna, en rimlig övergångslösning att äldre bestämmelser ska tillämpas på dessa pågående arbeten även efter övergången.

24.2.3 Beskattning av obeskattade vinster

Förslag: Vid övergången till det nya systemet ska övergångsposter bestämmas. Övergångsposterna beräknas som skillnaden mellan värdet i räkenskaperna och det skattemässiga värdet på 1. byggnader respektive 2. inventarier för vilka värdeminskningsavdrag gjorts som restvärdesavskrivning.

Vid beräkningen av obeskattade vinster enligt 14 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska gälla följande:

- Vid 2012–2021 års taxeringar, alternativt 2013–2022 års taxeringar, ska summan av skillnadsbeloppen minskas med ett belopp som motsvarar en del av övergångsposten för byggnader.
- Vid 2012–2016 års taxeringar, alternativt 2013–2017 års taxeringar, ska summan av skillnadsbeloppen minskas med ett belopp som motsvarar en del av övergångsposten för inventarier.

I kapitel 9 föreslår utredningen ett system som förhindrar att obeskattade vinster delas ut till ägarna.

Redan i dagens system förhindras utdelning av obeskattade vinster, det gäller exempelvis obeskattade vinster till följd av överavskrivningar på inventarier vid räkenskapsenlig avskrivning eller obeskattade vinster till följd av avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det system som utredningen föreslår innebär i praktiken ingen förändring när det gäller möjligheterna att förhindra utdelning av sådana obeskattade vinster.

På två områden innebär dock utredningens förslag både en rättslig och reell förändring när det gäller möjligheten att dela ut obeskattade vinster.

Det ena området gäller avdrag på byggnader. Genom att värdeminskningsavdrag på byggnader kan vara högre än de företagsekonomiskt motiverade avskrivningarna på byggnaderna uppstår

obeskattade vinster som kan bli föremål för utdelning. Sådana vinster kan också uppstå till följd av att utgifter för reparation och underhåll av byggnader dras av omedelbart samtidigt som utgifterna läggs till byggnadens anskaffningsvärde i räkenskaperna (19 kap. 2 § IL).

Det andra området gäller värdeminskning på inventarier. För företag som gör värdeminskningsavdrag enligt räkenskapsenlig avskrivning gäller att avdraget ska motsvara avskrivningen i räkenskaperna och att även i övrigt det skattemässiga värdet ska överensstämma med värdet i räkenskaperna (18 kap. 14 § IL). Något sådant krav finns inte när värdeminskningsavdrag görs enligt metoden för restvärdesavskrivning. I och med att sådana avdrag kan vara högre än de företagsekonomiskt motiverade avskrivningarna i räkenskaperna kan obeskattade vinster uppstå som kan ligga till grund för utdelning till ägarna.

Utredningens förslag om beskattning av obeskattade vinster kommer även att omfatta obeskattade vinster som gäller byggnader och inventarier för vilka värdeminskningsavdrag har gjorts som restvärdesavskrivning. Dessa vinster uppgår till betydande belopp vid övergången till det nya systemet. Det är därför motiverat med en möjlighet till infasning i det nya systemet. Med hänsyn till den skattemässiga livslängden på byggnader respektive inventarier får det anses vara rimligt med en övergångstid på tio år för byggnader och med fem år för inventarier.

Infasningen föreslås ske genom att ett belopp som motsvarar summan av de obeskattade vinsterna för respektive tillgångsslag fastställs som en övergångspost. Övergångsposten får sedan utnyttjas som avdragspost vid beräkningen av obeskattade vinster som ska göras enligt 14 kap. 24 § IL i det nya systemet. Vid den första taxeringen i det nya systemet kan 100 procent av respektive övergångspost utnyttjas som avdrag. Därefter minskas avdraget så att det vid det sista – tionde året – för byggnader uppgår till tio procent av den övergångsposten, och vid det sista – femte året – för inventarier uppgår till 20 procent av den övergångsposten.

Del VI

Konsekvenser och finansiering

25 Konsekvenser och finansiering

25.1 Inledning

I detta kapitel behandlas två frågor:

1. Vilka konsekvenser får utredningens förslag för företagens administrativa bördor?
2. Vilka statsfinansiella effekter får förslagen och hur ska dessa i så fall mötas med andra förslag så att utredningens förslag sammantaget uppfyller direktivens krav på statens inkomster och utgifter varken ska öka eller minska som en följd av förslagen?

25.2 Utgångspunkter

25.2.1 Inledning

Frågan som behandlas i detta avsnitt är om företagens administrativa börda ökar eller minskar till följd av utredningens förslag.

Det vore önskvärt att det gick att ge ett generellt svar på frågan om de sammantagna konsekvenserna av de förslag som lämnas blir att företagens administrativa bördor ökar eller minskar. Av flera skäl är det inte möjligt. Kanske vore en sådan ansats heller inte fruktbar eftersom skillnaderna mellan olika företag innebär att ett svar som gör anspråk på att gälla för alla blir så generellt att det sannolikt inte är av intresse för någon.

Med en mycket övergripande ansats kommer man antagligen inte längre än till följande svar. Många av de regler som föreslås syftar till att förenkla för företagen och kommer att förenkla för de företag som berörs. Vissa förslag kan dock komma att påverka den administrativa bördan negativt, även om utredningen lagt ner mycket möda på att begränsa sådana negativa effekter. Vilket svaret på den övergripande frågan blir beror i slutänden på vilket företag

man talar om: Vilken situation har företaget i dag och vilken skulle det få i framtiden? Är det ett litet företag eller ett större? Kommer det att växa eller inte? Hur påverkas företagets behov av finansiering dess val av redovisningsprinciper? Prioriterar företaget lägsta möjliga skattekostnad för varje beskattningsår eller är det villigt att tidigarelägga sin beskattning för att minska det administrativa merarbetet? Frågorna är många och alternativen i det närmaste obegränsade.

I stället för att ägna möda åt den omöjliga övergripande frågeställningen utgår den vidare analysen ifrån en uppdelning i administrativ börda till följd av olika delar av förslaget. Som allmänna utgångspunkter kan emellertid följande vara av intresse.

Det är viktigt att ägna sig åt förslagens praktiska effekter. Det övergripande förslag som utredningen lämnar innebär principiellt ett systemskifte; huvudregeln blir i fortsättningen att beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet bestäms oberoende av god redovisningssed och hur företaget gjort i räkenskaperna. För många företag blir sannolikt de praktiska konsekvenserna emellertid inte så dramatiska. Även fortsättningsvis kommer det att finnas en samordning mellan redovisnings- och beskattningsreglerna. Det är utredningens bedömning att denna samordning, för andra företag än de största, inte kommer att bli mindre än vad som gäller i dag.

I den vidare analysen delas förslagen upp på olika sätt. För det första delas förslagen upp i tre delar;

- en som avser hanteringen av obeskattade vinster,
- en som gäller hur den administrativa bördan påverkas av förändringar i sambandet mellan redovisning och beskattning och
- en som avser de viktigaste materiella reglernas effekter.

Frågor som gäller obeskattade vinster respektive övergångsproblem diskuteras samlat för alla företag.

När det gäller sambandet och de materiella reglerna behandlas olika kategorier av företag var för sig. Analysen utgår i denna del från den indelning av företagen som gjorts inom redovisningen. I analysen skiljs alltså mellan:

1. K1-företag,
2. K2-företag,
3. K3-företag,
4. K4-företag och
5. Finansiella företag

Skälet för denna uppdelning att är det finns avgörande skillnader mellan företagen när det gäller om och hur företagen drabbas av ökade administrativa bördor till följd av förslagen. När det gäller de olika kategorierna kan följande sägas.

K1-reglerna – i form av en metod med stora inslag av kontantprincipen – får enligt utredningens förslag användas av enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer i delägarkretsen, under förutsättning att näringsverksamheten inte omsätter mer än 3 miljoner kronor årligen. Redovisningsmässigt kan även andra subjekt än enskilda näringsidkare och handelsbolag tillämpa K1-reglerna (t.ex. ideella föreningar). Skattemässigt gäller emellertid att reglerna endast får tillämpas av enskilda näringsidkare och vissa handelsbolag. I praktiken saknar denna begränsning väsentligen betydelse. Man kan anta att ungefärligen 800 000 företag kan tillämpa K1-reglerna.

K2-reglerna kan tillämpas av de företag som är mindre företag enligt lagstiftningen[1]. Ett företag är mindre om det uppfyller högst ett av följande villkor:

1. Medeltalet anställda i företaget har under de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor och
3. företagets nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Såvitt är av intresse för beskattningen kommer K2-reglerna att tillämpas av ett stort antal mindre aktiebolag, ett stort antal ekonomiska föreningar samt de enskilda näringsidkare och handelsbolag som antingen inte uppfyller villkoren för eller inte vill

[1] Regler finns i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, stiftelselagen (1994:1220), årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, bokföringslagen (1999:1078), BFL, och aktiebolagslagen (2005:551).

tillämpa K1-reglerna. Antalet aktiebolag och ekonomiska föreningar som får tillämpa K2-reglerna kan beräknas uppgå till cirka 280 000.

Antalet enskilda näringsidkare som inte får tillämpa K1-reglerna är försumbart. Betydligt fler små handelsbolag kommer att vara förhindrade att tillämpa K1-reglerna på grund av att de har juridiska personer i delägarkretsen. Det är omöjligt att bedöma hur många företag som får tillämpa K1-reglerna som kommer att välja att i stället tillämpa K2-reglerna.

K4-reglerna (IAS-reglerna) ska tillämpas av noterade och vissa andra företag. Antalet företag som direkt berörs av IAS-reglerna kan beräknas till 400.

K3-reglerna kommer i första hand att tillämpas av de företag som inte får tillämpa K2-reglerna och inte behöver tillämpa IAS-reglerna. Till antalet kan dessa företag beräknas till drygt 10 000. Eftersom reglerna om vilka som måste tillämpa IAS-reglerna inte är knutna till storlek kan K3-reglerna komma att tillämpas av mycket stora företag. Det är emellertid också möjligt att en hel del ganska små företag kommer att välja att tillämpa K3-reglerna.

I nästa avsnitt lämnas en kort beskrivning av utredningens förslag och diskuteras några andra viktiga utgångspunkter för konsekvensanalysen.

25.2.2 Förslagens huvuddrag

Utredningen föreslår att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra och ersättas av regler om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet i inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

För de minsta företagen ska det finnas särskilda regler som bygger på betalningsströmmarna, dvs. en kontantmetod. Lager, inventarier, byggnader och markanläggningar tas dock upp som tillgångar på sedvanligt sätt.

Reglerna i IL för övriga företag ska så långt möjligt samordnas med vad som i sak gäller enligt K2-reglerna. Principer som ligger till grund för redovisning och beskattning för K2-företagen kommer att ligga till grund för beskattningen av de större företag som tillämpar andra principer i redovisningen. För att möjliggöra för de företag som, på bekostnad av skattekrediter, vill minska den administrativa bördan föreslås en regel som innebär att ett företag

helt eller delvis kan välja att tidigarelägga sin beskattning genom att samordna beskattningen med redovisningen i räkenskaperna. I vissa fall blir det tillåtet att samordna redovisning och beskattning även om det leder till en senareläggning av beskattningen.

Utredningen lämnar också förslag om hur obeskattade vinster ska behandlas. Ett belopp som motsvarar de obeskattade vinsterna ska tas upp till beskattning om de obeskattade vinsterna redovisas så att de lagligen i förhållande till den s.k. beloppsspärren i aktiebolagslagen (och motsvarande bestämmelser i andra lagar) kan delas ut. Det innebär att ett bolag som har obeskattade vinster måste redovisa ett motsvarande belopp som obeskattad reserv eller bundet eget kapital. Reglerna omfattar inte bara som i dag obeskattade vinster på grund av överavskrivningar på inventarier och avsättningar till periodiseringsfond, utan alla obeskattade vinster.

25.2.3 Allmänt om sambandet och administrativ börda

I kapitel 3 har diskuterats vilka för- och nackdelar som finns med ett starkt respektive ett svagt materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Till de största fördelarna med ett fullständigt materiellt samband hör att det ger förutsättningar för att minska den administrativa bördan; ett starkt materiellt samband innebär nämligen att två skyldigheter med automatik uppfylls samtidigt.

Det är emellertid som en utgångspunkt för den vidare analysen viktigt att framhålla att det inte är givet att den administrativa bördan ökar bara för att det rättsliga och materiella sambandet – som innebär att beskattningstidpunkten ska fastställas med tillämpning av redovisningen om särskilda skatteregler saknas – avskaffas. Den *rättsliga samordningen* är nämligen inte en nödvändig förutsättning för en *faktisk samordning*.

Avgörande är i stället i vad mån reglerna som gäller vid beskattningen i sak överensstämmer med reglerna inom redovisningen. Gör de det blir den administrativa bördan lägre än i motsatt fall. Det praktiska sambandet mellan redovisning och beskattning vid upprättandet av deklarationen är också centralt. Den övergripande slutsatsen är att det är den faktiska samordningen och inte den rättsliga samordningen som är betydelsefull. Samordningen är

emellertid inte i sig ensamt avgörande för om den administrativa bördan blir hög eller låg.

Det finns också anledning att säga något allmänt om de processer som leder till att de administrativa bördorna ökar om den faktiska samordningen för en viss post försvinner.

Framför allt hos de större företagen i Sverige finns en inte obetydlig erfarenhet av att hantera skillnader i skatte- och redovisningsregler.

Sedan lång tid finns skillnader bl.a. när det gäller avskrivningar på materiella anläggningstillgångar och fastigheter. Under de sista tio åren har också vuxit fram skattedrivna skillnader mellan redovisning i juridisk person och i koncernredovisning på många andra områden. Dessutom har det tillkommit frikopplade skatteregler som är av störst intresse för de större företagen – om lager av finansiella instrument och om avdrag för utgifter för reparation på byggnad. Sammantaget får anses gälla att sambandet mellan redovisning och beskattning för de större företagen i dag är betydligt svagare än det har varit. Detta är en utveckling som drivits fram i samverkan mellan redovisningsnormgivarna, som velat utveckla redovisningen, och företagen, som inte velat drabbas av de skattekonsekvenser som de nya redovisningsprinciperna skulle medföra.

Hittills har inte konsekvenserna i form av ökad administrativ börda av ett minskat samband mellan redovisning och beskattning föranlett några större diskussioner. Mot denna bakgrund är det svårt att tro att effekterna på den administrativa bördan av den frikoppling de facto som blivit följden av skilda principer i juridisk person och koncernredovisning varit så stora att de inte uppvägts av den tidigareläggning av beskattningen som blivit följden av ett fortsatt samband (och ändrade redovisningsregler).

Det är möjligt att en ytterligare anledning till att diskussionen om administrativ börda lyst med sin frånvaro i den frikopplingsprocess som pågått är att skillnaderna mellan redovisning och beskattning kunnat hanteras inom ramen för bokslutsarbetet. Det löpande bokföringsarbetet under året har inte påverkats av frikopplingen. Utredningen har i den analys av vilka skillnader som kommer att finnas som presenteras nedan lagt särskild vikt vid att försöka reda ut om den frikoppling som nu föreslås kan väntas påverka de administrativa processerna inom företaget på ett mer genomgripande sett än vad den hittillsvarande frikopplingen gjort. En fråga som diskuterats är om det finns anledning att tro att de förslag som nu lämnas minskar möjligheten till samordning mer än

vad tidigare åtgärder gjort. Utredningen har inte kunnat finna belägg för att det skulle bli så. I mångt och mycket är de förslag som lämnas för de största företagen en kodifiering av vad som redan gäller eller, i de delar de inte är det, frikoppling av samma slag och art som redan finns. Frågan om varför de förslag som nu lämnas skulle ge andra typer av konsekvenser för de företag som de gäller än vad tidigare liknande förslag gjort har inte kunnat besvaras.

25.2.4 Närmare om utgångspunkterna

Det finns sannolikt mycket olika uppfattningar både i fråga om hur sambandet ser ut i dag och hur det kommer att gestalta sig i framtiden om de grundläggande reglerna i IL inte skulle ändras. Det finns därför anledning att kommentera de närmare utgångspunkterna för konsekvensanalysen.

Utredningens ståndpunkt är att det i dag finns ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning i frågor som gäller periodisering, och i vissa värderingsbestämmelser. Det finns enligt utredningens mening inget materiellt samband när det gäller frågor om omfång och principiellt heller inte i klassificerings- eller subjektsfrågor.

Antagligen är det många skattskyldiga och andra som arbetar med företagsbeskattningsfrågor som i sin dagliga verksamhet agerar utifrån att det inte finns några skillnader i synsätt i fråga om t.ex. klassificering. Man utgår från att definitionerna på vad som är ett köp eller ett hyresavtal är harmoniserade. I takt med att den internationella redovisningsnormgivningen får större genomslag för de största företagen kommer det sannolikt att tydliggöras att det finns större skillnader i utgångspunkter i fråga om klassificering än vad många utgått från. Det kommer i så fall att tvinga fram en utveckling som innebär att samma transaktioner kommer att få hanteras olika inom redovisning och beskattning. Det kan möjligen sägas att en sådan utveckling skulle kunna förhindras om redovisning och beskattning knyts hårdare till varandra än i dag. Det är emellertid inte en konsekvens av de förslag om ett minskat samband som utredningen lämnar, eftersom sambandet i gällande rätt inte avser klassificering.

För att en konsekvensanalys så långt möjligt ska ge en relevant och rättvisande bild av hur företagen i framtiden kommer att

påverkas av förändringar är det vidare viktigt att den inte blir statisk i den meningen att den i sina jämförelser enbart utgår från vad som gäller i dag och alltså inte tar hänsyn till vad som kommer att förändras på andra områden. När det gäller sambandet mellan redovisning och beskattning är en statisk konsekvensanalys alltid vansklig eftersom sambandet är så påtagligt att man kan utgå från att förändringar inom det ena området kommer att få någon form av återverkningar på det andra. När det gäller utredningens uppdrag är det också viktigt att komma ihåg att det är förändringar som har inträffat, kommer att inträffa eller förväntas inträffa inom redovisningen som är den egentliga orsaken till utredningsarbetet.

Hänsyn måste alltså i konsekvensanalysen tas till vad som kommer att hända inom redovisningen. Det gäller inte bara den utveckling som pågår och som inte alls eller endast marginellt påverkas av utredningens arbete. Det gäller också den påverkan på redovisningen som utredningens förslag kommer att få. I detta sammanhang är det framför allt påverkan på Bokföringsnämndens (BFN) arbete med K1 och K2, som är av intresse.

25.3 Förändringar i sambandet och de materiella reglerna

25.3.1 K1-företagen – förändringar i sambandet

Bedömning: Även i fortsättningen kommer det att finnas ett närmast fullständigt samband mellan redovisning och beskattning för K1-företagen. Reglerna kommer dock i högre grad att finnas i inkomstskattelagen (1999:1229).

BFN, Skatteverket och olika organisationer arbetar sedan en längre tid med att samordna skatte- och redovisningsreglerna för de minsta företagen. Projektet har föranlett ändringar i lagstiftningen. BFL har ändrats så att enskilda näringsidkare och handelsbolag som bara har fysiska personer som delägare får göra ett s.k. förenklat årsbokslut och vissa skatteregler har ändrats för att möjliggöra att förenklingarna inom redovisningen också får genomslag i beskattningen.

I juni 2006 beslutade BFN ett nytt regelverk för de minsta företagen genom K1-reglerna. Det innebär i princip en fullständig

samordning mellan redovisning och beskattning för de allra flesta enskilda näringsidkare.

För dessa minsta företag gäller ett krav på att upprätta ett s.k. förenklat årsbokslut. De materiella reglerna som gäller för ett förenklat årsbokslut har sin grund dels i BFN:s allmänna råd (BFNAR 2006:1), dels i vissa skatterättsliga bestämmelser. Det kan sägas att reglerna för det förenklade bokslutet bygger på en faktureringsprincip. Fordringar och skulder som fakturerats ska tas upp respektive dras av. Andra fordringar och skulder ska med vissa undantag inte tas upp respektive dras av.

Utredningen förslag utgår precis som K1-reglerna ifrån en fullständig samordning mellan redovisning och beskattning. Utredningen har haft i uppdrag att analysera om förenklade regler kan gälla även för vissa handelsbolag, och föreslår regler som ger motsvarande lättnader för handelsbolag utan juridiska personer i delägarkretsen. Utredningen föreslår särskilda inkomstskatterättsliga regler för de minsta företagen.

Utredningens uppdrag omfattar inte regler som avser redovisning eller mervärdesskatt, men utgångspunkten är naturligtvis att reglerna på dessa områden måste harmoniseras med vad som föreslås gälla för inkomstbeskattningen. Kan sådana förändringar inte genomföras förlorar utredningens förslag om särskilda förenklingar för de minsta företagen en stor del av sin poäng och bör inte genomföras.

Om man vid en konsekvensanalys utgår från en jämförelse mellan vad som enligt reglerna gällt fram till i dag kan man hävda att förslaget i den del det avser sambandet mellan redovisning och beskattning innebär en förenkling. Om man i stället jämför med det K1-regelverk som tillämpas i fråga om räkenskapsår som inletts efter utgången av december 2006, eller med hur företagen i praktiken redan tidigare torde ha agerat, kan man i stället säga att förslaget är neutralt såvitt avser administrativa bördor. Förslaget innebär att det liksom enligt K1-reglerna kommer att gälla en i princip fullständig samordning. De förenklingsvinster som kan uppstå följer i stället med de materiella ändringarna av bestämmelser om intäkter, kostnader och pågående arbeten. Dessa behandlas i nästa avsnitt.

25.3.2 K1-företagen – de materiella reglerna

Bedömning: Reglerna för K1-företagen förenklas ytterligare i och med att kontantprincipen får än större genomslag. Detta innebär att dessa företags administrativa börda minskar.

Utredningens förslag innebär att reglerna förenklas ytterligare i förhållande till K1-reglerna. Det som föreslås är att kontantmetoden ska gälla i stället för de allmänna regler om beskattningstidpunkten som utredningen föreslår för andra företag. Tillgångar som lager, inventarier, byggnader och markanläggningar ska dock tas upp. Med undantag för dessa tillgångar och för några poster som är särskilt skattereglerade behöver alltså endast in- och utbetalningar tas upp respektive dras av. Förslaget innebär också att de nu aktuella företagen inte alls behöver redovisa pågående arbeten. Inkomster och utgifter från pågående arbeten dras av när de betalas.[2]

För ovan angivna poster som inte följer kontantmetoden ska gälla samma förenklingsregler som för övriga företag (dessa regler som är gemensamma för alla företag behandlas nedan i avsnitt 25.6.4). Eftersom det här är fråga om mindre företag som generellt har lägre värden på sina poster kommer effekterna av dessa förenklingsregler emellertid att bli större för K1–företagen. Företag som inte förvärvar fastigheter och inte förvärvar inventarier för minst ett halvt prisbasbelopp eller har lagertillgångar för mer än 10 000 kronor behöver i princip inte hålla reda på mer än kontanta in- och utbetalningar.

Sammantaget kan det sägas att förslaget, som i princip överensstämmer med förslag som Skatteverket tidigare lämnat, kommer att leda till stora förenklingar för ett mycket stort antal företag. Även om reglerna har förenklats avsevärt genom K1-projektet finns det ett stort värde i ytterligare förenklingar. I avsnitt 25.6 diskuteras kostnaderna för att genomföra förslaget.

[2] En regel med liknande innehåll finns i dag i 17 kap. 24 § andra stycket IL. Den innebär att en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.

25.3.3 K2-företagen – förändringar i sambandet

Bedömning: För K2-företagen kommer det även i framtiden att finnas en betydande samordning mellan redovisning och beskattning. Sannolikt kommer denna samordning inte att vara mindre än den är i dag eller mindre än den blir när de nyligen beslutade K2-reglerna börjar tillämpas.

Företag som i framtiden kommer att tillämpa K2-reglerna tillämpar ofta i dag de alternativa förenklade redovisningsprinciper som finns inbyggda i BFN:s normgivning. Frågan är då hur K2-företagen kommer att påverkas av de förslag till ett förändrat samband som utredningen lämnar.

Det är svårt att ge någon för alla K2-företag relevant bild av hur samordnad redovisning och beskattning är i dag. De företag som är av en sådan storlek att de i framtiden kan tillämpa K2-reglerna kan i dag i princip post för post välja redovisningsprinciper. Förenklat torde gälla att många företag i denna kategori har skillnader på vissa områden, men i övrigt helt samordnar redovisning och beskattning. Hur många områden som skiljer sig beror antagligen på företagets storlek och verksamhet. Så gott som alla företag har skillnader i fråga om avskrivningar på inventarier. Många företag som har fastigheter torde ha skillnader när det gäller avskrivningarna på dessa.

Eftersom K2-reglerna numera är beslutade bör jämförelsen i första hand avse å ena sidan det system utredningen föreslår och å andra sidan det system för samordning av redovisning och beskattning som skulle bli följden med ett system som innebar ett oförändrat samband i kombination med K2-reglerna.

Ett system med oförändrat samband och ett sammanhållet paket med redovisningsregler skulle utifrån vad som i dag kan bedömas innebära en stor samordning mellan redovisning och beskattning. Sannolikt skulle skillnader endast finnas på ett fåtal punkter, t.ex. när det gäller avskrivningar på inventarier. Det skulle försåvitt gäller administrativ börda bli ett bra system för företagen.

Frågan blir då vilken skillnaden blir när det gäller administrativ börda mellan ett system med det nuvarande sambandet och K2-reglerna och ett system som det som utredningen föreslår. Av avgörande betydelse för att besvara denna fråga är som ovan framhållits vilka de faktiska skillnaderna blir mellan redovisnings- och

beskattningsreglerna i ett framtida system, inte att det rättsliga sambandet upphör.

De förslag till materiella regler som lämnas överensstämmer inte helt med det parallella förslag till K2-regler som BFN nyligen beslutat. Det kan i vissa fall bero på att utredningen gjort andra bedömningar än BFN i frågan om hur en viss fråga ska regleras. I andra fall är orsaken att definitiva K2-regler funnits först när utredningsarbetet i praktiken varit avslutat och att det därför inte varit praktiskt möjligt att anpassa skattereglerna. Utgångspunkten för utredningen har i stället varit att välja de lösningar som är rimliga som både redovisnings- och beskattningsregler för mindre företag.

Tanken har varit att redovisningsreglerna kommer att anpassa sig till de beskattningsregler som föreslås eller att skattereglerna anpassas till motsvarande regel i K2-systemet. Några mer dramatiska skillnader i förhållande till K2 finns inte, men det är uppenbart att en anpassning kommer att få göras i endera regelverket för att en maximal samordning ska kunna bli verklighet.

Utredningen utgår ifrån att regelverken kommer att samordnas så att endast ett fåtal skillnader återstår, och att det på dessa områden finns tungt vägande skäl för olika lösningar.

Det finns emellertid på flera håll en oro för att det antingen initialt eller med tiden kommer att uppstå oavsiktliga och oönskade skillnader mellan K2-reglerna och skattereglerna. Skillnader i uttryckssätt m.m. kommer att leda till att tillämpningen kommer att skilja sig åt. Denna oro och problemet som den har sin grund i måste naturligtvis tas på allvar. Utredningen kan emellertid för sin del inte se det som en oöverstiglig uppgift för framför allt BFN att hålla ihop regelsystemen. Redan i dag, när skatterätten i fråga om beskattningstidpunkten är underordnad redovisningen, finns det tydliga tendenser till att de mindre företagen i praktiken anpassar sig till utslag i skattedomstolar och uppfattningar som gäller inom beskattningen. Det är troligt att en motsvarande ordning än mer uttalat skulle etableras i framtiden, eftersom det finns ett intresse från företagens sida från att hålla ihop systemen. Det är svårt att identifiera någon som skulle ha intresse av att systemen oavsiktligt glider isär. En annan sak är att det på vissa områden kan finnas starka skäl för att välja olika lösningar.

Som utredningen ser det finns det emellertid funktionella lösningar, om risken för oavsiktliga diskrepanser verkligen skulle vara ett stort problem. En lösning kan vara att redovisningsreglerna för

K2-företagen utformas med nuvarande 14 kap. 2 § IL som förebild. I redovisningsrekommendationen anges då lämpligen att som god redovisningssed för företagen gäller IL:s regler, om inte annat särskilt sägs i rekommendationen. Den vidare rekommendationen kan sedan inriktas på att ange vad som ska gälla i stället för skattereglerna på några särskilt utvalda områden (t.ex. planenliga avskrivningar på inventarier).

Sammantaget är det utredningens bedömning att det förslag utredningen lägger fram kommer att leda till en mycket stark samordning mellan redovisning och beskattning för de mindre företagen. Inget talar för att denna samordning kommer att bli mindre stark än vad som är fallet i dag eller än vad den skulle bli i ett system med traditionellt samband och särskilda regler för de mindre företagen. Detta leder till slutsatsen att ett avskaffande av det rättsliga sambandet inte ger någon ökad administrativ börda för de mindre företagen.

Skillnaden mot i dag blir sannolikt i stället att redovisningen för de mindre företagen styrs av beskattningsreglerna, i stället för tvärtom. Det finns anledning att här påminna om poängerna med att för de mindre företagen ersätta ett samband som innebär att redovisningen styr beskattningen med ett ”omvänt samband” som innebär att skattereglerna i praktiken kommer att styra redovisningen (se vidare kapitel 6). Ett sådant omvänt samband löser flera av de problem som för framtiden finns med ett traditionellt samband; den frikoppling som är nödvändig för de största företagen kan genomföras utan att det måste införas flera olika uppsättningar regler för aktiebolag inom ramen för IL och utan att den administrativa bördan ökar för de mindre företagen. Dessutom försvinner de konstitutionella invändningarna mot sambandet.

25.3.4 K2-företagen – de materiella reglerna

Bedömning: De förenklingsregler som föreslås kommer att få stor betydelse för K2-företagen och bör leda till att den administrativa bördan inte ökar, även om det finns regler som bedömda isolerat får sådana effekter.

I detta avsnitt beskrivs de materiella regler som är av intresse för att bedöma om den administrativa bördan ökar eller minskar för K2-

företagen. Generellt gäller att motsvarande förenklingsregler också kan tillämpas av större företag och därför är av intresse även för K3- och K4-företagen. De regler som avser inventarier och lager är av intresse även för K1-företagen, eftersom dessa regler gäller även för dem.

En viktig förändring i de materiella reglerna gäller pågående arbeten.

Reglerna om pågående arbeten är i dag mycket komplicerade och dessutom i vissa avseende principiellt tveksamma. Utredningen har funnit det angeläget att ändra reglerna. I många avseende blir reglerna enklare än vad de varit. Man behöver t.ex. inte längre skilja mellan fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Övergripande närmar sig reglerna också till vad som allmänt gäller för lagertillgångar, vilket innebär att behovet att dra gränser minskar.

I ett avseende innebär emellertid de föreslagna reglerna en försämring när det gäller den administrativa bördan. I dag finns i 17 kap. 26 § IL en regel som anger att värdet av uppdrag på löpande räkning inte behöver tas upp som en tillgång. I stället ska de belopp som faktureras tas upp som intäkt. Skenbart innebär regeln att den skattskyldige inte behöver hålla reda på vilka tillgångar och hur mycket arbete som läggs ned i ett uppdrag. I de regler som utredningen föreslår finns ingen motsvarande regel. Det innebär att värdet av tillgångar och arbete som lagts ned i ett uppdrag måste tas upp som ett pågående arbete. Den föreslagna regeln ställer alltså större krav på den skattskyldige. Åtminstone från ett teoretiskt perspektiv är det svårt att se att förändringen ska ha så stor betydelse. För att kunna ta betalt måste näringsidkaren veta vad han lagt ner i uppdraget. Möjligen är det i den praktiska hanteringen så att gränsen mellan fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning suddats ut och att detta leder till att vissa skattskyldiga i dag saknar administrativa rutiner för att på ett fullgott sett hålla reda på vad som lagts ned i ett uppdrag.

Utredningen har insett att det för vissa företag åtminstone övergångsvis kommer att bli ett merarbete. En större kontroll på kostnaderna kommer emellertid också, i vart fall såvitt avser något större uppdrag, att ge bättre förutsättningar för att driva näringsverksamheten på ett framgångsrikt sätt. För att inte tvinga fram merarbete i de fall det handlar om mindre uppdrag föreslår utredningen också en beloppsmässig undantagsregel. Något värde på pågående arbeten behöver inte tas upp om de utgifter som nedlagts i uppdraget uppgår till högst 5 000 kronor. Det sammanlagda

värdet som inte tas upp får dock inte överstiga 25 000 kronor. Med denna undantagsregel anser utredningen att reglerna sammantaget kan motiveras även utifrån dess påverkan på administrativ börda.

En viktig förenklingsregel som utredningen föreslår gäller inventarier. I 18 kap. 4 § IL finns en regel som innebär att inventarier av mindre värde får dras av omedelbart. Av allmänna råd från Skatteverket (för taxeringsåret 2008 gäller SKV A 2007:2) framgår att ett mindre värde varierar mellan 5 000–20 000 kronor beroende på företagets storlek. För K1-företagen är ett mindre värde 5 000 kronor, för K2-företagen är motsvarande summa 10 000 kronor och för de större företagen är 20 000 kronor att anse som ett mindre värde. Utredningen föreslår nu att begreppet inventarier av mindre värde lagregleras och att regeln tar sin utgångspunkt i prisbasbeloppet. Förslaget är att inventarier vars anskaffningsvärde understiger ett halvt prisbasbelopp får dras av omedelbart. Samma belopp gäller för alla företag. Förenklingskonsekvenserna blir emellertid störst för de mindre företagen. Många av de minsta företagen kommer över huvud taget inte att behöva tillämpa reglerna om inventarier.

En motsvarande förenklingsregel som för inventarier föreslås för lagertillgångar. Lager vars värde uppgår till högst 10 000 kronor behöver inte tas upp som tillgång.

För lagertillgångar och inventarier föreslås också förenklingsregler som gäller vilka utgifter som ska tas upp i anskaffningsvärdet. Reglerna innebär bl.a. att indirekta utgifter och vissa direkta utgifter inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet.

I det paket av regler som föreslås finns det några som ökar den administrativa bördan. Det finns emellertid avsevärt fler regler som minskar den administrativa bördan. Den sammanfattande bedömningen när det gäller de materiella reglerna blir därför att K2-företagens administrativa börda minskar till följd av förslagen.

25.3.5 IAS- och K3-företagen – förändringar i sambandet och de materiella reglerna

Bedömning: För IAS-företagen och K3-företagen kommer den föreslagna förändringen i sambandet att få större betydelse för den administrativa bördan än vad det får för de mindre företagen.

Inledning

Det har konstaterats att det i praktiken kommer att bli en närmast fullständig samordning mellan redovisning och beskattning för K1-företagen, och att samordningen kommer att bli mycket stor också för K2-företagen. Den fråga som återstår är vilken samordning det kommer att bli för de företag som inte tillhör någon av dessa kategorier – IAS-företagen (K4) och K3-företagen.

Det är svårt att i nuläget bedöma vilka skillnader som kommer att finnas mellan å ena sidan företagen i K3 och å andra sidan IAS-företagen eftersom de förstnämnda reglerna ännu inte är beslutade. BFN har offentliggjort en förteckning med skillnader som nämnden tänker sig komma att finnas mellan K2- och K3-reglerna. I denna anges bl.a. att värdering till verkligt värde i viss utsträckning kommer att vara tillåten i K3, att K3-reglerna kommer att vara mer principbaserade än K2-reglerna och att nuvärdesberäkning normalt ska göras enligt K3-reglerna. Väsentligen kvarstår emellertid frågan om K3-reglerna kommer att ta sin utgångspunkt i IAS-reglerna eller i K2-reglerna som obesvarad. Detta gör också att det i dagsläget är mycket svårt att analysera konsekvenserna för just K3-företagen.

I det följande görs ett försök att särskilt behandla K3-företagen trots den osäkerhet som finns. Eftersom situationen för IAS-företagen är enklare att bedöma behandlas dessa först. I den del som avser K3-företagen diskuteras vilka skillnader som finns för dessa företag. Det kan sägas att analysen i denna del bygger på förutsättningen att K3-reglerna, när det gäller de för beskattningen intressanta redovisningsprinciperna, kommer att bli mer lika IAS-reglerna än K2-reglerna. Skulle detta visa sig vara fel blir konsekvensen endast den att svårigheterna för K3-företagen blir mindre. Å andra sidan kan man då förutsätta att ett större antal

företag kommer att välja att tillämpa IAS-reglerna i stället för K3-reglerna.

För de större företagen är det lämpligast att samtidigt behandla de frågor som gäller sambandet och dem som gäller de materiella reglerna.

IAS-företagen – förändringar i sambandet och de materiella reglerna

Målet med analysen är att klarlägga vilka ökade eller minskade administrativa bördor som följer med utredningens förslag. Till skillnad från vad som gäller för företag i K1 och K2 kommer det för IAS-företagen i framtiden att finnas omfattande skillnader mellan de skattemässiga huvudregler som utredningen föreslår och de principer som i framtiden kommer att gälla i koncernredovisningen (och, om utredningens förslag genomförs, i redovisningen för juridisk person). Det är uppenbart att detta kommer att leda till ett administrativt merarbete i förhållande till ett system som innebär en total samordning mellan redovisning och beskattning. För att konsekvensanalysen ska bli rättvisande måste man emellertid justera för vissa förhållanden som inte beaktas i jämförelsen. Det är nämligen inte relevant att låta ett ur förenklingsperspektiv idealt regelverk gälla, om detta regelverk av andra skäl är uteslutet. Det är därför viktigt att framhålla att vi inte har och det heller inte finns någon som argumenterat för att vi ska ha ett fullständigt samband mellan redovisning och beskattning för den här aktuella företagskategorin. De förhållanden som det bör justeras för gäller:

1. I praktiken har det materiella sambandet redan upphört på ett antal områden genom bl.a. utvecklingen av särskilda redovisningsprinciper i juridisk person. Den administrativa börda som följer med denna frikoppling är inte en följd av utredningens förslag och från denna bör man alltså bortse. Det gäller följande poster:

   1) Pågående arbeten och entreprenadavtal
   2) Lånekostnader
   3) Immateriella tillgångar
   4) Finansiella instrument

5) Biologiska tillgångar
6) Omklassificering av anläggningstillgångar som ska säljas
7) Förvaltningsfastigheter

2. Det finns en tydlig trend i den företagsdrivna frikoppling mellan redovisning och beskattning som åstadkommits genom ändringar i redovisningsnormgivningen under de senaste årtiondena. I de fall förslag till nya redovisningsregler medfört en tidigarelagd beskattning har det som en följd av önskemål från företagen utvecklats särskilda redovisningsregler för juridisk person. Det kan förväntas att företagen även i framtiden kommer att vilja ha en möjlighet att beskattas utifrån mer traditionella överväganden även om redovisningen under inflytande av mer moderna principer söker andra vägar. Om man jämför med ett system med ett rättsligt samband som huvudprincip bör man ta hänsyn till att kommande ändringar inom redovisningen sannolikt skulle mötas med ökad frikoppling, som i så fall skulle medföra motsvarande ökning av den administrativa börda som ett avskaffat rättsligt samband. I detta sammanhang är framför allt de inom IASB diskuterade ändringarna av principer som gäller intäktsredovisning och avsättningar av intresse.

3. I s.k. klassificeringsfrågor gäller redan i dag enligt utredningens mening att det inte finns något rättsligt samband. Under lång tid har detta varit av mindre betydelse, eftersom det funnits en samsyn mellan redovisning och beskattning som grundat sig på civilrättsliga överväganden. I takt med att redovisningen utvecklat en egen syn i klassificeringsfrågor har den praktiska betydelsen ökat. Det kan förväntas att nu aktuella skillnader kommer att fortsätta öka. Detta är emellertid inte en konsekvens av utredningens förslag och hänsyn bör inte tas till detta i konsekvensanalysen. Utredningens bedömning är också att det inte är lämpligt och kanske inte heller möjligt att skapa ett rättsligt samband i klassificeringsfrågor. Det är följande områden inom vilka skillnader avseende klassificering kan få betydelse:

1) Är ett avtal ett köp eller ett hyresavtal?
2) Definition av försäkringsavtal
3) En eller flera transaktioner
4) Avyttringsbegreppet
5) Definition av ränta (nuvärdesberäkning)

4. För de större företagen kan principiellt sett en ökad administrativ börda ställas mot tidigarelagd beskattning. Ett samband mellan beskattning och IFRS-reglerna torde för de flesta företag leda till en tidigarelagd beskattning i förhållande till de beskattningsregler som utredningen föreslås. I dessa fall får företagen emellertid enligt en generellt tillämplig undantagsregel i stället välja den lösning som gäller i redovisningen också vid beskattningen. Det innebär i praktiken att företagen genom de föreslagna reglerna erbjuds en valmöjlighet mellan tidigarelagd beskattning eller ökad administrativ börda. Den ökade administrativa bördan som följer med en tillämpning av de särskilda skattereglerna är alltså något som företagen i många fall kan undvika. Därför bör man vid analysen av administrativ börda bortse från den ökade börda som inom ramen för regelverket kan undvikas. Det innebär att det bara är de särskilda skatteregler som leder till en tidigarelagd beskattning i förhållande till en beskattning byggd på redovisningen som är av intresse vid analysen av den administrativa bördan.
5. I vissa situationer tillåter de regler som föreslås att ett företag vid beskattningen tillämpar motsvarande lösning som i redovisningen, även om detta leder till en senarelagd beskattning. Även i dessa fall gäller att reglerna inte ger någon ökad administrativ börda. Ett exempel på det är bestämmelsen om effektivräntemetoden.
6. Många gånger är det nästintill omöjligt att få fram ett auktoritativt svar på vad IAS-reglerna i ett konkret fall innebär. Detta begränsar också möjligheten att bedöma i vad mån de särskilda skattereglerna innebär någon avvikelse från vad som gäller inom redovisningen. Utredningen har valt att begränsa analysen av administrativ börda till de områden där det med någon rimlig grad kan sägas att redovisningsreglerna skiljer sig från vad som föreslås för beskattningen.

Sammanfattningsvis ska alltså som utgångspunkt för bedömningen av vilken administrativ börda som förslagen ger för de större företagen läggas de konsekvenser som de får för den administrativa bördan när hänsyn tagits till vad som sagt under 1–6 ovan. Utredningen har därvid identifierat följande förslag som har betydelse för den administrativa bördan.

Intäkter

Utredningen föreslår för försäljning av varor en regel som innebär att intäkten ska tas upp när varan avlämnats. Regeln är undantagslös och innebär att det blir det civilrättsliga avlämnandebegreppet som blir avgörande. I redovisningen gäller i stället att det är övergången av de ekonomiska riskerna som gäller som intäktsredovisningspunkt. I de allra flesta fall torde den föreslagna skatteregeln ge samma resultat som den som gäller inom redovisningen. I vissa fall, som är svåra att identifiera, kan det vara så att det finns skillnader. Det skulle t.ex. kunna finnas fall då intäktsredovisningen ska senareläggas till följd av betalningsvillkor eller andra avtalsvillkor. I de fall redovisningsregeln innebär att intäkten redovisas före avlämnandet kan den också tillämpas inom beskattningen om företaget vill det. I annat fall kan den det inte. Utredningens bedömning är att det i vissa företag kan uppstå ett merarbete i jämförelse med en regel som innebär ett samband med redovisningen. Mycket talar emellertid för att den föreslagna regeln överensstämmer med vad som är gällande rätt redan i dag (se RÅ 2002 ref. 88). Under alla förhållande har det, inte minst för företagen, ett stort värde att tillämpningen på detta område blir mer förutsägbar. Den eventuella ökade administrativa bördan för vissa företag får därför accepteras.

Avyttring av finansiella instrument

Enligt IFRS-reglerna gäller att företagen har en frihet att välja redovisningsprincip vid avyttring av finansiella instrument. Antingen tas intäkten upp när avtal ingått eller när betalning erläggs. De skatteregler som utredningen föreslår är emellertid samordnade med vad som gäller för finansiella instrument som är kapitaltillgångar. Reglerna innebär därför att intäkten ska tas upp när avtal ingåtts.

Värdeförändringar som innebär att det verkliga värdet överstiger anskaffningsvärdet

IAS-reglerna innebär att många tillgångar får eller ska tas upp till verkligt värde. Det gäller t.ex. förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar, biologiska tillgångar och immateriella tillgångar. Utredningens förslag innebär att företagen kan välja mellan

att genomgående ta upp dessa till anskaffningsvärde eller ta upp de tillgångar som har ett högre värde än anskaffningsvärdet till verkligt värde. Någon möjlighet att skattemässigt ta upp tillgångar till verkligt värde i det fall de har ett verkligt värde som understiger anskaffningsvärdet finns inte. I detta avseende överensstämmer reglerna med vad som gäller i dag. Skillnaden är att företagen nu ges möjlighet att anpassa sig till värdena i redovisningen under förutsättning att dessa överstiger anskaffningsvärdena.

K3-reglerna – förändringar i sambandet och de materiella reglerna

Enligt utredningens mening finns det omständigheter som talar för att K3-företagens situation när det gäller förändringar i sambandet kommer att ha större likhet med IAS-företagen än med K2-företagen. Det är nämligen sannolikt att redovisningsprinciperna i K3 kommer att skilja sig från de regler som utredningen föreslår som beskattningsregler. Hur stora skillnaderna blir är ytterst en fråga som redovisningsnormgivarna har att ta ställning till utifrån redovisningsintressenternas behov.

Det finns emellertid några skillnader mellan åtminstone vissa K3-företag och IAS-företag i gemen som kan antas leda till att den administrativa bördan som följer med en ökad frikoppling kan bli något mer bekymmersam för K3-företagen.

Man kan anta att åtminstone en grupp K3-företag är betydligt mindre och därför mindre resursstarka än IAS-företagen. Även om detta inte gäller generellt – gränsen mellan K3-företag och IAS-företag dras ju inte med stöd av storlekskriterier – finns det mycket som talar för att det kommer att bli så. I den grupp något mindre företag som kan tänkas tillämpa K3-reglerna finns sannolikt också företag som inte har samma vana av att hantera skillnader mellan redovisning och beskattning som de större företagen har.

25.3.6 De finansiella företagen – förändringar i sambandet och de materiella reglerna

Försäkringsföretag

Nuvarande system

Försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). ÅRFL innehåller omfattande hänvisningar till ÅRL. Om inte annat särskilt föreskrivs ska ÅRL:s bestämmelser för större företag och större koncerner tillämpas. Bestämmelserna i ÅRL som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas av understödsföreningar om inte annat särskilt föreskrivs.

Enligt Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i försäkringsföretag (FFFS 2006:17) är huvudprincipen att alla försäkringsföretag bör tillämpa internationella redovisningsstandarder om inte något annat krävs enligt lag, annan författning eller följer av FFFS 2006:17. Redovisningsrådets rekommendation Redovisning för juridiska personer (RR 32:05) och ett antal särskilt uppräknade uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp (URA) bör tillämpas på motsvarande vis i alla försäkringsföretags årsredovisning.

Vid tillämpningen av internationella redovisningsstandarder, RR 32:05 och URA ska vissa angivna anpassningar göras. Bl.a. anges att avistaköp eller avistaförsäljningar bör redovisas per affärsdagen. För onoterade försäkringsföretag vars balansomslutning för de två senaste räkenskapsåren inte överstiger 1 000 prisbasbelopp gäller vissa lättnader, bl.a. vad gäller skyldigheten att lämna upplysningar.

FFFS 2006:17 ska i normalfallet inte tillämpas av sådana ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar som har dispens enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ÅRFL att tillämpa förenklade årsredovisningsregler.

På grund av ÅRFL begränsas tillämpningen av internationella redovisningsstandarder i vissa avseenden. Placeringstillgångar för vilka försäkringstagarna bär risk ska t.ex. alltid värderas till verkligt värde och förutbetalda anskaffningskostnader för avtal om försäkring ska under vissa förutsättningar tas upp som tillgång.

Det framtida systemet

Såväl noterade som onoterade försäkringsföretag ska, med vissa undantag, oavsett storlek tillämpa internationella redovisningsstandarder. Detta innebär att de övergripande slutsatserna i avsnitt 25.3.5 har relevans även för skadeförsäkringsföretagen och den delen av livförsäkringsföretagens verksamhet som beskattas enligt IL. Livförsäkringsföretag som endast beskattas enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) berörs inte. Understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet beskattas enligt AvPL. I övrigt är understödsföreningar bara skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av sådan fastighet som inte förvaltas i livförsäkringsverksamhet.

När det gäller de föreslagna reglerna kan följande nämnas.

Regeln om beskattningstidpunkten vid avyttring av finansiella instrument överensstämmer med redovisningsreglerna (FFFS 2006:17).

Regeln för när premieinkomst ska tas upp stämmer i stort med redovisningsreglerna. Enligt FFFS 2006:17 ska premier som är förfallna till betalning före räkenskapsårets slut tas upp även om avtalad försäkringsperiod påbörjas först nästa räkenskapsår. Den föreslagna regeln bedöms medföra ingen eller endast marginellt ökad administrativ börda. Detsamma gäller regeln för när återförsäkringspremier ska dras av.

När det gäller den föreslagna regeln om avdrag för försäkringstekniska avsättningar slopas hänvisningen till ÅRFL. Avsikten är emellertid att bestämmelsen ska motsvara redovisningsreglerna. Den slopade hänvisningen föranleder därför ingen ökad administrativ börda. Skattemässigt behöver avsättningarna inte nuvärdesberäknas även om aktuariella metoder och principer kräver detta. En anpassning till redovisningen kan göras genom att välja en tidigarelagd beskattning.

Den föreslagna regeln om säkerhetsreserv överensstämmer med Finansinspektionens nuvarande föreskrifter och allmänna råd och ökar därför inte den administrativa bördan.

Avslutningsvis kan nämnas att försäkringsföretagen inte omfattas av förenklingsreglerna om lagervärdering (jfr den föreslagna bestämmelsen i 17 kap. 16 a § IL).

Kreditinstitut och värdepappersbolag

Nuvarande system

Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) är tillämplig på kreditinstitut och värdepappersbolag. Med kreditinstitut avses bl.a. bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar. Med värdepappersbolag avses ett svenskt aktiebolag som fått tillstånd att driva värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

ÅRKL innehåller omfattande hänvisningar till ÅRL. Hänvisningarna gäller, om inte annat särskilt föreskrivs, ÅRL:s bestämmelser för större företag och större koncerner som kreditinstitut och värdepappersbolag ska tillämpa. Bestämmelserna i ÅRL som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas av bl. a. medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar.

Enligt Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (FFFS 2006:16) är huvudprincipen att företagen ska tillämpa internationella redovisningsstandarder om inte något annat krävs enligt lag, annan författning eller följer av FFFS 2006:16. Vidare bör RR 32:05 och ett antal särskilt uppräknade URA tillämpas på motsvarande vis i alla instituts årsredovisningar.

Vid tillämpningen av internationella redovisningsstandarder, RR 32:05 och URA ska vissa anpassningar göras. Bl.a. anges att avistaköp och avistaförsäljningar bör redovisas per affärsdagen. För onoterade institut som inte är bank eller kreditmarknadsföretag och vars balansomslutning för de två senaste räkenskapsåren inte överstiger 1 000 prisbasbelopp (undantag finns) gäller vissa lättnader i bl.a. skyldigheten att lämna upplysningar.

På grund av reglerna i ÅRKL begränsas tillämpningen av internationella redovisningsstandarder i vissa avseenden.

Det framtida systemet

Både noterade och onoterade finansiella institut ska, med vissa begränsningar, oavsett storlek tillämpa internationella redovisningsstandarder. Det innebär att de övergripande slutsatserna i avsnitt 25.3.5 har relevans även för de finansiella instituten.

25.4 Regler om obeskattade vinster och den administrativa bördan

Bedömning: De föreslagna reglerna om att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut ökar den administrativa bördan. Ökningen kan emellertid antas bli måttlig för de företag som berörs. Ökningen blir större för IAS- och K3-företagen och mindre för K2-företagen. Reglerna gäller inte för K1-företagen och ökar därför inte dessa företags administrativa börda.

25.4.1 Allmänt

Som framgått har utredningen i uppdrag att föreslå regler som innebär att obeskattade vinster inte kan delas ut. De regler som föreslås träffar samtliga obeskattade vinster. Förslagen innebär skillnader i förhållande till vad som gäller i dag. Reglerna träffar inte bara sådana obeskattade vinster som inte finns i dag men som i framtiden kommer att finnas till följd av att tillgångar redovisas till verkligt värde även i bolag. De träffar också obeskattade vinster som finns redan i dag och som i dag kan delas ut.

Till att börja med kan man konstatera att frågan om obeskattade vinster och reglerna för att hantera sådana inte har någon bäring i fråga om de minsta företagen; enskilda näringsidkare och handelsbolag utan juridiska personer i delägarkretsen. För dessa företag är utdelning av obeskattade vinster en icke-fråga eftersom det inte finns något skyddat kapital.

Det finns också anledning att något rekapitulera de överväganden avseende alternativa lösningar som gjorts i kapitel 8. Där konstateras att det finns ett begränsat antal alternativ för att hantera problemet med utdelning av obeskattade vinster och det diskuteras vilka konsekvenserna kan bli om problemen inte möts med lagstiftning. Det anges att de alternativa sätten att hantera obeskattade vinster av olika skäl är otänkbara eller mindre lämpliga. Ett generellt materiellt samband eliminerar de obeskattade vinsterna, men leder till högre skattekostnader för företag. Eftersom det innebär avskattning av orealiserade vinster rimmar det också mindre väl med skatteförmågeprincipen. En civilrättslig utdelningsspärr anses mer ingripande än vad som krävs för att hantera skatteproblemen och det anses också principiellt felaktigt att förbjuda

utdelning om skälet bara är att garantera att bolagsskatten betalas innan medlen delas ut. En skatterättslig utdelningsspärr har bedömts riskera att komma i konflikt med gemenskapsrättsliga bestämmelser och har därför inte övervägts närmare.[3] Kvar finns då endast en reformering av systemet med obeskattade reserver.

Det kan naturligtvis ifrågasättas om regler som ska garantera att obeskattade vinster inte får delas ut måste vara heltäckande. Skulle man inte kunna nöja sig med reglerna gäller endast för de poster som kan tänkas avse belopp av samhällsekonomisk betydelse? Utredningens bedömning är att det av både principiella och praktiska skäl är mer lämpligt att generellt reglera frågan. I betydande utsträckning beror behovet av regler för olika poster på utvecklingen inom redovisningen.

Skulle reglerna begränsas till vissa poster skulle man med den utveckling som pågår inom redovisningen tvingas omarbeta reglerna fortlöpande. En ”katalog” av tillåtna eller otillåtna obeskattade vinster skulle behöva tas in i lagen. Från principiella utgångspunkter skulle det vara svårt eller omöjligt att motivera varför vissa obeskattade vinster får delas ut medan andra inte får det. Det finns också risker för bristande neutralitet mellan företag med olika verksamhet.

Att förslagen som avser obeskattade vinster kommer att öka den administrativa bördan är nog oundvikligt. Innan de närmare negativa effekterna för olika företagskategorier redovisas kan det finnas anledning att peka på att förslaget i vissa avseenden innebär tydliga förenklingar.

Det mest påtagliga exemplet gäller inventarier. I dag gäller att ett företag för att få tillämpa s.k. räkenskapsenlig avskrivning måste ha samma värde på tillgången i redovisning och beskattning. Det finns många exempel på att detta ställer till problem i praktiken. Det gäller vid uppskrivningar, vid upplösning av överavskrivningar och i många andra fall. De egenskaper hos de nuvarande reglerna som orsakar problem bortfaller med utredningens förslag. För inventarier blir det betydligt enklare att i framtiden göra värdeminskningsavdrag med belopp motsvarande nuvarande räkenskapsenlig avskrivning trots att värdet på inventarierna ändras i redovisningen. En konsekvens blir också att reglerna om restvärdesavskrivning blir överflödiga och kan upphävas.

[3] Frågan diskuteras i avsnitt 9.5.2. På grund av tidsskäl har utredningen inte kunnat göra någon mera omfattande analys av EG-domstolens avgörande den 26 juni 2008 i mål C-284/06.

När det då gäller de negativa effekterna på den administrativa bördan kan man till att börja med konstatera att vilka effekterna blir och hur mycket ett företag påverkas beror på dess storlek. För de företag som i dag redovisar uppskjuten skatt blir det nya systemet inte så svårt att hantera. Det underlag på vilket uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran beräknas blir en utgångspunkt för att beräkna de obeskattade vinsterna. Vissa justeringar behövs dock, t.ex. i fråga om förlustavdrag. Företaget fortsätter att redovisa uppskjuten skatt precis som i dag men kompletterar, under förutsättning att det inte vill skatta av de obeskattade vinsterna, redovisningen av uppskjuten skatt med att redovisa den återstående delen av de obeskattade vinsterna antingen som obeskattad reserv eller bundet eget kapital.

För de något större företag som redovisar uppskjuten skatt torde alltså systematiken i de nya reglerna inte leda till några större problem och det torde heller inte kräva några större förändringar i de administrativa systemen eftersom förslaget ansluter så nära till vad som gäller för uppskjuten skatt. För dessa företag kan man också tro att det är en fördel om förslaget är heltäckande och inte begränsas till vissa obeskattade vinster. Det är emellertid å andra sidan de nu aktuella större företagen som kommer att ha flest poster för vilka det finns skillnader mellan redovisning och beskattning. Trots detta är utredningens samlade bedömning att reglerna om obeskattade vinster för de större företagen med god vana av att redovisa uppskjuten skatt endast kommer att innebära måttliga ökningar av den administrativa bördan. Det är också utredningens uppfattning att dessa företag föredrar denna måttliga ökning i den administrativa bördan framför en tidigareläggning av beskattningen. I de fall något enskilt företag inte skulle dela denna uppfattning har företaget också möjlighet att i stor utsträckning eliminera arbetet med att hålla reda på obeskattade vinster genom att utnyttja de regler som finns för att samordna redovisning och beskattning.

För de mindre företag som i dag inte redovisar uppskjuten skatt skulle det kunna bli så att förslaget leder till en något större ökning av den administrativa bördan. För dessa företag innebär förslaget inte någon ändring när det gäller framför allt avskrivningar på inventarier och periodiseringsfond, som redan i dag hanteras inom ramen för ett system med obeskattade reserver. De skillnader som uppstår med förslaget gäller andra poster för vilka redovisning och beskattning inte kommer att vara samordnade.

Som framgått är utredningens förslag att redovisning och beskattning för dessa företag i praktiken kommer att vara samordnade i åtminstone den utsträckning som gäller i dag. Frågan blir därför: vilka skillnadsposter finns det i dag som kan ställa till problem för de mindre företagen när regler om obeskattade vinster införs. Det är inte så lätt att hitta exempel som kan tänkas vara så vanligt förekommande att de på ett generellt plan kan få praktisk betydelse. Ett sådant exempel gäller emellertid avskrivningar på fastigheter. Med undantag från möjligen de allra minsta företagen torde gälla att fastighetsförvaltande företag inte tillämpar samma avskrivningstid i redovisningen som i beskattningen. För de företag som gör så och som i dag inte redovisar uppskjuten skatt innebär de nya reglerna en tillkommande administrativ börda. Denna kan emellertid undvikas genom att företagen samordnar de skattemässiga och redovisningsmässiga avskrivningarna. I slutändan blir det därför även i detta fall ytterst det enskilda företaget som avgör om det vill prioritera senarelagd beskattning eller lägre administrativ börda.

Utredningens sammanfattande bedömning är att förslaget om obeskattade vinster med de föreliggande utgångspunkterna är det bästa alternativet, även om det i någon mån ökar den administrativa bördan.

25.4.2 De finansiella företagen

Bestämmelser om begränsning av värdeöverföringar genom bl.a. vinstutdelning finns även för finansiella företag som utgör aktiebolag, t.ex. bankaktiebolag och värdepappersbolag. Skyddsregler finns även för ekonomiska föreningar, kreditmarknadsföretag och medlemsbanker.

När det gäller vinstutdelande försäkringsföretag finns regler om vinstutdelning liknande dem som gäller för aktiebolag. Vinstutdelande försäkringsaktiebolag kommer således att omfattas av reglerna om obeskattade vinster. I vinstutdelande livförsäkringsföretag sker beskattningen i första ledet genom uttag av avkastningsskatt. Dessa företag kommer därför att omfattas av reglerna om obeskattade vinster endast i den mån företaget bedriver verksamhet som ska inkomstbeskattas (se kapitel 22).

Frågan om obeskattade vinster och reglerna för att hantera sådana har inte någon bäring på de icke vinstutdelande försäkringsbolagen och ömsesidiga försäkringsbolag.

För understödsföreningar saknas regler om utdelning och användning av företagens egendom motsvarande de som gäller för ekonomiska föreningar. Reglerna om obeskattade vinster kommer därför inte heller att träffa dessa företag (utöver beskattning enligt AvPL beskattas dessa dessutom endast för fastighet).

Finansiella företag tillämpar reglerna om redovisning av uppskjuten skatt med undantag för vissa försäkringsföretag (1 kap. 1 § tredje stycket ÅRFL).

Det finns en skyldighet för försäkringsföretag att föra vissa orealiserade värdeförändringar till en fond för verkligt värde. Denna fond ska hos livförsäkringsföretag tas upp under bundet eget kapital (jfr 5 kap. 1 och 2 §§ ÅRFL). Orealiserade värdeförändringar beaktas således i vinstutdelningsreglerna för livförsäkringsbolag. För kreditinstitut, värdepappersbolag och skadeförsäkringsföretag finns det däremot inte några utdelningsbegränsningar avseende orealiserade vinster.

Utredningens sammanfattande bedömning är att reglerna om obeskattade vinster och hanteringen av dessa inte kommer att innebära merarbete i någon större omfattning för de finansiella företagen.

25.5 Merarbete till följd av övergångsfrågor

Bedömning: Utredningens lagförslag innefattar regler på många och komplicerade områden. Även om det väsentligen är fråga om en lagreglering av vad som har varit god sed och ambitionen i de allra flesta fall varit att gällande rätt inte ska ändras kommer det under en övergångstid att finnas osäkerhet om vad som gäller. Detta kan skapa problem för företagen. Det är angeläget att tiden för framförhållning blir tillräckligt lång. Framför allt gäller det tiden från det reglerna beslutas till dess de ska tillämpas. De aktörer som är centrala när det gäller att klarlägga vad som gäller; Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna, bedöms inte behöva tillföras ytterligare resurser till följd av utredningens förslag.

Diskussionen ovan har i huvudsak utgått från hur de förändringar som föreslås kommer att påverka företagen när systemet väl är inarbetat. Den fråga som behandlas här är vilka effekter som uppstår under övergångsperioden mellan det gamla och det nya systemet. Vilka problem kan tänkas uppstå och hur kan dessa förebyggas? De frågor som framför allt ska diskuteras gäller:

1. Anpassning av administrativa system och
2. Etablering av ny praxis

25.5.1 Anpassning av företagens administrativa system

När det gäller K1- och K2-företagen är det mycket sannolikt att det inte behövs någon större anpassning av de administrativa systemen. För dessa företag är det utredningens bedömning att sambandet inte kommer att bli mindre än vad det är i dag. I den mån det kan bli aktuellt med nya rutiner eller ändrade system torde det gälla för de företag som har obeskattade vinster, men som inte i dag redovisar uppskjuten skatt.

När det gäller de större företagen är det svårt att på ett generellt plan avgöra i vilken utsträckning systemen behöver ändras. I mångt och mycket beror detta också på vilka val företaget gör.

Mycket övergripande kan företagens administrativa system såvitt här är av intresse indelas i löpande registrering, bokslutsarbete och deklaration. Utredningen har som redovisats försökt klarlägga om förslagen är av den arten att de skulle komma att påverka den löpande registreringen. Något belägg för detta har inte kunnat finnas. När det gäller bokslutsarbetet är en del i detta i dag att hantera de skillnader som finns för redovisning i juridisk person och koncernredovisning. Detta arbete kommer definitionsmässigt att övergå från att vara ett bokslutsarbete till att bli ett deklarationsarbete. I vad mån det innebär att arbetet blir mer betungande är omöjligt att säga.

När det gäller den framtida administrativa samordningen mellan bokslut och deklaration kan kanske ett exempel från Danmark ge en fingervisning och hur det kan bli också i Sverige. I Danmark gäller sedan länge att det inte finns något materiellt eller annat rättsligt samband mellan redovisning och beskattning.

I Danmark precis som i Sverige bygger deklarationen på företagets löpande redovisning. Företagen i Danmark får göra en helt

särskild skattemässig resultaträkning som lämnas in tillsammans med deklarationen. De får emellertid också bygga sin deklaration på den civilrättsliga resultaträkningen, som i så fall justeras för de poster för vilka det finns skillnader. Det sistnämnda förfarandet överensstämmer med vad som gäller i Sverige. Exemplet från Danmark visar att den administrativa samordningen kan, och enligt utredningens mening kommer, att fortleva även sedan det materiella och rättsliga sambandet avskaffats.

Klart är emellertid att företagen kommer att behöva noga analysera den nya situationen och att se över systemen. För att de ska få möjlighet att göra det behövs en längre övergångstid. Man kan anta att företagen inte kommer att agera i anledning av föreslagna regler. Företagens arbete börjar i stället när reglerna beslutats. Av detta skäl bör tiden mellan beslut och tillämpning av reglerna vara förhållandevis lång. Det föreslagna ikraftträdandet tillgodoser detta önskemål.

25.5.2 Rättslig anpassning och etablering av ny praxis

En viktig fråga är om förändringarna kan komma att leda till osäkerhet om vad som gäller. Som framgått (avsnitt 7.4) är det utredningens uppfattning att förutsättningarna för förutsägbara regler är bättre i ett frikopplat system, än i dagens system som bygger på samband med redovisningen. Målet har också varit att de förslag som lämnas i stor utsträckning ska vara en kodifiering av vad som under en längre tid varit att anse som gällande rätt. Detta hindrar emellertid inte att det under en övergångstid, fram till dess att praxis etablerar sig, kan komma att uppstå ett antal frågor som kommer att prövas av de allmänna förvaltningsdomstolarna, och ytterst av Regeringsrätten, innan man slutgiltigt kan säga vad som gäller.

För K1-företagen torde vad som nu sägs inte vara ett stort problem. Reglerna för K1-företagen är så pass enkla att någon större rättsosäkerhet knappast borde uppstå.

För alla de företag som ska tillämpa huvudreglerna i IL kan det emellertid komma att uppstå tolkningsfrågor. Inte minst för företagen är det givetvis mycket angeläget att de mekanismer som finns för prejudikatbildning snabbt kan klarlägga vad som gäller.

Utredningen bedömer emellertid att de organ som har nyckelroller i utvecklingen av gällande rätt, dvs. i första hand Skatte-

verket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna inte till följd av utredningens förslag behöver tillföras ytterligare resurser.

En viktig åtgärd för att minimera problemen gäller genomförandetiden. Enligt utredningens mening är det angeläget att det ges tillräckligt med tid för att problemen ska kunna identifieras och lösas innan reglerna träder ikraft. För att uppnå detta är det önskvärt att reglerna beslutas förhållandevis långt innan de ska tillämpas.

25.6 Statsfinansiella effekter

25.6.1 Generellt om effekterna av att avskaffa det materiella sambandet

Bedömning: Det är inte möjligt att med säkerhet beräkna de samlade statsfinansiella effekterna av att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. Den övergripande bedömningen är dock att utredningens alla förslag sammantaget snarare kan vara något över- än underfinansierade.

Det inte möjligt att med säkerhet beräkna de samlade statsfinansiella effekterna av att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning eller av detta och utredningens övriga förslag. Det finns flera skäl till att det inte går.

För det första är det svårt att närmare uttala sig om vilka skillnader i praktiken som förändringarna kommer att leda till. Som framgått finns det stora skillnader mellan företag i olika kategorier när det gäller vilka praktiska effekter som förslaget ger. Svårigheterna att avgöra vilka skillnader som i praktiken får betydelse minskar möjligheterna att bedöma de statsfinansiella effekterna av förslaget.

Till svårigheten att bedöma de faktiska effekterna bidrar också osäkerheten om vilken betydelse dynamiska effekter kan få. Med dynamiska effekter avses de effekter som uppstår när företagen anpassar sig till de nya reglerna. Genomgående gäller att det är svårt värdera hur dynamiska effekter påverkar utredningens förslag. Exempel på regler som i detta avseende är svårbedömda är de regler som ger företagen möjlighet att i vissa fall tillämpa samma lösning

som de valt i redovisningen i stället för reglerna i IL och övergångsbestämmelserna som avser obeskattade vinster.

För det andra påverkas möjligheterna att beräkna förslagens effekter av bristande statistikunderlag (se vidare nedan). För sådan företagsinformation som inte deklareras eller som inte redovisas separat finns ingen statistik.

Nedan behandlas de två delar av förslaget som är av störst intresse när det gäller statsfinansiella effekter. För det första är det den utvidgade tillämpningen av principen om att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. För det andra är det införandet av särskilda förenklingsregler. Vidare behandlar utredningens förslag avseende nya regler för pågående arbeten.

I utredningens direktiv anges att förslagen ska vara statsfinansiellt neutrala. Med andra ord ska utredningen om dess förslag minskar skatteintäkterna lämna andra förslag som har motsatt effekt och vice versa. Vissa av utredningens förslag leder till en tidigarelagd beskattning, medan andra får en motsatt effekt. Utredningens övergripande bedömning är att förslagen snarast leder till en tidigareläggning av beskattningen. Med hänsyn till den stora osäkerhet som finns lämnar utredningen emellertid inga förslag som ska möta dessa effekter.

Allmänt gäller att utredningens förslag påverkar beskattningstidpunkten och att de statsfinansiella konsekvenserna är ränteeffekter; statens inkomster tidigare- eller senareläggs. När det gäller övergångsreglerna avseende obeskattade vinster har emellertid effekterna delvis beräknats som om reglerna skulle leda till beskattning av inkomster som inte beskattas i dag. Skälet är att vissa skattekrediter är långvariga.

De beräknade statsfinansiella effekterna presenteras i 2009 års nivå.

25.6.2 Regler om obeskattade vinster

Bedömning: Förslaget att samtliga obeskattade vinster ska redovisas så att de inte kan delas ut skulle kunna generera en relativt stor budgetförstärkning. Företagen kan dock anpassa sig till reglerna så att budgeteffekten endast blir marginell.

Som framgått ovan föreslår utredningen att det införs heltäckande regler om att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut (kapitel 9). Reglerna avser i första hand att möta förändringar inom redovisningen som innebär att vissa tillgångar får eller ska värderas till verkligt värde samtidigt som de skattemässiga reglerna innebär att de ska tas upp till anskaffningsvärdet eller med utgångspunkt i detta. Vissa av de obeskattade vinster som finns när reglerna träder i kraft ska för att lindra övergången skattas av enligt särskilda övergångsregler. Det gäller obeskattade vinster hänförliga till fastigheter och till inventarier vid restvärdesavskrivning.

Bakgrunden till reglerna om obeskattade vinster har diskuterats i kapitel 9. Reglerna är viktiga framför allt ur ett statsfinansiellt perspektiv. När reglerna nu blir heltäckande kan det få positiva statsfinansiella effekter, även om effekterna är svåra att beräkna.

Nedan redovisas effekterna som kan antas uppstå till följd av de föreslagna generella reglerna om att obeskattade vinster fortsättningsvis inte ska kunna delas ut. Utgångspunkten är vidare att äldre obeskattade vinster skattas av i enlighet med de föreslagna övergångsreglerna. Beräkningarna avser inventarier (restvärdesavskrivning) och fastigheter. För de poster som det redan finns regler som innebär att obeskattade vinster inte kan delas ut (t.ex. inventarier som skrivs av enligt räkenskapsenlig avskrivning och finansiella instrument som är lager) innebär reglerna ingen förändring. För vissa andra poster torde de statsfinansiella effekterna vara av mindre betydelse.

Enligt övergångsbestämmelserna ska reglerna börja gälla från och med beskattningsår 2011 och avskattningen av övergångsposten (obeskattade vinster) inledas år 2012. Övergångsposten av obeskattade vinster skattas av under en tioårsperiod med 10 procent per år för byggnader och under en femårsperiod med 20 procent per år för inventarier (rätlinjig avskrivningsmetod).

Tabellen nedan visar stocken av obeskattade vinster för aktiebolag avseende fastigheter och inventarier.

Tabell 25.1 Förändring av stocken av obeskattade reserver, tusen kronor

	2006	2005	2004	2003	2002
Byggnader	121 856 945	106 386 767	99 987 586	94 176 479	90 928 811
Inventarier	5 628 417	20 879 261	41 434 142	29 529 021	24 900 165

I tabellen framgår storleken av de obeskattade vinsterna för byggnader och inventarier för åren 2002–2006. Beräkningen nedan grundas på det genomsnittliga värdet under den redovisade femårsperioden i syfte att undvika variationer i stocken för ett enskilt år. Vid beräkningen antas att stocken av obeskattade vinster för året då regeln träder i kraft motsvarar nämnda genomsnitt.

Resultatet nedan bygger på antagandet att allt kapital redovisas som fritt eget kapital och inte som skuld. Det är troligt att regeländringen ökar incitamenten att skuldredovisa, vilket motverkar den redovisade effekten. Därtill bygger beräkningarna på antagandet att de obeskattade vinsterna i dagens system är helt obeskattade tillgångar medan de med föreslagen regel kommer att tas upp till beskattning. I verkligheten är obeskattade reserver dock skattekrediter. Det gjorda antagandet motiveras med att skattekrediterna ofta är långa och att de därför kan jämföras med helt obeskattade tillgångar.

Med ovan angivna antaganden är således beräkningen ett mått på den maximala ökade skatteintäkten. Vidare antas budgeteffekten vara av temporär karaktär då den nuvarande stocken av obeskattade vinster antas gå till beskattning medan företagen i framtiden antas anpassa sig till de nya reglerna och redovisa de obeskattade vinsterna som en skuld, så att ingen varaktigt ökad beskattning uppkommer. Det uppstår emellertid även en varaktig ränteeffekt. Den befintliga stocken av obeskattade vinster vid regelns införande antas motsvara ett genomsnitt av de obeskattade vinsterna under en femårsperiod (år 2002–2006). Räntan antas motsvara 4,5 procent för år 2009, i enlighet med Finansdepartementets prognos i 2008 års vårproposition (prop. 2007/2008:100).

Under antagandet att beskattningen av övergångsposten inleds år 2012 blir beskattning som i tabellen nedan.

Tabell 25.2 Återbetalning av övergångspost (maximalt)

	Byggnader	Inventarier
År 1 (2012)	2 874 684 890	1 370 555 272
År 2	2 874 684 890	1 370 555 272
År 3	2 874 684 890	1 370 555 272
År 4	2 874 684 890	1 370 555 272
År 5	2 874 684 890	1 370 555 272
År 6	2 874 684 890	
År 7	2 874 684 890	
År 8	2 874 684 890	
År 9	2 874 684 890	
År 10 (2021)	2 874 684 890	
Totalt nuvärde, 2009 års nivå	*20 829 716 701*	*5 509 677 682*

Den ökade skatteintäkten för respektive år under perioden (10 resp. 5 år) är cirka 2,9 miljarder kronor för den del som hänför sig till byggnader och cirka 1,4 miljarder kronor för delen som hänför sig till inventarier. Det första året för beskattningen av de obeskattade vinsterna enligt övergångspostreglerna (år 2012) blir det därmed en intäktsökning på cirka 4,3 miljarder kronor (2,9+1,4). Det totala nuvärdet av statens ökade skatteintäkter till följd av beskattningen av de obeskattade reserverna motsvarar enligt ovanstående antaganden cirka 26,5 miljarder kronor, varav cirka 21 miljarder kronor härrör från fastigheter och cirka 5,5 miljarder kronor från inventarier. Den varaktiga effekten av förslaget är en positiv statsfinansiell effekt på cirka 1,1 miljard kronor per år, räknat i 2009 års prisnivå.

Den beräknade maximaleffekten är troligtvis en kraftig överskattning av den faktiska budgeteffekten eftersom hänsyn även bör tas till dynamiska effekter (beteendeförändringar etc.). Det är troligt att företagen anpassar sig till de nya reglerna och att skatteintäkterna inte påverkas alls eller endast marginellt. Dessa effekter är dock ytterst svåra att förutse och beräkna. Den slutliga effekten ligger således någonstans mellan de redovisade siffrorna och noll. Om man i ett räkneexempel antar att företagen anpassar sig till de nya reglerna så att endast 25 procent av dagens stock av obeskattade reserver kvarstår och redovisas som fritt eget kapital blir den slutliga nuvärdesberäknade effekten istället cirka 6,6 miljarder kro-

nor (0,25*26,5). Hur antaganden av dynamiska effekter görs har därmed stor inverkan på resultatet.

25.6.3 Förenklingsregler

Inledning

Utredningen föreslår flera särskilda förenklingsregler som ofta är beloppsbestämda. Vidare föreslås en generell väsentlighetsregel.

När det gäller den generella väsentlighetsregeln är det inte lätt att bedöma om den över huvud taget ger några statsfinansiella effekter. Regeln ersätter den redovisningsmässiga väsentlighetsprincipen som hittills fått åtminstone visst genomslag inom beskattningen, men regeln förutsätter för sin tillämpning att den skattskyldige gör på samma sätt i räkenskaperna. Eventuella effekter måste därför följa med att den föreslagna regeln får en annan tillämpning än hittills.

När det gäller de särskilda förenklingsreglerna är det heller inte alldeles enkelt att värdera de statsfinansiella effekterna. Även här har det nämligen betydelse att den redovisningsmässiga väsentlighetsprincipen fått genomslag vid beskattningen. Det är emellertid utredningens bedömning att de regler som föreslås generellt ger större förutsättningar att senarelägga beskattningen än vad väsentligenhetsprincipen inneburit i den praktiska tillämpningen.

I det följande redovisas utredningens bedömning av vad de särskilda förenklingsreglerna kan få för betydelse statsfinansiellt.

Kontantmetod för K1-företag

Bedömning: Det går inte att närmare beräkna de statsfinansiella effekterna av förslaget att K1-företagen ska beskattas utifrån en mer utpräglad kontantmetod än i dag. Om förslagen över huvud taget ger några statsfinansiella effekter är de måttliga.

Utredningen föreslår att K1-reglerna förenklas ytterligare; kundfordringar och leverantörsskulder behöver över huvud taget inte tas upp utan beskattningen ska såvitt avser sådana poster följa en kontantmetod. Reglerna för lager, inventarier, fastigheter och markanläggningar motsvarar dem som gäller för andra företag. Skill-

naden mot dagens regler är således att fakturerade intäkter och kostnader inte längre kommer att påverka beskattningen.

Nedanstående tabell visar utvecklingen av kundfordringar och leverantörsskulder över åren 2000–2005 för de enskilda näringsidkare och handelsbolag som räknas som K1-företag. Delar under posterna Förutbetalda kostnader och Upplupna intäkter samt Upplupna kostnader och Förutbetalda intäkter påverkas även av förslaget. De upplupna intäkterna är intäkter som ska tas upp men som inte har fakturerats och kommer därmed inte att tas upp till beskattning med de nya reglerna. Motsvarande gäller för upplupna kostnader. Dessa delposter kan dock inte studeras enskilt, varför enbart posterna kundfordringar och leverantörsskulder jämförs nedan.

Tabell 25.3 Förändring av variabler över tid, alla K1-företag

	Kundfordringar	Leverantörsskulder
2000	10 338 758 393	9 914 770 495
2001	8 130 223 766	9 242 457 688
2002	7 704 574 919	8 047 772 345
2003	9 087 154 989	8 689 478 975
2004	10 279 454 235	8 348 750 973
2005	9 723 023 416	8 201 938 842

Differensen mellan kundfordringar och leverantörsskulder är inte konstant och vilken av dessa som är störst varierar mellan observerade år. Över en mindre konjunkturcykel (7–8 år) är de två posterna relativt lika. Den presenterade statistiken skulle därmed kunna tyda på att förslaget inte har någon betydande effekt. Möjligtvis kan en svag tendens till positiv övervikt för kundfordringar urskiljas, vilket skulle innebära en svagt positiv ränteeffekt. På grund av bristande informationsunderlag är en kvantitativ bedömning av förslaget svår. Sannolikt är effekten ändå liten.

Omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde

Bedömning: Den varaktiga offentligfinansiella effekten av ett direktavdrag för inventarier vars inköpspris inte överstiger ett halvt prisbasbelopp kan beräknas till 64 miljoner kronor. Såväl utgångspunkterna för bedömningen som bedömningen är emellertid mycket osäkra.

Utredningen föreslår att alla företag ska få dra av utgifter för att anskaffa inventarier omedelbart om inköpspriset understiger ett halvt prisbasbelopp[4]. I dag gäller olika belopp för olika stora företag. För större företag anses ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdeskatt uppgår till högst 20 000 kronor normalt vara av mindre värde och därmed möjligt att dra av omedelbart. För mindre företag är motsvarande belopp 10 000 och för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut 5 000.

Den offentligfinansiella effekten av ett sådant förslag är svår att uppskatta. Utan tillgång till information om företagens enskilda investeringar kan effekten enbart uppskattas via olika antaganden och ur olika perspektiv. Effekten uppskattas ur såväl ett makro- som ett mikroperspektiv. Detta ger ett intervall för var den offentligfinansiella kostnaden kan ligga. Avslutningsvis följer ett resonemang om hur stor den offentligfinansiella kostnaden torde bli. Det är viktigt att redan nu understryka att både utgångspunkterna och bedömningen är mycket osäkra.

Sammanvägd bedömning

I bilaga 4 redovisas grunderna för denna bedömning av den offentligfinansiella effekten av utredningens förslag om en generell och höjd gräns för direktavdrag för inventarier av mindre värde. I beräkningen som utgår från Statistiska centralbyråns (SCB) makrodata över bruttoinvesteringar i maskiner och inventarier uppgår den offentligfinansiella nettokostnaden under år 2011 till 2,44 miljarder kronor. Nettokostnaden med utgångspunkt från FRIDA-informationen[5] uppgår däremot till 0,33 miljarder kronor. Det finns som framhållits en betydande osäkerhet i båda kalkylerna. En realistisk bedömning är att den verkliga offentliga nettokostnaden för

[4] Prisbasbeloppet för 2008 uppgår till 41 000 kronor.
[5] Företags Register och Individ Databas, SCB.

år 2011 befinner sig i nedre delen av intervallet 0,33–2,44 miljarder kronor. Detta beror bl.a. på att beräkningen som utgår från mikrodata, i enlighet med skattelagstiftningen, är baserad på antagandet att företagen också gjort direktavdrag för inventarier vars förväntade ekonomiska livslängd uppgår till högst tre år. Motsvarande antagande kan inte göras med utgångspunkt från SCB:s makrodata då dessa antas vara baserade på företagens bruttoinvesteringar, d.v.s. företagens sammanlagda investeringar under året. I FRIDA redovisas de investeringar som företagen uppger som underlag för de avskrivningar/värdeminskningsavdrag företagen gör i redovisningen respektive vid beskattningen.

Ansatsen med FRIDA-data underskattar alltså nettokostnaden, men denna underskattning bedöms inte vara alltför stor. En ökning av den offentliga nettokostnaden till 0,57 miljard kronor bedöms vara en rimlig uppskattning av budgeteffekten under år 2011. Vid denna uppskattning uppgår följaktligen den bestående, eller varaktiga, ränteeffekten år 2015 till 0,0644 miljarder kronor vid antagande om konstant investeringsnivå över tid och en statslåneränta på 4,5 procent. Beräkningen överensstämmer i övrigt med de antaganden som redovisats i den första ansatsen.

I tabell 25.4 redovisas de beräkningar som gjorts i enlighet med den bedömda nivån på budgeteffekt år 2011 samt beräkningar av ränteeffekt och varaktig offentligfinansiell effekt.

Tabell 25.4 (Sammanvägd bedömning): Budget- och ränteeffekter av höjt direktavdrag (miljarder kronor)

År	2011	2012	2013	2014	2015
Budgeteffekt	0,567	0,430	0,28	0,1430	0
Ränteeffekt	0,0225	0,0451	0,058	0,064	0,0644
Summa :	0,589	0,475	0,338	0,207	0,644

Lager av mindre värde behöver inte tas upp

Bedömning: Förslaget att företag vars samlade lagertillgångar inte överstiger 10 000 kronor inte behöver ta upp något lager kan beräknas leda till minskade skatteintäkter med knappt en miljon kronor årligen.

Utredningen föreslår att något värde på lagertillgångar inte behöver tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 10 000 kronor.

Genom att studera de företag med samlat anskaffningsvärde för varulager som ej uppgår till mer än 10 000 kronor kan man få ett värde på de lagertillgångar som berörs av förslaget. Den offentligfinansiella kostnaden beräknas som den räntekostnad som uppstår av en tidigareläggning av avdragen för lagertillgångarna.

Tidigareläggningen antas uppgå till ett år. Räntan antas motsvara 2009 års prognostiserade ränta på 4,5 procent (vårpropositionen 2008). Från och med taxeringsår 2008 tillämpas särskilda regler för enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut. Reglerna innebär att direktavskrivning på lagertillgångar får göras om värdet uppgår till högst 5 000 kronor. I beräkningen nedan tas ej hänsyn till denna regel.

Nedanstående tabell presenterar summan av företagens samlade lagervärde för de företag där lagervärdet inte uppgår till mer än 10 000 kronor. I beräkningen av den statsfinansiella effekten används det genomsnittliga värdet av 2001–2005 års lagervärden.

Tabell 25.5 Varulager – samlat anskaffningsvärde < 10 tkr

	2005	2004	2003	2002	2001
AB	19 130 045	21 573 028	20 308 659	17 926 519	18 762 399
HB	10 933 311	12 709 591	11 372 407	11 123 298	10 604 643
ENS	45 692 871	46 393 001	43 167 799	47 564 905	46 588 022

Kostnaden för förslaget om direktavdrag för mindre lagertillgångar beräknas till en kostnad motsvarande ränteeffekten på den skatt som senareläggs. Den skatt som senareläggs uppskattas till 28 procent av det samlade anskaffningsvärdet för varulager om lagervärdet understiger 10 000 kronor. Under antagande att tidigareläggningen av avdraget uppgår till ett år beräknas den statsfinansiella effekten

motsvara en kostnad på cirka 930 000 kronor, beräknat för såväl aktiebolag, handelsbolag och enskilda näringsidkare. Med hänsyn tagen till dagens regler för direktavdrag för enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut bör den statsfinansiella effekten vara något lägre.

Utgifter för lagertillgångar och inventarier som inte behöver läggas till anskaffningsvärdet

Bedömning: De statsfinansiella effekterna av förslaget att vissa utgifter som är hänförliga till lagertillgångar och inventarier får dras omedelbart kan inte närmare beräknas.

Utredningen föreslår att vissa utgifter i framtiden inte ska behöva läggas till anskaffningsvärdet. Det gäller för dels vissa direkta utgifter, dels indirekta utgifter. Förslagen innebär en förändring i förhållande till vad som gäller i dag men torde stå i överensstämmelse med vad som många gånger tillämpas i praktiken. Utredningen bedömer att det bl.a. av detta skäl inte är möjligt att beräkna de statsfinansiella kostnaderna.

Omedelbart avdrag för pågående arbeten av mindre värde

Bedömning: Det är inte möjligt att närmare beräkna de statsfinansiella effekterna av förslaget att pågående arbeten av mindre värde inte behöver tas upp. Förslaget innebär emellertid en senarelagd beskattning och därmed senarelagda skatteintäkter för staten.

Utredningen föreslår att pågående arbeten av mindre värde inte behöver tas upp. Något värde på ett enskilt uppdrag behöver inte tas upp om värdet på uppdraget uppgår till högst 5 000 kronor. Ett sammanlagt värde på högst 25 000 kronor för hela posten pågående arbeten får behandlas på det sättet.

Förslaget innebär direktavdrag för mindre pågående arbeten. Pågående arbeten är inte redovisade efter värden och därmed skapas motsvarande problem som för inventarier av mindre värde vad gäller underlag för beräkning av budgeteffekten. Kostnaden för

förslaget är troligtvis liten. Nettoeffekten av övriga förslag som avser pågående arbeten (se nedan) är svårbedömd.

25.6.4 Ändrad periodisering av pågående arbeten

Bedömning: Förslagen som avser förändringar i regler för pågående arbeten kan beräknas öka skatteintäkterna med drygt 30 miljoner kronor årligen. Till detta ska läggas en temporär ökad skatteintäkt om cirka 780 miljoner kronor.

Utredningen föreslår att undantagsreglerna för uppdrag på löpande räkning slopas. Dessa undantagsregler innebär att fakturerade belopp ska tas upp som intäkter samtidigt som utgifter hänförliga till pågående arbetet inte behöver tas upp. Nu föreslås att utgifter hänförliga till pågående arbeten ska tas upp även i dessa fall. Förslaget berör framförallt konsulter och mindre byggarbeten.

Dessutom föreslås att tidpunkten för vinstavräkning ändras. Tidigare har gällt att vinstavräkning ska göras vid slutredovisning. Nu blir det i stället så att det är färdigställandet som bestämmer tidpunkten för vinstavräkningen. Bestämmelserna om det kompletteras med en undantagsregel som ger möjlighet att skjuta på beskattningen i särskilda fall.

Förslaget innebär framförallt en förskjutning av avdragen för kostnaderna. Beräkningen av den statsfinansiella effekten är en ränteeffektsberäkning som inkluderar de pågående arbeten som i första hand kan anses beröras av förslaget. Det gäller branscher där pågående arbeten på löpande räkning är vanliga, såsom konsultbranschen och byggbranschen för mindre byggarbeten. De nya reglerna berör enbart nya pågående arbeten.

I beräkningen antas enbart konsult- och mindre byggarbetsverksamhet påverkas av förslaget. Skälet är att det främst är dessa branscher som har pågående arbeten på löpande räkning. Utifrån SNI-koder (branschkoder) bildas en konsultgrupp samt en grupp för mindre byggarbeten. Därefter studeras de i resultaträkningen redovisade personalkostnaderna för dessa grupper. Dessa uppgifter ligger till grund för beräkningen.

Uppskattningsvis uppgår andelen arbeten till löpande räkning till 15 procent, resterande är till fast pris. Således antas 15 procent av de totala pågående arbetena beröras av förslaget. Vidare antas

pågående arbeten på löpande räkning i genomsnitt pågår i två månader eftersom det är främst korta pågående arbeten som kan anses påverkas av förslaget. En sjättedel av de pågående arbetena kan därmed antas löpa över årsskiftet och beröras av förslaget. Senareläggningen av avdragen blir för dessa ett år. Beräkningen baseras på data för aktiebolag. Ränteeffekten är beräknad med den för 2009 genomsnittliga prognostiserade tioåriga räntan på 4,5 procent (Finansdepartementets prognos i vårpropositionen 2008).

Förslaget kan med dessa utgångspunkter beräknas generera en ökad varaktig skatteintäkt till följd av ränteeffekter på cirka 33 miljoner kronor för konsulter och mindre byggarbeten samt en temporär ökad intäkt på cirka 780 miljoner kronor. Beräkningen är känslig för vilka antaganden som görs. Resultatet kan vara en underskattning inte minst på grund av att den genomsnittliga löptiden för pågående arbeten kan vara längre än två månader.

25.7 Effekter för Skatteverket

Bedömning: Under en övergångsperiod på ett eller två år uppkommer behov för Skatteverket av ytterligare resurser för utbildnings- och informationsinsatser och för översyn av blanketter, broschyrer, handledningar och uppgiftslämnande. Behoven av ökade resurser kan uppskattas till sex miljoner kronor.

Utbildningsinsatser m.m.

De förändringar i systemet för samband mellan redovisning och beskattning som utredningen föreslår kommer under ett övergångsskede att leda till att Skatteverket behöver ytterligare resurser.

Till att börja med kommer Skatteverket att få lägga resurser på att utbilda sin personal. Även om utbildningsinsatser avseende förändrad lagstiftning är en regelbunden del i Skatteverkets verksamhet och därför får anses ingå i det ordinarie anslaget är de förändringar som föreslås av den omfattningen att det är motiverat att anta ökat resursbehov i övergångsfasen.

Inom Skatteverket framställs också regelbundet handledningar och informationsbroschyrer, som har en stor betydelse för att beskattningen ska fungera i praktiken. De förslag som utredningen

lämnar kommer att medföra att dessa publikationer måste arbetas om i en utsträckning som inte ryms inom en normal årlig översyn.

Sammantaget bedömer utredningen att Skatteverket får ett ökat resursbehov om två miljoner kronor för att kunna möta behovet av interna utbildningsinsatser och för att kunna omarbeta handledningar och informationsbroschyrer.

Översyn av deklarationsblanketter m.m.

Frågan om vilken betydelse det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning har för deklarationsblankettens utformning och vilka uppgifter företagen lämnar till har berörts tidigare. Den slutsats som dragits är att det inte finns något direkt samband mellan hur deklarationsblanketten utformas och det rättsliga sambandet. Det är likväl troligt att de förändringar som föreslås och kommer att påverka utformningen av deklarationsblanketten och kanske också skattekontrollen.

På det underlag utredningen har och utifrån vad som inhämtats från Danmark, som har ett system utan rättsligt samband, bedömer utredningen att Skatteverket inte behöver tillföras några mer betydande extra resurser för detta arbete. Utredningen anser emellertid att det under övergångsfasen kan uppkomma ett behov av extra resurser för Skatteverket för att göra en ordentlig översyn av deklarationsförfarandet och de därtill kopplade frågorna som avser skattekontroll. Utredningen bedömer att denna extra kostnad kan uppskattas till fyra miljoner kronor.

Del VII
Författningskommentar

26 Författningskommentar

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

2 kap.

33 §

Bestämmelserna i 18 kap. kommer att omfatta samtliga immateriella tillgångar, dvs. även patent och liknande rättigheter även om de inte förvärvats från någon annan (jfr 18 kap. 1 § andra stycket 1). I 2 kap. 1 § hänvisas till 18 kap. 1 § när det gäller uttrycket inventarier. Det skattemässiga värdet ska därför bestämmas i enlighet med bestämmelsen i första stycket i 2 kap. 33 § oavsett vilket slag av inventarier det gäller. Det finns därför inte längre något behov av bestämmelsen i *andra stycket som slopas*.

14 kap.

1 §

Av paragrafen framgår att kapitlet har utökats med bestämmelser om obeskattade vinster som placerats sist i kapitlet, 23–28 §§.

2 § och rubriken närmast före

I det nya *första stycket* i paragrafen finns huvudregeln för rätt beskattningsår i näringsverksamhet, *belöpandeprincipen*. Den innebär att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de belöper sig på. Det första stycket ersätter nuvarande första stycket om att resultatberäkningen ska göras enligt bokföringsmässiga grunder och nuvarande andra stycket om att periodiseringen av inkomster och utgifter ska göras enligt god redovisningssed. Dessa bestämmelser slopas där-

med. Ändringarna medför också att rubriken ”Bokföringsmässiga grunder” byts ut mot *”Belöpandeprincipen”*.

I nuvarande tredje stycke finns bestämmelser om att resultatberäkningen för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) ska följa god redovisningssed även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. Eftersom begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed inte används i fortsättningen, och det dessutom införs en särskild kontantmetod för resultatberäkningen för de mindre företagen i 5 a §, kan stycket slopas.

3 §

Första stycket som är nytt innehåller en allmän bestämmelse om att balansposter ska beaktas vid beräkningen av resultatet. Det uttrycks som att balansposter ska tas upp eller dras av.

Begreppet balansposter beskrivs genom uppräkning. Uppräkningen utgår från den som finns i nuvarande första stycke i paragrafen, dvs. lager, pågående arbeten och avsättningar.

Det är naturligt att lager, pågående arbeten och avsättningar behandlas som balansposter. Lager och pågående arbeten regleras i 17 kap. och avsättningar (framtida utgifter) i 14 b kap. Ökningar eller minskningar av sådana poster ska normalt påverka resultatet. Detsamma gäller inte för fordringar i allmänhet. Exempelvis ska värdeförändringar på fordringar som är kapitaltillgångar inte påverka resultatet förrän de realiserats. Fordringar i allmänhet kan därför inte tas med i definitionen av begreppet balansposter.

Skulder behandlas ungefär på samma sätt som fordringar vad gäller begreppet balansposter. Skulder i allmänhet faller utanför.

Fordringar och skulder som är av intresse i sammanhanget är de som avser inkomster och utgifter som ska tas upp respektive dras av i enlighet med periodiseringsreglerna i inkomstslaget näringsverksamhet, framför allt de regler som föreslås i 14 a och 14 b kap. Fordringarna och skulderna gäller således vad som kan betecknas som normalt förekommande inkomster och utgifter i näringsverksamheten, t.ex. gällande tjänster av olika slag.

Det kan förekomma både fordringar och skulder gällande inkomster respektive utgifter.

Vad som är typiskt för balansposter är att de påverkar näringsverksamheten såväl när de uppkommer som när de betalas eller

regleras på annat sätt och många gånger alltså mer än ett beskattningsår (jfr 3 a §).

Ändringarna i *andra* och *tredje* stycket är redaktionella och föranleds av att balansposter beskrivs i första stycket.

3 a §

I paragrafen som är ny anges att betalningar och liknande regleringar av fordringar och skulder avseende inkomster och utgifter ska tas upp eller dras av vid resultatberäkningen. Hittills har det inte funnits någon sådan bestämmelse men frågan har till viss del berörts i rättspraxis (RÅ 1995 ref. 11). Det har då handlat om undantagsfall när betalning har erhållits för en kundfordran som inte tagits upp av den skattskyldige. Bestämmelsen gäller emellertid inte bara sådana undantagsfall utan har en allmän räckvidd.

I de fall inkomster eller utgifter ska hänföras till ett annat beskattningsår än det då fordringen eller skulden uppkommit eller betalningen gjorts skulle det kunna inträffa att intäkts- eller kostnadsposter utelämnas eller räknas dubbelt. För att undvika det bör det finnas möjlighet att göra justeringar. Det anges därför i andra stycket i paragrafen att ett korrigeringsbelopp ska tas upp eller dras av för att undvika att någon intäktspost eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

Ett exempel får illustrera bestämmelserna i paragrafen. En vara har sålts för 1 000 kronor under år 1 men betalning ska göras först under år 2. Beloppet 1 000 kronor ska tas upp som intäkt för år 1. Intäkten motsvaras av en utgående kundfordran som också ska tas upp för år 1, enligt 3 § första och andra styckena. För att intäkten inte ska bli beskattad två gånger för år 1 görs avdrag med ett korrigerande belopp på 1 000 kronor. Nettobeskattningen för år 1 blir därmed (1 000+1 000–1 000 =) 1 000 kronor.

Bestämmelsen i 3 § tredje stycket innebär att den ingående fordringen minskar resultatet för år 2 med 1 000 kronor. Eftersom betalningen på 1 000 kr tas upp för år 2 blir nettobeskattningen år 2 (1 000–1 000 =) 0 kronor. Slutresultatet är att intäkten på 1 000 kronor har beskattats för år 1.

Eftersom balansposter kan regleras på annat sätt än genom kontant betalning anges även liknande regleringar i bestämmelsen.

4 §

Bakgrunden till reglerna behandlas i kapitel 8.

Reglerna om periodisering av inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet anger vid vilken tidpunkt inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad. Det kan dock förekomma att intäkter och kostnader redovisats på ett annat sätt i den skattskyldiges räkenskaper.

Bestämmelserna i *första* och *andra styckena* ger en skattskyldig rätt att anpassa beskattningen till redovisningen i räkenskaperna, förutsatt att det leder till en tidigareläggning av beskattningen. Det bör framhållas att det är frågan om ett renodlat formellt krav. Det som ska prövas är om den skattskyldige gjort detsamma vid beskattningen som i sin redovisning, inte om redovisningen uppfyller god redovisningssed. Det saknar alltså från skattemässiga utgångspunkter intresse om det som gjorts är förenligt med lagregler eller andra normer på redovisningens område.

Möjligheten till alternativ värdering gäller i första stycket tillgångar eller skulder och avsättningar som avser balansposter. Bestämmelsen omfattar därför inte kapitaltillgångar. Den alternativa värderingen i andra stycket gäller inkomster och utgifter.

I bestämmelserna anges att anpassning ska göras till den värderingsmetod (tillgångar och skulder) eller periodiseringsmetod (inkomster och utgifter) som tillämpas i redovisningen. Härmed avses den grundläggande metod för att värdera tillgångar och skulder eller för att hänföra inkomster och utgifter till rätt beskattningsår. Att frågan reglerats på detta sätt har att göra med att det inte alltid blir samma värden som i redovisningen bara för att samma värderingsmetod eller värderingsprincip tillämpats.

Ett exempel kan illustrera. Ett företag tillverkar egna inventarier. Till anskaffningsvärdet läggs i enlighet med redovisningsreglerna flera utgifter som inte enligt de skattemässiga huvudreglerna ska läggas till anskaffningsvärdet. Det kan gälla indirekta kostnader eller utgifter för att återställa mark när inventariet tas ur bruk. Om man skulle kräva att företaget konsekvent skulle välja antingen den redovisningsmässiga eller den skattemässiga lösningen i alla frågor som gäller samma tillgång skulle resultatet blir att ett företag som inte vill bygga upp rutiner för att regelmässigt justera anskaffningsvärdena i förhållande till redovisningen måste avstå från de väsentliga skattekrediter som ligger i systemet med värdeminskningsavdrag. Reglerna innebär att det inte behöver det.

Företaget kan alltså såvitt avser de olika delarna av värderingen som kan finnas för respektive post välja att samordna sig med redovisningen.

Valfriheten gäller enligt *tredje stycket* post för post. Det möjliggör för företagen att t.ex. välja samma metod som i redovisningen för ett slags lagertillgångar, medan de skattemässiga reglerna tillämpas för andra. Är det frågan om samma lagerpost finns emellertid ingen möjlighet att göra olika val.

Ett exempel illustrerar. Ett företag har principiellt två olika sorters lagertillgångar. För den ena är de indirekta kostnaderna betydande, för den andra försumbara. Företaget väljer att anpassa sig till redovisningen avseende den post för vilken de indirekta utgifterna är små och tillämpar de i detta avseende mer gynnsamma skattereglerna för den andra.

Det finns i systemet ingen rätt att i efterhand ändra sig. Har en skattskyldig för en viss post valt en lösning får man hålla sig till den. Valrätten är alltså begränsad till det tillfälle när posten läggs till grund för beskattningen.

I *fjärde stycket* finns en bestämmelse som gäller när en inkomst eller en utgift ska fördelas över flera år. Bedömningen av om det är frågan om en senareläggning av beskattningen ska då göras med ledning av vilken inkomst som tagits upp (eller utgift dragits av) under både de tidigare beskattningsår som den hänför sig till och det innevarande.

Ett exempel som avser pågående arbeten kan illustrera. Ett företag tillämpar successiv vinstavräkning och tar därför upp den sammanlagda vinsten om 100 från ett kontrakt med respektive 40, 40, 20 under de tre år kontrakten löper. Skattereglerna innebär att 100 ska tas upp år tre. För de två första åren skulle utan den nu aktuella regeln inga problem uppstå. För det sista året skulle det emellertid kunna hävdas att den inkomst företaget tar upp genom att anpassa sig till redovisningen (20) är lägre än den som skattereglerna anvisar (100). Så är det ju också om man inte tar hänsyn till vad som redovisats tidigare år. Regeln innebär att reglerna kan tillämpas även i detta fall och andra liknande som avser poster som löper över flera år.

5 §

Enligt nuvarande lydelse av paragrafen ska resultatet justeras om god redovisningssed inte följts vid beskattningen och motsvarande justering göras ett annat beskattningsår så att inte intäkter eller kostnader utelämnas eller räknas dubbelt.

Eftersom hänvisningen till god redovisningssed bortfaller (se kommentaren till 2 §), och justeringar av resultatet för ett eller flera beskattningsår kan göras med stöd av de materiella reglerna för näringsverksamhet samt bestämmelserna om omprövning m.m. i taxeringslagen (1990:324), finns det ingen anledning att ha kvar nuvarande bestämmelser i 5 § som slopas, liksom rubriken före.

Av förenklingsskäl införs en väsentlighetsregel för resultatberäkningen. Regeln gäller bara frågan om beskattningstidpunkten och inte t.ex. omfångsfrågan. När regeln är tillämplig innebär den att inkomster kan tas upp senare och utgifter dras av tidigare än vad som annars skulle ha gällt.

I *första stycket* finns huvudregeln. Om resultatet bara påverkas oväsentligt får inkomster tas upp senare, utgifter dras av tidigare, balansposter avseende tillgångar värderas lägre och balansposter avseende skulder och avsättningar värderas högre än vad som annars skulle ha gällt. Rätten att skjuta på beskattningen på detta sätt gäller dock bara om den skattskyldige redovisat på motsvarande sätt i räkenskaperna. Bedömningen av om väsentlighetsregeln kan tillämpas bör bli lättare för såväl skattskyldiga som Skatteverket om det finns ett krav på att den skattemässiga redovisningen överensstämmer med redovisningen i räkenskaperna.

Det är inte helt lätt att fastställa vad som är ”oväsentligt”. I samband med införandet av IL har anförts att uttrycken ringa, oväsentlig och nämndvärd i allmänt språkbruk ligger mycket nära varandra betydelsemässigt (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 505). Man kan se det som att resultatet påverkas oväsentligt om den post som är aktuell är ett ringa belopp eller ett belopp som i jämförelse med den sammantagna storleken på andra motsvarande poster hos den skattskyldige är obetydligt. I övrigt får innebörden av ”oväsentligt” belysas i den praktiska tillämpningen.

Av första stycket framgår att rätten att göra en annan värdering av tillgångar eller skulder och avsättningar bara avser balansposter, dvs. sådana poster som regleras i 3 §. Det innebär att bestämmelsen inte omfattar poster som är kapitaltillgångar.

I *andra stycket* finns en tidsmässig begränsning avseende rätten enligt första stycket. Den skattskyldige kan inte fritt välja när inkomster ska tas upp eller utgifter dras av. Gränsen för detta knyts till när betalning görs. Inkomster ska således senast tas upp och utgifter tidigast dras av när de betalas. Det innebär att i praktiken är rätten att skjuta upp beskattningen enligt första stycket begränsade till sådana fall när betalningen för inkomsten eller utgifter görs efter det beskattningsår som annars är det korrekta beskattningsåret.

I *tredje stycket* anges att bedömningen ska göras varje post för sig.

I *fjärde stycket* finns en kvalitativ begränsning avseende rätten i första stycket. Eftersom utgångspunkten enligt tredje stycket är att varje post ska bedömas för sig skulle det kunna förekomma att företag gavs möjligheten att skjuta på beskattningen avseende större delen av sitt resultat för det fall det finns ett stort antal poster som var och en har en oväsentlig påverkan på resultatet. Bestämmelsen i fjärde stycket anger att om det sammantagna värdet av liknande poster – liknande försäljningsinkomster eller likadana artiklar i lagret – är väsentligt kan bestämmelsen i första stycket inte tillämpas.

Bestämmelserna om väsentlighetsregeln motiveras i avsnitt 10.4.2.

5 a § och rubriken närmast före

Paragrafen och rubriken är nya.

Huvudregeln för rätt beskattningsår i näringsverksamhet är belöpandeprincipen i 2 §. Bestämmelserna om kontantmetoden innebär ett undantag från belöpandeprincipen. Den ska användas av enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) eller för delägare i handelsbolag som upprättar sådant bokslut. Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som inte upprättar ett förenklat årsbokslut ska däremot följa huvudregeln om belöpandeprincipen.

Innebörden av kontantmetoden är att i stället för bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 2 § samt 14 a och 14 b kap. gäller att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då inkomsterna kan disponeras respektive utgifterna betalas. Detta innebär att bestämmelserna om balansposter i 14 kap. inte heller ska tillämpas, till den del det är

fråga om inkomster och utgifter för vilka beskattningstidpunkten regleras av bestämmelserna i 2 § samt 14 a och 14 b kap.

Det är en kontantmetod i egentlig mening. Inkomster ska tas upp som intäkt då de kan disponeras och utgifter ska dras av som kostnad när de betalas. Några periodiseringar av inkomster och utgifter ska inte göras. De företag som omfattas av kontantmetoden ska inte heller ta upp eller dra av fordringar eller skulder avseende inkomster och utgifter.

Däremot gäller bestämmelserna om vissa tillgångar som regleras särskilt, dvs. lager i 17 kap., inventarier i 18 kap., byggnader i 19 kap. samt markanläggningar i 20 kap.

Bestämmelserna om kontantmetoden motiveras i avsnitt 10.4.3.

6 § och rubriken närmast före

Eftersom frågan om justeringar av resultatet bara behandlas i 6 § anges det i en rubrik före paragrafen.

Ändringen när det gäller beskrivningen av vad som är balansposter är redaktionell och en följd av att balansposter beskrivs på annat sätt än tidigare i 3 §.

Den kvittning som tillåts enligt paragrafen avser två möjligheter. Den ena gäller om den skattskyldige har gjort fel i deklarationen till sin nackdel, genom att ta upp balansposter avseende tillgångar till för höga belopp eller balansposter avseende skulder och avsättningar till för låga belopp. Den andra möjligheten gäller att – på samma sätt som i hittills gällande regel – det finns utrymme för ytterligare värdeminskningsavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar att göra.

Kvittningsbestämmelsen placeras i *första stycket* i paragrafen.

Fel i balansposter till den skattskyldiges nackdel ska ju rättas ex officio om de uppdagas. Det finns i sådana fall bara ett värde på balansposten som är korrekt enligt värderings- och periodiseringsbestämmelserna i lagen. I vissa fall kan dock skattereglerna innebära en viss valfrihet när det gäller värderingen av balansposten. De situationerna och det förhållandet att det finns en betydande valfrihet för den skattskyldiges när det gäller hur stort värdeminskningsavdrag på inventarier som yrkas i deklarationen, motiverar att man behåller kravet på att kvittningen bara ska göras om den skattskyldige begär det. Det är för övrigt inte frågan om en vanlig deklarationskvittning eftersom kvittningen i de fall som

avses i paragrafen innebär att Skatteverket avstår från taxeringshöjning och det utgående värdet på balansposterna inte justeras.

Bestämmelsen om den skattskyldiges begäran placeras i *andra stycket.*

8 §

Det *andra stycket* är nytt. Hit flyttas säkringsbestämmelsen i nuvarande första stycket andra meningen samtidigt som den får en ändrad lydelse.

Säkringsbestämmelsen gäller säkringsfall, dvs. fall när två poster värderas på ett likartat och symmetriskt sätt i fråga om den utländska valutan. En sådan symmetri ska även gälla vid beskattningen. Beskattningen ska dock inte vara beroende av vare sig den faktiska redovisningen i företaget eller vad som utgör god redovisningssed beträffande säkringsredovisning.

I säkringsbestämmelsen definieras en säkring som att den skattskyldige skyddar en tillgång eller en skuld eller en annan post avseende utländsk valuta mot förändring i valutan genom att ta motsatt position beträffande en annan post avseende samma valuta. Bestämmelsen gäller poster vars värde är beroende av förändringar i utländsk valuta. Det kan gälla sådana poster som anges i huvudregeln i första stycket i paragrafen, dvs. fordringar, skulder, avsättningar och kontanter, men det kan även gälla andra poster, t.ex. andelar i utländska företag och fastigheter i utlandet. Bestämmelsen gäller bara konkreta poster och inte framtida poster som i nuläget bara kan uppskattas som framtida kassaflöden.

Den värdering som ska göras enligt säkringsbestämmelsen innebär att båda posterna ska värderas på samma sätt vad gäller valutan. I den delen finns en valfrihet för den skattskyldige, det viktiga är att båda posterna värderas på samma sätt. Valfriheten innebär att det kan vara det värde som använts i räkenskaperna men det kan också vara ett annat värde.

I och med att beskattningen frikopplas från redovisningen i räkenskaperna behövs inte den kompletterande bestämmelsen i nuvarande *andra stycke*. Den kan slopas.

Tillägget genom *tredje stycket* avser de situationer när posten i utländsk valuta – som värderas enligt bestämmelserna i första stycket – inte är en sådan balanspost som avses i 3 §. Den värdering som ska göras ett visst beskattningsår måste emellertid utgå från något värde. Den rimligaste lösningen är att inledningsvis utgå från

anskaffningsvärdet för posten för att därefter följa en kontinuitetsprincip ungefär på samma sätt som den som gäller för balansposter enligt 3 § tredje stycket.

Ett exempel får visa detta. En fordran i utländsk valuta, som är en kapitaltillgång, har förvärvats för 100 kronor år 1. Vid utgången av år 1 har valutakursen utvecklats så att värdet enligt första stycket kan bestämmas till 110 kronor. En jämförelse med anskaffningsvärdet får göras vilket innebär att det uppkommer en intäkt på (110–100 =) 10 kronor för år 1. Vid utgången av år 2 har kursen utvecklats så att värdet enligt första stycket kan bestämmas till 90 kronor. I det fallet får en jämförelse göras med det värde som åsatts vid utgången av år 1. Värderingen vid utgången av år 2 innebär därför att det uppkommer ett avdrag på (110–90 =) 20 kronor för år 2.

Om posten har förvärvats under beskattningsåret får man i stället utgå från anskaffningsvärdet.

8 a § och rubriken närmast före

Paragrafen är ny. Detsamma gäller rubriken.

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att en nuvärdesberäkning ska göras av fordringar och skulder i vissa fall.

Nuvärdesberäkningen gäller kundfordringar och liknande fordringar samt leverantörsskulder och liknande skulder. Som bestämmelsen utformats gäller den sådana fordringar och skulder som utgör balansposter enligt 3 §.

Bestämmelsen om nuvärdesberäkning gäller till den del: (1) fordringen eller skulden ska betalas senare än ett år från det att fordringen eller skulden uppstod och (2) fordringen och skulden inte löper med marknadsmässig ränta. Som bestämmelsen är utformad görs bedömningen av om nuvärdesberäkning ska göras redan när försäljnings- eller inköpsavtalet ingås. Då bestäms hur stor del av försäljnings- eller inköpspriset som ska behandlas som inkomst eller utgift och hur stor del som ska anses vara ränta på den kredit som det säljande företaget ger.

Det är inte möjligt att använda vilken ränta som helst vid nuvärdesberäkningen. I *andra stycket* anges att en ränta som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets utgång ska användas.

I tredje stycket behandlas skillnaden mellan fordringens respektive skuldens nominella belopp och dess nuvärde. Skillnaden är ränta. I 14 a kap. 18 § tredje stycket regleras beskattningstid-

punkten för inkomst avseende sådan ränta (motsvarande gäller för utgift avseende sådan ränta till följd av hänvisningen i 14 b kap. 8 § första stycket).

En leverantörsskuld som ska nuvärdesberäknas kan avse förvärv av lagertillgångar och inventarier. I sådana fall kommer utgiften att motsvaras av nuvärdet. Bestämmelser om detta finns i 17 kap. 3 a § tredje stycket och 3 b § tredje stycket samt i 18 kap. 7 § tredje stycket.

Rubriken närmast före 23 §

De nya bestämmelserna i 23–28 §§ handlar som rubriken anger om obeskattade vinster.

23 §

En av huvudprinciperna för beskattningen av juridiska personer som kan dela ut vinstmedel är att vinster ska vara beskattade när de delas ut. Bestämmelserna i 23-28 §§ syftar till att åstadkomma beskattning av vinster som kan delas ut men som ännu inte blivit beskattade enligt övriga bestämmelser i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att om ett företag som har skyddat kapital redovisar obeskattade vinster så att de lagligen kan delas ut ska företaget ta upp en inkomst som motsvarar sådana vinster. Om företaget redovisar obeskattade vinster som en obeskattad reserv eller som en bunden fond, så att de inte kan delas ut, ska någon inkomst inte tas upp.

Prövningen av om ett företag har redovisat obeskattade vinster så att de kan delas ut görs i ett aktiebolag normalt med utgångspunkt i den balansräkning som fastställts på bolagsstämma. I ett avseende ger en sådan prövning emellertid inte en rättvisande bild av om företaget faktiskt kan dela ut obeskattade vinster. Det gäller i det fall bolagsstämman beslutar att en viss del av det årets vinst ska överföras till reservfond eller annan bunden fond. I den fastställda balansräkningen framstår då medel motsvarande vad som genom särskilt beslut bundets i företaget som tillgängliga för utdelning, även om de i praktiken inte är det. I *andra stycket* anges att obeskattade vinster inte ska anses omfatta sådana medel som visserligen i fastställd balansräkning redovisas som tillgängliga för utdelningen, men som genom beslut som fattats inte längre är det.

Obeskattade vinster hos en skattskyldig kan ha uppkommit i en annan juridisk person. Bestämmelsen i *tredje stycket* reglerar detta. Bedömningen av om det finns obeskattade vinster i ett handelsbolag eller ett utländskt delägarbeskattat företag ska således göras utifrån posterna i det företaget.

Bestämmelserna om redovisning av obeskattade vinster motiveras i avsnitt 9.5.4.

24 §

För varje beskattningsår ska avgöras om företaget har obeskattade vinster. Obeskattade vinster finns om det finns skillnader mellan redovisningsmässiga värden och skattemässiga värden som innebär att tillgångarna vid beskattningen tagits upp till ett lägre värde eller att skulderna och avsättningarna vid beskattningen tagits upp till ett högre värde. I detta sammanhang hänförs intäktsposter till tillgångar och kostnadsposter till skulder och avsättningar.

I ett system med särskilda skatteregler kommer det att finnas exempel på att de skattemässiga tillgångsvärdena överstiger de redovisningsmässiga eller att de skattemässiga värdena på skulder eller avsättningar är högre än de värden som finns i räkenskaperna. Det kan inträffa om ett företag tillämpar redovisning till verkligt värde men beskattas utifrån anskaffningsvärden liksom då tillgångar som skattemässigt är kapitaltillgångar skrivits ned. Som bestämmelsen är utformad i paragrafen kommer det att vara tillåtet med kvittning i det avseendet.

25 §

Syftet med bestämmelserna om redovisning av obeskattade vinster är att det inte ska vara möjligt att dela ut de vinster i företaget som skall beskattas, men som ännu inte beskattats. Det betyder bl.a. att inkomster som är skattefria inte ska ingå i underlaget för obeskattade vinster. Det kan t.ex. gälla vinst vid avyttring av näringsbetingade andelar. Konsekvensen av detta blir att man inte kan beräkna obeskattade vinster bara genom att jämföra värdena vid beskattningen och värdena i räkenskaperna. Det måste också avgöras vilka av dessa skillnader som är en konsekvens av att inkomster är skattefria och inte av att beskattningen senarelagts. Detta framgår av *första stycket*.

En särskild fråga gäller värdeförändringar på tillgångar och skulder. Sådana värdeförändringar är principiellt att se som skatte-

pliktiga inkomster och att en särskild reglering skulle därför egentligen inte vara nödvändig. För att det inte ska råda någon osäkerhet regleras frågan i *andra stycket*.

26 §

Bestämmelsen innebär att ett företag ska beskattas det år vinsterna redovisas så att de kan delas ut. Ett exempel kan illustrera detta. Om ett företag i sin deklaration för år 1 har obeskattade vinster och inte redovisar en obeskattad reserv av motsvarande storlek ska företaget beskattas för år 1.

27 §

Syftet med reglerna är att se till att det inte går att dela ut de obeskattade vinster som uppstår vid skillnader mellan redovisning och beskattning i frågan om när intäkter och kostnader ska redovisas. Syftet är alltså inte att höja nivån på bolagsbeskattningen.

För att inte beskattningen ska bli permanent medges företaget under efterföljande beskattningsår avdrag med ett belopp som motsvarar den inkomst som tagits upp.

28 §

En särskild fråga gäller när belopp som ingår i underlaget för beräkning av obeskattade vinster ändras i efterhand genom Skatteverkets omprövning eller genom beslut i domstol. Bestämmelsen innebär att sådana ändringar inte får någon betydelse och att den inkomst som ska tas upp enligt 23 § inte ändras. Bestämmelsen gäller däremot inte sådana ändringar av underlaget som görs genom beslutet vid taxeringen under taxeringsåret.

14 a kap. När inkomster ska tas upp

Det nya kapitlet behandlar som framgår av rubriken inkomstperiodiseringen.

Huvudregler

1 och 2 §§

1 § är att betrakta som portalparagraf och syftar till att ge vägledning för hur de fall som inte regleras särskilt ska lösas. I 2 § utvecklas innehållet i 1 §. Reglerna är således avsedda att läsas tillsammans. Som rubriken anger är de huvudregler.

I *1 § första stycket* anges att en inkomst ska anses belöpa sig på det år under vilket den skattskyldige förvärvat en definitiv rätt till inkomsten. Eftersom alla definitiva rättigheter inte kan uttryckas i termer av fordringar, används inte detta begrepp i lagtexten.

Det ska vidare kunna konstateras att en definitiv rätt till inkomsten uppkommit. Ett annat sätt att uttrycka detta är att det i huvudsak ska gå att *fastställa* och *verifiera* inkomsten. När det gäller de mer udda inkomster som bestämmelsen är avsedd att träffa, kan det inte sällan vara så att det tidigt kan konstateras att det finns någon form av rättighet som har ett ekonomiskt värde. Hur stort detta värde är kan initialt vara svårare att bedöma. Först när detta värde i rimlig utsträckning kan fastställas och det också går att verifiera inkomsten bör den alltså redovisas som en intäkt. Bestämmelsen i 1 § är abstrakt och kan vara svår att tillämpa. I den följande paragrafen konkretiseras därför vad som ska gälla.

2 § första stycket tillämpas då det handlar om inkomster som har sin grund i att den skattskyldige ska utföra en prestation. När prestationen utförts anses inkomsten intjänad.

I de allra flesta fall kommer dock särskilda regler för inkomster som härrör från en prestation att bli tillämpliga.

2 § andra stycket tar sikte på ersättningar som en skattskyldig får för att han avstår från att använda någon av sina tillgångar. Regeringsrätten har i ett mål prövat periodiseringen av en inkomst som en skattskyldig fått för att han under en viss tid avstod från att bedriva näringsverksamhet. Regeringsrätten fann att inkomsten skulle tas upp när avtalet ingicks (RÅ 2005 ref. 49). Av praxis följer även att ersättning för underlåtenhet att nyttja en tillgång ska tas upp när bindande avtal har träffats (RÅ 1997 not. 51). Avsikten är att lagfästa den praxis som gäller. Bestämmelsen innebär således att inkomsten inte ska periodiseras trots att ersättningen avser ett framtida inkomstbortfall. Det förutsätter naturligtvis att det kan konstateras att det finns en definitiv rätt vid beskattningsårets utgång, dvs. att ersättningen är säker och går att beloppsbestämma.

2 § tredje stycket behandlar inkomster som inte har samband med någon prestation. Det kan t.ex. gälla skadestånd och försäkringsersättningar.

Inte sällan kan sådana inkomster förutsätta att den skattskyldige aktivt hävdar sin rätt, kanske i konflikt med den som är motpart. Det finns därför anledning att vara mer försiktig i dessa fall än i de fall det finns en frivilligt grundad överenskommelse om att en prestation ska utföras mot ersättning. Som en ytterligare förutsättning, utöver att omständigheter som ligger till grund för anspråket har inträffat, gäller därför att det *vid beskattningsårets utgång* ska vara mycket sannolikt att den skattskyldige kommer att få inkomsten. Regeln har en tydlig bakgrund i gällande rätt. Ett exempel kan illustrera.

I RÅ 2006 ref. 63 prövade Regeringsrätten frågan om när en inkomst i form av skadestånd ska tas upp. En skattskyldig hade förbigåtts vid en upphandling och väckt talan mot en myndighet som han ansåg vållat honom skada genom en felaktig upphandling. Tvisten prövades i domstol. BFN, vars slutsats kammarrätten anslöt sig till, ansåg att inkomsten skulle tas upp, dvs. redovisas som en fordran när den skattskyldige vunnit processen i hovrätten även om målet överklagades till Högsta domstolen. Däremot skulle inkomsten inte tas upp redan när bolaget vunnit processen i första instans. Förlikningen och utbetalningen efter räkenskapsårets utgång utgjorde sådana händelser efter balansdagen som enligt BFN fick anses bekräfta att det förelåg en fordran avseende skadeståndet på balansdagen år 1998. BFN hänvisade här till RR 26. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som kammarrätten.

Gällande rätt innebär alltså att händelser som inträffar efter balansdagen men innan bokslutet upprättas ska tillmätas betydelse för att bekräfta en tillgångs existens och värde. Fortsättningsvis är det i stället den information som finns tillgänglig vid beskattningsårets utgång som är avgörande vid bedömningen om kriteriet ”mycket sannolikt” är uppfyllt.

Frågan om skadeståndsinkomster har emellertid också prövats av Regeringsrätten i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2005 ref. 49. Även i detta mål var en av frågorna när ett skadestånd skulle tas upp och BFN:s ställningstagande, som gillades av domstolen, motsvarar det yttrande som BFN avgav i RÅ 2006 ref. 63.

I RÅ 1986 ref. 153 prövades ett företags inkomst i form av försäkringsersättning. En uppfödares minkar hade dött. Frågan var om försäkringsersättningen skulle tas upp som intäkt under skadeåret

eller skaderegleringsåret. BFN som yttrade sig i målet ansåg att en fordran förelåg redan i och med att skadan inträffat. Regeringsrätten ansåg emellertid att inkomsten skulle tas upp först när skadan slutreglerats och försäkringsbolaget beslutat att ersätta skadan. Domstolen anförde att en fordran mot bolaget fick anses föreligga först när det konstaterats att dödsfallen orsakats av en sjukdom som omfattades av försäkringen och det klarlagts att övriga försäkringsvillkor var uppfyllda. Bestämmelsens utformning innebär att en försäkringsersättning ska tas upp när det vid beskattningsårets utgång är mycket sannolikt att ersättningen kommer att betalas ut. Om det vid denna tidpunkt är svårt att bedöma om en försäkringsersättning kommer att utbetalas ska ersättningen inte tas upp för det året.

En särskild fråga är hur man drar gränsen mellan de fall som innebär att en prestation ska utföras och de som inte gör det. Frågan kan förefalla självbesvarande, men även här finns gränsfall som inte är enkla att kategorisera. I praxis har avtal som endast innebär att ett företag ska avstå från en insats under viss tid eller på visst sätt inte ansetts utgöra avtal om prestationer och någon fördelning av inkomsten har i dessa fall därför inte godtagits (jfr RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2005 ref. 49).

Avyttring av lagertillgångar och inventarier

Huvudregel

3 §

Ersättning vid avyttring av lagertillgångar och inventarier ska tas upp när dessa avlämnas. För att ersättning ska tas upp krävs således både en avyttring och ett avlämnande. Vid bedömningen av om en ersättning från en varuförsäljning ska tas upp ska hänsyn i normalfallet inte tas till villkor som avser garantier, betalning, hävningsrätt eller andra liknande avtalsvillkor. Sådana villkor kan i stället beaktas genom avdrag för framtida utgifter. I undantagsfall kan emellertid avtalsvillkor avseende exempelvis hävning eller återköp vara så utformade att tillgången enligt civilrätten inte är avyttrad och ersättningen ska då inte tas upp.

Det är köplagens regler som avgör när en vara ska anses avlämnad om parterna inte har avtalat om avvikande bestämmelser. Skulle parterna ha avtalat om en annan avlämnandetidpunkt än den

enligt köplagen så gäller i stället denna. Detsamma gäller i de fall parterna inte avtalat om en uttrycklig avlämnandetidpunkt men däremot om tidpunkten för övergång av risk eller liknande. Bestämmelsen är samordnad med reglerna om när köparen tar upp en lagertillgång och när säljaren inte längre tar upp en lagertillgång (17 kap. 2 a och 2 b §§).

Motiven för bestämmelsen som är ny finns i avsnitt 12.7.3 och 12.7.4.

Konsumentköp

4 §

Vid försäljning enligt konsumentköplagen ska ersättningen tas upp när varorna och inventarierna överlämnas till köparen eller om de dessförinnan överlämnas till ett självständigt transportföretag vid överlämnandet till detta.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 12.7.5.

Delleveranser

5 §

Enligt 3 § ska vid avyttring av varor och inventarier ersättningen tas upp när de avlämnas. Denna regel innebär att prövningen om avlämnandet ska göras separat för varje enskild vara eller inventarie. Bestämmelsen om delleveranser är ett undantag från regeln i 3 §. Bestämmelsen innebär att ersättningen i stället tas upp då samtliga delleveranser har fullgjorts dvs. då samtliga varor eller inventarier har avlämnats. En förutsättning för detta är att det finns ett funktionellt samband mellan dem på så vis att de är beroende av varandra för att kunna användas i enlighet med sin grundläggande funktion.

Ett exempel på när bestämmelsen kan vara tillämplig är vid leverans av byggelement. Om en säljare tillhandahåller sådana delar av en fastighet som ska sammanfogas och inte fungerar annat än i förening bör förutsättningarna för att skjuta fram beskattningstidpunkten vara uppfyllda. Ett annat exempel kan vara delar av en maskin som levererats separat.

Bestämmelsen, som är ny, behandlar hur man ska se på s.k. delleveranser. Den motiveras i avsnitt 12.7.9 (Delleveranser).

Blandade avtal

6 §

Bestämmelsen behandlar s.k. blandade avtal, dvs. vad som ska gälla för avtal som både avser försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster.

För att kunna avgöra när en inkomst ska tas upp måste en transaktion artbestämmas. För att detta ska kunna göras krävs en avgränsning av den händelse som ska prövas. På vilket sätt denna avgränsning bör göras diskuteras i avsnitt 7.3.2. Utgångspunkten är att varje avtal eller annan transaktion ska prövas för sig. Utgångspunkten är alltså att det är de sammantagna inkomsterna som härrör från ett och samma avtal som ska periodiseras tillsammans. Om olika prestationer samlats i ett avtal kan det ibland finnas skäl att dela upp inkomsten från ett avtal när beskattningstidpunkten ska bestämmas. I vissa fall kan det i stället finnas anledning att lägga samman inkomster från flera avtal när periodiseringsenheten ska bestämmas.

Bestämmelsen aktualiseras först sedan man funnit att en periodiseringsenhet ska prövas enligt reglerna för köp av tillgångar. Bestämmelsen bygger på en odelbarhetsprincip. Antingen tas hela inkomsten upp när tillgången avlämnas eller så tas hela inkomsten upp först när inkomsten från den tillkommande tjänsten skulle ha tagits upp enligt de regler som skulle ha gällt för denna del av transaktionen om det varit fråga om en separat transaktion. Genom en hänvisning till 17 § första stycket ska hela ersättningen tas upp när tjänsten har utförts.

Avgörande för om åtagandet att utföra en tjänst ska påverka periodiseringen är om tjänsten utgör en väsentlig del av förpliktelsen.

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 12.7.9 (Blandade avtal).

Fastigheter

7 §

Ersättning för fastigheter som är lagertillgångar ska tas upp när fastigheterna avyttras. Det är således dagen för äganderättens övergång dvs. köpekontraktsdagen, som är den avgörande tidpunkten för när ersättningen ska tas upp. Detta innebär att tillträdesdagen

saknar relevans för när ersättningen ska tas upp. Dagen för köpekontraktets undertecknande gäller även i det fall det finns en klausul i avtalet om att äganderätten ska övergå på köparen vid en senare tidpunkt.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 12.7.6.

Immateriella tillgångar

8 §

Ersättning för immateriella tillgångar som är lager eller inventarier ska tas upp när rättigheterna som följer med avyttringen övergår på köparen. Beskattningstidpunkten för ersättning för immateriella tillgångar är sålunda inte enbart styrd av avyttringen utan kompletteras med ett moment som kan liknas vid avlämnandebegreppet vid avyttring av varor och inventarier. Således gäller att det i vissa fall förutom avyttring även krävs att ytterligare moment har inträffat för att ersättningen ska tas upp. I de fall säljaren har att utföra prestationer efter avtalstiden är beskattningstidpunkten således beroende av dels att en avyttring har ägt rum, dels att säljaren har utfört prestationerna.

Ett exempel kan vara då ett produktionsbolag överlåter sändningsrätten till ett program till ett TV-företag, trots att programmet ännu inte är färdigt.

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 12.7.7.

Delägarrätter m.m.

9 §

Ersättning för delägarrätter, obligationer, fordringsrätter och liknande tillgångar som är lagertillgångar ska tas upp då de avyttras. Det är dagen för köpekontraktets undertecknande som är avgörande för när ersättningen ska tas upp. Detta gäller även i de fall parterna har avtalat om en senare tidpunkt för tillträdet eller om betalning ska göras senare.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 21.5.2.

Blankning

10 §

Bestämmelsen gäller skattskyldiga som gör blankningsaffärer med lånade delägarrätter eller fordringsrätter som är lagertillgångar.

I 44 kap. 29 § finns bestämmelser för blankningsaffärer som ska redovisas i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna innebär att kapitalvinst på grund av att en lånad delägarrätt avyttras (blankningsaffär) ska tas upp som intäkt då en delägarrätt återställs till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då den lånade delägarrätten avyttrades. Om den skattskyldige vid avyttringen ägde delägarrätter av samma slag som den lånade gäller dock inte den bestämmelsen. Vad som sägs om delägarrätter i paragrafen gäller också fordringsrätter.

Hänvisningen till 44 kap. 29 § innebär att beskattningstidpunkten blir densamma för skattskyldiga som gör blankningsaffärer med lagertillgångar som för skattskyldiga som gör sådana affärer med kapitaltillgångar. På grund av det undantag som görs i 44 kap. 29 § kommer den senarelagda beskattningstidpunkten inte att gälla den som vid avyttringen ägde delägarrätter eller fordringsrätter av samma slag som den lånade, och som dessutom var lagertillgångar.

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 21.5.3.

Tjänster

Pågående arbeten

11 §

Bestämmelsen innehåller en definition av pågående arbeten.

Ett pågående arbete kan enligt definitionen avse entreprenader, uppdrag som avser framställning av ett konstverk, konsthantverk eller liknande eller konsultuppdrag av projektkaraktär. Beskattningen av ett pågående arbete skiljer sig från beskattningen av andra tjänster.

De särskilda reglerna om pågående arbeten finns i gällande rätt i 17 kap. Det är i gällande rätt verksamhetens art som avgör om de särskilda skattereglerna ska tillämpas eller inte. Reglerna gäller för tjänsteuppdrag i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Som framgår av definitionen är det fortsättningsvis i stället

arbetets karaktär som avgör om de särskilda reglerna för pågående arbete ska tillämpas eller inte. Det är inte alls givet att synen på vad som i redovisningen betecknas som ett tjänsteuppdrag alltid kommer att överensstämma med vad som är ett skattemässigt pågående arbete, även om utgångspunkterna är gemensamma. Detta gäller speciellt för konsultuppdragen.

Gemensamt för de avtal som ska klassificeras som pågående arbeten är att de består av tjänster eller en kombination av varor och tjänster som hålls samman av att de avser produktion av ett objekt eller en sammanhållen del av ett objekt. Det innebär t.ex. att hyresavtal eller avtal om leverans av vatten inte är ett pågående arbete. För att något ska bli ett pågående arbete är det alltså inte tillräckligt att beställare och utförare överenskommit om att flera tjänster ska utföras under en viss tidsperiod. Tjänsterna och varorna som uppdraget avser ska sammantaget leda till ett konkret resultat såsom att en byggnad uppförs eller repareras.

Gränsdragningen mellan ett konsultuppdrag av projektkaraktär och ”vanlig” tjänst kan i vissa fall vara svår att göra. Det är arbetets faktiska innebörd och inte hur ett avtal rubriceras och utformas som är avgörande för bedömningen.

För konsultarbeten behöver naturligtvis resultatet av tjänsterna inte ges fysisk form men även här krävs att det ska vara frågan om ett arbete med ett inre sammanhang såsom en förvaltning av en konkurs, författandet av en rapport, konstruktion av en specifik maskin eller utformningen av en logotyp.

Utanför definitionen faller således alla former av fortlöpande tjänster som saknar ett sådant inre sammanhang.

12 §

Bestämmelsen reglerar när inkomsten från ett pågående arbete ska tas upp. I nuvarande skatteregler skiljer man på arbeten som utförs på löpande räkning och arbeten som utförs till fast pris. Gränsdragningen mellan dessa olika typer av arbete är viktig eftersom olika värderingsprinciper gäller för dem. Reglerna ska i fortsättningen inte bygga på en uppdelning mellan uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris utan samma princip för vinstavräkning ska gälla oavsett hur ersättningen för arbetet är bestämt.

I *första stycket* behandlas pågående arbeten som är entreprenaduppdrag.

Inkomsten ska i första hand tas upp när det som entreprenaden avser kan tas i bruk. Härmed avses att beställaren kan använda objektet på det sätt som är avsett. Frågan ska bedömas mot bakgrund av uppdragets specifika innehåll. Är det fråga om en totalentreprenad avseende ett vägbygge ska inkomsten tas upp när vägen kan trafikeras. Är det i stället fråga om ett begränsat uppdrag som avser underarbete för en väg, ska inkomsten i stället tas upp när arbetet är färdigt och vägbygget kan fortsätta med underlagsarbetet som grund. Inkomsten ska tas upp när objektet *kan tas i bruk.* Det är alltså inte nödvändigt att det faktiskt tagits i bruk.

I de fall det pågående arbetet avser produktion av ett objekt kan vägledning som utgångspunkt finnas i reglerna för försäljning av varor. Vid varuförsäljningar gäller att inkomsten ska tas upp när varan avlämnas. Något samlat och formaliserat avlämnande finns inte när det gäller objekt som är hänförliga till ett pågående arbete. Inkomsten ska emellertid tas upp vid den tidpunkt som närmast motsvarar det köprättsliga avlämnandet. För byggbranschen gäller att avlämnandet av entreprenaden görs genom godkänd slutbesiktning.

I vissa fall kan det vara så att en slutbesiktning med efterföljande godkännande eller ett slutgodkännande utan besiktning tidsmässigt kommer innan objektet kan tas i bruk. I sådana fall ska inkomsten tas upp vid godkännandet. Normalt torde en byggentreprenad inte kunna tas i bruk före godkänd slutbesiktning. Begreppet tas i bruk kommer därför i detta fall normalt att vara relevant endast i de fall någon besiktning inte görs.

Entreprenader förekommer även i andra branscher än byggbranschen. Även dessa entreprenader torde kräva någon form av godkännande. För dessa entreprenader används ibland andra begrepp än slutbesiktning, därav uttrycket slutbesiktning *eller motsvarande*. Även inom byggbranschen förekommer att slutbesiktning ersätts av annat förfarande när det gäller att avlämna en entreprenad. I dessa fall måste en jämförelse göras med standardavtalens villkor för slutbesiktning när slutavräkningstidpunkten ska bestämmas. Reglerna ska inte tolkas på så sätt att alla kontraktsarbetena ska vara utförda i överensstämmelse med kontraktshandlingarna och att dessa godkänts vid en slutbesiktning för att en ersättning ska tas upp. I de fall entreprenaden består av flera från varandra avskiljbara delprojekt bör entreprenaden resultatavräknas i takt med att de olika delarna av entreprenaden tas i bruk eller besiktigas. Ett exempel får illustrera.

Enligt upprättade entreprenadhandlingar har en entreprenör åtagit sig att uppföra en byggnad samt yttre markarbeten (anläggning av gräsmattor, plattor m.m.). Ett fast pris är avtalat för hela entreprenaden. Entreprenören färdigställer byggnaden som godkänns vid en slutbesiktning av enbart byggnaden. Beställaren tar byggnaden i anspråk och flyttar in under beskattningsåret. Enligt entreprenadavtalet återstår de yttre markarbetena samt utvändig målning. Med hänsyn till årstiden kan de yttre arbetena inte utföras förrän nästföljande år. En del av ersättningen bör i detta fall kunna tas upp efter det att byggnaden tagits i bruk. I *andra stycket* behandlas pågående arbeten som inte är entreprenaduppdrag. För dessa arbeten gäller att inkomsten ska tas upp när resultatet av de samlade tjänsterna överförts till beställaren eller endast en ringa del återstår att överföra. Är det fråga om en konsultrapport ska ersättningen tas upp när rapporten i slutlig utformning överlämnats till beställaren. Om resultatet av arbetet på annat sätt överförs till beställaren avsevärt tidigare än så och avlämnandet av en slutlig rapport närmast framstår som en formalitet kan det naturligtvis också bli aktuellt att ersättningen ska tas upp tidigare. Om endast en ringa del återstår ska ju ersättningen tas upp.

För vissa pågående arbeten kan det förekomma att det inte finns en naturlig tidpunkt då det samlade resultatet av uppdraget överlämnas till beställaren. I stället får beställaren del av resultatet successivt under uppdraget. I dessa fall innebär reglerna att ersättningen ska tas upp när det endast återstår att överföra en ringa del av de samlade tjänsterna.

I det *tredje stycket* regleras den situationen att det på grund av särskilda skäl inte är möjligt att bedöma utfallet av uppdraget vid de tidpunkter som avses i första eller andra stycket. I detta fall ska ersättningen i stället tas upp när utfallet är möjligt att beräkna.

I vissa fall kan utfallet av en entreprenad inte beräknas vid tidpunkten för slutbesiktning. Vid entreprenader utgör i normalfallet godkänd slutbesiktning själva grunden för uppdragstagarens möjlighet att kunna presentera sin fordran på beställaren för den samlade ersättningen som han enligt avtalet är berättigad till. Detta görs i normalfallet i nära anslutning till slutbesiktningen. I speciella fall kan dock detta på grund av utredningsbehov dra ut på tiden.

För att kunna göra en bedömning av fordran på beställaren måste uppdragstagaren ha kännedom om sina kostnader. För detta krävs att han har tillgång till underlag från anlitade underentreprenörer och leverantörer. Det kan också vara fråga om att entre-

prenadsummans storlek blir beroende av om en viss nivå på ett visst slags kostnader över- eller underskrids, vilket i sin tur kan vara beroende av kostnader för arbeten som underentreprenörer utfört.

Osäkerheten i beräkningen av utfallet kan också gälla att storleken på ersättningen är beroende av en framtida händelse. Det slutliga ersättningsbeloppet kan då inte beräknas och därmed heller inte utfallet. Så kan t.ex. vara fallet vid olika former av bonus.

I vissa speciella situationer kan det alltså krävas ett visst utredningsarbete från den skattskyldiges sida för att få fram nödvändiga uppgifter för att beräkna utfallet av uppdraget och anledning kan då finnas att skjuta fram beskattningstidpunkten för ersättningen. I lagen anges emellertid att det ska vara fråga om särskilda skäl. Det innebär att undantagsbestämmelsen bara kommer att bli aktuell när det finns en påtaglig osäkerhet i beräkningen av utfallet. Det kan exempelvis gälla i fall med stora och komplicerade entreprenader.

Det anges uttryckligen att de särskilda skälen inte får vara hänförliga till den skattskyldige.

Skälen för reglerna diskuteras i avsnitt 13.6.4.

13 §

I bestämmelsen hänvisas till bestämmelsen i 17 kap. 23 a § av vilken det framgår hur utgifter som är hänförliga till ett pågående arbete ska behandlas.

Hyresavtal m.m.

14 §

Paragrafen behandlar frågan när hyra eller ersättning enligt hyresliknande avtal m.m. ska tas upp. Hyra ska tas upp linjärt över avtalstiden. En linjär periodisering över avtalstiden gäller alltid vid beskattningen oavsett om en annan princip bättre återspeglar prestationen.

Paragrafen innehåller inte någon definition på vad som är avtal om hyra. Det är inte alltid så enkelt att avgöra om ett avtal är ett avtal om hyra (hyresliknande avtal) eller något annat.

I målet RÅ 2002 ref. 84 (”Vindkraftsmålet”) fann Regeringsrätten att en inkomst i form av en ersättning för att upplåta mark för ett vindkraftverk skulle periodiseras över avtalstiden. Avtalet

ansågs vara ett hyresavtal och utgångspunkten inom redovisningen är att hyresavtal principiellt är avtal som avser prestationer som ska periodiseras linjärt över avtalstiden. Därför spelade det heller ingen roll att upplåtelsen endast avsåg en mindre del av en fastighet, att ägaren i praktiken endast åtog sig att inte använda den begränsade delen av marken till annat och att dennes verksamhet på fastigheten berördes i liten utsträckning av åtagandet.

Även vissa naturvårdsavtal kan ibland vara så utformade att avtalet får drag av hyres- eller nyttjanderättsavtal. Det är avtalsvillkorens utformning som blir avgörande för om ersättningen bör ses som ersättning för att ägaren underlåter att nyttja sin fasta egendom på viss sätt eller om villkoren är sådana att det i praktiken är ett hyresavtal.

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 13.6.5.

Provision

15 §

Provision ska tas upp som inkomst när prestationen enligt avtalet har utförts. Om parterna har avtalat om att ersättning i vissa fall kan bortfalla t.ex. till följd av att ett försäljningsavtal som förmedlats har hävts, ska ett belopp motsvarande det som vid beskattningsårets utgång kan bedömas som mycket sannolikt komma att slutligt betalas tas upp. Kriteriet *mycket sannolikt* kan jämföras med formuleringen i 14 b kap. 11 § som anger att avdrag för provision ska beräknas så att det motsvarar vad som *kan antas* komma att slutligt betalas. Inkomstregeln är alltså generösare än utgiftsregeln i detta avseende. Det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande när det gäller denna bedömning. Information som kommer den skattskyldige till del vid en senare tidpunkt ska således inte beaktas.

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 13.6.6.

Royalty

16 §

I *första stycket* anges att royalty till följd av ett avtal som innebär att en fast ersättning ska betalas för rätten att nyttja tillgången under en viss tid ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser.

Av *andra stycket* framgår att royalty som betalas till följd av ett avtal som innebär att ersättningens storlek är beroende av nyttjande eller försäljning ska fördelas på de beskattningsår som motsvarar avtalstiden utifrån respektive års nyttjande eller försäljning.

Om nödvändig information saknas för att vid beskattningsårets utgång kunna beräkna årets royaltyinkomst, ska den skattskyldige ta upp den del av inkomsten som är möjlig att beräkna med ledning av den information som är tillgänglig. Det innebär att återstående del ska tas upp det beskattningsår då den information som behövs blir tillgänglig. Detta anges i *tredje stycket*.

Det är den information som finns vid beskattningsårets utgång som är avgörande när det gäller att bestämma hur stor ersättning som ska tas upp. Det innebär att hänsyn inte behöver tas till information som blir känd efter beskattningsårets utgång men före den dag då den skattskyldige lämnar in sin deklaration. Dock krävs i vissa fall en viss aktivitet från den ersättningsberättigade för att införskaffa information om sina affärsförhållanden och på så sätt kunna avgöra om den information som behövs för att beräkna årets royaltyinkomst finns tillgänglig eller inte.

Reglerna motiveras i avsnitt 14.3.3.

Övriga tjänster

17 §

Bestämmelsen behandlar hur ersättning för övriga tjänster, dvs. tjänster som inte är särskilt reglerade, ska tas upp.

För de flesta tjänster som tillhör kategorin övriga tjänster gäller att de avser en bestämd prestation vars omfattning kan bedömas redan när avtalet ingås. Av *första stycket* framgår att ersättning för sådana tjänster bör tas upp när tjänsten har utförts eller endast en ringa del återstår att utföra.

Andra stycket reglerar de fall då det inte på förhand går att bedöma om tjänsten innefattar en prestation eller omfattningen av

denna. I dessa fall ska ersättningen fördelas linjärt över avtalstiden. Det gäller t.ex. för vissa fleråriga tjänsteavtal (RÅ 1999 ref. 32 och RÅ 2003 not. 127).

Tredje stycket reglerar det fall att ersättningens storlek är beroende av en framtida händelse. Det slutliga ersättningsbeloppet kan då inte beräknas. Så kan t.ex. vara fallet vid olika former av bonus. Den del av ersättningen som är känd tas upp i enlighet med första och andra stycket och den tillkommande ersättningen tas upp då den är möjlig att beräkna.

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 13.6.7.

Ränta

18 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 14.2.3 (Periodisering av ränta – huvudregel).

I *första stycket* anges att om ränta betalas ut löpande ska inkomsten beräknas utifrån den fastställda räntan för varje del av beskattningsåret. Detta gäller såväl för fast som rörlig ränta.

I det fall räntan inte betalas ut löpande ska den inkomst som belöper sig på respektive beskattningsår beräknas med ledning av den effektiva räntan på fordringen. Detta framgår av *andra stycket*.

Bestämmelsen i *tredje stycket* avser ränta som framkommer vid nuvärdesberäkning av en kundfordran eller liknade fordran enligt 14 kap. 8 a §. Bestämmelsen anger att inkomsten ska fördelas över beskattningsåren utifrån nuvärdet av amorteringarna.

19 §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 14.2.3 (Periodisering av ränta – huvudregel).

Av paragrafen framgår att skattskyldiga under vissa förutsättningar får tillämpa effektivräntemetoden även på ränta som betalas ut löpande under kredittiden. Som villkor gäller att den metod som tillämpas är vedertagen och att periodiseringen motsvarar den som görs i räkenskaperna. Regeln innebär att effektivräntemetoden även får tillämpas i det fall den ger en lägre ränteintäkt.

20 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 14.2.3 (Beräkning av den slutliga inkomsten).

Bestämmelsen reglerar de fall då en ränteinkomst inte kan bestämmas vid beskattningsårets utgång. För t.ex. reala nollkupongsobligationer gäller att lösenbeloppet är beroende av förändringar i penningvärdet och det är först vid inlösen inkomsten definitivt kan bestämmas. Vid sådana förhållanden gäller att ränteinkomsten ska beräknas med ledning av förhållandena vid beskattningsårets utgång.

21 §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 14.2.3 (Förenklingsregel).

Av förenklingsskäl gäller en särskild regel för upplupna räntefordringar som avser ränta för en tid av högst tolv månader. Sådana ränteinkomster får tas upp när inkomsten är disponibel förutsatt att inkomsten är en ringa del av företagets totala inkomster. Om det finns flera ränteinkomster av samma slag ska dessa slås ihop när man gör bedömningen. Som ytterligare förutsättningar gäller att utgiftsräntor behandlas på motsvarande sätt och att samtliga företag i intressegemenskap periodiserar räntor på samma sätt.

Om det finns särskilda skäl får förenklingsregeln tillämpas trots att utgifts- och inkomsträntor inte behandlas på samma sätt. Detta framgår av det *andra stycket*. Detsamma gäller om det finns särskilda skäl för företag i intressegemenskap att tillämpa olika principer. Exempelvis kan inkomsterna bestå av en mängd dröjsmålsräntor av ringa betydelse samtidigt som ränteutgifterna är färre och därför enklare att fördela på rätt beskattningsår och dessutom mer betydelsefulla för resultatet. I sådana fall är det inte rimligt att företaget utestängs från möjligheten att tillämpa förenklingsregeln.

22 §

Bestämmelsen behandlar ränteskillnadsersättning. Paragrafen anger att hela den ersättning som betalas till den skattskyldige som kompensation för utebliven ränta på ett lån med s.k. bunden ränta ska tas upp när ersättningen betalas. Ersättningen ska alltså inte fördelas över lånets återstående löptid.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 14.2.3 (Ränteskillnadsersättning).

23 §

Av *första stycket* framgår att avgifter som tas ut i samband med att kredit lämnas ska fördelas över kredittiden. Regeln innebär att inkomster i form av avgifter som är hänförliga till långivning kan periodiseras på samma sätt som ränta. En förutsättning är att avgifterna har ett direkt samband med utlåningen. Exempel på avgifter som kan omfattas är uppläggningsavgifter i samband med långivning, avgifter som uppkommer i samband med att flera banker lämnar ett gemensamt lån eller avgifter i samband med beviljande av kreditlöften som senare leder till ett lån.

Avgifter som hänför sig till lån där räntan betalas ut löpande ska enligt *andra stycket* fördelas linjärt över lånetiden. Så kan vara fallet i fråga om lån med fastställd ränta.

Enligt *tredje stycket* ska andra avgifter, dvs. avgifter som inte hänför sig till lån med löpande ränteutbetalningar, behandlas som ränta vid effektivränteberäkningen. De företag som enligt 19 § får tillämpa effektivräntemetoden för periodisering av ränta som betalas löpande får också göra det i fråga om avgifterna.

Bestämmelsen är ny och behandlas i avsnitt 14.2.3 (Avgifter).

Utdelning

24 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 14.4.2 (Utdelning).

Av *första stycket* framgår att utdelning ska tas upp som inkomst det år då bolagsstämman beslutar om utdelning.

I *andra stycket* finns en förenklingsregel som säger att utdelning i stället får tas upp när den kan disponeras. Som förutsättning för detta gäller då att de sammanlagda utdelningsinkomsterna endast utgör en ringa del av den skattskyldiges totala inkomster.

14 b kap. När utgifter ska dras av

I det nya kapitlet behandlas som rubriken anger när utgifter ska dras av.

Huvudregler

1 och 2 §§

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 15.5.5.

I det nya 14 b kap. finns bestämmelser om när en utgift ska dras av om den inte avser lager, inventarier, fastigheter, kapitaltillgångar eller annat som reglerats i särskild ordning. I 14 kap. 8 § finns också en bestämmelse om när utgifter som har samband med valutakursförändringar ska dras av.

Den övergripande systematiken i 14 b kap. är följande. I första hand gäller andra bestämmelser i IL om när en utgift ska dras av (1 §). I andra hand gäller de särskilda utgiftsregler som finns i 14 kap. Finns det inga sådana bestämmelser och det är frågan om framtida utgifter ska bestämmelserna i 2–6 §§ tillämpas. Dessa regler fyller också ut särskilda bestämmelser om framtida utgifter. Är det slutligen inte frågan om en framtida utgift eller en fråga som inte behandlas i 2–6 §§ ska portalparagrafen tillämpas.

Den s.k. portalparagren i 2 § återspeglar en traditionell företagsekonomisk syn på när en utgift ska dras av.

Framtida utgifter

Förutsättningar för avdrag

3 §

I bestämmelsen, som behandlas i 15.5.4, anges vilka förutsättningar som ska gälla för att avdrag för framtida utgift ska få göras.

I första strecksatsen anges den grundläggande förutsättningen för att avdrag för framtida utgift ska få göras; det ska senast vid beskattningsårets utgång ha uppstått en förpliktelse för den skattskyldige att svara för framtida utgifter.

I princip görs ingen skillnad mellan en rättsligt grundad förpliktelse, som ibland inom redovisningen kallas för en legal förpliktelse, och andra förpliktelser. Sådana andra förpliktelser som leder till avdrag för framtida utgifter kallas inom redovisningen för informella förpliktelser.

I princip kan alltså även andra förpliktelser än rättsligt grundade förpliktelser leda till att avdrag ska göras. I begreppet förpliktelse ligger emellertid att avdrag för framtida utgifter bara kan bli aktuellt om en skattskyldig av yttre omständigheter är tvingad att

agera så att en framtida utgift drabbar företaget. Många gånger torde en förutsättning därför vara att det finns en skyldighet att agera på ett visst sätt som kan framtvingas med rättsliga medel. I undantagsfall kan emellertid förutsättningarna vara sådana att andra krav på att agera på ett visst sätt ska jämställas med en legal förpliktelse.

Ett exempel kan illustrera. Ett företag som tillverkar bilar har en mycket tydlig säkerhetsprofil. Efter att garantitiden gått ut upptäcks att en av företagets modeller har vissa säkerhetsmässiga brister. Bristerna är inte sådana att det finns en skyldighet att åtgärda felen. Företagets bedömning är emellertid att det vore affärsmässigt omöjligt att inte åtgärda bristerna på egen bekostnad och offentliggör att man tänker hålla kunderna skadelösa, även om man inte har någon skyldighet att göra det. Situationen blir sådan att företaget efter offentliggörandet inte kan agera på annat sätt än att betala för att åtgärda bristerna. Rätt till avdrag för de framtida utgifterna som följer med detta finns då.

Det är viktigt att framhålla att avdrag inte får göra för interna förpliktelser. Det ska alltså vara frågan om en förpliktelse mot annan.

I *andra strecksatsen* anges att avdrag bara får göras om utgifterna har ett direkt samband med verksamhet som bedrivits före beskattningsårets utgång.

I *tredje och fjärde strecksatsen* behandlas frågor som gäller vilka beviskrav som ska gälla för att avdrag för framtida utgifter ska få göras. Av allmänna principer följer att det är den skattskyldige som bär bördan av att visa att förutsättningar är uppfyllda. Den skattskyldige ska således kunna göra sannolikt att det finns en förpliktelse. Det kan vara svårt att bevisa att man kommer att drabbas av framtida utgifter. Bevissvårigheterna är särskilt påtagliga när det gäller dels att en förpliktelse kommer att leda till utbetalningar i framtiden, dels storleken på dessa.

I tredje strecksatsen anges att det ska vara övervägande sannolikt att förpliktelsen ska leda till en utbetalning i framtiden för att avdrag ska få göras. Det framgår således att det är en ren övervikts-princip som ska gälla. Är sannolikheten för att en förpliktelse ska leda till en framtida utbetalning högre än 50 procent får avdrag göras. Är den det inte får något avdrag inte göras.

I fjärde strecksatsen behandlas hur möjligheterna att bedöma utbetalningstidpunkten och utbetalningarnas storlek ska påverka rätten att dra av framtida utgifter. Det ska med rimlig grad av

sannolikhet kunna bedömas när och med vilket belopp som utbetalningar kommer att göras. Bestämmelsen ska läsas med de bevissvårigheter som ofta finns i åtanke. Går det att med ledning av dokumenterade erfarenhet i företaget eller hos andra skattskyldiga att uppskatta tidpunkten ska avdrag medges. Endast om det inte är möjligt att göra sådana uppskattningar eller om det inte med ledning av tidigare erfarenhet eller externt material går att visa på att uppskattningarna är rimliga bör avdrag vägras.

I *andra stycket* anges att avdrag inte ska medges om den skattskyldige är förpliktigad i förhållande till någon som samtidigt har en förpliktelse gentemot den skattskyldige av motsvarande omfattning.

I *tredje stycket* anges att framtida utgifter ska diskonteras till den del de framtida utgifterna ska betalas senare än tre år efter utgången av beskattningsåret. Vid beräkningen av nuvärdet ska en ränta motsvarande statslåneräntan vid ingången av beskattningsåret användas.

Framtida utgifter som ska dras av först när de uppkommer

4 §

I bestämmelsen som motiveras i avsnitt 15.5.4 anges att avdrag för vissa framtida utgifter inte får göras. Det motsvarar vad som enligt praxis eller normgivning gäller i dag.

I flera fall kan avdrag i de aktuella fallen vägras redan med stöd av 3 § och bestämmelsen skulle kunna anses vara överflödig. De allmänna förutsättningarna i 3 § kan emellertid vara svåra att tillämpa. Syftet med 4 § är att säkerställa att vissa principer som i dag gäller enligt praxis och normgivning kommer att få genomslag även i framtiden.

Den första strecksatsen anger att avdrag inte får göras för utgifter som den skattskyldige kan undvika genom ett alternativt handlingssätt. I detta ligger att avdrag inte får göras om företaget kan undvika utgiften genom t.ex. att lägga ner verksamheten.

Ett exempel illustrerar behovet av den andra strecksatsen. Utgifter för framtida reparation och underhåll får i de flesta fall inte dras av eftersom det inte är en fråga om förpliktelser mot annan, utan om åtaganden att vårda egna tillgångar. Det skulle emellertid i vissa fall kunna hävdas att det finns förpliktelser mot t.ex. hyresgäster som gör att framtida reparation eller underhåll

skulle kunna ses som en åtagande mot annan. Att sådana avdrag inte medges i dag beror inte bara på att det kan vara interna åtaganden utan också på sambandet mellan utgifter för reparation och underhåll och systemet med värdeminskningsavdrag.

Av tredje strecksatsen framgår att avdrag för framtida förlust i verksamheten inte får dras av. Det innebär att förväntad framtida rörelseförlust inte får dras av. Undantag görs dock för framtida förlust som är hänförlig till ett enskilt kontrakt. Ett typexempel är då ett företag har kontrakterat sig för inköp av lagertillgångar till ett visst pris och dessa sålts vidare till ett lägre försäljningspris, vilket medför att en förlust uppkommer på kontraktet (jfr RÅ 1981 1:51). En framtida förlust på ett enskilt kontrakt uppkommer således inte endast på grund av att inköpspriset är lägre vid beskattningsårets utgång än på kontraktsdagen (jfr kontraktsnedskrivning). Avdrag för förlust på pågående arbete regleras, på grund av dess betydelse, särskilt i 17 kap. 23 b §.

Fördelning av framtida utgifter i vissa fall

5 §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 15.5.4.

Av *första stycket* framgår att framtida utgifter ska fördelas om det finns ett samband mellan framtida utgifter och en verksamhet som företaget kan antas komma att bedriva under minst fem år. Om utgifterna ska nuvärdesberäknas enligt 3 § så är det nuvärdet av utgifterna som ska fördelas. De framtida utgifterna ska fördelas över tiden fram till dess utgifterna uppkommer.

Exempel på utgifter som omfattas av regeln är utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande. Utgifter av detta slag kommer alltså att kostnadsföras successivt över nyttjandeperioden. Ett exempel får illustrera tillämpningen av regeln. Ett företag anlägger en oljeplattform för att utvinna olja. Utvinningen förväntas pågå i 20 år. När verksamheten upphör måste plattformen tas bort. Företaget måste då också åtgärda de skador som orsakats dels när plattformen uppfördes, dels av oljeutvinningen. Såväl utgiften för att ta bort plattformen och återställa marken som utgiften för de skador som oljeutvinningen orsakar ska fördelas över de beskattningsår som företaget avser bedriva verksamheten.

Av *andra stycket* framgår att utgifterna ska fördelas linjärt. Om en sådan fördelning uppenbarligen inte ger ett skäligt resultat får

utgifterna i stället fördelas efter hur inkomsterna från verksamheten kan förväntas komma att fördela sig.

Ett avdrag för framtida utgifter ska återföras följande beskattningsår. I konsekvens med att ett avdrag ska återföras framgår av *tredje stycket* att avdraget för respektive år ska motsvara årets och tidigare års andel av de framtida utgifterna beräknat utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång. Att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är utgångspunkten för beräkningen innebär bl.a. att antagandet om hur länge verksamheten ska bedrivas och storleken på de framtida utgifterna ska omprövas varje år. Diskonteringstiden förändras om antagandet om hur länge verksamheten ska bedrivas ändras.

Ett exempel får illustrera hur reglerna fungerar. Ett företag driver verksamhet med deponering av avfall samt återvinning av material. Avfall som inte kan återanvändas läggs på en deponi. Företaget disponerar enligt ett avtal med en kommun (daterat i juli år 1) viss mark för avfallshantering under 10 år. Bolaget är enligt beslut skyldigt att återställa marken efter avtalstiden slut. Företaget beräknar nuvärdet av de framtida utgifterna för att återställa marken till 100. Genom förhandlingar med kommunen år 4 förlängs avtalstiden till 12 år. Samma år görs en ny beräkning av återställningsarbetena och nuvärdet av utgifterna uppgår till 132 (diskonteringsfaktorer: statslåneräntan och 12 år). År 10 beräknas nuvärdet av utgifterna för att återställa marken till 120.

Avdragsbelopp och återföringsbelopp för respektive år framgår av nedanstående tablå

År	Avdrag	Återföring
1	10	0
2	20	10
3	30	20
4	44	30
5	55	44
6	66	55
7	77	66
8	88	77
9	99	88
10	100	99
11	110	100
12	120	110

År 13 utförs återställningsarbetena på marken och den faktiska utgiften dras av samtidigt som avdraget för år 12 på 120 återförs.

Återföring

6 §

Bestämmelsen som motiveras i avsnitt 15.5.4. anger att avdrag för framtida utgifter ska återföras till beskattning. I nuvarande system finns en lagreglerad återföring bara beträffande några särskilt angivna avdrag, t.ex. avdrag för framtida garantiutgifter. I praktiken innebär ett system med återföring av avdrag att behovet av att dra av framtida utgifter kommer att omprövas årligen.

Allmänna näringsutgifter

Ränta m.m.

7 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 15.5.6.

I *första stycket* anges att ränteutgifter ska bestämmas på motsvarande sätt som de regler som gäller för ränteinkomster. Detta innebär att samma principer som ligger till grund för reglerna i 14 a kap. 18–20 §§ även ska gälla för ränteutgifter. Se vidare författningskommentaren till 14 a kap. 18–20 §§.

I *andra stycket* anges att avgifter som betalas för att erhålla kredit, t.ex. uppläggningsavgifter, och ränteskillnadsersättning ska dras av när de betalas.

Hyra m.m.

8 §

Bestämmelserna behandlas i 15.5.6.

Av *första stycket* framgår att hyra, försäkringspremier och liknande utgifter som avser flera beskattningsår ska fördelas linjärt på dessa utifrån hur stor del av beskattningsåret de belöper sig på. Av andra stycket framgår att regeln inte gäller pensionsförsäkringar.

I *tredje stycket* anges att hyra som avser lokal som inte utnyttjas i verksamheten ska dras av omedelbart. Av ordalydelsen framgår att avdraget gäller fall där lokaler inte till någon del används i verksamheten med där den skattskyldige för viss tid är bunden av hyreskontrakt och måste betala hyra. Regeln tar därför sikte på framför allt situationer som kan uppkomma vid omstrukturering av verksamhet. Omedelbart avdrag får då göras för hyra som är hänförlig till tiden efter nedläggningen, dvs., då verksamhet inte bedrivs i lokalerna.

Förenkling

9 §

För många utgifter som är vanliga och återkommande hos en skattskyldig är det förhållandevis enkelt att bestämma till vilket beskattningsår de hör. Ett exempel gäller en försäkringspremie som avser viss tid och ska fördelas över denna. Motsvarande gäller t.ex. för räntor. Även om det är tydligt till vilken period en utgift hör kan arbetet med att fördela den på rätt period inte sällan vara mer betungande än vad som är motiverat. Särskilt gäller detta för utbetalningar som återkommer varje år.

Enligt 9 § behöver vissa utgifter inte hänföras till rätt beskattningsår, utan kan dras av i sin helhet när de betalas. Som förutsättning gäller att de är just årligen återkommande och att beloppet är ungefärligen lika stort varje år. Att det ska vara årligen återkommande, ungefärligen lika stora utgifter innebär att det inte kan bli aktuellt att dra av två försäkringspremier avseende olika försäkringsperioder samma beskattningsår bara för att dessa skulle råka betalas samma år.

Royalty

10 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 15.5.6.

Första stycket anger att royaltyavtal som innebär att ersättning betalas med ett fast belopp ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser. Detta gäller oavsett hur royaltyn betalas ut.

Av *andra stycket* framgår att royaltyavtal som i stället innebär att ersättningens storlek beror på nyttjande eller försäljning ska för-

delas på de beskattningsår som motsvarar avtalstiden utifrån respektive års nyttjande eller försäljning.

Är mottagaren av royaltyn beroende av information från utbetalaren för att kunna beräkna hur stor årets royalty är får avdrag bara göras om sådan information gjorts tillgänglig för mottagaren senast vid utgången av utbetalarens beskattningsår. Detta framgår av *tredje stycket*. Avdragsrätten knyts härigenom till intäktsredovisningen på så vis att mottagaren av royaltyn ska ha möjlighet att intäktsredovisa för att avdrag ska medges hos utbetalaren.

Provision

11 §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 15.5.6.

Första stycket anger att provision ska dras av då den prestation som enligt avtalet ger rätt till provision har utförts.

I vissa fall är provisionsavtalet konstruerat på så vis att provision endast kommer att utbetalas om vissa villkor är uppfyllda. Exempelvis kan provision som ett företag betalar till en återförsäljare vara villkorad av att beställda varor levereras till köparen. Avdraget ska i ett sådant fall beräknas så att det motsvarar vad som vid beskattningsårets utgång kan antas komma att slutligt betalas. Vid den bedömningen är det alltså förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande och information som lämnas efter denna tidpunkt ska inte beaktas.

Övriga tjänster

12 §

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 15.5.6.

Utgifter för tjänster som inte regleras särskilt ska dras av enligt denna paragraf. Tjänsterna kan vara av skiftande karaktär. Det kan vara fråga om avtal som sträcker sig över flera beskattningsår eller tjänster som fullgörs under en kortare tid. Exempel på utgifter om normalt omfattas av bestämmelsen är utgifter för bilreparationer, resor, försäljningskostnader, vatten och el och a conto betalningar som avser pågående arbete.

För de flesta övriga tjänster gäller att de avser en bestämd prestation vars omfattning kan bedömas redan när avtalet ingås.

Sådana utgifter ska enligt *första stycket* dras av när prestationen kommit den skattskyldige till godo, vilket i normalfallet bör vara när tjänsten är utförd.

Andra stycket anger att om osäkerhet finns om tjänsten innefattar en aktivitet från uppdragstagaren eller om omfattningen av prestationen är osäker, ska utgiften dras av linjärt över avtalstiden. Det gäller t.ex. för fleråriga tjänsteavtal som består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod (RÅ 1999 ref. 32 och RÅ 2003 not. 127).

Utgifter för personal m.m.

Lön

13 §

Bestämmelsen som diskuteras i avsnitt 16.5.2, behandlar när utgift för lön och annan liknande ersättning ska dras av.

Första stycket innebär att huvudregeln när det gäller lön är att avdrag ska göras när ersättningen kan disponeras av den anställde. Enligt huvudregeln finns i princip inget krav på att lönen ska vara intjänad. Inte heller tas någon hänsyn till att det kan vara fråga om förskott på lön.

I *andra stycket* finns en undantagsregel som innebär att lönen ska dras av vid ett tidigare beskattningsår än året för utbetalningen om det är uppenbart att den är hänförlig till ett arbete som utförts det tidigare året.

Skälet till att bestämmelserna om lön utformats på detta sätt är att det ofta är svårt att avgöra när lön har tjänats in. Den sammantagna effekten av bestämmelserna blir att lön ska dras av vid utbetalning eller motsvarande om det inte är uppenbart att lönen tjänats in före det att den betalats ut. För utgifter som avser avdrag för allmänna personalvårdsförmåner eller liknande, som är ett utflöde av anställningen snarare än av arbetet, kan det alltså inte bli aktuellt att dra av dem tidigare än vid utbetalning. För avgångsvederlag finns en särskild bestämmelse i 19 §.

Paragrafen omfattar även lön som betalas i anledning av att anställning upphör (uppsägningslön) förutsatt att den anställde arbetar under sin uppsägningstid. Uppsägningslön som betalas och där den anställde inte har någon arbetsplikt under uppsägningstiden behandlas som avgångsvederlag och regleras enligt 19 §.

Semesterlön

14 §

Bestämmelsen som diskuteras i avsnitt 16.5.3 behandlar när utgift för semesterlön ska dras av. *Första stycket* anger att utgift för semesterlön ska dras av det beskattningsår den tjänats in.

Av *andra stycket* framgår att storleken på avdraget ska bestämmas med ledning av den anställdes lön vid beskattningsårets utgång.

Resultat- eller prestationsbaserad ersättning

15 §

I bestämmelsen, som motiveras i avsnitt 16.5.4, regleras resultat- eller prestationsbaserade ersättningar.

Det är naturligtvis betydligt enklare att identifiera den prestation som är knuten till lönen om lönen är prestationsbaserad; av avtalet framgår då vilken prestation som berättigar till ersättning. Därför finns i dessa fall, till skillnad från vad som gäller för lön, en direkt koppling mellan den ersättningsberättigade prestationen och avdrag.

I fråga om vinstdelningsprogram anges, i enlighet med den praxis som gäller i dag, att avdrag ska medges för det beskattningsår som vinsten avser.

Aktierelaterade ersättningar

16 §

Paragrafen som behandlas i avsnitt 16.5.6 anger dels när utgift för aktierelaterad ersättning som utgör värdepapper ska dras av, dels utgiftens storlek.

Enligt *första stycket ska* avdrag göras det beskattningsår som värdepapperet överlåts.

Optioner som inte leder till något aktieköp utan endast berättigar till viss kontant ersättning, s.k. syntetiska optioner, omfattas av bestämmelsen förutsatt att de utgör värdepapper. Om ett incitamentsprogram utformats så att det finns rätt till kontantavräkning med ett belopp som beräknats med ledning i utvecklingen på värdepapper och denna rätt är ett värdepapper, ska alltså avdrag

medges vid tidpunkten då rätten överlåts. Detta gäller även om programmet skulle vara utformat så att det finns en intjänandeperiod.

Andra stycket anger att den avdragsgilla utgiften är lika med skillnaden mellan värdepapperets marknadsvärde vid överlåtelsen och det lösenpris som betalas.

17 §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 16.5.6. Av paragrafen framgår dels när utgift för aktierelaterad ersättning som avser en rätt att i framtiden på förmånliga villkor förvärva värdepapper ska dras av, dels utgiftens storlek. Om rättigheten att förvärva värdepapper i sig är ett värdepapper medges avdrag enligt 16 § och om rättigheten inte är ett värdepapper utan i stället är en s.k. personaloption, medges alltså avdrag enligt denna paragraf.

Enligt *första stycket* får avdrag göras för ett belopp motsvarande skillnaden mellan rättens marknadsvärde vid lösen och det lösenpris som betalas.

Andra stycket anger att avdrag ska göras för respektive beskattningsår under tiden från tilldelningen av rätten fram till dess rätten kan lösas in, dvs. under intjänandetiden. Avdrag för respektive beskattningsår från tilldelningen av optionen fram till dess den kan lösas in ska beräknas till skillnaden mellan marknadsvärdet vid beskattningsårets utgång och det lösenpris som ska betalas fördelad på beskattningsåret och de återstående beskattningsåren. Att avdraget ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret framgår av det *fjärde stycket*.

Ett exempel får illustrera hur reglerna fungerar. Ett företag avtalar i början av år 1 med sina anställda om att de ska få förvärva aktier i företaget för 100 vid utgången av år 3, under förutsättning att de då fortfarande är anställda i företaget. Börskursen stiger successivt under intjänandetiden och uppgår vid utgången av respektive år till 121 (år 1), 140 (år 2) och 200 (år 3). Företagets avdragsgilla utgift kommer därför att uppgå till (200./.100 =) 100.

År 1 beräknas avdraget genom att den beräknade utgiften (121./.100 =) 21 fördelas över tiden fram till dess att optionerna kan lösas in. Avdraget är (21/3 =) 7.

År 2 beräknas avdraget genom att den beräknade utgiften vid årets utgång (140./.100 =) 40 fördelas på de återstående två åren.

Avdraget för året är 20. Föregående års avdrag på 7 återförs till beskattning. Årets nettoutgift är alltså (20./.7 =) 13.

För år 3 beräknas avdraget på motsvarande sätt och är då (200./.100 =) 100. Föregående års avdrag på 20 återförs till beskattning och årets nettoutgift är 80. Nettoutgiften för respektive år motsvarar den sammantaget avdragsgilla utgiften, dvs. (7+13+80 =) 100.

Vid beräkningen av den framtida utgiften ska hänsyn tas till sannolikheten av att inte samtliga anställda kommer att uppfylla de krav som gäller för att tilldelas värdepapper. Om t.ex. bedömningen är att endast 80 procent av den personal som programmet omfattar kommer att kvalificera sig för att få delta ska årets avdrag bli 80 procent av ett i övrigt framräknat årligt avdrag.

Av *tredje stycket* framgår hur värdeförändringar efter intjänandetiden ska beaktas. Det är vanligt att en rätt kan utnyttjas inom en viss tidsperiod. Tidpunkten för faktisk lösen behöver alltså inte sammanfalla med tidpunkten då rätten tidigast kan lösas in. Den slutligt avdragsgilla utgiften är okänd fram till tidpunkten för lösen. Det belopp som har dragits av under intjänandetiden kan såväl komma att understiga som överstiga det slutligt avdragsgilla beloppet. Justering måste därför göras för värdeförändringar i rätten som inträffar efter tidpunkten då rätten kan lösas fram till faktisk lösen. Den utgift som avser ökning i rättens värde efter den tidpunkt då rätten kan lösas in ska dras av omedelbart.

Av det *fjärde stycket* framgår att ett avdrag ska återföras det följande beskattningsåret. Detta gäller dock inte avdrag som medges för det beskattningsår då rätten löses in.

Anta i exemplet ovan att rätten kan utnyttjas under två år och att börskursen vid utgången av år 4 uppgår till 240 och att lösen äger rum i juni år 5 då börskursen har fallit till 210.

För år 4 beräknas avdraget till (240./.100 =) 140. Föregående års avdrag på 100 återförs till beskattning och årets nettokostnad är 40.

För år 5 beräknas avdraget till (210./.100 =) 110. Föregående års avdrag på 140 återförs till beskattning och årets nettointäkt är 30.

Det sammanlagda nettoresultatet för åren är (7+13+80+40./.30 =) 110, vilket motsvarar den totala avdragsgilla utgiften enligt första stycket (210./.100).

18 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 16.5.6. Paragrafen anger dels när utgift för aktierelaterad ersättning som beskattas enligt 10 kap, 8 § ska dras av, dels utgiftens storlek.

Enligt paragrafen ska avdragsreglerna i 17 § andra–fjärde styckena tillämpas även på aktierelaterad ersättning som beskattas när den disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Om ett incitamentsprogram utformats som en rätt till kontantavräkning med ett belopp som beräknas med ledning i utvecklingen på värdepapper och denna rätt inte är ett värdepapper ska alltså avdrag medges under intjänandeperioden.

Utgiften motsvarar skillnaden mellan ersättningens marknadsvärde vid lösen och det lösenpris som betalas.

Avgångsvederlag

19 §

I bestämmelsen, som diskuteras i avsnitt 16.5.5, behandlas när avdrag får göras för avgångsvederlag.

Avdrag ska göras om det finns ett avtal om att avgångsvederlag ska ges ut och anställningsavtalet sägs upp.

I de fall den anställde ska fortsätta att utföra vissa arbetsuppgifter åt arbetsgivaren kan det bli svårt att avgränsa vad som utgör avgångsvederlag och vad som är lön för de arbetsuppgifter som ska utföras under uppsägningstiden. För de senare får avdrag inte göras förrän ersättningen betalas ut. Av *andra stycket* framgår vad som avses med avgångsvederlag. Avsikten med regeln är att lösa gränsdragningsfrågor som kan uppkomma mellan lön och avgångsvederlag då en anställning upphör.

Med avgångsvederlag avses ersättning som betalas i anledning av att anställning upphör förutsatt att mottagaren inte åtar sig en motprestation av någon omfattning. Detta innebär att uppsägningslön utan arbetsplikt ska behandlas som avgångsvederlag, d.v.s. ett avtal om lön utan arbetsplikt är ett avtal om avgångsvederlag oavsett rubricering.

Ersättning som betalas i anledning av att anställning upphör behandlas däremot som lön och inte som avgångsvederlag om mottagaren åtar sig en motprestation av någon omfattning.

Skatter och avgifter

Arbetsgivaravgift och allmän löneavgift

20 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 16.5.7. Bestämmelsen anger när avdrag ska göras för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

Arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift ska dras av det beskattningsår som den ersättning avgifterna hänför sig till ska dras av. Enligt huvudregeln ska ersättning dras av när mottagaren kan disponera den, dvs. i normalfallet vid utbetalningen. Om vissa förutsättningar är uppfyllda ska ersättningen, enligt en undantagsregel i 13 § andra stycket, dras av innan den kan disponeras. I sådant fall kommer även avgifterna som påförs på grund av ersättningen att dras av vid denna tidigare tidpunkt.

Särskild löneskatt på förvärvsinkomster

21 §

I bestämmelsen anges att särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som avser försäkrings- och avgångsersättningar ska dras av då ersättningarna lämnas. Löneskatt som avser arbetsgivarens bidrag till en vinstandelsstiftelse ska dras av då medel faktiskt överlämnas till stiftelsen.

Om arbetsgivaren för över medel till en vinstandelsstiftelse året efter det år vinst har uppstått, kommer löneskatten som påförs bidraget att dras av året efter det år arbetsgivaren fått avdrag för kostnaden för vinstdelningen.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 16.5.7.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

22 §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 16.5.7.

Avdrag för särskild löneskatt ska göras för samma år som avdrag görs för den pensionskostnad som löneskatten avser. Den omständigheten att en till sin karaktär avdragsgill pensionskostnad inte blir helt avdragsgill på grund av de avdragsbegränsningar som följer av bestämmelserna i 28 och 59 kap. IL hindrar dock inte att avdrag

medges för hela den särskilda löneskatten samma år som avdrag medges för en del av tryggandekostnaden. En pensionsutfästelse som gjorts ett år och vars utgifter också belöper sig på detta år men som inte tryggats i den ordningen att utgifterna är avdragsgilla för det året, påförs särskild löneskatt vid utbetalningen av pensionen. Detta innebär att den särskilda löneskatten som belöper på en sådan utfästelse inte får dras av förrän det år då pensionen betalas ut.

Avkastningsskatt

23 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 16.5.7.

Avkastningsskatt ska dras av det beskattningsår för vilket den ska påföras. Detta innebär att avkastningsskatt som ska påföras för beskattningsår 1 vid taxeringen år 2 ska dras av år 1.

Andra skatter och avgifter

24 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 16.5.7.

Andra avdragsgilla skatter och avgifter än de som avses i 20–23 §§ dras av det beskattningsår som de belöper sig på. Det innebär att om skyldigheten att betala en skatt eller avgift kan knytas till ett visst beskattningsår ska avdraget göras för det beskattningsåret. Det saknar däremot betydelse när skatten eller avgiften debiteras.

Utgifter i samband med avyttringar

Garantiutgifter – schablonregeln

25 §

Frågan om avdrag för framtida garantiutgifter diskuteras i avsnitt 17.4.1.

Bestämmelsen motsvarar den som nu finns i 16 kap. 4 § men ändras i några avseenden. För det första slopas kravet på att avsättningen för framtida garantiutgifter ska motsvara den som gjorts i

räkenskaperna. För det andra får bestämmelsen en annan karaktär. Tidigare var den i princip en bestämmelse som begränsade det avdrag som fick göras i det fall den s.k. utredningsregeln i 16 kap. 5 § inte var tillämplig. Den torde emellertid ofta ha uppfattats som att ett schablonmässigt avdrag fick göras även om det inte gick att utreda att det fanns några framtida garantiutgifter. Nu föreslås regeln ändras till att bli just en regel om schablonmässigt avdrag. Den föreslagna regeln innebär således att det inte behöver finnas några utestående garantiförpliktelser vid utgången av beskattningsåret eller några faktiska framtida garantiutgifter för att avdrag ska få göras. I konsekvens härmed ska det schablonmässiga avdraget heller inte reduceras om verksamheten krymper.

Av *andra stycket* framgår att avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Garantiutgifter – utredningsregeln

26 §

Bestämmelsen är flyttad från 16 kap. 5 §.

Kundfordringar – huvudregeln

27 §

Paragrafen som behandlar värdering av kundfordringar motiveras i avsnitt 17.4.2.

I *första stycket* slås fast att utgångspunkten för värderingen är de nominella beloppen.

Av *andra stycket* framgår att kundfordringar ska tas upp till det belopp som beräknas inflyta om det utifrån en individuell värdering är sannolikt att ett lägre belopp än det nominella kommer att inflyta. Värderingsregeln innebär att en nedgång i kundfordringars värde kommer att dras av när värdet gått ned. Utgångspunkten för värderingen överensstämmer således med regeln om lägsta värdets princip i redovisningen. Frågan är vilken utredning som behövs för att en kundfordran ska få nedvärderas. Äldre skattepraxis har ibland tolkats som att det finns vissa formella förutsättningar som ska vara uppfyllda för att en nedskrivning av värdet ska få göras. Den skattskyldige ska kunna visa att kravbrev skickats eller att gäldenären varit på obestånd. När frågan nu regleras bör det fram-

hållas att avsikten inte är att det ska finnas några sådana formella krav. Den fria bevisprövningen gäller även i fråga om nedskrivning av kundfordringar. En annan sak är att det i enlighet med allmänna principer är den skattskyldige som har att göra sannolikt att fordringen gått ner i värde.

Av *tredje stycket* framgår att en avvikelse från huvudregeln om en individuell värdering är tillåten om det är sannolikt att samtliga kundfordringar eller viss del av kundfordringarna understiger nominellt värde och det föreligger särskilda skäl. I så fall får kundfordringarna tas upp till det värde de utifrån en kollektiv värdering kan beräknas ha. En kollektiv värdering är tillåten om en individuell värdering inte är genomförbar av praktiska eller ekonomiska skäl. Ett exempel på detta är när kundfordringarna består av ett stort antal fordringar som var för sig uppgår till ett mindre belopp, t.ex. vid postorderhandel.

I praxis har förlustrisken på grund av affärer i politiskt eller ekonomiskt instabila länder beaktats vid värdering av fordringar. Avsikten är att en nedskrivning av kundfordringar på grund av länderrisker även fortsättningsvis ska kunna göras på schablonmässig grund.

Av tredje stycket framgår också vilka ytterligare krav som ställs för att en kollektiv värdering ska godtas. Det krävs att företaget tillämpar beräkningsmetoden på ett konsekvent sätt. Dessutom krävs att det dokumenterats att metoden kan förväntas ge ungefär samma värde som en individuell värdering skulle ha gett. Det innebär att den kollektiva beräkningsmetoden med jämna mellanrum ska ses över och vid behov justeras. Dokumentationskravet innebär att det ska finnas ett tillförlitligt underlag som visar att den tillämpade metoden kan antas ge ett godtagbart resultat.

I *fjärde stycket* anges att hänsyn tas till information som blir känd efter beskattningsårets utgång men före dagen då deklarationen ska lämnas in. En förutsättning för detta är att informationen bekräftar förhållanden som förelåg vid beskattningsårets utgång.

Kundfordringar – schablonregeln

28 §

Paragrafen innehåller en schablonregel för värdering av kundfordringar.

I stället för en värdering enligt huvudregeln så kan värdet på kundfordringarna, utan ytterligare utredning, reduceras med ett belopp som motsvarar föregående beskattningsårs konstaterade kundförluster.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 17.4.2.

Övriga utgifter

29 och 30 §§

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 17.4.3.

De behandlar vissa utgifter som kan uppstå som en följd av en försäljning. I *29 § första stycket* anges vilka utgifter som omfattas av bestämmelsen. Där anges även att utgifterna ska uppstå som en direkt följd av en försäljningstransaktion för att de ska dras av samma beskattningsår som intäkten från försäljningen tas upp.

I *29 § andra stycket* anges de allmänna förutsättningarna för att avdrag för de nu aktuella utgifterna ska medges; det ska vara sannolikt att utgifterna uppkommer, och utgifterna ska kunna beräknas.

Framför allt för skattskyldig som säljer ett stort antal varor och alltid ger rätt till hävning, t.ex. genom tillämpning av klausuler om ”öppet köp” är det omöjligt att veta vilka kunder som väljer att utnyttja sin hävningsrätt. Samtidigt finns kunskapen om hur många kunder som utnyttjar rätten till hävning i företaget. För att det även i sådana fall då det inte för varje enskilt avtal är möjligt att göra en sannolikhetsbedömning av risken för hävning föreslås i *30 §* en bestämmelse som innebär att skattskyldiga som regelmässigt har utgifter för hävning får göra avdrag för framtida utgift med belopp som motsvarar den konstaterade utgiften för föregående år.

Kontraktsnedskrivning

31 §

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 17.4.4.

I 17 kap. 22 § (lager) och i 18 kap. 23 § (inventarier) finns regler om s.k. kontraktsnedskrivning. Syftet med reglerna är att avdrag ska medges med belopp som motsvarar den förlust en skattskyldig

gjort som ingått bindande avtal om att köpa in en tillgång, som efter avtalet men innan avlämnandet gått ned i värde.

De ovan behandlade bestämmelserna är inte heltäckande, de omfattar t.ex. inte utförande av tjänster. För att ge rätt till avdrag vid kontraktsnedskrivning även i de fall det inte är fråga om lager eller inventarier finns i den föreslagna bestämmelsen en allmän regel om rätt till kontraktsnedskrivning.

Det bör framhållas att den föreslagna regeln inte blir tillämplig på rätt till leverans av tillgångar som är kapitaltillgångar.

15 kap.

1 §

I *första stycket* i paragrafen har tidigare angetts att bl.a. ersättningar för varor, tjänster och inventarier ska tas upp som intäkt. Bestämmelsen har inte närmare angett vad för slags transaktioner som ger upphov till sådana ersättningar.

I den nya bestämmelsen i första stycket anges att bl.a. ersättning vid *avyttring* av varor, inventarier och andra tillgångar än kapitaltillgångar samt ersättning för *tillhandahållande* av tjänster ska tas upp som intäkt. Genom bestämmelsen klargörs vilka transaktioner som ger upphov till de aktuella ersättningarna. Den utgör också en del av bakgrunden till de nya bestämmelserna om beskattningstidpunkten för avyttring av tillgångar och tillhandahållande av tjänster i 14 a kap.

När det gäller avyttring av tillgångar görs undantag för kapitaltillgångar i näringsverksamhet. När sådana kapitaltillgångar avyttras med vinst uppkommer kapitalvinster. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt enligt första stycket i paragrafen men för dem gäller särskilda bestämmelser om beskattningstidpunkten, jfr 14 kap. 9 §.

I nuvarande bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet finns ingen reglering av vad som avses med avyttring. En sådan reglering finns däremot i 44 kap. 3 och 4 §§ när det gäller kapitalvinster och kapitalförluster.

I det nya *andra stycket* definieras begreppet avyttring av tillgångar som försäljning, byte och liknande överlåtelser av tillgångar. Bestämmelsen har samma innehåll som huvudregeln om avyttring för kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. 3 §.

I avsnitt 7.3.1 diskuteras avyttringsbegreppet i inkomstslaget näringsverksamhet. Två konkreta fall som tas upp är *byten* och

varulån. Av avyttringsdefinitionen i andra stycket framgår att ett byte av tillgångar är en avyttring. En sådan regel stämmer för övrigt med gällande praxis (RÅ 2001 not. 146 och RÅ 2002 not. 133 angående byte av lageraktier). Ett varulån innebär att ”långivaren” definitivt skiljer sig från den ”utlånade” egendomen och utgör därför en avyttring (jfr RÅ 1987 ref. 119). Varulånet utgör därför ett exempel på vad som anges som liknande överlåtelser av tillgångar i bestämmelsen.

En variant på varulån är aktielån, när aktierna är lagertillgångar i näringsverksamhet. Aktielån, och framför allt blankningsaffärer, diskuteras i avsnitt 21.5.3. En blankningsaffär innebär att en person (blankaren) lånar aktier av en annan person för att sälja dem. *Tredje stycket* i paragrafen, som också är nytt, behandlar blankning av aktier som inte är kapitaltillgångar.

I inkomstslaget kapital finns bestämmelser om blankning. Som avyttring anses inte att delägarrätter eller fordringsrätter lånas ut för blankning (44 kap. 9 §). Kapitalvinst på grund av att en lånad delägarrätt avyttras (blankningsaffär) ska tas upp som intäkt det beskattningsår då en delägarrätt återställs till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då den lånade delägarrätten avyttrades (44 kap. 29 §).

I civilrättslig mening övergår äganderätten till de utlånade aktierna på blankaren. Bestämmelserna i 44 kap. innebär emellertid att lånetransaktionen inte ses som en avyttring, och utlåningen och återlämnandet av aktierna utöser ingen kapitalvinstbeskattning hos långivaren.

Det är rimligt att de undantagsregler som gäller för blankning i inkomstslaget kapital även bör gälla för blankning i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som ytterligare talar för en sådan lagteknisk lösning är det faktum att man i den praktiska tillämpningen har behandlat blankning av lageraktier på samma sätt som blankning av kapitalvinstaktier. I tredje stycket slås därför fast att blankning inte innebär en avyttring för långivaren. Bestämmelsen innebär att långivaren i en blankningsaffär inte ska beskattas för att en avyttring ägt rum. Däremot kommer den ersättning som låntagaren betalar till långivaren att beskattas på vanligt sätt. När det gäller definitionen av blankning görs en hänvisning till 14 a kap. 10 § som i sin tur hänvisar till 44 kap. 29 §.

Genom bestämmelserna om blankning i de två inkomstslagen kommer skattskyldiga som lånar ut aktier i näringsverksamheten

för blankning att beskattas på i princip samma sätt oavsett om aktierna är lageraktier eller kapitalvinstaktier.

16 kap.

9 §

Andra stycket i paragrafen är nytt.

Enligt dagens regler finns ingen bestämmelse som anger när avdrag för utgifter för forskning och utveckling (FoU) ska dras av. Av bl.a. rättsfallet RÅ 2004 ref. 113 framgår att god redovisningssed normalt innebär att avdrag medges omedelbart och att utgifterna inte behöver aktiveras som en tillgång vid beskattningen. Det synsättet framgår nu av bestämmelsen. Det omedelbara avdraget gäller alla utgifter som omfattas av första stycket, dvs. också utgifter för att få information om FoU.

Ändringen i nuvarande andra stycket, i fortsättningen *tredje stycket*, är redaktionell. Innebörden av bestämmelsen är att i den mån utgifterna omfattas av bestämmelser om tillgångar för vilka utgifterna ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag gäller de bestämmelserna och inte bestämmelsen om det omedelbara avdraget. Det gäller t.ex. bestämmelserna om inventarier och byggnader.

17 kap.

1 §

Av paragrafen framgår att definitionerna som fanns i 2 § och att ett antal paragrafer rörande pågående arbete har tagits bort.

2 § och rubriken närmast före

Paragrafen innehöll tidigare definitioner av vissa begrepp som gäller värdering av lagertillgångar. Dessa begrepp har i huvudsak ersatts med nya definitioner i 3 a–4 a §§, men gäller fortfarande till viss del för bl.a. finansiella instrument, se kommentaren till 16 a §.

Som framgår av den nya rubriken innehåller paragrafen en definition av lagertillgångar. Nuvarande definition av lagertillgångar finns i 3 § första meningen som slopas. Skälen för ändringen behandlas i avsnitt 20.5.3.

Av paragrafen framgår att även reservdelar ska behandlas som lagertillgångar. Bakgrunden till detta lämnas också i avsnitt 20.5.3.

2 a §

Paragrafen är ny och anger när lagertillgångar ska tas upp.

Av *första stycket* framgår att en förvärvad tillgång ska tas upp av köparen när tillgången avlämnats till denne. Bestämmelsen är samordnad med huvudregeln i 14 a kap. 3 § om när ersättning vid avyttring av lagertillgångar ska tas upp.

Bestämmelsen innebär att två förutsättningar ska vara uppfyllda för att en lagertillgång ska tas upp. För det första ska tillgången ha förvärvats. Det innebär att äganderätten till tillgången genom ett avtal om försäljning eller byte eller på annat sätt ska ha överförts till förvärvaren för att denna ska ta upp lagertillgången i sin redovisning.

Normalt torde det inte innebära några svårigheter att avgöra om tillgången förvärvats. För lagertillgångar är det vanliga att de köps i färdigt skick eller som råvaror. Lagertillgångar kan också förvärvas genom byte eller genom s.k. benefika fång. Det avgörande är att äganderätten övergår.

I några situationer finns det anledning att tveka om äganderätten överlåtits och således om tillgången förvärvats.

Ett sådant fall gäller *varulån*. En diskussion om varulån finns i avsnitt 7.3.1.

Den andra förutsättningen är att tillgången ska ha avlämnats. Avlämnade är en köprättslig term som alltså direkt har hämtats från civilrätten. Avsikten är inte att här i alla delar återge vad som gäller för att en tillgång köprättsligt ska ha avlämnats. Viss vägledning kan emellertid ges om vad begreppet innebär och hur den föreslagna regeln förhåller sig till nuvarande praxis. Även dessa frågor diskuteras i avsnitten 12.7.3 och 12.7.4.

Av stycket framgår också att fastigheter och delägarrätter m.m. ska tas upp när de förvärvats och att immateriell tillgång ska tas upp när de rättigheter som följer med avyttringen övergår på köparen. Bestämmelserna är samordnade med motsvarande inkomstregler i 14 a kap.

Det *andra stycket* behandlar vem som ska ta upp lagertillgångar i samband med s.k. blankning.

I 15 kap. 1 § tredje stycket anges att som avyttring avses inte att delägarrätter eller fordringsrätter lånas ut för blankning. Bestäm-

melsen innebär att långivaren i en blankningsaffär inte ska beskattas för att en avyttring ägt rum. Däremot ska låntagaren beskattas på grund av avyttringen av de lånade tillgångarna, jfr 14 a kap. 10 §.

Bestämmelsen i andra stycket klargör att det är långivaren som ska ta upp lagertillgångarna i samband med blankning. Det är en följd av att blankningsaffären inte ska ses som en avyttring. Det fordrings- och skuldförhållande som uppkommer mellan långivaren och låntagaren i samband med blankningen ska heller inte påverka resultatet för någon av parterna.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 20.5.4.

2 b §

Av *första stycket* i paragrafen som är ny framgår att en avyttrad lagertillgång inte längre ska tas upp när den avlämnats. Undantag gäller dock för fastigheter och delägarrätter m.m. som inte längre ska tas upp när de avyttrats och immateriella rättigheter som inte längre ska tas upp när de rättigheter som följer med avyttringen övergår på köparen.

Av *andra stycket* framgår att en lagertillgång vid försäljning enligt konsumentköplagen (1990:932), s.k. konsumentköp, inte längre ska tas upp då varan överlämnats till köparen eller, om varorna dessförinnan överlämnats till ett självständigt transportföretag, vid denna tidpunkt. Regeln är samordnad med bestämmelsen om när ersättning vid konsumentköp ska tas upp (14 a kap. 4 §). Skälen för att reglerna vid konsumentköp skiljer sig från dem som gäller vid annan försäljning utvecklas i avsnitt 12.7.5. Regeln innebär att lagerredovisningen inte kopplas till det avlämnandebegrepp som gäller enligt konsumentköplagen. I princip innebär reglerna i stället att det inte spelar någon roll om det är fråga om ett konsumentköp eller en försäljning som omfattas av köplagen.

Bestämmelserna i första och fjärde styckena är en spegelbild av bestämmelserna i 2 a § första och andra styckena.

I *tredje stycket* anges när förnödenheter respektive reservdelar inte längre ska tas upp. Skälet till att det behövs en särskild regel för sådana lagertillgångar är att de inte i första hand är avsedda för avyttring. De ska i stället förbrukas i företaget. Om reservdelar och förnödenheter avyttras tillämpas naturligtvis de generella reglerna i andra stycket.

För förnödenheter och reservdelar gäller att de inte längre ska tas upp som en tillgång när de tagits i bruk för sitt ändamål. Frågan är vad som menas med detta.

Utgångspunkten är att en utgift för förnödenheter bör dras av vid förbrukning. Skulle det uppställas ett krav på att tillgången verkligen förbrukats som tillämpades bokstavligt skulle det emellertid kunna leda till praktiska problem. Förnödenheter används ofta i produktionsprocessen utan att det finns – eller kan finnas – någon närmare kontroll av exakt när de konsumeras. I redovisningen kostnadsförs utgiften när tillgången lämnas ut från centrallagret till konsumtion eller till ett s.k. handförråd. Denna redovisningspraxis bör även fortsättningsvis kunna tillämpas vid beskattningen. I lagtexten uttrycks detta så att förnödenheter inte längre skall tas upp när de tagits i bruk för sitt ändamål.

För vissa tillgångar är det emellertid inte rimligt att utgiften dras av redan när tillgången transporterats till den plats där den ska förbrukas. I sådana fall är det den faktiska förbrukningen som är avgörande för när en kostnad ska redovisas. Det kan t.ex. gälla för eldningsolja i fastigheter eller drivmedel av större värde, t.ex. på fartyg. I detta sammanhang bör det också framhållas att energi och drivmedel inte generellt är att anse som förnödenheter. I vissa fall, t.ex. för energi vid aluminiumtillverkning, utgör sådana resurser i stället utgifter som är direkt hänförliga till produktionen och de ska därför tas med i lagervärdet.

Även utgiften för reservdelar ska dras av när de tagits i bruk för sitt ändamål. Normalt är detta när reparationen utförts. I vissa fall kan det vara frågan om mer omfattande och långvariga reparationsinsatser. Då får avdrag göras redan när reparationen påbörjats.

I *fjärde stycket* finns ett förtydligande om att lagertillgångar som lånats ut i en blankningsaffär inte ska tas upp av låntagaren.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 20.5.4.

2 c §

Paragrafen är ny och anger hur utgifter som är hänförliga till lagertillgångar ska behandlas.

I *första stycket* anges att lagertillgångar som avyttrats under samma beskattningsår som de förvärvats eller tillverkats ska dras av då tillgångarna avyttrats och avlämnats. För fastigheter och delägarrätter m.m. gäller att utgifterna ska dras av då tillgångarna avyttrats och för immateriella rättigheter när de rättigheterna som följer med

avyttringen övergår till köparen. Reglerna innebär att utgifter för lagertillgångar kommer att dras av samma beskattningsår som ersättning för lagertillgångarna ska tas upp.

I *andra stycket* anges att utgift som ska räknas in i anskaffningsvärdet för lager ska dras av det beskattningsår när utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för lagret. Regeln innebär att utgifter som är hänförliga till lager kommer att dras av samma beskattningsår som tillgången ska ta upp.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 20.5.5.

3 § och rubriken närmast före

Paragrafen innehöll tidigare en definition av begreppet lagertillgång som fortsättningsvis definieras i 2 §. Nuvarande rubriken huvudregel ersätts av *värderingsprincip*.

I *första stycket* anges att lägsta värdets princip gäller vid värdering av varulagret.

I tidigare lydelse innehöll paragrafen ett andra stycke som angav att återanskaffningsvärdet eller annat värde alternativt fick användas i vissa fall i stället för nettoförsäljningsvärdet. Denna möjlighet tas nu bort.

Regeln innebär att ett företag kan ha olika *värderingsprinciper* i redovisningen och vid beskattningen t.ex. kan lagret värderas till verkligt värde i redovisningen och till anskaffningsvärdet vid beskattningen.

Tidigare fanns i sista stycket en bestämmelse som innebar att endast principen om först in först ut var tillåten vid beskattningen. Denna har utmönstrats. Frågan vilka värderingsmetoder som är tillåtna vid den skattemässiga lagervärderingen behandlas nu i 4 b §.

I *andra stycket* anges att särskilda bestämmelser finns för försäkringsföretag, finansiella instrument, elcertifikat och utsläppsrätter m.m. Det innebär bl. a att den nuvarande hänvisningen i IL till redovisningslagarnas definitioner av anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och verkligt värde behålls (17 kap 16 a §). Detta får till konsekvens att de särskilda skattereglerna som anger vad som avses med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde inte är tillämpliga på bl.a. försäkringsföretagens placeringstillgångar eller på finansiella instrument.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 20.5.6.

3 a § och rubriken närmast före

Paragrafen är ny och handlar som rubriken anger om anskaffningsvärde för förvärvade tillgångar.

I *första stycket* anges vilka utgifter för förvärvade lagertillgångar som ska tas upp som en del i anskaffningsvärdet. Bestämmelsen innebär att samtliga utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska tas upp. Någon uttömmande uppräkning av vilka utgifter detta kan gälla är inte möjlig att göra. Till de utgifter som ska räknas in hör emellertid förvärvspris, frakt, importavgifter och tull.

Av förenklingsregeln i *andra stycket* framgår att prövningen ska avse förhållanden som är normala för den skattskyldige. Regeln har utformats på detta sätt eftersom den skattskyldige annars för varje lagertillgång skulle behöva beräkna om övriga utgifter överstiger tio procent av förvärvspriset. Någon inbesparad administrativ börda skulle en sådan regel inte ge. Med den utformning som bestämmelsen har kan en mer övergripande bedömning göras. Om de övriga kostnaderna sammantaget vid en översiktlig bedömning understiger gränsen kan företaget underlåta att ta upp utgifterna i lagervärdet.

Bestämmelsen i *tredje stycket* avser en leverantörsskuld avseende lagertillgångar som nuvärdesberäknats enligt 14 kap. 8 a §. I sådana fall kommer utgiften att motsvara nuvärdet av skulden.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 20.5.7.

3 b § och rubriken närmast före

Den nya paragrafen gäller som anges i rubriken anskaffningsvärde för egentillverkade tillgångar. Enligt *första stycket* ska utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen räknas in i anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar.

Till utgifter som direkt kan hänföras till produktionen av lagertillgången räknas till att börja med utgifter för råvaror och halvfabrikat m.m. och de utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet av dessa tillgångar. I detta avseende motsvarar regeln för egentillverkade tillgångar bestämmelsen för förvärvade tillgångar.

Till utgiften för inköp av råvaror m.m. ska emellertid läggas de utgifter i övrigt som är direkt hänförliga till produktionen. Hit hör t.ex. utgifterna för den personal som arbetat med tillverkningen.

Redovisningsmässigt gäller att en skälig andel av indirekta kostnader ska tas med i anskaffningsvärdet. Vid beskattningen finns inget sådant krav. Det innebär t.ex. att ingen del av utgifter

för förnödenheter, lokaler, avskrivningar eller forskning och utveckling behöver tas med.

I *andra stycket* finns en motsvarande förenklingsregel som för inköpta tillgångar. Eftersom de övriga utgifterna regelmässigt kan antas utgöra en mycket liten del av de sammanlagda utgifterna för inköp och direkta utgifter för produktionspersonal har bestämmelsen utformats så att dessa, för att de ska få kostnadsredovisas omedelbart, ska utgöra högst tio procent av förvärvspriset för råvaror och halvfabrikat. Bestämmelsen skulle annars bli för gynnsam för de producerande företagen.

Utgifter för ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång kan i vissa fall anses som en utgift som är direkt hänförlig till tillverkningen. Enligt huvudregeln skulle då en sådan utgift alltid räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. I andra stycket anges uttryckligen att utgift för ränta inte behöver ingå i anskaffningsvärdet.

Av *tredje stycket* framgår att om en leverantörsskuld har nuvärdesberäknats så utgörs utgiften av nuvärdet.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 20.5.8

3 c §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen om att värdet av den arbetsinsats som den skattskyldige m.fl. utfört inte ska beaktas vid beräkningen av anskaffningsvärdet, och som tidigare enligt 29 § gällde pågående arbeten, har flyttats hit och gjorts generell för lagertillgångar.

3 d §

Paragrafen är ny och innehåller en förenklingsregel. Regeln innebär att något värde på lagertillgångar inte behöver tas upp under förutsättning att lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 10 000 kronor.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 20.5.9.

4 a § och rubriken närmst före

Paragrafen är i likhet med rubriken *Nettoförsäljningsvärde m.m.* ny. Definitionen av begreppet nettoförsäljningsvärde, som motsvarar 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554), och begreppet försäljningskostnad kommenteras i avsnitt 20.5.10.

4 b § och rubriken närmast före

Paragrafen, är liksom rubriken *Värderingsmetod* ny och ersätter bestämmelserna i 3 § andra stycket och lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxering och är utformad som en allmän bestämmelse om vilka krav som ska ställas på ett företags metoder att värdera lagret för att lagervärdet ska accepteras vid beskattningen. I paragrafen uppställs både kvalitativa och mer formella krav. Bakgrunden till regeln är att det som en generell princip vid beskattningen gäller att den som yrkar avdrag ska visa att han är berättigad till avdraget, samtidigt som det vid varulagervärdering ibland är nödvändigt att arbeta med mer schablonmässiga värderingsmetoder och vissa inslag av bedömningar.

Av *första stycket* framgår att den värderingsmetod som används i skälig omfattning ska motsvara det faktiska värdet på varulagret beräknat enligt bestämmelserna i 3–4 a §§. Ett annat sätt att uttrycka bestämmelsens innehåll är att det är acceptabelt att använda metoder som ger ett annat värde än det som skulle ha framkommit vid en värdering utifrån de metoder och principer som är allmänt accepterade som företagsekonomisk riktiga, men att de resultatpåverkade skillnader som uppstår till följd av detta måste vara skäliga. Det är inte så att en schabloniserad värderingsmetod måste ge samma resultat som en individuell värdering – i så fall hade det inte varit någon mening med att över huvud taget tillåta en förenklad värdering. Men värderingsmetoderna ska ha utformats så att de inte systematisk ger ett väsentligen felaktigt lagervärde.

Denna beskrivning kan tolkas så att den beloppsmässiga skillnaden i utfall ska beräknas. Så är emellertid inte fallet. De förenklingssträvanden, som är ett viktigt skäl för bestämmelsen, skulle bli meningslösa om varje schablonisering eller metodval i övrigt skulle prövas mot ett företagsekonomiskt riktigt utfall. En given utgångspunkt är emellertid att metoden ska vara så utformad att det ska kunna *antas* att den ger *ungefärligen* samma resultat som en värdering utifrån det strikt företagsekonomiskt korrekta resultatet. Häri ligger t.ex. att det inte får vara så att det finns allvarliga och systematiska brister i metoden. Vidare måste metoden vara anpassad till den skattskyldiges verksamhet. Både när det gäller bedömning av anskaffningsvärde och när det gäller inkuransprövningar måste de metoder som tillämpas vara relevanta i förhållande till t.ex. lagertillgångarnas art och omsättningshastigheten.

Av *andra stycket* framgår att det finns ett samband mellan redovisning och beskattning när det gäller värderingsmetod. Bestäm-

melsen innebär att ett företag inte vid beskattningen kan ta upp ett lägre värde på varulagret än det tagit upp i sin redovisning, om detta beror på att det tillämpat andra värderingsmetoder vid beskattningen än vid redovisningen. Detta betyder inte att det aldrig kan finnas skillnader i det skattemässiga lagervärdet och lagrets värde i redovisningen. Tvärtom kommer den nya utformningen inte sällan att leda till att det finns sådana skillnader för större företag. Bestämmelsen innebär emellertid att lagervärdet vid beskattningen inte får understiga det redovisade lagervärdet på grund av att olika *värderingsmetoder* tillämpats. Det bör påpekas att regeln tar sikte på *värderingsmetod* och inte *värderingsprincip*. Regeln påverkar alltså inte rätten att välja olika värderingsprinciper i redovisningen och vid beskattningen.

Utöver vad som framgår av bestämmelsens första och andra stycke är det inte möjligt att här närmare ange vilka värderingsmetoder som kan accepteras. Regelns närmare tillämpningsområde bör utvecklas i rättspraxis. Några hållpunkter kan emellertid anges och dessa framgår av *tredje stycket*.

Särskilt viktigt är att en varulagervärderingsmetod tillämpas konsekvent. Att ställa upp ett krav på en konsekvent tillämpning av en värderingsmetod är ofta det bästa sättet att undvika missbruk. Att en värderingsmetod tillämpas konsekvent är emellertid i sig inte tillräckligt för att den ska anses acceptabel. Däremot är en inkonsekvent tillämpning av värderingsmetod ofta skäl nog för att underkänna värderingen.

Kravet på konsekvens gäller både över tiden och mellan de olika tillgångarna i lagret. Självklart kan ett företag tillämpa olika metoder och tekniker för att värdera lagret om det finns sakliga skäl för det. En inkuranstrappa behöver t.ex. inte omfatta lagertillgångar som, när det gäller inkuransbedömningen, skiljer sig från de tillgångsslag som trappan bygger på.

Även kravet på dokumentation är viktigt. Kravet gör sig gällande både när det gäller att bedöma anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde.

Något särskilt skattemässigt krav på inventering ställs inte upp i den nya regeln. Detta krav får i stället prövas mot det allmänna kravet på skälig dokumentation. I de allra flesta fall kommer detta inte att innebära några ändringar i praktiken. I många företag torde en traditionell inventering per balansdagen vara nödvändig för att bestämma lagervärdet och för att visa på rätten till nedskrivning. I undantagsfall kan det förhålla sig annorlunda. T.ex. kan lagersyste-

men i vissa företag bygga på en successiv uppföljning av svinn eller inkurans i lagret. I de fall dessa rutiner är acceptabla för redovisningen och dessutom kan anses uppfylla de kvalitativa krav som följer av den här aktuella bestämmelsen finns det inget hinder för att ett på detta sätt bestämt lagervärde läggs till grund för beskattningen. Regeln kommenteras i avsnittet 20.5.11.

16 a § och rubriken närmast före

Rubriken är liksom paragrafen ny. Genom paragrafen behålls den nuvarande hänvisningen till värderingsreglerna i redovisningslagstiftningen för de tillgångar som avses i 17–22 f §§, exempelvis försäkringsföretags placeringstillgångar och finansiella instrument.

22 §

Bestämmelsen har motsvarande funktion som tidigare. Ändringen innebär att bestämmelsen anpassas till regeln i 2 a § att en lagertillgång som förvärvats ska tas upp av förvärvaren när den avlämnats till denne.

Tredje stycket anger att ett avdrag ska återföras följande beskattningsår.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 17.4.4.

23 § och rubriken närmst före

Rubriken *Värderingsprincip* är ny. Bestämmelsen behandlar värdering av pågående arbeten.

Av *första meningen* framgår att värdet av pågående arbeten ska tas upp enligt bestämmelserna i 3 och 3 a–4 b §§, dvs. enligt samma bestämmelser som lager. Det innebär t.ex. att bestämmelsen om lägsta värdets princip och bestämmelserna som anger vilka utgifter som ska tas med i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång även ska tillämpas på pågående arbeten. På motsvarande sätt som gäller för lagertillgångar ställs alltså inget krav på att någon del av de indirekta utgifterna ska tas med i tillgångsvärdet. Av *andra meningen* framgår att den s.k. 97-procentsregeln får tillämpas på entreprenader och uppdrag som avser framställning av konstverk, konsthantverk eller motsvarande. Konsultuppdrag får alltså inte värderas enligt denna regel vilket överensstämmer med nuvarande regel i 27 § andra stycket.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 13.6.4.

23 a § och rubriken närmast före

Paragrafen är liksom rubriken ny och anger hur utgifter som är hänförliga till pågående arbeten ska behandlas.

I *första stycket* framgår att utgifter för pågående arbeten som slutförts under samma beskattningsår som de påbörjats, ska dras av då ersättningen för de pågående arbetena ska tas upp. Regeln innebär att utgifterna för sådana pågående arbeten kommer att dras av samma beskattningsår som ersättningen för de aktuella arbetena ska tas upp.

Andra stycket anger att en utgift som ska räknas in i anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska dras av det beskattningsår när utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för pågående arbeten.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 13.6.4.

23 b

Bestämmelsen liksom rubriken är ny och behandlar avdrag för förlust på pågående arbeten. Av *första stycket* framgår att avdrag medges omedelbart för en beräknad förlust på ett pågående arbete.

I *andra stycket* anges att avdraget ska återföras följande beskattningsår.

24 §

Reglerna om pågående arbeten ska i fortsättningen inte bygga på en indelning i uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris. Nuvarande bestämmelser ska därför utgå. De ersätts med en förenklingsregel som innebär att pågående arbeten inte behöver tas upp om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 13.6.4.

25 §

Den nya lydelsen av bestämmelsen innehåller i sak detsamma som den regel som nu finns i 30 §.

18 kap.

1 § och kapitelrubriken

Punkt 1 i andra stycket har fått en ändrad lydelse.

I punkten anges att som inventarier behandlas – förutom de immateriella rättigheter som hittills räknats upp – även andra immateriella tillgångar. Genom denna utvidgning av vilka tillgångar som ska behandlas som inventarier kommer 18 kap. att gälla samtliga immateriella tillgångar. En sådan ändring kan motiveras av systematiska skäl – även om olika avdragsregler kommer att gälla för olika typer av immateriella tillgångar är det naturligt att behandla samtliga dessa tillgångar i samma kapitel.

Det gemensamma för de immateriella rättigheter som räknas upp enligt nuvarande lydelse är att de förvärvats från någon annan. I den mån det finns immateriella tillgångar som förvärvats från någon annan och som inte ingår i den nu gällande uppräkningen kommer även de att omfattas av regleringen.

Den stora utvidgningen av tillämpningsområdet gäller egenupparbetade immateriella tillgångar. Tidigare har det saknats uttrycklig reglering för den kategorin av tillgångar och periodiseringen av utgifter för dem har styrts av god redovisningssed (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 231 och RÅ 2004 ref. 81). Normalt har det inneburit att utgifterna dragits av omedelbart. En regel med det innehållet finns numera i 4 §, se nedan.

Det faktum att samtliga immateriella tillgångar regleras av bestämmelserna i 18 kap. framgår även på ett annat sätt – rubriken för kapitlet är i fortsättningen *Inventarier och immateriella tillgångar*.

2 §

I ett nytt *andra stycke* finns en definition av vad som ska anses som förbättringsåtgärder och som därmed inte är att anse som reparation eller underhåll. Avgörande ska vara om inventariernas funktion eller prestanda avsevärt förbättrats i förhållande till vad som gällde vid anskaffningen. Jämförelsen ska alltså göras med hur inventariet fungerade vid anskaffningen, inte dess skick när åtgärden vidtas.

Redovisningsnormgivningen har gett exempel på vad som ska anses som åtgärder som kan medföra en sådan ökning av tillgångens prestanda att utgiften ska läggas till anskaffningsvärdet:

– Modifiering av en produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjanderättsperioden eller som höjer utrustningens kapacitet.
– Förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter.
– Förändringar som medför avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

De nu angivna exemplen bör även kunna tjäna som vägledning vid bedömningen av om en åtgärd skattemässigt ska anses som en förbättringsåtgärd.

3 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att 19–22 §§ upphävs och av att begreppen räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning tas bort.

4 §

Ändringen i det *första stycket* innebär att även förbättringsåtgärder kan vara föremål för omedelbart avdrag. Bestämmelsen lär ha mest betydelse för sådana åtgärder som faller in under begreppet mindre värde. Det kan dock inte uteslutas att en förbättring, t.ex. en speciell komponent som infogas i en maskin, kan antas ha en sådan begränsad livslängd att förutsättningarna för omedelbart avdrag är uppfyllda även i ett sådant fall.

Vad som avses med inventarier av mindre värde förklaras i *andra stycket*. Ett inventarium är av mindre värde när anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Denna gräns ersätter de beloppsgränser som Skatteverket hittills har angett i sina allmänna råd.

Förutom beloppsgränsen anges i andra stycket hur bedömningen ska göras i det fall det finns ett naturligt samband mellan flera inventarier och i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. För att omedelbart avdrag ska få göras krävs att det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Dessa principer har också gällt i Skatteverkets allmänna råd.

Avdraget för inventarier av mindre värde blir liksom andra avdrag i 18 kap. oberoende av den faktiska redovisningen i räken-

skaperna och också av om avdraget är förenligt med god redovisningssed.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om att omedelbart avdrag också får göras för sådana immateriella tillgångar som upparbetats i den skattskyldiges egen verksamhet är ny. Avsikten är att den ska fungera som en förenklingsregel. Redovisningsmässigt torde utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar i allmänhet inte tas upp som tillgångar i räkenskaperna utan kostnadsföras. I rättspraxis finns också exempel på att omedelbart avdrag medgetts för utgifter av det här slaget (RÅ 1983 1:29, RÅ 1994 ref. 94 och RÅ 2004 ref. 113). Sammantaget finns det därför starka skäl för att införa en bestämmelse med detta innehåll.

7 §

I paragrafen finns en utförligare beskrivning än tidigare av vad som ska anses ingå i anskaffningsvärdet.

Första styckets första mening behandlar vad som ska ingå i anskaffningsvärdet för inventarier som har förvärvats. Det är, förutom själva inköpspriset, de utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för inköpta anläggningstillgångar ska enligt redovisningsnormgivningen, utöver inköpspriset, ingå:

– frakt,
– tull och importavgifter,
– installation,
– konsultutgifter som direkt kan hänföras till inköpet, och
– andra utgifter som är direkt föranledda av inköpet.

De nu angivna kostnaderna är sådana som också skattemässigt ska anses som utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet av inventarier och som därmed ska ingå i anskaffningsvärdet.

Det är viktigt att skilja mellan utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och utgifter som visserligen har ett direkt samband med den skattskyldiges sammanlagda utgifter för att anskaffa, bruka och avveckla tillgången, men som saknar ett direkt samband med förvärvet. Skattereglerna kräver endast att de förstnämnda tas upp i anskaffningsvärdet.

Utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats är exempel på utgifter som inte är direkt hänförliga till förvärvet utan till nyttjandet av tillgången. Utgifterna kan visserligen

ha ett sådant samband med en tillgång att de enligt god redovisningssed ska tas med i anskaffningsvärdet, men skattemässigt ska de inte ingå i detta.

I styckets *andra mening* finns en förenklingsregel som innebär att utgifter som understiger en tiondel av inköpspriset inte behöver tas med i anskaffningsvärdet. Dessa utgifter kan alltså dras av omedelbart. Bedömningen av om förenklingsregeln kan användas ska göras för varje enskilt inköpstillfälle. Tillämpas förenklingsregeln av företaget kommer det återstående anskaffningsvärdet att ligga till grund för såväl värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln.

I *andra styckets första mening* anges vad som ska ingå i anskaffningsvärdet för egentillverkade inventarier. Det är utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av inventarierna. Givna utgifter som ska ingå är själva materialet och utgifterna för den personal som arbetat med tillverkningen. Även övriga utgifter som beskrivits som direkta kostnader för inköpta inventarier ska ingå i anskaffningsvärdet. Därutöver ska även utgifter för förnödenheter som direkt kan hänföras till tillverkningen räknas in.

Liksom för inköpta inventarier är det, när det gäller egentillverkade inventarier, viktigt att skilja mellan utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och sådana som inte är det.

Enligt god redovisningssed gäller att projekteringsutgifter och utgifter för förkastade alternativ ska tas med i anskaffningsvärdet. Enligt de här föreslagna reglerna gäller att sådana kostnader endast måste tas med i anskaffningsvärdet om de är direkt hänförliga till förvärvet. Utgifter för förkastade alternativ kan aldrig anses direkt hänförliga till förvärvet av tillgången, även om de har ett nära samband med projektering och planering och behöver därför inte tas med. När det gäller planerings- och projekteringsutgifter måste man skilja mellan olika fall. Sådana projekteringskostnader som är direkt inriktade på att ge anvisningar till dem som ska bygga t.ex. en maskin är direkt hänförliga till förvärvet. Utgifter för ritningar och skisser som mer allmänt utgör underlag för att bestämma om en maskin ska tillverkas eller vad för slags maskin som ska byggas är däremot inte direkt hänförliga till förvärvet och behöver inte tas med i anskaffningsvärdet.

Investeringar i stora maskiner, t.ex. inom pappersindustrin, kräver ofta tillstånd från miljömyndigheterna. Att företaget får tillstånd från myndigheten är en förutsättning för att maskinen ska kunna användas för avsett ändamål. Liksom ovan beskrivits för

kostnader för nedmontering m.m. är också detta exempel på en kostnad som har direkt samband med nyttjandet av tillgången, däremot inte ett direkt samband med förvärvet av den. Utgifter för koncessioner behöver alltså inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Indirekta kostnader såsom avskrivningar och administrationskostnader behöver inte tas med i anskaffningsvärdet. Ränteutgifter kan i vissa fall vara att anse som direkt hänförliga till förvärvet av en anläggningstillgång. Enligt årsredovisningslagen (1995:1554) behöver sådana utgifter inte tas med i anskaffningsvärdet. Detsamma bör gälla vid beskattningen. I paragrafens andra stycke har därför också uttryckligen angivits att ränteutgifter inte behöver tas med, vilket gäller även om de är direkt hänförliga till förvärvet.

I *andra meningen* i andra stycket finns en förenklingsregel liknande den som gäller för inköpta inventarier. Utgifter för själva materialet och för personalen som tillverkar t.ex. en maskin (löner, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift) ska alltid ingå i anskaffningsvärdet. De utgifter som kan undantas är således andra utgifter under förutsättning att de uppgår till högst en tiondel av inköpspriset för materialet.

Bestämmelsen i *tredje stycket* avser en leverantörsskuld avseende förvärv av inventarier som nuvärdesberäknats enligt 14 kap. 8 a §. I sådana fall kommer utgiften att motsvara nuvärdet av skulden.

7 a §

I paragrafen återfinns det som tidigare reglerades i 7 § första stycket andra meningen.

13 § och huvudrubriken före

I nuvarande system finns två metoder för värdeminskningsavdrag, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet medan redovisningen i räkenskaperna saknar betydelse för avdraget enligt restvärdesavskrivning. En annan skillnad är att avdrag vid räkenskapsenlig avskrivning får göras med 30 procent av avskrivningsunderlaget medan avdraget vid restvärdesavskrivning uppgår till högst 25 procent av avskrivningsunderlaget.

Genom att de årliga värdeminskningsavdragen frikopplas från hur inventarierna redovisas i räkenskaperna finns inte längre något behov av en metod som kallas för räkenskapsenlig avskrivning.

Däremot bör det fortfarande finnas ett avdrag som görs med högst 30 procent. I och med att avdraget inte längre är beroende av redovisningen i bokföringen behövs inte restvärdesavskrivningen längre som ett alternativ. Den metoden kan därför utmönstras.

Ändringarna i *första stycket* innebär sammanfattningsvis att det bara blir en metod för värdeminskningsavdrag, avdrag med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget, och att begreppen räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning tas bort. Även rubriken före paragrafen ändras, från *Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning* till *Årliga värdeminskningsavdrag*.

I och med att den räkenskapsenliga avskrivningen slopas bör utgångspunkten för beräkningen av avskrivningsunderlaget vara det skattemässiga värdet, dvs. det som i nuvarande system gäller för restvärdesavskrivning. Detta regleras i *punkt 1 i andra stycket*.

Utöver de skillnader som nu angivits kommer de årliga värdeminskningsavdragen att kunna göras på samma sätt som i dag.

14 § och rubriken närmast före

Paragrafen innehåller för närvarande bestämmelsen om villkoren för räkenskapsenlig avskrivning: ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och att värdeminskningsavdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (första stycket). Dessutom finns en undantagsbestämmelse i de delarna som tar sikte på CFC-beskattningen (andra stycket). I och med att själva begreppet räkenskapsenlig avskrivning och dess koppling till räkenskaperna slopas finns det inget behov av nuvarande reglering i 14 §.

Årliga värdeminskningsavdrag avser utgifter för att anskaffa inventarier. Inventarier som anskaffats berättigar således till avdrag. Däremot anger bestämmelserna i 18 kap. inte uttryckligen när en anskaffning ska anses ha ägt rum och för vilket beskattningsår som avdrag första gången kan göras. Indirekt finns dock viss vägledning genom att det i bestämmelsen om kontraktsnedskrivning i 23 § anges att avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats.

I viss utsträckning har frågan om anskaffningstidpunkten prövats i rättspraxis. När det gäller maskiner och liknande inventarier som förvärvats får gällande rätt anses innebära ett krav på att inventarierna ska ha levererats (RÅ 1978 Aa 149; jfr Regeringsrättens motivering i RÅ 1994 ref. 78). Däremot synes det inte ha

uppställts ett krav på att inventarierna också ska ha tagits i bruk eller att de ens ska ha kunnat tas i bruk.

Det kan anföras olika argument för och emot de olika lösningarna beträffande anskaffningstidpunkten. Ett argument för att anse att anskaffningen ska anses ha gjorts genom leveransen är att den praktiska hanteringen liksom kontrollen av värdeminskningsavdragen bör bli enklare. En sådan utgångspunkt knyter också an till vad som anges i huvudregeln för avyttring av varor och inventarier i 14 a kap. 3 §. Sådana ersättningar ska tas upp när varorna och inventarierna avlämnas. Sammantaget finns det således starka skäl för att – i enlighet med rättspraxis beträffande inventarier och i enlighet med huvudregeln för avyttringar av varor och inventarier – bestämma anskaffningstidpunkten för förvärvade inventarier utifrån när de avlämnats. Bestämmelsen om det finns i *första stycket*.

Det går inte att tala om leverans eller avlämnande när det gäller inventarier som den skattskyldige själv har tillverkat. Det får därför anses rimligt att bestämma anskaffningstidpunkten utifrån när inventarierna är färdiga att tas i bruk. Den bestämmelsen finns i *andra stycket*. Bestämmelsen innebär däremot inget krav på att inventarierna också har börjat användas.

Även för de olika slag av immateriella tillgångar som avses i 1 § andra stycket finns det behov av att bestämma en anskaffningstidpunkt. Det är svårt att tala om ”avlämnande” och ”tas i bruk” när det gäller immateriella tillgångar men i stort bör ett liknande synsätt gälla. Värdeminskningsavdragen beträffande immateriella tillgångar ska ju även de i princip spegla den ekonomiska förbrukningen och avdragen kan därför inte påbörjas bara för att tillgångarna förvärvats genom ett giltigt avtal. Ett rimligt krav är därför att immateriella tillgångar ska anses anskaffade när de kan utnyttjas, vilket anges i *tredje stycket*. Bestämmelsen avser förvärvade immateriella tillgångar och framför allt koncessioner och liknande rättigheter som anges i punkt 1. För immateriella tillgångar som upparbetats i den skattskyldiges egen verksamhet gäller regeln om omedelbart avdrag i 4 § andra stycket i stället för bestämmelserna om årliga värdeminskningsavdrag.

Som en följd av det ändrade innehållet ersätts rubriken *Förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning* med *Anskaffningstidpunkt*.

17 §

Ändringen är en följd av att begreppet räkenskapsenlig avskrivning tas bort.

17 a §

I paragrafen finns regler om hur anskaffningsvärdet ska justeras i det fall en skattskyldig har fått mervärdesskatt jämkad med anledning av reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Enligt det nuvarande andra stycket ska denna justering vid räkenskapsenlig avskrivning göras enligt god redovisningssed. Enligt det nuvarande tredje stycket ska justeringen vid restvärdesavskrivning göras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden.

Skillnaden i teknik mellan den räkenskapsenliga metoden och restvärdesmetoden hänger samman med att den räkenskapsenliga metoden förutsätter att samma värde används vid redovisningen och beskattningen samt att det var oklart om jämkningsbeloppen skulle redovisas till nominella eller nuvärdesberäknade värden. På grund av denna oklarhet valdes tekniken att justering ska göras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed, i stället för summan av jämkningsbeloppen (prop. 2000/01:30, s. 12). I praktiken är skillnaden mellan de två anvisade metoderna alltså endast den att justeringen enligt god redovisningssed i vissa fall kan medföra att beloppen ska nuvärdesberäknas.

När nu den formella kopplingen upphör saknas anledning att ha kvar hänvisningen till god redovisningssed. I stället ska den metod som i dag gäller för restvärdesavskrivning i fortsättningen användas generellt.

23 §

I *första stycket* har begreppet ”levererats” byts ut mot ”avlämnats” för att få överensstämmelse med det begrepp som används 14 § första stycket.

21 kap.

1 §

Uppräkningen i *första stycket* har kompletterats med den nya paragrafen om avdrag för återplantering m.m. i 2 a §.

2 §

Paragrafen har behandlats i avsnitt 12.7.8.

I *första stycket* finns huvudregeln för periodisering av ersättning med anledning av avtal om avverkningsrätt. Den innebär att ersättningen ska tas upp när avtal träffats.

Den nuvarande bestämmelsen i paragrafen justeras till en ändrad undantagsbestämmelse och tas in i *andra stycket*. I nu gällande lydelse kan bestämmelsen enligt sin ordalydelse inte tillämpas om ersättning för avverkningsrätt betalas i efterskott utan att betalningen delas upp på flera år. I den nya lydelsen finns inga sådana begränsningar. Det enda villkoret för att ta belopp som betalats som intäkt är att hela eller del av ersättningen betalas senare än det år under vilket avtalet ingås.

2 a § och rubriken närmast före

Som framgår av den nya rubriken handlar den nya paragrafen bl.a. om avdrag för återplantering. Motiven för bestämmelserna finns i avsnitt 15.5.7.

I *första stycket* anges att avdrag får göras för utgifter för återplantering och andra utgifter som har ett direkt samband med avverkningen. Att återplanteringskostnader har ett sådant direkt samband med avverkningen är klart. Det gäller också för sådan kompletterande plantering som genomförs inom ett eller några år efter återplanteringen. Avdrag får också göras för andra åtgärder som har ett direkt samband med avverkningen. I kravet på att det ska finnas ett direkt samband ligger att det inte får vara fråga om utgifter som närmast kan ses som ett allmänt underhåll av skogen. Gallringsåtgärder anses normalt som en del av det allmänna underhållet av skogen. Detsamma gäller för andra liknande insatser.

Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att rätten till avdrag för framtida utgifter i anledning av avverkningen begränsas till det belopp som tagits upp som intäkt. Det bör framhållas att regeln är en begränsningsregel och att de grundläggande förutsättningarna för att göra avdrag alltid måste vara uppfyllda. Om nyttjanderätts-

innehavaren inte avverkat i enlighet med avtalet har någon skyldighet att återplantera inte uppkommit. Då får i enlighet med huvudregeln något avdrag inte göras.

Av *tredje stycket* framgår att avdraget ska återföras det följande beskattningsåret. Därefter får på nytt prövas om det finns grund för att göra avdrag för framtida utgifter. Om det saknas sådan grund – på grund av att återplanteringsarbetet påbörjats och det uppkommit faktiska utgifter – utgör den sista återföringen en definitiv återföring av avdraget för framtida utgifter.

Ett exempel kan illustrera. En avverkningsrätt har upplåtits och ersättningen uppgår till sammanlagt 100. Den betalas i enlighet med avtalet med 20 för varje år som avtalet gäller. De framtida utgifterna i anledning av avverkning beräknas till 30. För det första betalningsåret kan skogsägaren dra av högst 20 för framtida utgifter för återplantering. Det andra betalningsåret ska avdraget på 20 återföras samtidigt som avdrag kan göras med 30. Skogsägaren kan i stället välja att göra hela avdraget om 30 år två.

35 kap.

3 §

Punkt 1 i paragrafen har ändrad lydelse och innebär att avdrag för koncernbidrag förutsätter att bidragsgivaren gör en värdeöverföring till bidragsmottagaren. Bestämmelsen innebär en kodifiering av det synsätt som utvecklats i rättspraxis (RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79).

Bestämmelsen innebär också att avdrag för koncernbidrag får göras vid taxeringen för ett visst beskattningsår även om värdeöverföringen görs året efter beskattningsåret.

Den närmare bakgrunden till bestämmelsen framgår av avsnitt 15.5.8. Det handlar dels om att det krav på en värdeöverföring som uttalats i rättspraxis, dels det faktum att det aktiebolagsrättsligt inte är tillåtet att göra en värdeöverföring innan bolagsstämman i bolaget beslutat i frågan.

Bestämmelsen innebär att värdeöverföringen inte behöver ha gjorts när deklarationen med yrkandet om avdrag för koncernbidrag lämnas till Skatteverket. En sådan generös regel kan sägas innebära ett avsteg från en av grundprinciperna, nämligen att det är förhållandena under beskattningsåret som ska ligga till grund för beskattningen. Det är därför motiverat att komplettera regeln om

avdragstidpunkten med en korresponderande bestämmelse om korrigering av taxeringen. I 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) införs en bestämmelse om att rättelse kan göras i enlighet med vad som gäller för eftertaxering om den skattskyldige inte senast under året efter beskattningsåret gjort värdeöverföringen.

39 kap.

6 a §

Paragrafen är ny.

Av *första stycket* framgår att premier ska tas upp när avtalad försäkringsperiod påbörjas. Bestämmelsen gäller såväl premier för direkt försäkring som premier för mottagen återförsäkring (indirekt försäkring). Det avgörande för när försäkringspremier ska tas upp är alltså när försäkringsföretagets ansvar inträder. Tidsperioden för vilken försäkringsföretaget bär ansvar framgår normalt av försäkringsavtalet.

Av *andra stycket* framgår att premier som betalas för återförsäkring (avgiven återförsäkring), dvs. kostnaden för att överföra risk på en återförsäkrare, ska dras av när avtalad försäkringsperiod påbörjas.

Genom hänvisningen i 4 § framgår att paragrafen även gäller för livförsäkringsföretagens premier som ska inkomstbeskattas.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.1.

7 §

Genom ändringen i paragrafen slopas den nuvarande hänvisningen till redovisningslagstiftningen när det gäller beräkning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning. Avsikten är emellertid att bestämmelserna i denna paragraf och de tre följande paragraferna ska motsvara redovisningsreglerna.

Paragrafen innehåller en övergripande bestämmelse om att de försäkringstekniska avsättningarnas olika delar tillsammans ska motsvara det belopp som krävs för att försäkringsgivaren ska kunna uppfylla de åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal.

Avsättning ska göras för åtaganden som avser skadefall som ännu inte inträffat, men där försäkringsgivaren genom ingångna avtal är ansvariga för skada (avsättning för ej intjänade premier).

Avsättning ska också göras för kvardröjande risker. Med en sådan risk menas risken att ersättningskrav och kostnader avseende försäkringsavtalet inte kommer att kunna täckas av ej intjänade men förväntade premier efter beskattningsårets utgång.

Avsättning ska också göras för förpliktelser som är hänförliga till skadefall som inträffat, men som ännu inte rapporterats eller där det ännu inte är möjligt att reglera skadan (avsättning för oreglerade skador).

Slutligen ska även andra försäkringstekniska avsättningar göras.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.2.

7 a §

Paragrafen är ny. Av bestämmelsen framgår att de försäkringstekniska avsättningarna ska beräknas utifrån vedertagna aktuariella metoder och principer. Med detta menas att beräkningen ska göras enligt gängse försäkringsmatematiska metoder och principer.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.2.

7 b §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att de försäkringstekniska avsättningarna inte ska nuvärdesberäknas. Detta gäller även om nuvärdesberäkning ska göras enligt vedertagna aktuariella grunder.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.2.

7 c §

Paragrafen är ny och anger att med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning avses avsättningar för direkt försäkring och mottagen återförsäkring (indirekt försäkring) minskade med den del av avsättningen som avser åtaganden mot vilka den skattskyldige har återförsäkrat sig.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.2.

8 a §

Paragrafen är ny och anger hur stor säkerhetsreserven maximalt får vara vid beskattningsårets utgång. Reserven får inte uppgå till högre belopp än det högsta av summan av de maxibelopp som anges i bilaga till lagen, beloppet 2,5 miljoner kronor eller tre gånger det högsta faktiska självbehållet för enskild risk. Paragrafens innehåll överensstämmer i denna del med bestämmelserna om säker-

hetsreserven som finns i nu gällande föreskrifter från Finansinspektionen beträffande maximal säkerhetsreserv (FFFS 2002:2 Föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsbolags redovisning av säkerhetsreserv).

För att bestämma maximibeloppet tillämpas vissa formler. Maximibeloppet beräknas vanligen som andelar av premieinkomst och avsättning för oreglerade skador. Beräkningen görs i båda fallen för egen räkning och för enskild försäkringsgren. Formlerna för maximibelopp per försäkringsgren har tagits in i bilaga 39 till IL. I säkerhetsreserven får inte ingå belopp som hänför sig till sådan försäkring som inte ryms under i bilagan angivna försäkringsgrenar.

Summan av uträknade maximibelopp ska jämföras med beloppet 2,5 miljoner kronor samt tre gånger det faktiska självbehållet för enskild risk. Det sistnämnda innebär följande. Den del av en risk, ett avtal eller en portfölj av försäkringar som ett försäkringsföretag inte lämnar till återförsäkrare eller som täcks av självrisk, sägs företaget behålla själv. I företaget finns riktlinjer för maximalt självbehåll, per risk eller per händelse. Om ett försäkringsföretag utnyttjar lägre gränser än de som angivits i riktlinjerna, så kan man avläsa ”faktiskt självbehåll”. Ett exempel får illustrera. Ett försäkringsföretag behåller ett år 10 miljoner kronor per försäkrat fartyg. Företagets försäkringstekniska riktlinjer medger ett självbehåll på 25 miljoner kronor. I exemplet är 10 miljoner kronor faktiskt självbehåll, dvs. det belopp som försäkringsföretaget maximalt får utbetala i ersättning vid inträffad skada. Företaget kan då räkna med 30 miljoner kronor som tak för säkerhetsreserven för beskattningsåret om inte något av jämförelsebeloppen är högre.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.3.

8 b §

Paragrafen är ny och anger att belopp som hänför sig till sjukränta, livränta eller försäkring där premien bestäms för längre tid än tio år inte får medräknas vid beräkning av säkerhetsreserven. Undantag från denna regel görs för sjuk- och livräntor som avser okända skador.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 22.3.3.

8 c §

Paragrafen är ny och innehåller regler om minskning av säkerhetsreserven.

I *första stycket* anges att om den ingående säkerhetsreserven är större än det maximala belopp som för beskattningsåret beräknats enligt 8 a § ska säkerhetsreserven minskas med skillnadsbeloppet.

I *andra stycket* anges att säkerhetsreserven, utöver en minskning enligt första stycket, endast får minskas för att täcka förlust i försäkringsrörelsens tekniska resultat. En sådan återföring av säkerhetsreserven får endast göras till den del en minskning enligt första stycket inte täcker sådan förlust. Med tekniskt resultat avses resultatet i själva försäkringsrörelsen. Säkerhetsreserven får alltså inte minskas för att täcka t.ex. förluster i kapitalförvaltningen.

Tredje stycket innehåller en dispensmöjlighet från reglerna om när säkerhetsreserven får minskas. Om det finns synnerliga skäl kan regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer (Finansinspektionen) medge avvikelse från reglerna i andra stycket om när säkerhetsreserven får minskas.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 22.3.3.

40 kap.

19 a § och rubriken närmast före

I 40 kap. 9–19 §§ införs nya bestämmelser och en ny rubrik *Principbyten efter ägarförändringar*. Bestämmelserna begränsar möjligheten att efter en ägarförändring i ett företag utnyttja underskott som uppkommit före ägarförändringen. Möjligheten till alternativ värdering och alternativ beskattningstidpunkt i kombination med principbyten kan innebära en risk för att reglerna i 40 kap. 9–19 §§ kringgås. De nya bestämmelserna om principbyten efter ägarförändringar i 19 a–19 d §§ syftar till att eliminera de riskerna.

I *19 a §* anges att den skattskyldige som under viss tid efter en sådan ägarförändring som utlöser tillämpning av belopps- eller koncernbidragsspärren byter grundläggande metod för att värdera tillgångar eller skulder, eller att hänföra inkomster och utgifter till rätt beskattningsår, ska ta upp en inkomst.

Det grundläggande rekvisitet är alltså att den skattskyldige inom karenstiden byter grundläggande metod för att bestämma den

beskattningsbara inkomsten för beskattningsåret (fortsättningsvis beskattningsmetod).

Den valrätt som de skattskyldiga har begränsar sig till att de får välja mellan de skattemässiga huvudreglerna i IL och den princip företaget tillämpar i sin redovisning. Till att börja med kan man därför konstatera att en skattskyldig byter beskattningsmetod när han övergår från att tillämpa principen i redovisningen till den som gäller enligt reglerna i IL. Detsamma gäller naturligtvis för byten i motsatt riktning. Det kan handla om byten från marknadsvärdeprincip till anskaffningsvärdeprincip på finansiella instrument som är lager. Det kan också handla om att den skattskyldige övergår från att vid beskattningen tillämpa samma avskrivningstider som i redovisningen till att tillämpa de tider som följer av systemet med värdeminskningsavdrag eller att han upphör att aktivera indirekta utgifter i anskaffningsvärdet för inventarier.

Ett byte av beskattningsmetod behöver åtminstone i teorin inte innebära att företaget övergår till att tillämpa de skattemässiga huvudreglerna i IL. Eftersom företaget kan välja den princip det tillämpar i redovisningen är det också möjligt att byta beskattningsmetod genom att byta från en i redovisningen tillämpad princip till en annan, utan att den senare principen motsvarar de skattemässiga huvudreglerna.

Det finns ytterligare rekvisit för att reglerna ska bli tillämpliga i 19 a § 1–3.

I *19 a § 1* anges att en förutsättning för att reglerna ska tillämpas är att den nya grundläggande beskattningsmetoden tillämpas på tillgångar som fanns i företaget vid tiden för ägarförändringen.

För det andra ska enligt *19 a § 2* reglerna bara tillämpas om den nya metoden, om den hade tillämpats beskattningsåret före ägarförändringen, skulle ha lett till att det uppkommit ett underskott eller till att ett befintligt underskott ökat (s.k. hypotetiskt underskott).

För det tredje är enligt *19 a § 3* en förutsättning för att reglerna ska bli tillämpliga att belopps- eller koncernbidragsspärren skulle ha medfört att det hypotetiska underskottet inte skulle ha fått dras av om det hade varit ett riktigt underskott.

19 b §

Rättsföljden av att reglerna i 19 a § ska tillämpas är enligt *19 b § första stycket* att ett belopp motsvarande den del av det hypotetiska underskottet som inte hade fått dras av om belopps- eller koncernspärren varit tillämpliga ska tas upp som en inkomst.

När det gäller inkomst till följd av ett hypotetiskt underskott som inte skulle ha fått dras av enligt beloppsspärren är det enkelt att bestämma beskattningstidpunkten. Inkomsten ska enligt *19 b § andra stycket* tas upp till beskattning det beskattningsår som den skattskyldige byter beskattningsmetod.

När det gäller inkomst till följd av att ett hypotetiskt underskott inte skulle ha fått dras av enligt koncernbidragsspärren ska inkomsten enligt *19 b § tredje stycket* tas upp när den skattskyldige tar emot koncernbidrag. Det är nämligen då som underskottsreglerna hade blivit aktuella att tillämpa.

19 c och 19 d §§

Avdragsförbudet för de underskott som kommer i konflikt med beloppsspärren är definitivt. När det gäller koncernbidragsspärren är emellertid avdragsbegränsningen temporär och avsikten är inte att beskattningen ska bli evig. Det framgår av *19 c §*. Senast vid utgången av det femte beskattningsåret efter ägarförändringen medges avdrag med ett belopp som motsvarar den intäkt som tagits upp.

I bestämmelsen behandlas även frågan om vad som ska gälla fram till utgången av det femte beskattningsåret efter ägarförändringen. Avdraget för respektive beskattningsår fram till dess fullt avdrag enligt första stycket medgivits motsvarar årets överskott, beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. Avdrag får dock inte göras förrän koncernbidragsspärren enligt 18 § fallit bort (jfr *19 d §*).

Ett exempel kan illustrera. Ett företag skulle med tillämpning av en beskattningsmetod som det bytt till efter en ägarförändring ha ett 500 större underskott än det faktiskt redovisade underskottet. Efter ägarförändringen mottar företaget ett koncernbidrag om 500 och blir därför beskattat med motsvarande belopp. För att de nu aktuella reglerna så lång möjligt ska ge samma effekt som koncernbidragsspärren föreslås att den skattskyldige i den nämnda situationen ska få avdrag som motsvarar det senare årets vinst. Hänsyn

ska naturligtvis inte tas till mottagna koncernbidrag och det sammantagna avdraget kan aldrig överstiga vad som tagits upp som inkomst.

Avdrag får göras först sedan internt genererade vinster efter en ägarförändring kvittats mot ett deklarerat underskott som är hänförligt till tiden före ägarförändringen. En sådan regel är viktig för att upprätthålla ordningen i fall det finns både ett faktiskt underskott som är underkastat avdragsbegränsningar och ett hypotetiskt underskott som föranlett beskattning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkt 1

Motiven för punkten finns i avsnitt 24.1. Äldre bestämmelser är tillämpliga på beskattningsår som börjat tidigare än den 1 januari 2011.

Punkt 2

Punkten motiveras i avsnitt 24.2.1. Bestämmelsen gäller situationen att de nya periodiseringsreglerna innebär risk för att en intäkt kommer tas upp dubbelt eller inte alls, eller att en kostnad kommer att dras av dubbelt eller inte alls. Innebörden av bestämmelsen är att ett belopp ska läggas till eller dras av så att en intäkten beskattas en gång, men bara en gång, eller att en kostnad dras av en gång, men bara en gång.

Punkt 3–6

Motiven för punkterna finns i avsnitt 24.2.3.

I 14 kap. 23 § regleras förutsättningarna för beskattning av obeskattade vinster. I 14 kap. 24 § anges hur underlaget för beskattningen ska beräknas. Bestämmelserna i *punkterna 3 och 4* innebär att underlaget ska minskas med ett belopp som motsvarar en del av en övergångspost för byggnader respektive för inventarier för vilka värdeminskningsavdrag gjorts som restvärdesavskrivning.

Övergångsposten för byggnader ska beaktas vid 2012–2021 års taxeringar eller, om den skattskyldige inte taxeras 2012, vid 2013–2022 års taxeringar. Övergångsposten för inventarier ska beaktas vid 2012–2016 års taxeringar eller, om den skattskyldige inte taxeras 2012, vid 2013–2017 års taxeringar.

I *punkt 5* regleras fastställandet av övergångsposter. Övergångsposter ska bestämmas bara om den skattskyldige begär det. När det gäller övergångsposten för inventarier finns ett särskilt villkor. Möjligheten att beräkna posten förutsätter att den skattskyldige tillämpat restvärdesavskrivning vid samtliga de fyra taxeringar som föregått 2012 års taxering eller, om den skattskyldige inte taxeras 2012, 2013 års taxering.

Bestämmelsen i *punkt 6* innebär att om tillgångar för vilka en övergångspost har bestämts överlåts upphör möjligheten att utnyttja övergångsposten i den delen. Övergångsposten ska därför sättas ned med skäligt belopp.

Punkt 7

Bestämmelserna om pågående arbeten i 17 kap. har ett annat innehåll jämfört med äldre bestämmelser. Punkten innebär att äldre bestämmelser ska tillämpas på arbeten som är pågående efter ikraftträdandet om de påbörjats före ikraftträdandet.

26.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

4 kap.

17 §

Ändringen innebär att en *sjunde punkt* läggs till i paragrafen.

I 35 kap. 3 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) anges som en förutsättning för att dra av ett koncernbidrag att värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren (värdeöverföring) senast året efter beskattningsåret. Bestämmelsen innebär att det är möjligt att göra värdeöverföringen efter att deklarationen för beskattningsåret har lämnats.

För det fall den skattskyldige har medgetts avdrag för koncernbidrag i enlighet med yrkandet i deklarationen, men inte gjort värdeöverföringen inom den tid som anges i 35 kap. 3 § första stycket 1 inkomstskattelagen, uppkommer frågan hur det felaktiga avdraget kan rättas.

Det kan konstateras att Skatteverket har möjligheten att meddela ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige under året efter taxeringsåret enligt 4 kap. 14 §. Många gången

torde Skatteverket kunna använda sig av den rättelsemöjligheten. Samtidigt innebär den förlängda tidsfristen för värdeöverföring vid koncernbidrag att tiden för omprövning i praktiken inskränks.

Det kan vidare konstateras att det förhållandet att värdeöverföringen kan göras efter det att deklarationen lämnats också innebär att det normalt inte kan påstås att en oriktig uppgift lämnats i deklarationen när det gäller kravet på värdeöverföring. Därigenom kommer det att saknas förutsättningar för eftertaxering enligt huvudregeln i 4 kap. 16 §.

Eftersom bestämmelsen om koncernbidrag är en lättnadsregel – såväl när det gäller avdraget som sådant som den förlängda tidsfristen för värdeöverföring – är det rimligt att det allmänna har effektiva möjligheter att rätta avdrag för koncernbidrag som visar sig vara felaktiga i fråga om värdeöverföringen. Det enklaste sättet att åstadkomma det är att utöka katalogen med eftertaxeringsmöjligheter i 4 kap. 17 §. Paragrafen kompletteras därför med en sjunde punkt som innebär att eftertaxering också får göras när en värdeöverföring enligt 35 kap. 3 § första stycket 1 inkomstskattelagen inte gjorts, helt eller delvsi, inom den tid som anges i bestämmelsen.

Den normala tidsfristen för eftertaxering ska gälla även i detta fall, dvs. Skatteverkets beslut om eftertaxering ska meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret (4 kap. 19 §).

26.3 Förslag till lag om upphävande av lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Upphävandet av lagen behandlas i avsnitt 20.5.11.

Lagen ska upphöra att gälla vid utgången av år 2010. Den gäller därför inte för beskattningsår som börjar senare men är fortfarande tillämplig på beskattningsår som börjat tidigare.

26.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

6 §

Upphävandet av den s.k. utdelningsspärren i 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) behandlas i avsnitt 21.5.1.

I och med att bestämmelsen om utdelningsspärren upphävs finns inte längre anledning att ha kvar upplysningsskyldigheten enligt 3 kap. 6 §.

Paragrafen ska upphöra att gälla vid utgången av år 2010. Den gäller därför inte för beskattningsår som börjar senare men är fortfarande tillämplig på beskattningsår som börjat tidigare.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av sakkunnige Bertil Wiman

Richard Hellenius med flera har framfört ett antal synpunkter på betänkandet i ett särskilt yttrande. Jag delar i stort de åsikter som förs fram i deras yttrande. Det gäller särskilt det som inledningsvis, i de två första styckena, uttalas om behovet av utredning av alternativen till den frikoppling som nu föreslås. Utredningen har arbetat under betydande tidspress, men det hade ändå varit önskvärt med att få alternativen klarare ställda mot varandra. De frågor som i övrigt tas upp i det särskilda yttrandet är relevanta. Jag har dock endast begränsad personlig erfarenhet av förhållandena i näringslivet. Det är därför svårt för mig att uttala mig bland annat om graden av svårigheter som uppkommer i administrativt hänseende för företagen.

Särskilt yttrande av experten Tommy Andersson

Jag delar inte utredningens förslag om en materiell frikoppling av sambandet mellan redovisning och beskattning vad gäller beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Jag förordar i stället ett i grunden fortsatt samband kompletterat med särskilda skatteregler i inkomstskattelagen (IL) på områden där redovisningsreglerna är mindre lämpliga som underlag för beskattningen.

Enligt utredningens förslag är det främst följande argument som ligger till grund för en frikoppling:

- Beskattningen påverkas inte av att redovisningen utvecklas med utgångspunkt i principer som är främmande för beskattningen.
- Särskilda skatteregler ger en likformig beskattning.
- Särskilda skatteregler ger företagen möjlighet att redovisa efter renodlade redovisningsmässiga bedömningar vilket leder till en bättre redovisning.
- Riksdagen tilldelas makten över beskattningen och därmed uppkommer inte någon konstitutionell tveksamhet.

I syfte att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen föreslår utredningen dessutom att det införs bestämmelser som innebär att om ett företag som har skyddat kapital redovisar obeskattade vinster som kan delas ut ska företaget ta upp en inkomst som motsvarar sådan vinster.

I huvudsak bygger jag min syn på ett fortsatt samband mellan redovisning och beskattning på följande argument:

- Det är ofrånkomligt att den administrativa bördan för framförallt företag men även för Skatteverket kommer att öka till följd av hantering av regelverket om obeskattade vinster. En ytterligare faktor som kommer att öka den administrativa bördan ligger i det faktum att regelverken för redovisning respektive beskattning glider isär och att skillnaden mellan redovisning och beskattning därmed ökar. Systemen kommer att glida isär främst av det skälet att redovisningen utvecklas i takt med nya affärsmönster och transaktioner medan skattereglerna har en inneboende tröghet och inte ändras alltför ofta. En sådan utveckling leder till dubbla system och därmed en ökad administrativ börda. Det innebär exempelvis att för de poster där värden kommer att skilja sig år mellan redovisning och beskattning blir

företaget tvingat att justera postens värde både för in- och utgående balans i redovisningen för att fastställa värdet vid beskattningen. En sådan utveckling bekräftas indirekt av utredningen genom motivet för frikoppling, nämligen att särskilda skatteregler ger företagen möjlighet att redovisa efter renodlade redovisningsmässiga bedömningar.

- Det finns en uppenbar risk att det i ett frikopplat system inte går att skapa tillräckligt tydliga och heltäckande regler i IL om beskattningstidpunkten som ersättning för kopplingen till god redovisningssed. De nya reglerna i IL har sin utgångspunkt i regelverket för mindre aktiebolag (K2). Reglerna har därefter omformulerats och det i sig leder till osäkerhet och behov av tolkning. Existerande rättspraxis som bygger på ett samband och att det är god redovisningssed som bestämmer beskattningstidpunkten kan i fortsättningen inte användas i lagtolkningssammanhang. Ett systemskifte kräver helt enkelt att tolkningen av innebörden i de nya bestämmelserna måste ske förutsättningslöst i en ny miljö utan någon som helst koppling till redovisningen. Effekten härav blir att både företagen och Skatteverket under tämligen lång tid måste leva i ovisshet tills Regeringsrätten har sagt sitt.
- Det saknas ett påvisbart behov av ett så omfattande systemskifte som utredningen föreslår. Nuvarande system fungerar tämligen väl och det finns en rättspraxis från Regeringsrätten som skapat klarhet i innebörden av god redovisningssed i ett antal olika situationer. Dessutom, vilket är en fördel i ett system med samband, har rättsutvecklingen anpassat sig till den dynamik som finns i redovisningen. Att antalet rättsfall (39 enligt utredningens bedömning) vad gäller bedömning av vad som är god redovisningssed inte är så många kan även tas som intäkt för att sambandsmiljön fungerar och att många frågor med anknytning till god redovisningssed får sin lösning i praktiken.
- Det som återstår som argument för ett systemskifte är grundlagsfrågan. Två experter har på utredningens uppdrag utrett frågan och kommit fram till att det inte finns någon absolut sanning som säger att enbart särskilda skatteregler måste styra beskattningstidpunkten eller att beskattningstidpunkten kan bestämmas helt eller delvis med hjälp av redovisningsreglerna, dvs. att nuvarande system med ett samband inte skulle stå i

konflikt med grundlagen. Utredningen däremot drar den slutsatsen att det är konstitutionellt olämpligt att använda redovisningsregler som grund för att bestämma beskattningstidpunkten och av det skälet förordar en frikoppling. Det kan konstateras att vi i Sverige i många år haft ett samband och att grundlagsfrågan inte tidigare åberopats. Jag delar därför inte utredningens slutsats att motivet konstitutionellt olämpligt är så starkt att sambandet på den grunden kan ifrågasättas.

Konsekvenser för Skatteverket

Ett systemskifte av det slag som utredningen föreslår innebär för Skatteverket ändrade och nya förutsättningar på för verksamheten centrala områden. Ett genomförande av utredningens förslag medför för Skatteverket merkostnader som beräknas uppgå till cirka 100 miljoner kronor.

Huvudsakligen kan merkostnaderna hänföras till följande områden:

- Samtliga näringsblanketter måste ses över. Anledningen är att Skatteverket måste ställa fler frågor på blanketterna till uppgiftslämnarna och att det finns ett behov av ytterligare justeringsrutor som inte behövs i ett system med samband. Det innebär att en helt ny struktur för blanketterna måst tas fram.
- Det behövs ändringar i/utveckling av Skatteverkets datasystem för registrering, intag och beslutsredovisning. Detta är en konsekvens av ny blankettstruktur. I annat fall kommer ändringarna av blanketterna inte att slå igenom i datasystemen.
- Urval och kontroll kommet att påverkas i stor omfattning. Det blir nödvändigt att kontrollera de intäkter och kostnader som förskjuts över åren. Exempelvis kan en intäkt år 1 inte vara skattepliktig förrän år 2. I en sådan situation ska justering göras år 1 av det skattemässiga resultatet och bevakning måste ske av att intäkten tas fram till beskattning år 2 eller eventuellt år 3. Även den föreslagna regeln om värdeöverföring i samband med koncernbidrag leder till liknande krav på bevakning i systemen för urval och kontroll.
- Interna utbildningsinsatser måste genomföras för att omskola berörd personal. De som i dag arbetar med taxering och revision

får lära sig att tänka nytt. Även handledningar och arbetsbeskrivningar måste omarbetas.

- Handläggning av ärenden kommer att förändras eftersom det som i nuvarande system inte längre går att med utgångspunkt i SRU (årsredovisning) bedöma i deklarationen lämnade uppgifter. Fler frågor kommer att behöva ställas till företagen, utredningarna kommer att ta längre tid och bli mer komplicerade. Behovet av fler handläggare blir uppenbart om granskningen ska kunna bibehållas på en sådan nivå att skattefelet inte ökar.
- Skatteverket har ett ansvar för att underlätta för företagen att göra rätt från början. Skatteverket måste därför informera om vad ett systemskifte medför. Det kommer därför att krävas olika marknadsföringsåtgärder i kombination med riktad information till berörda.

Särskilt yttrande av experterna Karin Berggren, Richard Hellenius, Mikael Holmberg, Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Ulla Werkell

Utredningen har enligt sina direktiv haft som uppgift att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och beskattning ska se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen.

Det är vår uppfattning att utvecklingen av de internationella redovisningsreglerna (IFRS) leder till ett behov av en utökad frikoppling för att förhindra att redovisning till verkligt värde av vissa tillgångar leder till beskattning av orealiserade vinster. En given utgångspunkt är att endast realiserade vinster beskattas. Utredningen har valt att föreslå en total frikoppling. Det hade varit önskvärt att utredningen kunnat analysera vad som krävs för att genomföra en partiell frikoppling, dvs. vilka områden som utifrån dagens regelsystem skulle behöva frikopplas. Det hade då varit lättare att bedöma om detta varit tillräckligt eller om en total frikoppling krävs.

Vid utformningen av det frikopplade regelsystemet har utredningen haft som ett övergripande mål att de nya skattereglerna inte får utformas så att de orsakar större administrativ börda än vad som är nödvändigt. Utredningen har vid utarbetandet av förslaget utgått från de redovisningsregler som gäller för mindre företag. Större företag som inte tillämpar de s.k. K2-reglerna ges enligt förslaget en valmöjlighet genom de s.k. minimireglerna, vilka syftar till att ge företagen en möjlighet att i betydande omfattning beskattas utifrån sin redovisning.

Utredningen utgår från att redovisningsreglerna för de företag som tillämpar K2-reglerna i framtiden inte kommer att avvika från skattereglerna. Det förutsätter att en ändring i det ena regelverket föranleder motsvarande ändring i det andra regelverket. Vi anser att en sådan harmonisering är en absolut förutsättning för att en frikoppling av skattereglerna från redovisningsreglerna ska kunna genomföras. En frikoppling kommer under andra förutsättningar att leda till en ökad administrativ regelbörda för mindre och medelstora företag, en grupp som utgör den absoluta merparten av alla företag. Att så sker kan inte accepteras. Det bör dock framhållas att även om regelsystemen är samordnade innebär redan det förhållandet att det kommer att finnas två regelsystem, dels skatteregler, dels redovisningsregler, en i viss mån ökad administrativ börda.

För företag som tillämpar de s.k. K3- eller K4-reglerna (IFRS) eller utgör finansiella företag medför ett genomförande av förslaget en ökad administrativ börda. De minimiregler som föreslås kommer att ge främst dessa företag en möjlighet att begränsa den administrativa bördan. Det är av central betydelse att dessa regler ger de effekter på den administrativa bördan som de syftar till. Enligt förslaget kan företaget post för post välja om huvudregeln eller minimiregeln ska tillämpas. För denna kategori företag gäller i princip att en beskattning utifrån redovisningen ger en tidigarelagd beskattning än vad som följer av huvudreglerna. För att minimireglerna ska uppnå det övergripande målet om en begränsning av den administrativa bördan är det nödvändigt att de företag som väljer att använda sig av dessa inte tvingas göra en genomgripande analys, post för post. Det är viktigt att detta säkerställs.

För de allra minsta företagen, främst enskilda näringsidkare och ägare av mindre handelsbolag, kan den administrativa bördan minska om utredningens förslag om en mer fullständig kontantmetod genomförs. Detta förutsätter, som utredningen uttalar, att det sker en samordning mellan redovisnings-, inkomstskatte- och mervärdesskattelagstiftningen.

En frikoppling på det sätt utredningen föreslår innebär en av de största förändringarna av reglerna om beskattning av näringsverksamhet i modern tid. Även om utredningens målsättning är att föreslagen endast ska medföra begränsade materiella förändringar kan det inte förväntas annat än att en sådan genomgripande förändring av lagstiftningen kommer att resultera i osäkerhet om reglernas innebörd. Det kommer också vid tillämpning av reglerna att visa sig att dessa inte alltid tolkas på det sätt som varit avsikten. Detta gäller även de regler som syftar till att möjliggöra en begränsning av företagens administrativa börda. Från ett företagsperspektiv är det därför absolut nödvändigt att det från det allmännas sida skapas beredskap och förutsättningar för att snabbt kunna undanröja osäkerhet och ändra lagstiftningen i de fall det visar sig att lagregleringen fått en inte avsedd innebörd. Utredningen har i sin konsekvensanalys dragit slutsatsen att de aktörer som är centrala när det gäller att klarlägga vad som gäller – Skatteverket, Skatterättsnämnden och Regeringsrätten – inte behöver tillföras ytterligare resurser till följd av utredningens förslag. Vi håller inte med om detta. För att säkerställa att företagens administrativa börda i möjligaste mån begränsas förutsätter utredningens förslag enligt vår mening att Finansdepartementet, Skatteverket, Skatterätts-

nämnden och domstolar tillförsäkras resurser för att hantera uppkomna frågor och lagstiftningsbehov. Det är enligt vår uppfattning en förutsättning för att näringslivet ska kunna acceptera den föreslagna reformen.

Av utredningens direktiv får anses framgå att möjligheterna att dela ut obeskattade vinster inte får öka till följd av de förslag utredningen lägger och att utredningen måste hantera de problem som följer av att redovisning enligt IFRS kan leda till ökade möjligheter att dela ut obeskattade vinster.

I direktiven anges följande.

> 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.

Med den för utredningen givna utgångspunkten att principen är att vinster ska ha beskattats på bolagsnivå för att de ska vara möjliga att dela ut kan vi ansluta oss till att detta också ligger till grund för utredningens förslag i denna del. Utredningen har valt att föreslå införande av regler som hindrar samtliga obeskattade vinster från att bli tillgängliga för utdelning. Förslaget är alltså inte begränsat till de vinster som kan uppkomma till följd av att en total frikoppling mellan redovisning och beskattning införs. Även de undantag som finns i dag – och som har funnits under ett antal år – kommer att omfattas av förslaget, detta trots att lagstiftaren tidigare vid ett flertal tillfällen funnit skäl att avstå från sådana krav.

Utredningens förslag innebär alltså en betydande skärpning i förhållande till dagens regler. Det framgår också av de beräkningar av de statsfinansiella effekterna som utredningen gjort. För företag i kapitalintensiva branscher som anpassat sin verksamhet till dagens förutsättningar och gällande regler kan förslaget komma att medföra svårigheter både att locka till sig och behålla investerare Detta innebär t.ex. en kraftig försämring av förutsättningarna för nyproduktion av fastigheter.

Utredningen har föreslagit att vissa obeskattade reserver ska återföras till beskattning under en 10-årsperiod. Vi anser att det innebär en oacceptabel skatteskärpning för berörda företag. Dessa skatteintäkter måste enligt vår uppfattning användas så att det kommer berörda företag till godo. Det är inte fråga om något skatteundandragande som skett utan i stället undantag som lagstiftaren gjort.

Särskilt yttrande av experten Mikael Carlson

Det principiella orsakssambandet mellan näringsverksamhet och beskattning består i att en näringsverksamhet ger upphov till intäkter och kostnader som först sammanställes till ekonomiska rapporter genom redovisning, och därefter beskattas för det resultat som uppnåtts. Mot denna bakgrund finns även motsvarande logik i att beskatta en verksamhet baserat på redovisningen, vilket även varit huvudprincipen för svensk beskattning genom att beskattningen vilar på bokföringsmässiga grunder. Följden blir ett samband mellan redovisning och beskattning som föreliggande utredning föreslår skall avskaffas och ersättas med en frikoppling, som medför att beskattningen inte längre utgår från redovisningen utan via ett självständigt regelverk avgör hur verksamheten skall beskattas. Min uppfattning är att det finns skäl att ifrågasätta en sådan lösning.

Ett av utredningens motiv till frikoppling är att inflytandet över den svenska skattebasen enligt grundlagen alltid måste ligga hos riksdagen, och att detta sätts ur spel genom att basera beskattningen på en redovisning som styrs av internationella influenser. De sakkunniga inom denna fråga som utredningen hört har dock inte givit ett entydigt svar på att dagens system strider mot grundlagen i nämnda avseende, utan tvärtom uttryckt att dagens ordning är fullt gångbar. Dessutom visar BFN:s klassificeringsprojekt K1, K2, K3 och K4 att svensk redovisning kan uppfylla kraven på modern och EU-anpassad redovisning utan att avstå nationell kontroll. Sammantaget finns således skäl att överväga om en frikoppling mellan redovisning och beskattning är den enda tänkbara vägen att uppfylla de syften som uppdragits åt utredningen, dvs. att föreslå hur värdering till verkligt värde skall kunna förenas med beskattningen samtidigt som inte dubbelbeskattningen får sättas ur spel.

Den föreslagna frikopplingen mellan redovisning och beskattning medför att redovisningen inte längre ligger till grund för beskattningen, och därför kan utvecklas fristående utan att medföra beskattning av omvärderade tillgångar eller ge utrymme för enkelbeskattad utdelning. Risken med en frikoppling är dock att den administrativa bördan för företagen ökar då man måste upprätta ett bokslut för redovisningen och ett för beskattningen. Utredningen anför att frikopplingen i praktiken inte kommer att medföra ökad administrativ börda, då man förväntar sig att BFN:s

rekommendationer kommer att ta skattereglerna som utgångspunkt. Bortsett från den omvända logiken i att basera redovisningen på beskattningen istället för tvärtom, så är risken uppenbar att de båda regelverken över tiden glider isär, vilket innebär att den administrativa bördan kommer att öka successivt över tiden. I denna del är en sådan risk inte förenlig med de förenklingskrav som ställts på den administrativa bördan.

Utöver risken för ökad administrativ börda har under utredningen framförts den risk som uppstår då all befintlig rättspraxis som i dag baseras på en koppling mellan redovisning och beskattning försvinner. Bortsett från den allmänna rättsosäkerhet som detta medför finns en risk att omstruktureringar och därmed viss tillväxt i de mindre företagen hämmas, då man inte kan basera vanligt förekommande transaktioner på tidigare praxis. Det är därför väsentligt att beakta en sådan konsekvens som en del av den totala lösningen, samt även att tillförsäkra resurser så att Skatteverk och myndigheter kan agera på ett stabilt sätt i frånvaro av rättspraxis utan att belasta företagen med pilotrevisioner i syfte att bygga ny praxis.

Det är min uppfattning att utredningen i större omfattning hade kunnat utvärdera en alternativ lösning som bygger vidare på dagens system där redovisningen utgör grund för beskattningen. En sådan lösning torde mot bakgrund av BFN:s nya normering kunnat vara fullt möjlig, i synnerhet mot bakgrund av den pågående utvecklingen mot förenkling och större disposivitet av redovisningen som EU driver. Det skulle bevara upparbetad rättspraxis och även kunna hantera problematiken med värdering till verkligt värde och spärr för enkelbeskattad utdelning på samma sätt som nu föreslås i den frikopplade modellen med obeskattade reserver och avskattning inför utdelning. En sådan lösning hade enligt min uppfattning kunnat uppfylla utredningens syften utan att riskera ökad administrativ börda till följd av divergerande regelverk, och samtidigt bevarat den rättspraxis som näringslivet under lång tid upparbetat. En sådan lösning borde därför givits större utrymme i utredningens arbete enligt min syn.

Det bör slutligen noteras att en majoritet av det svenska näringslivet samtidigt med denna utredning har föreslagits undantas från revisionsplikt. Denna strukturförändring kommer att kräva nya arbetsmetoder för Skatteverkets kontrollverksamhet, samt en ökad möjlighet att genomföra önskade kontroller effektivt och välriktat. Detta arbete riskerar att försvåras av en samtidig ny

struktur för beskattning och eliminerad rättspraxis, vilket kan skapa en oönskad belastning för såväl företagens verksamhet, kostnader och behov av förenklingar.

Särskilt yttrande av experten Lennart Iredahl

Två parallella regelsystem för periodisering av inkomster och utgifter

Utredningen föreslår att gällande huvudregel (14 kap. 2 § IL) om beskattningstidpunkt av inkomster och utgifter ska slopas. Därmed försvinner det rättsliga sambandet mellan god redovisningssed och beskattningstidpunkt, och istället införs detaljerade periodiseringsregler genom de nya kapitlen 14 a och 14 b. Förslaget innebär således att ett nytt detaljerat regelsystem för periodiseringar i beskattningen införs parallellt med det som gäller för redovisningen. I konsekvensanalysen (kap. 25) framhålls att de negativa effekter som detta förslag får på företagens administrativa bördor begränsas om det finns en ”faktisk samordning” mellan dessa två regelsystem, d.v.s. om regelsystemen är så lika varandra som möjligt. Utredningens bedömning är att möjligheterna till en sådan samordning är stora. För K1-företagen (de flesta enskilda näringsidkare och vissa handelsbolag) bedömer utredningen att samordningen kommer att vara i det närmaste fullständig och för K2-företagen (de flesta aktiebolagen) att samordningen kommer att vara betydande. Under utredningens arbete har det dock framförts en oro för att denna samordning inte kommer att förverkligas. T.ex. har skillnaderna i regelsystemens sätt att uttrycka samma regler ansetts vara en fara för att tillämpningen i redovisning och beskattning kommer att skilja sig åt. Utredningens bedömning är dock att det inte är omöjligt för t.ex. Bokföringsnämnden att ansvara för att samordningen fungerar i praktiken.

Mot denna bakgrund måste frågan ställas varför huvuddelen av Sveriges företag (K1 och K2) ska behöva tillämpa två skilda regelsystem som båda har den uttalade avsikten att vara så lika varandra som möjligt. I konsekvensanalysen framförs en idé om att låta K2-företagen utgå från IL:s periodiseringsregler för både redovisning och beskattning, dvs. ett omvänt samband jämfört med i dag. Idén framförs som en nödlösning om samordningen mellan de två systemen inte skulle fungera som det är tänkt. Någon närmare analys av hur denna lösning skulle genomföras görs inte i betänkandet.

Min uppfattning är att förutsättningarna för att på detta sätt samla periodiseringsreglerna för K1- och K2-företagen avseende både redovisning och beskattning i IL snarast bör utredas. Det

främsta motivet härför är att åstadkomma förenkling och ett kostnadseffektivt regelsystem.

Utvidgning av redovisningen av obeskattade reserver

Svenska företag har länge haft regler som förhindrat utdelning av vissa obeskattade vinster. Reglerna har tvingat företagen att redovisa dessa vinster utanför företagets egna kapital så att de inte kan delas ut enligt reglerna om värdeöverföringar. Sådana begränsande regler finns i dag i IL, exempelvis i reglerna om periodiseringsfonder. Begränsningarna har dock hittills inte varit heltäckande.

Direktivet för utredningen har varit att föreslå skatteregler för att omöjliggöra utdelning av obeskattade vinster i företag med ett skyddat kapital. I utredningens förslag ersätts IL:s nuvarande utdelningsbegränsande regler med en regel som omfattar samtliga obeskattade vinster. Förslaget är i praktiken utformat som en utvidgning av dagens metod att redovisa obeskattade reserver, en metod som inte tillämpas i andra länder och därför försvårar jämförelser mellan svenska och utländska företag.

I avsnitt 9.5.3 i betänkandet återfinns argument för varför systemet med obeskattade reserver inte är ett problem. De främsta argumenten som anges är 1) att utländska investerare enbart intresserar sig för företag som upprättar koncernredovisning och 2) att det endast är personer som på nationell nivå arbetar med kreditgivning som har ett intresse av redovisningen i övriga företag. Jag delar inte de generella bedömningarna i vare sig fall 1 eller 2, utan menar att man inte ska underskatta de problem det medför för utländska intressenter att förstå innebörden av den svenska redovisningen av obeskattade reserver. Utredningen föreslår visserligen att de obeskattade vinsterna alternativt kan överföras till bundna fonder, men som avsnitt 9.5.4 anger så är de nuvarande reglerna i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen inte avpassade för detta.

Även om utredningen anser att ett system med obeskattade reserver inte är något egentligt problem så har den, som framgår i avsnitt 9.5.4, framfört önskemål till Justitiedepartementet om ändringar i de civilrättsliga reglerna för att möjliggöra en annan lösning att hantera frågan än genom obeskattade reserver. Jag vill för min del framföra ett starkt önskemål om att Justitiedepartementet tar sig an den frågan.

Särskilt yttrande av experten Gunvor Pautsch

Mitt yttrande är främst skrivet utifrån effekterna för mindre företag, dvs. de enligt utredningen cirka 1 080 000 företag som kan tillämpa BFN:s K1- och K2-regler.

Positiva inslag i utredningsförslaget är möjligheter för företag som upprättar förenklat årsbokslut att kunna tillämpa en årsöverskridande kontantmetod. Vidare innebär utredningens förslag att höja schablongränser för vilka inkomster och utgifter som behöver tas upp respektive dras av att antalet periodiseringar vid bokslutet minskar. Detta kan dock genomföras i ett system med fortsatt materiell koppling.

I utredningens direktiv anges att utredaren utifrån en allsidig belysning av olika utgångspunkter förutsättningslöst ska pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning ska se ut. Där står även att ytterlighetsalternativen fullständigt samband/inget samband inte är realistiskt utan skattereglerna bör ligga någonstans däremellan. Enligt min mening är alternativet att behålla sambandet bristfälligt utrett.

Tidigare arbete som inte har använts i tillräcklig omfattning

BFN och Skatteverket påbörjade för några år sedan en genomgång av de skatte- och redovisningsregler som behövde ses över för att K1- och K2-regelverken skulle bli så enkla som möjligt. En förutsättning för detta arbete har varit ett bibehållet och till och med ökat samband mellan redovisning och beskattning. Under 2005 avlämnades två rapporter, Förenklingsförslag redovisning och beskattning för mindre handelsbolag ägda av fysiska personer och Förenklingsförslag för mindre aktiebolag. Dessa innehöll förslag på önskade ändringar i skattelagstiftningen som skulle medföra att antalet periodiseringar i bokslutet samt antalet justeringsposter i inkomstdeklaration skulle kunna minska radikalt. I väntan på förevarande utredning har inte några av rapporternas förslag på ändringar i skattelagstiftningen genomförts.

För enskilda näringsidkare infördes ett fåtal nya skatteregler vilka medverkade till att K1 för enskilda näringsidkare kunde beslutas 2006. Den nu föreslagna årsöverskridande kontantmetoden var redan då efterfrågad men genomfördes inte i inkomstskatte- och mervärdesskattelagstiftningen.

De mindre aktiebolagens behov av ett samlat regelverk bedömdes ändå av BFN i sig vara en sådan förenkling för företagen att denna nu har beslutats med de möjligheter till enklare redovisningsregler som nuvarande skattelagstiftning medger.

Jag menar att ovan nämnda rapporter och utfall av de genomförda lagändringarna bör analyseras djupare för att se om inte sambandet bör behållas och stärkas.

Administrativ börda

I Sverige liksom i övriga Europa finns f.n. högt ställda krav på att företagens administrativa bördor kraftigt ska reduceras. Utredningens förslag till en total frikoppling mellan redovisning och beskattning ligger knappast i linje med detta. Vid en materiell frikoppling måste företagen sätta sig in i två regelsystem, ett för redovisningen och ett för beskattningen. Även om ambitionen är att ha samma regler i båda systemen riskerar dessa att utvecklas åt olika håll över tiden då de båda systemens målsättning inte är gemensam. I de fall reglerna inte är skrivna på ett identiskt sätt uppkommer lätt frågor om det finns faktiska skillnader.

Fungerande system

För att ett skattesystem ska fungera väl bör skattereglerna vara enkla, lätta att kontrollera och lätta att tillämpa. Normalt tillgodoses dessa krav när beskattningen bygger på redovisningen. BFN:s uppgift är att skriva redovisningsnormer för onoterade företag utifrån årsredovisnings- och bokföringslagens ramregler. Det nuvarande systemet med en materiell koppling har också visat att BFN via ett väl fungerande samarbete med Skatteverket tar nödvändig hänsyn till att det redovisade resultatet även ska vara underlag för beskattning. Där det redovisade resultatet inte har visat sig lämpligt för beskattningsändamål har särskilda skatteregler beslutats av riksdagen. Detta gör att nuvarande system där företagen endast behöver upprätta en redovisning som i allt väsentligt också kan användas som underlag för beskattning är väl fungerande och inarbetat. Det är då också möjligt att på ett enkelt och effektivt sätt kontrollera underlaget för beskattningen.

Problem vid införande av ett nytt system

Utan koppling till redovisning måste skattereglerna vara heltäckande. Även om så skulle vara fallet kommer rättsläget att vara osäkert under lång tid då befintliga prejudicerande domar har tillkommit i ett system som baseras på en koppling mellan redovisning och beskattning. Innan ny praxis blir etablerad tvingas företagen upprätta sina inkomstdeklarationer i en rättsosäker miljö. Behovet av att konsultera skattekonsulter kommer att öka väsentligt. Utredningens förslag att BFN ska hänvisa till inkomstskatteregler i stället för till årsredovisningslagen och bokföringslagen utan att detta på något sätt är reglerat är ytterligare en osäkerhetsfaktor om det ens är möjligt att genomföra.

Slutsats

Sammantaget menar jag att det finns risk för att de administrativa bördorna ökar på ett sätt som inte går att försvara och att en utveckling av det system med koppling som finns inte utvärderats på ett tillräckligt sätt.

Jag efterlyser en genomgång av nuvarande skatteregler så att värdering till verkligt värde i redovisningen inte får genomslag i beskattningen samt ett genomförande av de förslag som har framkommit i de ovan nämnda rapporterna som BFN och Skatteverket har lämnat.

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 periodiseringssätt 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 delägarrätter 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

skattemässiga 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 redovisningsstandarder[1] (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

Bokföringsnämnden, 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 skattereglerna. 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 den31 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 omfångsrika 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 förlustutjämning mot tidigare års vinster eller om det bör införas särskilda regler om sådan förlustutjämning.

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)

Kommittédirektiv

Tilläggsdirektiv till Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (Fi 2004:19)

Dir. 2007:43

Beslut vid regeringssammanträde den 22 mars 2007.

Förlängd tid för uppdraget

Med stöd av regeringens bemyndigande den 21 oktober 2004 tillkallade finansministern en särskild utredare med uppdrag att pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen (dir. 2004:146). I juni 2005 lämnade den dåvarande utredaren delbetänkandet Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde (SOU 2005:53). Det huvudsakliga uppdraget skall enligt direktiven redovisas före utgången av juni 2007.

Utredningstiden förlängs. Utredaren skall i stället redovisa sitt uppdrag senast före utgången av juni 2008.

(Finansdepartementet)

Utlåtande avseende sambandet mellan redovisning och beskattning i förhållande till riksdagens exklusiva normgivningskompetens på skatteområdet

Professor Robert Påhlsson
Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

1 Inledning

Jag lämnar detta utlåtande på uppdrag av SamRoB. Bakgrunden till uppdraget har utredningen beskrivit i ett särskilt dokument, daterat 2006-06-29. Detta utlåtande innehåller mina reflektioner och svar på de frågor som utredningen formulerat i nämnda dokument. Frågorna är följande:

a) Är det förenligt med grundlagens bestämmelser att även fortsättningsvis ha ett rättsligt samband mellan redovisning och beskattning när den kompletterande normgivningen består av skrivna kompletta regelverk och dessa innebär att reglerna skiljer sig åt beroende på företagens storlek?

Frågan avser den lagliga aspekten, men även lämpligheten av en sådan ordning i förhållande till grunderna för regeringsformen.

b) Med anledning av uttalanden i doktrinen (Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 91 f) frågas också om det ur ett grundlagsperspektiv har någon betydelse att god redovisningssed skattemässigt påverkar endast tidpunkten för när inkomster och utgifter skall tas upp vid beskattningen.

2 Disposition och avgränsning av utlåtandet

Mitt utlåtande är disponerat så, att jag i avsnitt 3 formulerar vissa utgångspunkter som jag anser vara av väsentlig betydelse för den fortsatta analysen. I avsnitt 4 inventeras sådana argument som talar för att en koppling mellan redovisning och beskattning framdeles kan vara förenlig med RF. Härefter för jag i avsnitt 5 motsvarande diskussion avseende argument som kan tala mot en fortsatt koppling. Avsnitt 6 innehåller en sammanfattande kommentar med slutsatser. De nyss nämnda avsnitten avser den rättsliga frågan, dvs. om kopplingen kan anses laglig. I avsnitt 7 behandlar jag frågan om en fortsatt koppling är lämplig i förhållande till grunderna för RF. Avsnitten 3–7 belyser således de frågor som återgivits i avsnitt 1 punkt a) ovan. Avsnitt 8 innehåller mitt svar på den under punkt b formulerade frågan. Det avslutande avsnittet 9 sammanfattar mina slutsatser.

Jag vill betona att utlåtandet begränsats strikt till frågornas ram, som är klart framåtsyftande och endast avser de konstitutionella förutsättningarna för kopplingen av redovisningen till beskattningen. Rent redovisningsrättsliga frågor faller helt utanför mitt uppdrag, i den utsträckning de inte utgör ett led i min analys. Det sagda innebär också att jag avstått från mer omfattande deskription och inventering av uttalanden i litteraturen avseende själva innebörden av god redovisningssed etc. I stället har jag begränsat mina hänvisningar till sådana som jag funnit nödvändiga för min analys. Detta har i gengäld inneburit att utlåtandet har kunnat hållas relativt kort.

3 Utgångspunkter

1. Sambandet mellan redovisning och beskattning formuleras i 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (IL). Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Periodisering ska göras i enlighet med *god redovisningssed,* om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag (det s.k. kopplade området). Däremot omfattar kopplingen mellan redovisning och beskattning principiellt inte frågan om en inkomst alls är av skattepliktig karaktär eller en utgift alls får eller ska dras av (den s.k. omfångsfrågan).

Det är för bedömningen av lagligheten i en fortsatt koppling nödvändigt att utgå från hur sambandet mellan redovisning och

beskattning hittills uppfattats och fungerat i svensk rätt. Den naturliga utgångspunkten för en sådan tillbakablick är begreppet god redovisningssed, vilket varit, och alltjämt är, centralt för det kopplade området. En kort diskussion om detta begrepp är därför nödvändig, trots att de frågor jag ska utreda här inte begränsas till användandet av just god redovisningssed i skattelagstiftningen, utan avser möjligheterna att framdeles behålla kopplingen mellan redovisning och beskattning som sådan.

Traditionellt har det funnits två principiellt olika källor till kunskap om innehållet i god redovisningssed, dels viss faktiskt förekommande praxis bland bokföringsskyldiga, dels sådana uttalanden som gjorts av främst Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.[1] Den inbördes relationen mellan dessa båda källor kan knappast anses klarlagd. I själva verket finns det tämligen varierande uppfattningar. Denna omständighet understryker förekomsten av olika *föreställningar om god redovisningssed.* Begreppet saknar en precis legaldefinition och dess närmare innebörd är inte helt klarlagd.

Det finns en väsentlig principiell skillnad mellan de båda nämnda källorna till kunskap om innehållet i god redovisningssed. Kunskap om faktiskt förekommande praxis förutsätts vara baserad på iakttagelser (empiri). Det rör sig närmast om ett slags sedvänja. Detsamma kan emellertid inte sägas om exempelvis Bokföringsnämndens allmänna råd, vilka ges den traditionella rättsregelns form och syfte. Betydelsen av den beskrivna skillnaden bör dock inte överdrivas, eftersom uttalanden från t.ex. Bokföringsnämnden i sin tur mycket väl kan uttrycka det som nämndens ledamöter uppfattar som sedvänja. Det behöver dock inte alltid vara så.

En annan väsentlig skillnad mellan de båda källorna är, att allmänna råd om innehållet i god redovisningssed i praktiken blir att jämställa med bindande regler på grund av inkorporeringen i skatterätten (14 kap. 2 § IL) av god redovisningssed.[2] Härigenom får dessa allmänna råd något av en särställning i förhållande till andra allmänna råd. Även denna iakttagelse kan emellertid antas vara av begränsad praktisk betydelse. Allmänna råd kan nämligen generellt antas få utomordentligt stor genomslagskraft på de

[1] Härtill kommer naturligtvis att god redovisningssed kunnat komma till uttryck i HD: s och RR: s domar. Begreppsbestämningen är ju ytterst en fråga om lagtolkning.

[2] Begreppet allmänna råd legaldefinieras i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725): ”sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.” De kännetecknas bl.a. av de inte är bindande.

områden de avser, trots att de är formellt oförbindande.[3] Skillnaden mellan de båda källorna till kunskap om innehållet i god redovisningssed kan således vara av begränsad betydelse.

2. Inledningsvis måste också göras en observation som har avgörande betydelse för möjligheten att utföra detta uppdrag, nämligen RF:s ställning som juridiskt dokument. Sverige saknar författningsdomstol, och begränsningarna som följer av det s.k. uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § RF har bidragit till att lagprövningsfrågor sällan ställts på sin spets i rättstillämpningen. Det saknas i svenskt rättsliv dessutom konstitutionellt förankrade traditioner av det slag som innebär att grundlagstadgade principer åberopas i rättssaker, annat än i enstaka fall.

Det finns således inget underlag i form av domstolspraxis, som kan utgöra en trovärdig grund för prognoser om hur en prejudikatsinstans skulle ställa sig till frågan om det kopplade områdets grundlagsenlighet. Detta betyder, annorlunda uttryckt, att det inte är möjligt att fastställa något egentligt rättsläge för den aktuella frågeställningen. Det finns alltså inget tillförlitligt svar, ingen gällande rätt, som kan extrapoleras fram med hjälp av rättskälleläran.

Denna synpunkt är inte trivial. I stället leder den till den väsentliga slutsatsen att den primära fråga som utredningen ställt till mig är av mer rättspolitisk än juridisk karaktär. Detta innebär att varje bedömare tvingas bilda sin egen uppfattning, baserad på en avvägning mellan de argument som talar i den ena eller i den andra riktningen. Det blir mot denna bakgrund naturligt att i de nästföljande avsnitten inventera dessa argument. Ansvaret för hur dessa vägs samman måste dock vila på respektive bedömare själv. Avgörande för lagligheten av ett fortsatt samband mellan redovisning och beskattning blir således den *välgrundade* prognosen om hur rättstillämpare och användare kommer att förhålla sig till regleringen, och inte en utsaga om innehållet i gällande rätt. Denna prognos får vägas mot den *övertygelse* om hur gällande rätt borde se ut, som eventuellt finns hos bedömaren.

[3] Detta gäller inte minst Skatteverkets allmänna råd vilka framstår som ett kraftfullt verktyg i arbetet med att åstadkomma likformighet i beskattningen.

4 Vad talar för att en fortsatt koppling är förenlig med RF?

4.1 En föreställning om föreskriftkravet

Vad är det då egentligen som RF kräver? Den uttryckliga regleringen innebär att riksdagen ensam äger besluta om bindande regler som gäller skatt, samt att denna rätt inte kan delegeras (8 kap. 3 och 7 §§ RF). Ur bl.a. denna reglering härleds den skatterättsliga legalitetsprincip som anses innefatta ett krav på lagstöd för uttag av skatt, det s.k. föreskriftkravet. Detta synsätt är väl känt, och behöver inte ägnas någon allmän analys här. Däremot ska tillämpningen av bestämmelserna i RF på just kopplingen mellan redovisning och beskattning diskuteras i det följande.

Inledningsvis kan konstateras att den aktuella lagstiftningstekniken, med en hänvisning i IL till god redovisningssed, språkligt är möjlig att förena med föreskriftkravet. Bestämmelsen i IL är beslutad av riksdagen och har givits lagform. Riksdagen kan när som helst i lag besluta att kopplingen ska upphöra, för särskilt fall eller generellt. Även om det naturligtvis går att argumentera för att detta förhållande inte är tillräckligt för att tillgodose kraven i 8 kap. 3 § RF, så är det också fullt möjligt att på detta rent formella sätt uppfatta föreskriftkravet som uppfyllt.

4.2 Presumtion om laglighet och acceptans

Det hittillsvarande sambandet mellan redovisning och beskattning har åtnjutit legitimitet hos såväl lagstiftaren som rättstillämpare. Den rättsbildning i form av sedvänja respektive regelproduktion från bl.a. Bokföringsnämnden, vilken på beskrivet sätt inkorporerats i skatterätten, har vunnit acceptans och det har inte i någon omfattande utsträckning ifrågasatts om den hittillsvarande regleringen är förenlig med konstitutionen. Ett tydligt uttryck för detta är de många regeringsrättsavgöranden under senare år, där rätten inhämtat Bokföringsnämndens synpunkter, och i sina domskäl accepterat dessa. Det kan särskilt anmärkas att RR godtagit kopplingen även då denna inneburit ett visst mått av valfrihet för den skattskyldige (se RÅ 1999 ref. 32 ”Key Code”). Av detta kan dras den slutsatsen, att det är på framtida förändringar den nu aktuella bedömningen måste fokusera.

Vissa av dessa förändringar har skisserats i den precisering jag erhållit av mitt uppdrag. Den förväntade utvecklingen är ett ”förrättsligande”, där skrivna regler blir avsevärt mer betydelsefulla (på bekostnad av sedvänja) för innehållet i det kopplade området. Härvid kommer regelverket bl.a. att göra skillnad mellan fyra typer av företag, för vilka i många fall olika regler kommer att gälla. Till det sagda kommer att aktiebolagsbeskattningen framdeles kan komma att knytas till koncernbeskattningen på ett sådant sätt att IFRS/IAS-reglerna får större betydelse för det kopplade området. Internationaliseringen av den redovisningsrättsliga regelproduktionen är emellertid ett faktum sedan flera år. Det är vanskligt att avgöra om den kommer att medföra ökad eller minskad transparens på området.[4] Frågan är om dessa förändringar kan förväntas innebära att den hittills accepterade kopplingen blir otillåtlig respektive olämplig eller inte.

Den beskrivna historiken utgör dock enligt min mening i sig ett skäl för att även den framtida kopplingen anses förenlig med RF, om än ett ganska svagt sådant. Detta kan uttryckas så, att den långvariga acceptansen av sambandet mellan redovisning och beskattning skapar en *presumtion* om att en framtida koppling, om än med större tonvikt på skrivet regelmaterial, också kommer att få sådan legitimitet som vilar på acceptans.

4.3 Praktiska hänsyn

För en sådan acceptans som nyss nämnts talar också starka praktiska skäl. Den rådande ordningen har stark förankring i skatterätten, även från systematisk utgångspunkt. Det framstår knappast heller som orimligt om kravet på strikt överensstämmelse med ordalydelsen i RF gör sig gällande med olika styrka, beroende på vilket slags bestämmelser i konstitutionen det handlar om. Starkast ställning bör de grundläggande medborgerliga fri- och rättigheterna ha. Här bör lagtexten tolkas strikt efter ordalydelsen. Det ligger då möjligen närmare till hands att acceptera en friare tolkning av de

[4] Det kan knappast hävdas att reglerna produceras i hemlighet. Tvärtom pågår en omfattande internationell debatt, initierad bl.a. av IASB:s egna ”discussion papers”. Se t.ex. Measurement Bases for Financial Accounting – Measurement on Initial Recognition (november 2005) och Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting (juli 2006).

tämligen vaga reglerna i 8 kapitlet, vilka fokuserar mer på det formella än på det sakliga resultatet.[5]

Det måste också framhållas att den skisserade utvecklingen antyder vissa principiella praktiska fördelar med en fortsatt koppling av redovisningen till beskattningen, så som ökad precision i regelgivningen med därtill hörande förutsebarhet. Detta kan också uttryckas så, att ett skrivet regelverk tenderar att vara mer överblickbart än en sedvänja som ständigt måste ”upptäckas” av en bevakande myndighet eller annan instans.

De finns fler praktiska skäl. Kopplingen av beskattningen till redovisningen torde vara utomordentligt väl etablerad på flertalet nivåer i svenskt näringsliv. En fullständig frikoppling skulle medföra ökade krav på dubbel rapporteringsskyldighet för företagen, något som kan antas resultera i ökade kostnader för många. Inkomstskattereglerna skulle med en frikoppling öka såväl i volym som i komplexitet. Ett exempel på sådan dubbelreglering som kan föranledas av frikoppling är de skatterättsliga bestämmelserna om pågående arbeten i 17 kap. 24–32 §§ IL. Dessa regler tillhör inte det kopplade området. I stället har redovisningen sitt eget regelverk. Med en ökad frikoppling av skatterätten från redovisningsrätten ökar givetvis behovet av skatterättslig detaljreglering.

Min slutsats av det som anförts under denna punkt blir följande. I Sverige saknas som tidigare påpekats ett tydligt konstitutionellt rättsläge för den aktuella frågan. Ingen författningsdomstol finns som kan förväntas ta ställning i saken. Det är osannolikt att den konstitutionella tillåtligheten av kopplingen kommer att bli underkastad författningsprövning i förvaltningsdomstol. Mot denna bakgrund utgör de under denna punkt nämnda praktiska hänsynen skäl för antagandet, att det beskrivna ”förrättsligandet” av många användare kommer att anses som förenligt med RF.

4.4 Behovet av prejudiciella bedömningar i skatterätten

Det bör vidare noteras att skatterättens koppling till redovisningen inte är helt unik. I skatterätten behöver man ofta göra *prejudiciella* civilrättsliga bedömningar. Dessa kan vara av olika slag. Avtal om anställning resulterar i intäkt av tjänst. Avtal om försäljning leder till kapitalvinst etc. Denna koppling mellan civilrätten och skatterätten är i själva verket så fundamental och omfattande, att man

[5] Se härtill prop. 1998/99:130, s. 193.

kanske inte alltid lägger märke till dess konsekvenser. Inte heller är den begränsad till frågan om rätt tidpunkt för skattskyldighetens inträde.

Det ska visserligen understrykas att civilrättslig och skatterättslig begreppsbildning ingalunda är symmetrisk, utan att begreppens innebörder på de båda områdena kan skilja sig åt i diverse avseenden. Skatterättens följsamhet till civilrätten är emellertid av så grundläggande betydelse, att exempelvis förändringar i förutsättningarna för avtals ingående kan få betydelsefullt genomslag vid beskattningen.

Mot bakgrund av det anförda kan den reflektionen göras, att skatterätten till sin grundläggande karaktär är sekundär i förhållande till annan rätt. Det är svårt, för att inte säga omöjligt, att undvika att utomskatterättsliga faktorer verkar bestämmande på skatteuttaget i något avseende. Detta grundläggande förhållande utgör ytterligare ett praktiskt skäl för antagandet att fortsatt koppling mellan redovisningen och skatterätten kommer att vinna legitimitet.

4.5 Inkorporering via EG-rätten

Ett av de resultat som utvecklingen på skatteområdet kan komma att leda till är, att skattereglerna för aktiebolag i framtiden samordnas på ett sådant sätt att koncerner i vissa avseenden kan uppträda som skattesubjekt. För noterade företag kan detta leda till att IAS får direkt betydelse för beskattningen, inte på grund av att de utgör god redovisningssed med stöd av Redovisningsrådets rekommendationer, utan för att de måste tillämpas på koncernredovisningsnivå jämlikt IAS-förordningen (1606/2002). Jag anser att en sådan inkorporering i skatterätten är förenlig med 10 kap. 5 § RF, vilken bör anses utgöra lex specialis i förhållande till normgivningsreglerna i 8 kap. Denna situation resulterar som jag ser det inte i några konstitutionella problem.

5 Vad talar mot att en fortsatt koppling är förenlig med RF?

5.1 En annan föreställning om föreskriftkravet

Det kan inledningsvis hävdas att hänvisningen i IL till god redovisningssed strider mot själva ordalydelsen i 8 kap. 3 § RF, eftersom regler som med stöd av hänvisningen i praktiken får bindande verkan beslutas av andra än riksdagen. Att annan än riksdagen beslutar om skatteregler kan sägas strida mot föreskriftkravet. Jämför man denna synpunkt med vad som anförts under 4.1 finner man att redan ett betraktande av lagtextens objektiva språkliga utformning kan leda till motsatta slutsatser. Detta beror förstås på att betraktaren är subjektiv.

5.2 ”Juridifieringen”

Föreställningen om god redovisningssed har under lång tid och i allt större utsträckning kommit att präglas av det skrivna regelverk som producerats av Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. I konsekvens härmed har vad som uppfattats som sedvänja kommit att ta allt mindre utrymme vid fastställandet av den goda redovisningssedens innehåll. De senaste årens utveckling har understrukit denna trend.

Den omständigheten att denna ”juridifiering” av den goda redovisningsseden via 14 kap. 2 § IL med automatik beaktas i skatterätten, kan onekligen uppfattas som utmanande i förhållande till kravet i RF på att bindande skatteregler måste ges lagform. Utvecklingen mot ett förrättsligande accentueras av de två ytterligare principiella förändringar som skisserats för framtiden och vilka nämnts ovan, nämligen den systematiska olikbehandlingen av företag med olika storlek, samt inkorporeringen av internationella redovisningsnormer.

Mot denna bakgrund kan ifrågasättas om termen god redovisningssed inte är på väg att bli helt missvisande. Beteckningen sed, eller sedvänja, är knappast en korrekt beteckning på vad som i själva verket utgör en systematisk regelproduktion av ett slag som uppvisar den juridiska teknikens alla kännetecken. I stället framstår föreställningen om god redovisningssed i egenskap av tillämpad praxis som ideologiskt betingad. Det sagda bekräftar intrycket av

att en koppling av svensk nationell beskattning till en omfattande regelproduktion som ligger helt utanför den svenska riksdagens kontroll, i själva verket innebär en delegation *de facto* av den normgivningsmakt som enligt 8 kap. 3 § RF exklusivt tillkommer riksdagen. Det kan noteras att denna reflektion inte står och faller med om man framdeles fortsätter att formulera sambandet med hjälp av begreppet god redovisningssed. Synpunkten torde vara relevant även med en annan lagstiftningsteknik i IL.

5.3 Allmänna råds oförbindande karaktär

En hypotetisk fråga är om man skulle kunna använda verkställighetsföreskrifter för att inkorporera den internationaliserade redovisningsnormgivningen i svensk skattelagstiftning. Regeln i 8 kap. 13 § st. 1 p. 1 RF är kortfattad och vag. Den tillåtna utformningen och användningen av verkställighetsföreskrifter har dock prövats i rättspraxis samt behandlats i förarbetena och i litteraturen. Allmänt kan sägas att verkställighetsföreskrifter kan vara av två slag. De kan avse rent administrativa frågor men även i viss utsträckning fylla ut lagtext, förutsatt att lagtexten är så detaljerad att inget nytt tillförs.

Den allmänna uppfattningen är att utrymmet för utfyllande verkställighetsföreskrifter är mycket litet på skatterättens område.[6] Det vore uteslutet att med hjälp av sådana föreskrifter föreskriva att den omfattande normproduktionen från inhemska eller internationella redovisningsnormgivare skulle beaktas vid inkomstbeskattningen. Å andra sidan gäller denna slutsats även de förhållanden som hittills rått ifråga om det kopplade området.

Det får betraktas som helt normalt i svensk regelgivning att allmänna råd eller andra oförbindande uttalanden används där verkställighetsföreskrifter inte är tillåtna.[7] Sålunda består Skatteverkets omfattande regelproduktion nästan uteslutande av allmänna råd, vilka alltså aldrig är formellt bindande för någon. När det gäller det framtida skisserade sambandet mellan redovisning och beskattning framgår det emellertid redan av mitt uppdrag, att de formellt oförbindande regler som ska styra de kategoriserade redovisningssederna egentligen har ett längre gående syfte. Det framhålls på s. 7 i det dokument där SamRoB specificerat mitt uppdrag, att

[6] Generell delegation av normgivningsmakt på skatteområdet är inte tillåten, se 8 kap. 7 § RF.
[7] Skälet till att man använder allmänna råd kan naturligtvis också vara helt andra, så som exempelvis att de kan tas fram snabbare och därför är mer flexibla.

> [e]tt sådant system kan inte fungera om inte åtminstone de grundläggande reglerna tillämpas som om de vore bindande….I praktiken måste därför de allmänna råden åtminstone i de grundläggande delarna uppfattas och tillämpas som om de vore bindande.

Det instrument som RF pekar ut för sådana ändamål som nämns i citatet är på skatteområdet lag. Om formellt oförbindande allmänna råd används med det syfte som utredningen anger, i en utsträckning där även användning av verkställighetsföreskrifter uppenbarligen vore otillåten, ligger det nära till hands att helt enkelt kategorisera förfarandet som ett kringgående av RF.

5.4 Lagstiftaren har förespråkat statiska hänvisningar till standarder

Det bör i sammanhanget uppmärksammas att lagstiftaren ganska nyligen gjort ett generellt uttalande av principiell betydelse för bedömningen av grundlagsenligheten i det skisserade framtida sambandet mellan redovisning och beskattning. I prop. 1998/99:130, s. 191 framhålls följande:

> Sådan normgivningsmakt som behandlas i 8 kap. regeringsformen kan inte delegeras till enskilda. Detta hindrar dock inte att ett normgivande offentligt organ i lag eller annan bindande föreskrift hänvisar till s.k. standarder, dvs. regler som har utarbetats av ett internationellt eller svenskt standardiseringsorgan. En hänvisning till en sådan standard torde dock inte kunna omfatta framtida ändringar av denna.

Tillämpat på sambandet mellan redovisning och beskattning skulle uttalandet kunna uppfattas så, att endast en statisk koppling är tillåten enligt RF. Detta skulle kunna innebära att ändringar eller nyproduktion av exempelvis Bokföringsnämndens allmänna råd inte utan vidare kunde anses omfattas av hänvisningen i 14 kap. 2 § IL till god redovisningssed.

Ett sådant synsätt är självfallet inte alls förenligt med den förhärskande uppfattningen om sambandet mellan redovisning och beskattning. De framförda synpunkterna illustrerar icke desto mindre den speciella karaktären på sambandet mellan redovisning och beskattning, och den långtgående delegation *de facto* som redan

föreligger sedan många år. Uttalandet kan onekligen läsas som ett avståndstagande från en ökad användning av sådana lösningar.[8]

5.5 Likheten inför lagen

Bokföringsnämndens arbete är sedan 2004 inriktat på att skapa fyra särskilda regelverk (K1-K4), avsedda för fyra typer av företag.[9] Det står helt klar att de föreslagna regleringarna, inklusive de redan utkomna allmänna råden för K1-företagen, avser att åstadkomma en olikbehandling av företag, baserad på företagsform och storlek. I den utsträckning olikformigheterna får genomslag i skatterätten skulle kunna hävdas att regleringen utgör ett brott mot likabehandlingsprincipen, sådan denna kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF.[10] Det krav på likhet inför lagen som stadgas i detta lagrum binder dock inte lagstiftaren men väl alla andra regelgivare och rättstillämpare.[11] Lagstiftaren har med andra ord frihet att för politiska syften särbehandla olika subjekt och grupper, som befinner sig i lika/jämförbara situationer. Detta är inte tillåtet för andra regelproducenter. Som exempel kan nämnas att lagstiftaren får behandla skattskyldiga olikformigt, medan Skatteverket i alla hänseenden måste iaktta allas likhet inför lagen, i enskilda ärenden såväl som i sina allmänna råd.

Ett likabehandlingskrav gäller emellertid också med avseende på egendomsskyddet enligt Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, artikel 14. Konventionen är införlivad med svensk rätt genom lagen SFS 1994:1219, och enligt 2 kap. 23 § RF får lag eller annan föreskrift inte stå i strid med Sveriges åtaganden enligt konventionen. Det bör alltså noteras att likhetsprincipen sådan den kommer till uttryck i Europakonventionen binder även den svenske lagstiftaren.

---

[8] Det ska dock understrykas att uttalandet inte återfinns i förarbetena till de regler som det kommenterar. Dess rättskällevärde får således anses vara begränsat. Liknande uppfattningar av generell art har emellertid också uttryckts i litteraturen, se Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, fjärde upplagan, Stockholm 1992, s. 232 samt Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten, Lund 1989, s. 206.

[9] Arbetet har blivit föremål för en del diskussion och kritik från redovisningsrättslig synvinkel. Det har bl.a. hävdats att nämnden överskridit sin behörighet i utkastet till ”K2”. Denna diskussion faller utanför mitt uppdrag och jag berör inte frågan här. Se t.ex. Balans nr 8/9 2006, s. 24 ff.

[10] Jag bortser i det följande från frågan om olikbehandlingen kan komma att stå i strid med statsstödsreglerna i art. 87–89 i EG-fördraget.

[11] Se om denna fråga t.ex. Påhlsson, Robert, Om lokala skattebasers hållbarhet, Skattenytt 2006, s. 489 ff. med där införda hänvisningar till förarbeten och litteratur.

Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna formulerar liksom EG-fördraget likhetsprincipen i negativ form. Det generella diskrimineringsförbudet finns i konventionens art. 14. Frågan om konventionens omfattning såvitt gäller skatter har behandlats av Europadomstolen i målet *Darby*.[12] Av fallet följer bl.a. att det generella diskrimineringsförbudet i art. 14 även får anses omfatta skatterätten. Slutsatsen blir, att skattelagstiftning måste uppfylla de generella likabehandlingskrav som uppställs i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.

Domstolen har med hjälp av proportionalitetsprincipen preciserat två principiella kriterier för sådan olikbehandling som är tillåten enligt art. 14. Enligt domstolen är de krav som ställs i konventionen uppfyllda under förutsättning (i) att målsättningen med regleringen kan anses ha legitimitet (legitimate aim) samt (ii) att det råder en skälig proportionalitet mellan mål och medel.[13]

Europadomstolens praxis innehåller dock inga detaljerade och praktiskt användbara anvisningar för hur man ska konstruera likhet, dvs. avgöra huruvida två jämförbara fall föreligger. Vidare är de kriterier för tillåten olikbehandling som domstolen ställt upp tämligen vaga, och därmed inte helt enkla att tillämpa på lagförslag. Den s.k. diskretionära prövningsrätt som i praxis tillerkänns de enskilda staterna förefaller på skatteområdet i praktiken innebära en *de facto* presumtion.

Det kan konstateras att politiska prioriteringar och avvägningar av sociala och ekonomiska mål i skattepolitiken ofta leder till differentieringar mellan exempelvis olika grupper av skattskyldiga. Den förhärskande uppfattningen är sannolikt att de enskilda staternas lagstiftare är de som normalt är bäst skickade att göra bedömningarna, i synnerhet om man ser saken ur demokratisk synvinkel.

Det kan komma att hävdas att de företag som hänförs till de olika kategorierna K1–K4, i själva verket särbehandlas för att de befinner sig i situationer som inte är så jämförbara att likabehandling är påkallad. I stället kan det göras gällande att särbehandlingen har sin grund just i deras olika storlek och företagsform. På dessa grunder gör sig olika intressen givetvis gällande med olika styrka. Jag vill dock särskilt betona uppfattningen att de nya regelverkens förhållande till likhetskravet inte kan analyseras innan reglerna föreligger i slutligt skick.

---

[12] Se ECtHR, 1990-10-23, Serie A, nr. 187.
[13] Se not 39 samt t.ex. ECtHR, 1987-10-28, Inze, Serie A, nr. 126, p. 36–40. Se även Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund 2003, s. 59 f.

Det är inte osannolikt att ett försvar för andra olikformigheter skulle kunna föras på motsvarande sätt. En slutsats om detta skulle dock kräva en detaljerad analys av alla de faktorer som tillsammans skapar god redovisningssed, och den låter sig inte göras här. Det bör dock framhållas att likabehandlingskravet i RF traditionellt inte getts någon framskjutande plats, varken i lagstiftningsprocessen eller i rättstillämpningen. Det kan också anföras att lagstiftaren har kontroll över situationen, eftersom en otillåten eller olämplig olikformighet alltid kan elimineras genom exempelvis en frikoppling i IL av den aktuella frågan. Det anförda leder mig till antagandet att RF:s likabehandlingskrav endast med begränsad styrka kommer att uppfattas som ett argument mot en fortsatt koppling mellan redovisningen och beskattning. Man bör nog dock inte bortse från risken för att vad som uppfattas som en olikbehandling kan leda till lägre acceptans hos vissa användare av regelverket.

Avslutningsvis måste under denna delrubrik påpekas att alla regler inklusive administrativ praxis på skatteområdet måste vara förenliga med den fria rörligheten sådan denna kommer till uttryck i EG-fördraget. Detta krav gäller även för sådana redovisningsrättsliga bestämmelser som inkorporeras i skatterätten genom detta områdes koppling till redovisningen. I enlighet med praxis från EG-domstolen gäller att varje regels fördragsenlighet prövas för sig.

6 Sammanfattande kommentar

1. *Följande principiella argument talar sammanfattningsvis för* att ett fortsatt rättsligt samband mellan redovisning och beskattning kommer att uppfattas som förenligt med regeringsformen, givet utvecklingen mot kompletta regelverk där företagen behandlas olika beroende på bl.a. storlek (avsnitt 4 ovan):

- Föreskriftkravet är åtminstone i formell mening tillgodosett genom att hänvisningen i IL till god redovisningssed görs i lag, och en generell eller partiell frikoppling kan alltid beslutas av riksdagen.
- Det vore orealistiskt att tolka normgivningsreglerna i RF avseende beskattningen på ett strängare sätt, mot bakgrund av att prejudiciella civilrättsliga bedömningar får anses principiellt nödvändiga i ett fungerande skattesystem.

- Den långvariga acceptansen av sambandet mellan redovisning och beskattning skapar en *presumtion* om att en framtida koppling, om än med större tonvikt på skrivet regelmaterial, också kommer att åtnjuta god förankring/legitimitet hos användarna.
- Praktiska skäl talar för att den skisserade kopplingen kommer att uppfattas som förenlig med RF. Som exempel kan nämnas förutsebarheten, vilken möjligen kan antas öka i och med den ökade regelproduktionen, samt den enkelhet och hanteringsekonomi som erhålls genom att dubbla system undviks.

2. *Följande principiella argument talar sammanfattningsvis mot* att ett fortsatt rättsligt samband under de givna förutsättningarna kommer att uppfattas som förenligt med RF (avsnitt 5 ovan):

- Föreskriftkravet kan inte anses tillgodosett om skattereglerna i IL endast hänvisar till andra normgivare och i praktiken gör deras produkter bindande vid beskattningen.
- Med hänsyn till att god redovisningssed i allt större utsträckning kan förväntas komma att bestå av skrivna regler innebär hänvisningen i själva verket är en delegation *de facto* av normgivningsmakten till Bokföringsnämnden m.fl. Detta kommer i konflikt med de konstitutionella grunderna för beskattningsmakten.
- Redan det sätt på vilket mitt uppdrag formulerats, varvid det klart framgår att formellt oförbindande allmänna råd avses få en ställning som om de vore bindande, illustrerar att den beskrivna framtida kopplingen mellan redovisning och beskattning kommer att baseras på ett avsiktligt kringgående av grundlagen.
- Lagstiftaren har tydligt och i principiella ordalag uttalat sig på ett sätt som inte kan förenas med den framtida skisserade kopplingen.
- Det kan finnas en risk för att lojaliteten hos användare av regelverket drabbas negativt om de uppfattar sig som negativt särbehandlade. Det är också nödvändigt att kontinuerligt reflektera över om de inkorporerade redovisningsrättsliga normerna är förenliga med likhetsprincipen.

3. Jag gör följande bedömning. Det finns inte ett enda juridiskt korrekt svar på frågan om en fortsatt koppling mellan redovisning och beskattning är förenlig med grundlagen. Det finns fog för slut-

satsen att en fortsatt koppling är förenlig med grundlagen, men det finns också argument som talar för den motsatta slutsatsen. Utvecklingen från en förhållandevis obestämd hänvisning i inkomstskattelagstiftningen, till en *de facto* delegation av rätten att reglera tidpunkten för beskattning, understryker emellertid att hänsynstagandet till den svenska konstitutionen på det aktuella området reducerats till en ren formalitet.

Det bör dock erinras om att detta inte är det enda område där konstitutionell praxis inte utan viss svårighet kan förenas med RF:s ordalydelse och förarbeten. Den s.k. katalogen i 7 kap. 17 § IL innehåller en uppräkning av namngivna skattsubjekt vilka frikallas från skattskyldighet. Det råder ingen tvekan om att denna lagstiftningsteknik är oförenlig med ett av de grundläggande krav som ställs i motiven till RF, nämligen att lagar ska ges generell avfattning. Emellertid har katalogen uppfattats som uttryck för en konstitutionell praxis som mot bakgrund av den acceptans den åtnjuter ändå måste anses legitim.[14] Det framstår inte som orimligt att anlägga ett liknande synsätt när det gäller kopplingen mellan redovisning och beskattning.

Som jag ser det skulle man kunna skriva en doktorsavhandling om denna problematik, utan att egentligen komma längre än till just en inventering av argument. Avsaknaden av en svensk författningsdomstol, liksom grundlagsfrågornas frånvaro i svensk rättstillämpning i övrigt, understryker att det inte finns någon objektivt konstaterbar gällande rätt på området. I stället blir det fråga om en intresseavvägning av utpräglat rättspolitisk karaktär. En sådan värdering av argument är subjektiv och kan utfalla olika beroende på av vem den görs.

7 Är en framtida koppling lämplig?

Jag har också ombetts att uttala mig om lämpligheten i ett fortsatt rättsligt samband mellan redovisning och beskattning i förhållande till grunderna för regeringsformen. Frågan bör besvaras mot bakgrund av RF:s systematik och förarbeten. RF bygger på grundsatsen att ett organ som i grundlagen getts viss normgivningskompetens inte kan överlåta denna, med mindre grundlagen uttryck-

[14] Se SOU 1995:63 s. 225.

ligen medger det.[15] Lagtekniskt kommer denna systematik främst till uttryck i 8:6–12 RF vari riksdagen ges möjlighet att delegera den normgivningsmakt som RF 8:1–5 ger riksdagen. Normgivning om skatter får dock inte delegeras.

Den grundläggande principen att normgivningen ska skötas av riksdagen ges i förarbetena en entydig motivering. Här ses en obegränsad delegationsrätt som en fara för demokratin. Det framhålls att

> det är en viktig sida av folksuveräniteten att de mest betydelsefulla politiska besluten alltid skall fattas av det statsorgan som bäst avspeglar de inom befolkningen föreliggande opinionerna, alltså av riksdagen.[16]

Det anförda visar tydligt att reglerna om kompetensfördelningen inte endast är teknikaliteter. I stället återspeglar de att ambitionen med RF är att säkra normgivningsmaktens demokratiska förankring. Det kan enligt min mening inte komma ifråga att oreflekterat acceptera att denna konstitutionella princip endast ges formell betydelse. Den utgör tvärtom ett skäl mot ett rättsligt samband mellan redovisning och beskattning, om detta samband i praktiken innebär att regelgivningen placeras hos annat organ än riksdagen.

Det finns emellertid inget som talar för att den synnerligen begränsade frågan om skatterättsliga periodiseringar övervägts när dessa premisser för demokratisk effektivitet ursprungligen diskuterades. Jag anser därför att lämpligheten av en koppling med hänsyn till grunderna för RF helt enkelt inte kan bedömas isolerad. Bedömningen måste sättas i ett sammanhang, dvs. göras i ett ”kontextuellt perspektiv”. Detta innebär bl.a. att man bör göra klart för sig vilka värden som principiellt gynnas av det ena respektive det andra synsättet.

Om de angivna grunderna för RF tillåts leda till en frikoppling av beskattningen från redovisningen kan priset bli betydande. En systematisk nyordning av skatterätten måste etableras, vilken kan förväntas leda till ökad komplexitet på flera områden, liksom till ökade kostnader för åtskilliga subjekt. Det ligger nära till hands att vi får parallella system, där en särskild ”skatterättslig redovisningssed” etableras successivt med hjälp av t.ex. Skatteverkets styrsignaler. Mot detta står den närmast paradoxala situationen att en

[15] Se prop. 1973:90 s. 209 samt Holmberg, Erik och Stjernquist, Nils, Grundlagarna med tillhörande författningar, Stockholm 1980, s. 243.
[16] Se prop. 1973:90 s. 205. Även SOU 1972:15 s. 101.

fortsatt och möjligen accelererande urholkning av RF:s betydelse kanske rentav gynnar enkelhet, förutsebarhet och effektivitet i företagsbeskattningen. En sådan förutsägelse är dock vansklig med hänsyn till den tilltagande komplexitet som bl.a. präglar den internationella redovisningsrätten.

För egen del ser jag det som ett problem att RF generellt har en så svag ställning i svensk lagstiftningsprocess och i rättstillämpningen. En reformering av konstitutionens ställning kräver dock breda insatser, t.ex. genom ett utvecklat system för författningsprövning, och kan knappast åstadkommas endast genom en frikoppling av beskattningen från redovisningen. En genomgripande översyn skulle emellertid kunna innebära att kompetensfördelningen i RF nyanserades på ett sådant sätt, att 8 kap. uttryckligen tillät att praktiska frågor rörande tidpunkten för skattskyldighetens inträde fick regleras genom en koppling av skatterätten till redovisningsrätten. Ett alternativ är naturligtvis att den pågående grundlagsöversynen resulterar i en markering mot sådan *de facto*-delegation som representeras av den nuvarande kopplingen mellan redovisning och beskattning, om ett sådant synsätt befinnes önskvärt.

Mot bakgrund av de grunder för RF som jag hänvisat till ovan är det klart att den skisserade fortsatta kopplingen är *mindre lämplig*. Det måste rimligen anses lämpligare att basera kopplingen på en sådan särreglering i RF som uttryckligen tillåter att normbildningen sker utanför riksdagen, alternativt att helt enkelt låta riksdagen sköta normgivningen.

Det är samtidigt min uppfattning att frågan om den fortsatta kopplingens lämplighet i förhållande till grunderna för RF inte bör lyftas ur sitt rättskulturella sammanhang. Mot denna bakgrund menar jag att den skisserade kopplingen inte kan betecknas som *direkt olämplig*. Viktiga skäl av både praktisk och principiell natur talar för ett bibehållande, trots orienteringen mot skrivna regelverk. Det finns troligen goda förutsättningar för att en fortsatt koppling skulle vinna acceptans. Den tilltagande internationaliseringen kan i sig möjligen framhållas som en positiv faktor, i den utsträckning den främjar det svenska näringslivets handlingsfrihet och konkurrenskraft.

Utvecklingen kan visserligen sägas innebära att RF:s betydelse urholkats, men på ett mycket begränsat och avgränsat område, och som jag ser det har ingen absolut gräns passerats. Om enkelhet, effektivitet och konkurrenskraft anses bli gynnade kan kopplingen

därför behållas, i avvaktan på att reglerna om normgivningsmakten blir föremål för den önskvärda reformering som uttryckligen tillåter ett samband mellan redovisning och beskattning. Detta synsätt har dock som en avgörande förutsättning, att man i den utsträckning som en frikoppling anses nödvändig, t.ex. för att realisationsprincipen av skatteförmågeskäl bör prioriteras, liksom hittills gör ändringar i IL som frikopplar den aktuella frågan.

8 Innebörden av att kopplingen är begränsad till periodiseringsfrågan

Jag har också fått i uppdrag att kommentera ett uttalande som Jan Bjuvberg gör i sin doktorsavhandling.[17] Om jag förstår Bjuvberg rätt menar han att beskattningens koppling till redovisningen är förenlig med föreskriftkravet i RF, eftersom kopplingen endast berör periodisering och inte avdragsrätt respektive skatteplikt. Han motiverar eller utvecklar inte sitt påstående närmare.

Jag gör följande bedömning. Föreskrifter om skatt till staten hör enligt 8 kap. 3 § st. 2 RF, *per definition* till de föreskrifter som måste meddelas genom lag. Hänvisningen i 14 kap. IL till god redovisningssed är en föreskrift om skatt och inget annat. Den omfattas därför av föreskriftkravet. Den omständigheten att en regel endast berör *när* en inkomst ska beskattas och inte *om* den alls ska beskattas, ändrar inte det faktum att den är en regel om skatt. Det har i ett grundlagsperspektiv därför ingen betydelse att god redovisningssed endast påverkar tidpunkten för när inkomster och utgifter ska tas upp vid beskattningen. Föreskriftkravet är med andra ord tillämpligt även på periodiseringsregler. Jag delar alltså inte Bjuvbergs åsikt, men jag kanske har missförstått honom.

9 Avslutning

Mina svar på de inledningsvis ställda frågorna är sammanfattningsvis följande.

a) Det går inte att ge något entydigt svar på frågan om det är förenligt med grundlagens bestämmelser att även fortsättningsvis ha

[17] Se Bjuvberg, Jan, Redovisningens betydelse för beskattningen, Stockholm 2005, s. 91 f. Stencil.

ett rättsligt samband mellan redovisning och beskattning, när den kompletterande normgivningen består av skrivna kompletta regelverk och dessa innebär att reglerna skiljer sig åt beroende på företagens storlek.

Det är *mindre lämpligt* i förhållande till grunderna för regeringsformen men *inte direkt olämpligt,* att behålla det rättsliga sambandet under de givna förutsättningarna.

b) Det har i ett grundlagsperspektiv ingen betydelse att god redovisningssed endast påverkar tidpunkten för när inkomster och utgifter ska tas upp vid beskattningen. Föreskriftkravet måste med andra ord vara uppfyllt även om det som regleras endast är tidpunkten för beskattning.

(November 2006)

Utlåtande avseende konstitutionella aspekter på sambandet mellan redovisning och beskattning

Professor Thomas Bull
Juridiska institutionen
Uppsala universitet

Frågeställning

Huvudfrågan som jag ombetts besvara är om det är förenligt med regleringen i regeringsformens 8 kapitel att redovisningsreglerna har viss betydelse för uttaget av skatt. Frågan har konstitutionell relevans eftersom regler om skatt enligt grundlag enbart får ges formen av lag (regeringsformen 8 kap. 3 § och 7 § första stycket). Denna grundlagsregel vilar på den gamla statsrättsliga principen om att enbart riksdagen äger besluta om skatt. Redovisningsreglerna har till övervägande del inte tillkommit genom lagstiftning. Istället har redovisningsrätten i hög grad utformats genom sedvana, och på senare tid har även internationella regelverk och nationella kodifikationer av sådana fått stor betydelse för den materiella rättens innehåll på detta område.

Till frågeställningen hör också frågan om det har någon konstitutionell betydelse att den nu framväxande regelmassan gör skillnad på företag av olika storlek. Denna frågeställning anknyter till det konstitutionella skyddet mot olikbehandling, reglerat bland annat i regeringsformen 1 kap. 9 §, 2 kap. 12 § andra stycket samt 2 kap. 15 och 16 §§. Även lämpligheten av möjliga lösningar bör enligt uppdraget belysas. I sammanhanget skall också belysas om det ur grundlagsperspektiv har någon betydelse att god redovisningssed skattemässigt endast påverkar tidpunkten för när inkomster och utgifter tas upp till beskattning.

Mot bakgrund av att den svenska lagstiftaren i dag är konstitutionellt förhindrad att lagstifta i strid med Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna (se regeringsformen 2 kap. 23 §) uppfattar jag uppdraget såsom innefattande en bedömning av olika lösningars förenlighet med denna. I sammanhanget bör också påminnas om att den svenska lagen om inkorporering av konventionen gör ett sådant angreppssätt än mer naturligt. Redan befintlig svensk lag som strider mot konventionen torde i konfliktsituationer få vika enligt lex posterior-principen.[1] EG-rättsliga aspekter berörs inte i yttrandet.[2]

Utlåtandet är i korthet disponerat så att först redogörs för konstitutionella grundprinciper av betydelse för uppdraget. Därefter behandlas frågan om grundlagstolkning i förhållande till ”vanlig” lagtolkning. Efter detta diskuteras de ställda frågorna i turordning. Till sist sammanfattas författarens synpunkter i en avslutande diskussion där vissa slutsatser görs om rättsläget och om olika lösningars lämplighet.

Konstitutionella grundprinciper

Som en allmän bakgrund kan det vara värt att betona att den svenska grundlagen i hög grad bygger på principen om folksuveränitet, konkretiserad genom att riksdagen getts en utpräglats stark ställning.[3] I regeringsformens 1 kapitel 1 § stadgas att den offentliga makten utgår från folket och i 4 § anges att riksdagen är folkets främsta företrädare. I regeringsformens 8 kapitel om behörigheten att utfärda rättsligt bindande föreskrifter är utgångspunkten att riksdagen äger reglera alla samhällsfrågor genom lag, om den så önskar (se regeringsformen 8 kap. 14 och 17 §§). Dessa regler ger också uttryck för den allmänna s.k. legalitetsprincipen, innebärandes att makten utövas under lagarna (se regeringsformen 1 kap.

[1] Se Cameron, An Introduction to the European Convention on Human Rights (2006). s. 178 ff.

[2] Det kan dock noteras att EG-rätten genom medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner innefattar ett rättighetsskydd som främst kommer till uttryck genom allmänna rättsprinciper. Särskilt vad gäller möjligheterna att särbehandla vissa företag i förhållande till andra kan ett EG-rättsligt perspektiv vara nödvändigt för att få en fullständig bild av vilka rättsliga möjligheter som finns därtill. Den avgörande faktorn vid en EG-rättslig bedömning av sådan särbehandling torde vara om den kan anses proportionerlig i förhållande till regleringens syfte.

[3] Om den historiska bakgrunden, se Holmberg/Stjernquist, Grundlagarna (1980), s. 10 f.

1 § tredje stycket). På så sätt kopplas folkstyret och den lagbundna statsmakten samman i den svenska grundlagen.

Det är inte bara på skatterättens område som riksdagen enligt grundlag har en exklusiv eller annars särskild kompetens att besluta om rättsregler. Detta gäller såväl på privaträttens område (regeringsformen 8 kap. 2 §) som inom det straffrättsliga fältet (se ovan nämnda 3 och 7 §§ i samma kapitel). På det första området ges sedan länge dock utrymme för rättsutveckling genom sedvana och på det senare finns möjligheter att ge regeringen normgivningskompetens i vissa fall. Även på området för begränsningar av medborgerliga rättigheter har riksdagen en särskild ställning genom att sådana inskränkningar vanligen kräver lagstiftning (se regeringsformen 2 kap. 12 § första stycket). Den typ av begränsningar av riksdagens möjligheter att avhända sig normgivningskompetens som finns på skatteområdet är således inte helt unik, utan ingår i ett regelsystem som syftar till att skydda riksdagens konstitutionella ställning.

Grundlagstolkning

Under förarbetena till 1974 års regeringsform diskuterades huruvida det fanns skäl att införa en särskild tolkningsregel liknande den i 1809 års regeringsform (86 §), i vilken det stadgades att grundlagen skulle tolkas efter sin ordalydelse. Man stannade vid att ta avstånd från en sådan lösning och framhöll istället att grundlag bör tolkas på samma sätt som vanlig lag.[4] Inga särskilda tolkningsregler gäller således på detta område. Ordalydelsen är därför en rimlig utgångspunkt liksom vid all lagtolkning. Anvisningar i förarbeten kan ha betydelse vid osäkerhet och beaktande av ändamålshänsyn har likaledes en plats inom grundlagstolkningen.

Grundlagarna omfattar många typer av regler och det sakliga regelområdet påverkar hur sedvanliga tolkningsprinciper tillämpas. Således anses allmänt att regler om fri- och rättigheter skall tolkas frikostigt till fördel för enskilda, en naturlig utgångspunkt för ett regelverk som skall skydda enskilda mot maktmissbruk och kränkningar av centrala rättsstatliga värden. På området för normgivningsmakt (regeringsformens 8 kap.) har man tidigare ansett att det fanns ett visst utrymme för ändamålstolkning av reglernas innebörd i de fall enskildas intressen eller det kommunala själv-

[4] Se Holmberg/Stjernquist, Grundlagarna (1980), s. 19–23.

styret inte berörs av frågeställningen.[5] Detta har kritiserats i doktrinen, inte minst mot bakgrund av att reglernas huvudsyfte varit att skydda riksdagens normgivningskompetens från att urholkas av praktiska skäl.[6]

I doktrinen har vidare varierande synpunkter på frågan om grundlagstolkning framkommit, särskilt angående rättskälleläran. Här finns inte skäl att annat än i korthet närmare belysa denna debatt. Det har påpekats att förarbetena bör ges en särskilt stark ställning på detta område, givet de starka politiska intressen och den breda enighet som kommer till uttryck vid stiftande av grundlag. Andra har menat att just den breda enigheten innebär att grundlagsförarbeten präglas av osedvanligt många kompromisser och att dessa därför bör väga mindre tungt. För egen del skulle jag vilja påpeka att det vid tolkningen av en del av grundlagens bestämmelser inte gärna kan bortses från dessas konstitutionella/politiska kontext och att grundlagstolkning redan av det skälet i vissa avseenden skiljer sig från mer ordinär lagtolkning. Denna särpräglade kontext kommer också till uttryck i den bestämmelse som ges domstolar och myndigheter till uppgift att övervaka lagstiftningens grundlagsenlighet genom det s.k. uppenbarhetsrekvisitet i regeringsformen 11 kap. 14 §. Insikten om grundlagstolkningens unika förutsättningar innebär dock inte enligt min mening att man helt generellt kan utpeka vissa rättskällor eller tolkningsgrepp som särskilt (o)viktiga. Varje rättsområde har sin kontext och i den meningen skiljer sig inte grundlagstolkning från annan lagtolkning.

På senare tid har man i lagstiftnings- och rättspraxis till synes anammat en mer strikt synsätt, något som antyder att tidigare ställningstaganden kan kräva nya överväganden.[7] Samtidigt har man allt mer kommit att betona lagstiftningsförslags faktiska effekter och därmed anlagt ett mindre formellt synsätt än tidigare på de konstitutionella reglernas inverkan.[8] Detta bör rimligtvis påverka

[5] Se Holmberg/Stjernquist, s. 20.
[6] Se Strömberg 1999, s. 201 ff.
[7] Se t.ex. NJA 2005, s 33, om underkännande av vanligt förekommande delegationsregler på straffrättens område. Se även Strömberg Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform (1999), s. 193 f.
[8] Se t.ex. bedömningen i 2000/01:KU26 om huruvida ett lagförslag stred mot kravet på att lagar skall vara generella, SOU 2002:122, s 746 f. om förslag till maskeringsförbud, Lagrådets yttrande över förslag om förbud mot maskering 29 september 2004, Lagrådets yttrande över förslag om konstitutionellt fördrag för EU den 28 juni 2005 och Lagrådets yttrande över budgetpropositionens förenlighet med grundlagens beredningskrav den 2 november 2006. Alla dessa fall ger uttryck för en mer materiell inställning till grundlagsbestämmelserna.

också hur man ser på riksdagens möjligheter att i dag frånhända sig den praktiska bestämmanderätten över vissa delar av skatterätten.

Angående tolkningen av just reglerna om riksdagens normgivningskompetens på skatteområdet kan pekas på att det här inte bara är fråga om den interna funktionsfördelningen mellan riksdag och regering, utan gäller maktutövning som rör enskilda. Det är också motivet till varför riksdagens inblandning krävs enligt grundlag vid normgivning på detta område. Ändamålsöverväganden som talar för en mer praktisk eller pragmatisk syn på dessa regler torde enligt vad som sagts ovan inte kunna accepteras. Däremot skall inte uteslutas att ändamålsöverväganden som rör skyddet av denna riksdagens exklusiva ställning inte kan ha betydelse.

Sambandet mellan redovisning och beskattning ur ett grundlagsperspektiv

För att kunna bedöma denna fråga bör först behandlas hur tidigare rättsläge bör uppfattas för att först därefter ta ställning till den i dag uppkomna situationen.

Tidigare gällde som nämnts ovan att sambandet ifråga kom till uttryck genom oskrivna förhållningsregler inom vad som i lagstiftningen kallats för ”god redovisningssed”. En första iakttagelse är att det inte är något märkligt att skattereglernas slutgiltiga effekter i viss mån bestäms eller påverkas av reglerna inom andra rättsområden. Det typiska exemplet på detta torde vara att civilrättsliga begrepp och konstruktioner kan ha bestämmande inflytande på hur skattereglerna tillämpas, även om de senare i princip är obundna av de förra.[9] Ur konstitutionell synvinkel är denna koppling inget problem av två skäl. För det första är inte de civilrättsliga reglerna i snäv mening bestämmande för skatteuttaget, även om de kan ha stor betydelse för hur detta faller ut i praktiken. Man kan således mena att dessa regler inte egentligen rör skatt och därför faller utanför grundlagsregleringen av riksdagens ställning, Ett sådant synsätt kan kallas för ett formellt perspektiv på förhållandet mellan skatterätt och annan reglering.

Menar man att ett sådant formellt perspektiv är otillfredsställande eftersom det rent faktiskt finns en nära koppling mellan reglernas innehåll och skatteuttaget – ett mer materiellt synsätt –

[9] Se Bergström, Skatter och civilrätt, 1978.

ger detta inte upphov till konstitutionella problem på just detta område. Civilrättsliga regler skall nämligen enligt grundlag ges lags form (regeringsformen 8 kap. 2 §). Ur regeringsformens synpunkt är det inte något problem om sådana regler påverkar beskattningen, eftersom den grundläggande kompetensregeln om att riksdagen skall vara inblandad i normgivningen ändå uppfylls. Med ett materiellt perspektiv kan det faktum att civilrättsliga regler ibland har ett sedvanerättsligt ursprung eller en sådan koppling (något som är allt mindre förekommande) medföra att situationen är mer svårbedömd. I dessa fall har ju riksdagen inte medverkat vid reglernas tillkomst. Det mest närliggande torde då vara att säga att riksdagen genom att under lång tid acceptera en sådan sedvanerättslig utfyllnad av reglerna gett upphov till ett undantag från kravet på lagreglering – ett fall av s.k. konstitutionell praxis. Detta sätt att resonera är inte okänt, ens vid grundlagsbedömningar av skatterättsliga konstruktioner.[10]

Samma resonemang kan utan större problem överföras till det tidigare rättsläget avseende redovisningsrättens påverkan på beskattningsrätten. Med anläggandet av ett formellt synsätt kan sägas att ingen egentlig reglering av skatteuttaget sker, varför inget konstitutionellt problem föreligger. I den mån man hellre ser på saken materiellt kan pekas på att den grundläggande regeln om god redovisningssed finns i lag. Därefter blir det aktuellt att fråga sig om det kan föreligga en konstitutionell praxis att godta sedvana såsom utfyllande rättskälla i dessa sammanhang. Argument för ett sådant synsätt vore att kopplingen mellan redovisning och beskattning ingalunda är ny. Den har istället varit föremål för återkommande diskussion i olika förarbeten genom åren, utan att riksdagen för den skull markerat att den varit missnöjd med hur regleringen på området ser ut. Riksdagens tolkning – och tysta medgivande av rättsläget – av vad som är en acceptabel grundlagstolkning får i dessa sammanhang ges särskild vikt, något som inte minst framkommer genom konstruktionen av 11 kap. 14 § regeringsformen. Mot detta kan invändas att riksdagen inte synes ha tagit uttrycklig ställning för den lösning som vunnit insteg genom åren och att diskussionen under åren i viss mån gällt just konstruktionens grundlagsenlighet. Detta är en fråga som inte heller synes ha fått något mer tydligt svar i de utredningar där den kommit upp. En samlad bedömning ger vid handen att den tidigare förekommande

[10] Se RÅ 2000 ref 19 (om kommunal skatteutjämning). För ett äldre exempel se Strömberg, s. 184.

lösningen, där god redovisningssed, såsom denna utvecklades i praxis, gavs en viss betydelse, var förenlig med regeringsformens krav på att skatteregler ges i lags form.

Frågan är då om den förändring som skett på området medför en ändrad bedömning? Från att det – förenklat sagt – varit så att enbart (mindre detaljerad) lag och sedvänja reglerade redovisningsrätten är det i dag så att skrivna regelverk av annan och lägre statsrättslig dignitet växer fram. Dessa är i sin tur i allt högre grad en anpassning till en internationell utveckling, där det materiella innehållet i reglerna i realiteten bestäms inom de stora rättsordningarna och där mindre rättsordningar som den svenska i hög grad har att anpassa sig.

Anlägger man ett mer formellt synsätt på denna problemställning finns knappast anledning att göra någon annan bedömning än den som redovisats ovan. Även i den nya situationen är det i formell mening inte så att de skrivna regelverken om redovisningsfrågor rör själva uttaget av skatt i snäv mening. Med en materiell tillnärmning till problemet är saken inte lika lätt att bedöma. Det faktum att skrivna regler faktiskt produceras av ett annat organ än riksdagen och att dessa regler i sin tur i hög grad hämtar sitt materiella innehåll från internationella redovisningsstandarder kan anses som betydelsefullt i den mån att riksdagens ställning därmed i praktiken undergrävts. Till saken hör också att formellt sett icke-bindande råd och rekommendationer i praktiken ges en bindande verkan genom den nya situationen. Att sådana råd och rekommendationer kan ha en stor betydelse för avgörandet av praktiska fall är ingen nyhet i sig, men det synes som om det nya är att denna ”praktiska bundenhet” blir än mer accentuerad. Tillsammans kan tyckas att dessa faktorer talar för att ett system såsom det som är under framväxt i grund och botten berövar riksdagen dess bestämmande inflytande över ett rättsområde som är av stor praktisk betydelse för skatterättens faktiska innehåll. En ytterligare omständighet som har betydelse tycks vara EG-rättens inverkan på koncernredovisningar för vissa företag. Såsom jag förstått saken innebär utvecklingen på detta område att redovisningsreglernas materiella innehåll hämtas från internationella källor och via EG-rätten får en direkt betydelse för redovisningsrättens innehåll i Sverige. Den konstitutionella betydelsen av detta skulle, såvitt jag kan se, vara att det ytterligare förstärker bilden av att riksdagen inte längre spelar (eller kan spela) huvudrollen vid

utformningen av redovisningsrättens konkreta innehåll. Inte heller har nationell sedvana längre någon avgörande betydelse.

En sådan utveckling kan – mot bakgrund av riksdagens särskilda ställning enligt svensk grundlag – anses strida mot regeringsformens krav på att riksdagen beslutar föreskrifter om skatt. Denna tolkning skulle också stå i överensstämmelse med den sentida tendens som kunnats skönjas att grundlagen alltmer tolkas utifrån ett konkret och materiellt perspektiv med särskild inriktning på reglernas syfte. Det skulle också vara fråga om en sådan mer principiellt hållen grundlagstolkning av regeringsformens 8 kap. som professor Håkan Strömberg länge efterlyste i sin forskning om normgivningsmakten i motsats till den pragmatiska hållning han identifierat i lagstiftningspraxis.[11]

Mot en sådan slutsats kan anföras att riksdagen på en mängd områden godtagit en liknande förändring av sin ställning i realiteten, varför det inte vore något unikt eller annars anmärkningsvärt att så skedde på skattelagstiftningens område. Här kan kortfattat hänvisas till den utveckling som skett genom lagstiftningsteknik såsom ramlagar och användning av generalklausuler. Vidare kan anföras att en sådan mer materiell (”realistisk”) tolkning av grundlag ingalunda är allmänt accepterad, utan än så länge är en nyhet som fått ett visst, men inte totalt genomslag. Moderna exempel på en mer strikt och formalistisk tolkning finns också.[12]

Den slutgiltiga konstitutionella bedömningen av denna fråga har således – vilket torde ha framgått – ingen självklart utgång. I hög grad handlar det om vilket perspektiv som anläggs, något som i sin tur styrs av vilka mål riksdagen prioriterar. Vill man uppnå en praktisk ordning med minimalt ”krångel” talar detta för att välja ett formellt synsätt. Är ett överordnat syfte istället att bevara eller t.o.m. stärka riksdagens inflytande på detta område bör en mer materiellt inriktad tolkning företas. En sådan slutsats kan tyckas otillfredsställande utifrån juridisk synpunkt, men man då betänka att de flesta svåra och intressanta frågor som rör innehållet i ”gällande rätt” har denna mångfacetterade karaktär. Juridisk tolkning i svåra fall är, enligt min mening, en fråga om val. Avslutningsvis återkommer jag till min egen bedömning i denna fråga.

[11] Se Strömberg, s. 203 f.
[12] Se t.ex. Konstitutionsutskottets bedömning av talmannens tillämpning av grundlagens regler kring yrkande om folkomröstning beskriven i Bull, Konstitutionella snedsteg, i: Smith/Petersson (red.) Konstitutionell demokrati (2004), s. 77 f. samt 2003/04:KU9.

Olikbehandling av företag av olika storlek

De konstitutionella regler som berör likabehandling och skydd mot diskriminering är kravet på likabehandling i 1 kap. 9 § regeringsformen, skyddet mot åsiktsdiskriminering i 2 kap. 12 § andra stycket och reglerna i 2 kap. 15 och 16 §§. Av dessa regler är egentligen ingen av direkt betydelse för bedömningen av den s.k. kategoriseringens konstitutionella godtagbarhet. Via regeringsformen 2 kap. 23 § har också artikel 14 i Europakonventionen en särskild ställning. Artikeln förbjuder diskriminering vid statlig reglering av konventionens rättigheter. Till dess betydelse återkommer jag nedan.

Regeringsformen innehåller inte, såsom en del andra grundlagar, ett allmänt krav på likabehandling vid utövandet av offentlig makt. Ett förslag om en sådan bestämmelse avvisades under arbetet med 1974 års regeringsform. Att ett sådant krav inte kunde gälla för lagstiftaren ansågs uppenbart i och med att särbehandlande lagstiftning på t.ex. de ekonomiska och sociala områdena var typiska inslag i ett modernt välfärdssamhälle. Något rättsligt bindande krav på en formell likabehandling kunde inte förenas med hänsyn till olika gruppers intresse av rimlig och rättvis lagstiftning och kunde därmed utgöra ett oönskat hinder för reformarbete.[13]

Istället valdes en konstruktion där domstolar och myndigheter ålades att tillämpas lagar och författningar på ett sätt som beaktade allas likhet inför lagen. I sin äldre lydelse från 1974 var stadgandet något tydligare på denna punkt än vad nu är fallet. Tidigare stadgades uttryckligen att särbehandling var förbjuden utan stöd i lag, vilket e contrario betydde att om särbehandlingen var påbjuden i lag utgjorde inte bestämmelsen något hinder däremot. Vid vissa redaktionella ändringar 1976 kom denna formulering att falla bort utan att någon saklig ändring avsågs.[14] Såsom jag uppfattat bestämmelsen tar den främst sikte på myndigheternas agerande i tillämpningssituationer och utgör därför inte något formellt hinder mot att myndigheter vid delegerad normgivning gör skillnader mellan olika rättssubjekt.

Reglerna i 2 kap. 12, 15 och 16 § är inte av intresse i de frågor som här diskuteras. Enligt Europakonventionen om mänskliga rättigheter artikel 14 får ingen diskrimineras i utövandet av sina konventionsrättigheter. En diskriminering föreligger enligt Europa-

[13] Se prop. 1975/76:209, s. 242 f samt Holmberg/Stjernquist, s. 46.
[14] Holmberg/Stjernquist, s. 57.

domstolens praxis om en särbehandling inte kan *motiveras sakligt* eller om den är *oproportionerlig* i förhållande till vad som åsyftas med åtgärden. Artikel 14 måste som synes knytas till en annan materiell konventionsbestämmelse och i frågor om skatt torde den relevanta regeln vara tilläggsprotokoll 1 artikel 1 om egendomsskydd. Den olikbehandling som kategoriseringen innebär måste – med denna utgångspunkt – fylla ett rationellt syfte och ha proportionerliga effekter. För egen del är detta svårt att bedöma, eftersom det förutsätter ingående kunskap om kategoriseringens praktiska verkan. Givet att det handlar om tämligen långtgående skillnader mellan bolag som hamnar i olika kategorier bör avgörande vikt fästas vid om dessa skillnader kan motiveras utifrån regeringens syften. Rent praktiska hänsyn torde i en sådan bedömning ha mindre betydelse. I sammanhanget kan dock noteras att Europadomstolen i sin rättspraxis visat viss förståelse för de krav som måste ställas för att omfattande administrativa system skall kunna fungera på en tillfredsställande nivå, vari kan ingå en viss grad av schablonisering.

En andra fråga blir då om det finns någon annan konstitutionellt grundad invändning mot denna typ av kategorisering. En sådan invändning kunde vara att en reglering på myndighetsnivå som introducerar ett antal kategorier som i praktiken kan vara svåra att tillämpa likformigt i sig innebär en risk för att myndigheterna försätts i situationer där de inte kan leva upp till kraven i 1 kap. 9 § regeringsformen. Otydligt utformade regler inbjuder till en rättstillämpning som blir ”svajig” och därmed blir möjligheterna att iaktta kraven på likabehandling små. Lagstiftning eller annan normgivning som kan förutses få sådana följder bör rimligtvis undvikas för att inte försätta myndigheterna i omöjliga situationer.

Slutsatser

Det kan inte säkert sägas vad grundlagen kräver i fråga om riksdagens inblandning i tillkomsten av normer som inte i sig innefattar fastställande av skattskyldighet eller på liknande sätt har direkt betydelse för beskattningen. Att riksdagen under lång tid accepterat att sådan normbildning skett utan dess direkta medverkan talar dock med viss styrka för att sådan indirekt inverkan på beskattningen inte ansetts omfattas av grundlagens krav på lagstiftning (se regeringsformen 8 kap. 3 §). Till detta kommer rent

praktiskt att en sådan lösning – mot den angivna bakgrunden – knappast kan sägas vara uppenbart grundlagsstridig (se regeringsformen 11 kap. 14 §), även om den kan tyckas mindre lämplig. Sammantaget finns således starka skäl för att anlägga ett mer formellt synsätt och därmed dra slutsatsen att sambandet mellan redovisning och beskattning kan behållas och utvecklas på det sätt som beskrivits i uppdraget utan att detta kräver mer detaljerad lagstiftning.

Anläggandet av ett materiellt perspektiv – med konsekvensen att riksdagens medverkan skulle krävas i högre utsträckning – skulle däremot vara något av en nyhet i sammanhanget, även om det finns tydliga tecken på att en sådan syn på grundlagsreglerna blivit vanligare. De flesta exemplen på en sådan mer ”realistisk” grundlagstolkning har rört tolkningen av medborgerliga fri- och rättigheter, ett område där det kan tyckas vara naturligt att anlägga ett perspektiv som är generöst visavi den enskilde. Huruvida en sådan grundlagstolkning bör utsträckas också till andra delar av regeringsformens regler kan diskuteras. Givet den ovan behandlade starka ställning som riksdagen getts i den svenska grundlagen kan argumenteras för att också skyddet av denna ställning, bland annat i form av reglerna om normgivningskompetens, borde ges en generös tolkning liknande den som medborgerliga rättigheter omfattas av. Med en sådan utgångspunkt borde redovisningsreglernas materiella innehåll, i högre grad än i dag , komma till uttryck i lag. Förändringar i riktningen mot att myndigheter, branschorgan eller internationella aktörer får kompetens att utfärda bindande regler om innehållet i redovisningsrätten kan med ett sådant perspektiv inte ske utan att riksdagen i lag bestämmer om (eller sanktionerar) det huvudsakliga innehåller i dessa regler.

Frågan om grundlagsenligheten med en koppling mellan redovisning enligt ett system som det i uppdraget beskrivna kan således inte besvaras entydigt, utan beror ytterst på vilken modell för grundlagstolkning som anläggs. Angående den mer specifika frågan om huruvida redovisningsreglerna enbart styr tidpunkten för beskattning och denna synpunkts betydelse för den konstitutionella analysen kan följande sägas: Den materiella riktigheten i detta påstående undandrar sig min bedömning, men detta spelar såvitt kan ses ingen större roll ur ett konstitutionellt perspektiv. Med den formella utgångspunkten bekräftas bara att själva skattereglerna inte berörs av redovisningsreglerna i direkt mening. En materiell analys kan istället peka på att tidpunkten för beskattning

är en väsentlig del av skattereglernas praktiska funktion och att regler som påverkar denna därmed också styr det faktiska skatteuttaget på ett sätt som ligger mycket nära rent skatterättslig lagstiftning. Återigen är det avgörande vilket perspektiv som anläggs. Möjligheten att en sådan slutsats kunde nås tycks ha förutskickats vid utformningen av uppdraget, eftersom detta inkluderar att också uttala sig om lämpligheten av de olika lösningarna.

Angående lämpligheten av att i allt högre grad överlåta åt andra organ än riksdagen att bestämma över innehållet i rättsregler (eller liknande normativa regler) med (stor) praktisk betydelse för beskattningen kan följande sägas. I viss mån kan det inte undvikas att riksdagens i grundlag givna roll på olika sätt förändras över tid. Användningen av delegation av lagstiftningsmakt genom reglerna i regeringsformens 8 kap. 7 § har troligen gått längre än vad grundlagsstiftarna avsåg och därmed i realiteten undergrävt riksdagens centrala position som normgivare.[15] Detsamma kan sägas om användandet av s.k. generalklausuler, som också förskjutit den reella normgivningskompetensen till andra organ än riksdagen.[16] På liknande sätt har överlåtandet av riksdagens normgivningskompetens till EU enligt regeringsformen 10 kap. 5 § inneburit att dennas ställning förändrats och i realiteten försvagats visavi vad man ursprungligen avsett.[17] En viss grund kan således föreligga för att tala om en trend där riksdagens ställning rent allmänt sett försvagats. Sett i samband med denna utveckling kan två möjliga slutsatser dras. Den ena är att det bör accepteras att även förhållandena på skatterättens område anpassas till denna mer allmänna utveckling. Den andra är att det – givet de försvagningar som redan skett – nu är särskilt viktigt att inte riksdagens ställning undergrävs ytterligare.

För egen del skulle jag vilja anlägga det senare perspektivet, inte minst för att riksdagens grundlagsstadgade ställning bör innebära något också i praktiken. En sådan slutsats leder till att riksdagen i varje fall bör ange några yttre ramar i lag för redovisningsreglernas innehåll. I viss mån är detta, givet rättsområdets internationella karaktär och behov av anpassning till det praktiska affärslivet, en opraktisk ordning som kan tvinga riksdagen att återkommande ändra reglerna för att hålla jämna steg med utvecklingen. Grund-

[15] Se Sterzel, Författning i utveckling (1998), s. 107 ff och 130 ff.
[16] Sterzel, Författning i utveckling (1998), s. 59 f
[17] Se Lagrådets yttrande 2005-06-28 om riksdagens ändrade ställning sedan EU-inträdet, s. 7 f.

lagar skall nu inte i främsta hand vara praktiska, utan skall skydda fundamentala värden, såsom den demokratiska anknytningen till regler som direkt påverkar enskildas väl och ve. Mot ett sådant synsätt kan sägas att just de regler som här behandlas inte i någon högre grad har betydelse för enskilda individer, men detta är enligt min mening inte en avgörande synpunkt. För det första är demokratisk kontroll väsentlig också för på det näringsrättsliga området, så att dessa reglers legitimitet inte kan ifrågasättas. För det andra medför ett strikt formalistiskt och snävt synsätt på grundlagsbestämmelsernas betydelse en risk för att dessa inte får den verkan de är avsedda att få, de blir inte normerande för statsmaktens agerande, utan istället formella ”rundningsmärken”. Ett alltför formellt synsätt inbjuder till förfaranden som i varje fall på sikt hotar just de värden som grundlagens skall skydda – stabilitet, förutsebarhet och möjlighet till demokratisk ansvarsutkrävande av de som utformar rättsregler. För det tredje bör betonas att också juridiska personer är enskilda i grundlagens mening och därför inte bör behandlas annorlunda än andra enskilda.

När det tills sist gäller frågan om olikbehandling av olika typer av företag kan inte sägas att en sådan möter konstitutionella invändningar. Avgörande för bedömningen av lämpligheten med en sådan ordning måste vara i vilken mån det är möjligt att skapa kategorier som är tillräckligt klart avgränsade att den enskilde kan bedöma vilka regler som kommer att tillämpas samt att gränsdragningen kan göras utan att inbjuda till strategiskt beteende som i sak skadar regelsystemet som sådant. Även frågan om kategoriseringen kan utformas på ett sådant sätt att likabehandling kan garanteras också i praktiken bör vägas in i denna bedömning. Dessa frågor kan endast besvaras av de som har bättre inblick i regelverkets faktiska funktion och därtill knutna problem.

(November 2006)

Omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde

Bedömning: Den varaktiga offentligfinansiella effekten av ett direktavdrag för inventarier vars inköpspris inte överstiger ett halvt prisbasbelopp kan beräknas till 64 miljoner kronor. Såväl utgångspunkterna för bedömningen som bedömningen är emellertid mycket osäkra.

Utredningen föreslår att alla företag ska få dra av utgifter för att anskaffa inventarier omedelbart om inköpspriset understiger ett halvt prisbasbelopp[1]. I dag gäller olika belopp för olika stora företag. För större företag anses ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdeskatt uppgår till högst 20 000 kronor normalt vara av mindre värde och därmed möjligt att dra av omedelbart. För mindre företag är motsvarande belopp 10 000 och för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut 5 000.

Den offentligfinansiella effekten av förslaget är svår att uppskatta. Utan tillgång till information om företagens enskilda investeringar kan effekten enbart uppskattas via olika antaganden och ur olika perspektiv. Effekten uppskattas ur såväl ett makro- som ett mikroperspektiv. Detta ger ett intervall för var den offentligfinansiella kostnaden kan ligga. Avslutningsvis följer ett resonemang om hur stor den offentligfinansiella kostnaden torde bli. Det är viktigt att redan nu understryka att både utgångspunkterna och bedömningen är mycket osäkra.

[1] Prisbasbeloppet för 2008 uppgår till 41 000 kronor.

SCB:s makrodata

Från Statistiska centralbyråns (SCB) statistik över företagens bruttoinvesteringar i maskiner och inventarier kan uppskattas hur stora investeringar enskilda näringsidkare, mindre och stora företag har gjort under året. Problemet är att försöka uppskatta hur stor andel av bruttoinvesteringarna som faller in i intervallet 5 000 respektive 10 000 upp till 20 500 för enskilda näringsidkare och mindre företag. Här antas att de stora företagen inte kommer att påverkas av en ändring, eftersom ändringen är marginell för dem. Vidare antas att fem procent av bruttoinvesteringarna för enskilda näringsidkare och mindre företag ligger inom det intressanta intervallet. Således antas att fem procent av bruttoinvesteringarna för enskilda näringsidkare ligger inom intervallet 5 000–20 500 och att fem procent av de mindre företagens bruttoinvesteringar ligger inom intervallet 10 000–20 500. Med detta antagande kan man utgå från de redovisade bruttoinvesteringarna och beräkna ett genomsnitt av dessa för åren 2003 till 2006.

Genomsnittet av de enskilda näringsidkarnas och de mindre företagens investeringar i maskiner och inventarier åren 2003–2006 uppgår till sammanlagt 192 miljarder kronor. Under antagandet att fem procent av bruttoinvesteringarna omfattas av det nya förslaget medför det, med en bolagsskattesats på 28 procent[2], ett skattebortfall på 2,7 [(192)*0,05*0,28=2,7] miljarder kronor år 2007. Denna kostnad ska relateras till den offentligfinansiella kostnaden, eller skattebortfallet, under dagens regelsystem som ger enskilda näringsidkare och mindre företag möjlighet att göra direktavdrag om investeringarnas värde inte överstiger 5 000 respektive 10 000. Antag för enkelhetens skull att företagen tillämpar linjär avskrivning. Antag vidare att de på fem år skriver av den del av investeringen som idag inte kan skrivas av direkt (alltså den del som ligger i intervallet 5 000-20 500 för enskilda näringsidkare och 10 000–20 500 för mindre företag). Då uppgår följaktligen kostnaden år 2007 till 0,54 [(151+41)*(1/5)*0,05*0,28=0,54] miljarder kronor. Den offentligfinansiella nettokostnaden år 2007 för ett höjt direktavdrag är alltså 2,7-0,54=2,16 miljarder kronor. Med utgångspunkt från Finansdepartements framskrivning ger detta en nettokostnad på 2,44 miljarder kronor för år 2011. Utöver skattebortfallet kommer en räntekostnad på underskottet, som vid en

[2] För enkelhetens skull antas skattesatsen för enskilda näringsidkare överensstämma med bolagsskattesatsen.

statslåneränta på 4,5 procent uppgår till 2,16*0,045=0,097 miljarder kronor under år 2007, vilket framräknat till år 2011 ger en ränteeffekt på 0,11 miljarder kronor.

Under antagandet om konstanta bruttoinvesteringar över tiden och oförändrad ränta är skattebortfallet med det nya förslaget oförändrat, medan skattebortfallet under rådande regelsystem, givet femårig linjär avskrivning, uppgår till 1,07 [(151+41)*(2/5)*0,05*0,28=1,07] miljarder kronor. Detta ger en offentligfinansiell nettokostnad under år 2008 som uppgår till 2,7–1,07=1,63 miljarder kronor. Framräknat till år 2012 ger detta en nettokostnad som uppgår till 1,85 miljarder kronor. Räntekostnaden utgörs av summan av räntan på underskottet åren 2011 och 2012: 0, 11+0,083=0,193 miljarder kronor. Motsvarande beräkningar kan göras för åren 2013, 2014 och 2015.

Den offentligfinansiella nettokostnaden (eller budgeteffekten) och räntekostnaden (ränteeffekten) över tid redovisas i tabell 1 nedan (obs: eventuella avvikelser mellan siffror i texten och tabellen beror på avrundning). Efter år 2014 är nettokostnaden med femårig linjär avskrivning noll. Kvar är då endast en varaktig ränteeffekt som utgörs av summan av räntekostnaden för underskotten mellan åren 2011 och 2014. Denna varaktiga effekt uppgår till 0,277 miljarder kronor.

Tabell 1 (Makrodata): Budget- och ränteeffekter av höjt direktavdrag (miljarder kronor)

År	2011	2012	2013	2014	2015
Budgeteffekt	2,44	1,85	1,23	0,616	0
Ränteeffekt	0,11	0,194	0,25	0,277	0,277
Summa :	2,55	2,04	1,48	0,893	0,277

Det bör än en gång noteras att kostnadsberäkningarna innehåller ett stort mått av osäkerhet. Till exempel är kalkylen känslig för hur stor andel av investeringarna som antas ligga i intervallet 5 000–20 500 kronor för enskilda näringsidkare och hur stor andel som antas ligga i intervallet 10 000–20 500 för mindre företag.

Mikrodata

En alternativ metod är att utgå ifrån företagens deklarationsuppgifter. I databasen FRIDA (Företags Register och Individ Databas, SCB) finns information från företagens deklarationsuppgifter. Bland dessa uppgifter återfinns bland annat information om företagens investeringar under året. Denna information är ett aggregat av gjorda investeringar och ej uppdelat på respektive investering. Således kan man inte heller här se vilka investeringar som skulle kunna dras av direkt med den föreslagna förhöjda gränsen. Dock borde det vara rimligt att anta att företagen i de redovisade investeringsnivåerna redan har tagit hänsyn till dagens möjlighet till direktavdrag. Både vad gäller nuvarande nivå för direktavdraget och de så kallade treårsinventarierna. Sålunda beräknas hur stora investeringar som enskilda näringsidkare, mindre och stora företag uppger som ligger under den föreslagna nya gränsen om 20 500 kronor för direktavdrag. Den offentligfinansiella nettokostnaden beräknas precis som ovan. Det vill säga med antagandet om konstant investeringsnivå, linjär avskrivning för inventarierna och med hänsyn till bolagsskatt och marginalskattesats för enskilda näringsidkare.

Den uppskattade nettokostnaden enligt denna ansats beräknas uppgå till 0,29 miljarder kronor år 2009. Framräknat till år 2011 ger detta en nettokostnad på 0,33 miljarder kronor. Räntekostnaden på underskottet uppgår därmed vid en statslåneränta på 4,5 procent till 0,0147 miljarder kronor. Liksom i fallet ovan minskar den offentligfinansiella nettokostnaden år 2012 vid konstanta investeringar över tiden. Räntekostnaden år 2012 ökar emellertid eftersom den utgörs av summan av räntan på det offentliga underskottet åren 2011 och 2012. Skattebortfallet (budgeteffekten) och räntekostnaden (ränteeffekten) redovisas i tabell 2. Liksom i beräkningen baserad på makrodata är skattebortfallet efter år 2014 med femårig linjär avskrivning noll. Den återstående kostnaden, d.v.s. den varaktiga effekten, utgörs av summan av räntekostnaden för underskotten mellan åren 2011 och 2014, och uppgår till 0,03 miljarder kronor.

Tabell 2 **(Mikrodata): Budget- och ränteeffekter av höjt direktavdrag (miljarder kronor)**

År	2011	2012	2013	2014	2015
Budgeteffekt	0,33	0,25	0,0646	0,0323	0
Ränteeffekt	0,0147	0,0262	0,0291	0,0305	0,0305
Summa :	0,0345	0,2763	0,0937	0,0628	0,0305

Precis som i den första ansatsen innehåller denna en betydande osäkerhet. Små, medelstora och stora företag antas göra direktavdrag om summan av deras samlade investeringar understiger ett halvt prisbasbelopp. Det finns emellertid skäl att tro att värdet av vissa företags enskilda investeringar inte överstiger ett halvt prisbasbelopp, men att summan av deras samlade investeringar gör det. Detta medför att kostnadsberäkningarna med utgångspunkt från mikrodata underskattar mängden maskiner och inventarier som kommer att kunna dras av direkt med det nya förslaget, och därmed underskattas även budget- och ränteeffekten.

Osäkerheten i kostnadsanalysen med utgångspunkt från såväl makro- som mikrodata gör det nödvändigt att justera beräkningarna.

Sammanvägd bedömning

I beräkningen som utgår från SCB:s makrodata över bruttoinvesteringar i maskiner och inventarier uppgår den offentligfinansiella nettokostnaden under år 2011 till 2,44 miljarder kronor. Nettokostnaden med utgångspunkt från FRIDA-informationen uppgår däremot till 0,33 miljarder kronor. Det finns som framhållits en betydande osäkerhet i båda kalkylerna. En realistisk bedömning är att den verkliga offentliga nettokostnaden för år 2011 befinner sig i nedre delen av intervallet 0,33–2,44 miljarder kronor. Detta beror bl.a. på att beräkningen som utgår från mikrodata, i enlighet med skattelagstiftningen, är baserad på antagandet att företagen också gjort direktavdrag för inventarier vars förväntade ekonomiska livslängd uppgår till högst tre år. Motsvarande antagande kan inte göras med utgångspunkt från SCB:s makrodata då dessa antas vara baserade på företagens bruttoinvesteringar, dvs. företagens sammanlagda investeringar under året. I FRIDA redovisas de investeringar som företagen uppger som underlag för de

avskrivningar/värdeminskningsavdrag företagen gör i redovisningen respektive deklarationen.

Ansatsen med FRIDA-data underskattar alltså nettokostnaden, men denna underskattning bedöms inte vara alltför stor. En ökning av den offentliga nettokostnaden till 0,57 miljard kronor bedöms vara en rimlig uppskattning av budgeteffekten under år 2011. Vid denna uppskattning uppgår följaktligen den bestående, eller varaktiga, ränteeffekten år 2015 till 0,0644 miljarder kronor vid antagande om konstant investeringsnivå över tid och en statslåneränta på 4,5 procent. Beräkningen överensstämmer i övrigt med de antaganden som redovisats i den första ansatsen.

I tabell 3 redovisas de beräkningar som gjorts i enlighet med den bedömda nivån på budgeteffekt år 2011 samt beräkningar av ränteeffekt och varaktig offentligfinansiell effekt.

Tabell 3 (Sammanvägd bedömning): Budget- och ränteeffekter av höjt direktavdrag (miljarder kronor)

År	2011	2012	2013	2014	2015
Budgeteffekt	0,567	0,430	0,28	0,1430	0
Ränteeffekt	0,0225	0,0451	0,058	0,064	0,0644
Summa :	0,589	0,475	0,338	0,207	0,644

Statens offentliga utredningar 2008

Kronologisk förteckning

1. Barlastvattenkonventionen – om Sveriges anslutning. N.
2. Immunitet för stater och deras egendom. UD.
3. Skyddet för den personliga integriteten. Bedömningar och förslag. Ju.
4. Omreglering av apoteksmarknaden. S.
5. Könsdiskriminerande reklam. Kränkande utformning av kommersiella meddelanden. IJ.
6. Fastighetsmäklaren och konsumenten. Ju.
7. Världsklass! Åtgärdsplan för den kliniska forskningen. U.
8. Bidrag på lika villkor. U.
9. Transportinspektionen. En myndighet för all trafik. + Bilagor. N.
10. 21+1➞2. En ny myndighet för tillsyn och effektivitetsgranskning av social-försäkringen. S.
11. Frihet för studenter – om hur kår- och nationsobligatoriet kan avskaffas. U.
12. Finansiella sektorn bär frukt. Analys av finansiella sektorn ur ett svenskt perspektiv. Fi.
13. Bättre kontakt via nätet – om anslutning av förnybar elproduktion. + Annex: Grid issues for electricity production based on renewable energy sources in Spain, Portugal, Germany, and United Kingdom. N
14. Timmar, kapital och teknologi – vad betyder mest? En analys av produktivitetsutvecklingen med hjälp av tillväxtbokföring. Fi.
15. LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem. S.
16. Förtursförklaring i domstol. Ju.
17. Frivux – valfrihet i vuxenutbildningen. U.
18. Evidensbaserad praktik inom social tjänsten– till nytta för brukaren. S.
19. Att slutförvara långlivat farligt avfall i undermarksdeponi i berg. M.
20. Patentskydd för biotekniska uppfinningar. Ju.
21. Permanent förändring. Globalisering, strukturomvandling och sysselsättningsdynamik. Fi.
22. Ett stabsstöd i tiden. Fi.
23. Konsulär katastrofinsats. UD.
24. Svensk klimatpolitik. M.
25. Ett energieffektivare Sverige +Bilaga. N.
26. Värna språken – förslag till språklag. Ku.
27. Framtidsvägen – en reformerad gymnasieskola + Bilagedel. U.
28. Apoteksdatalagen. S.
29. Yrkeshögskolan. För yrkeskunnande i förändring. U.
30. Forskningsfinansiering – kvalitet och relevans. U.
31. Miljödomstolarna – domkretsar – lokalisering – handläggningsregler. M.
32. Avskaffande av revisionsplikten för små företag. Ju.
33. Detaljhandel med vissa receptfria läkemedel. S.
34. Lättare att samverka – förslag om förändringar i samtjänstlagen. Fi.
35. Digital-TV-övergången. + Engelsk översättning. Ku.
36. Svenska Spels nätpoker. En utvärdering. Fi.
37. Vårdval i Sverige. S.
38. EU, allmännyttan och hyrorna. + Bilagor. Fi.
39. Framtidens polisutbildning. Ju.
40. Bredband till hela landet. N.
41. Människohandel och barnäktenskap – ett förstärkt straffrättsligt skydd + bilaga. Ju.
42. Normgivningsmakten. Expertgruppsrapport Ju.

43. Tre rapporter till Grundlagsutredningen. Ju.
44. Transportinspektionen. Ansvarslag för vägtrafiken m.m. N.
45. Rapporter från en mr-verkstad. IJ.
46. Handel med läkemedel för djur. S.
47. Frågor om hyra och bostadsrätt. Ju.
48. En utvecklad havsmiljöförvaltning. M.
49. Aktiekapital i privata aktiebolag. Ju.
50. Skyddet för samhällsviktig verksamhet. Fö.
51. Värdigt liv i äldreomsorgen. S.
52. Legitimation och skärpta behörighetsregler. U.
53. Styra rätt! Förslag om Sjöfartsverkets organisation.N.
54. Obligatorisk arbetslöshetsförsäkring. A.
55. Kustbevakningens rättsliga befogenheter. Fö.
56. Mångfald som möjlighet. Åtgärder för ökad integration på landsbygden. Jo.
57. Skattelättnader för hushållstjänster. Fi.
58. Egenansvar – med professionellt stöd. IJ.
59. Föreningsfostran och tävlingsfostran. En utvärdering av statens stöd till idrotten. Ku.
60. Personnummer och samordningsnummer. Fi.
61. Krisberedskapen i grundlagen. Översyn och internationell utblick. Expertgruppsrapport Ju.
62. Myndighet för miljön – en granskning av Naturvårdsverket. M.
63. Förstärkt skydd för företagshemligheter. Ju.
64. Kontinuitet och förändring. + Lättläst + Daisy. Ku.
65. Sekretess och offentliga biträden i utlänningsärenden. Ju.
66. Arbetsförmåga? En översikt av bedömningsmetoder i Sverige och andra länder. S.
67. Enklare redovisning. Ju.
68. Bygg – helt enkelt! M.
69. Välja fritt och välja rätt. Drivkrafter för rationella utbildningsval. Fi.
70. Slutförvaring av kärnavfall. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2007. M.
71. Uppföljning av kriminalvårdens effektiviseringsarbete. Ju.
72. Effektivare signaler. N.
73. Kemikalietillsyn – organisation och finansiering. M.
74. Rätt och riktigt. Åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Fi.
75. Ägande och förvaltning av hyreshus. Ju.
76. F-skatt åt flera. Fi.
77. Möjlighet att leva som andra. Ny lag om stöd och service för vissa personer med funktionsnedsättning. + Bilagor + Lättläst + Daisy. S.
78. Eftersök av trafikskadat vilt. En kostnad för trafikförsäkringen? S.
79. Revisorers skadeståndsansvar. Ju.
80. Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. Fi.

Statens offentliga utredningar 2008

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Skyddet för den personliga integriteten. Bedömningar och förslag. [3]
Fastighetsmäklaren och konsumenten. [6]
Förtursförklaring i domstol. [16]
Patentskydd för biotekniska uppfinningar. [20]
Avskaffande av revisionsplikten för små företag. [32]
Framtidens polisutbildning. [39]
Människohandel och barnäktenskap – ett förstärkt straffrättsligt skydd+ bilaga. [41]
Normgivningsmakten. Expertgruppsrapport XI. [42]
Tre rapporter till Grundlagsutredningen. [43]
Frågor om hyra och bostadsrätt. [47]
Aktiekapital i privata aktiebolag. [49]
Krisberedskapen i grundlagen. Översyn och internationell utblick. Expertgruppsrapport. [61]
Förstärkt skydd för företagshemligheter. [63]
Sekretess och offentliga biträden i utlänningsärenden. [65]
Enklare redovisning. [67]
Uppföljning av kriminalvårdens effektiviseringsarbete. [71]
Ägande och förvaltning av hyreshus. [75]
Revisorers skadeståndsansvar. [79]

Utrikesdepartementet

Immunitet för stater och deras egendom. [2]
Konsulär katastrofinsats. [23]

Försvarsdepartementet

Skyddet för samhällsviktig verksamhet. [50]
Kustbevakningens rättsliga befogenheter. [55]

Socialdepartementet

Omreglering av apoteksmarknaden. [4]
21+1➔2. En ny myndighet för tillsyn och effektivitetsgranskning av socialförsäkringen. [10].
LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem. [15]
Evidensbaserad praktik inom socialtjänsten – till nytta för brukaren. [18]
Apoteksdatalagen. [28]
Detaljhandel med vissa receptfria läkemedel. [33]
Vårdval i Sverige. [37]
Handel med läkemedel för djur. [46]
Värdigt liv i äldreomsorgen. [51]
Arbetsförmåga? En översikt av bedömningsmetoder i Sverige och andra länder. [66]
Möjlighet att leva som andra. Ny lag om stöd och service för vissa personer med funktionsnedsättning. + Bilagor + Lättläst + Daisy. [77]
Eftersök av trafikskadat vilt. En kostnad för trafikförsäkringen. [78]

Finansdepartementet

Finansiella sektorn bär frukt. Analys av finansiella sektorn ur ett svenskt perspektiv. [12]
Timmar, kapital och teknologi – vad betyder mest? En analys av produktivitetsutvecklingen med hjälp av tillväxtbokföring. [14]
Permanent förändring. Globalisering, strukturomvandling och sysselsättningsdynamik. [21]
Ett stabsstöd i tiden. [22]
Lättare att samverka – förslag om förändringar i samtjänstlagen. [34]
Svenska Spels nätpoker. En utvärdering. [36]
EU, allmännyttan och hyrorna. + Bilagor. [38]
Skattelättnader för hushållstjänster. [57]
Personnummer och samordningsnummer. [60]
Välja fritt och välja rätt. Drivkrafter för rationella utbildningsval. [69]
Rätt och riktigt. Åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. [74]

F-skatt åt flera. [76]
Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. [80]

Utbildningsdepartementet

Världsklass! Åtgärdsplan för den kliniska forskningen. [7]
Bidrag på lika villkor. [8]
Frihet för studenter – om hur kår- och nationsobligatoriet kan avskaffas. [11]
Frivux – valfrihet i vuxenutbildningen. [17]
Framtidsvägen – en reformerad gymnasieskola + Bilagedel. [27]
Yrkeshögskolan. För yrkeskunnande i förändring. [29]
Forskningsfinansiering – kvalitet och relevans. [30]
Legitimation och skärpta behörighetsregler. [52]

Jordbruksdepartementet

Mångfald som möjlighet. Åtgärder för ökad integration på landsbygden. [56]

Miljödepartementet

Att slutförvara långlivat farligt avfall i undermarksdeponi i berg. [19]
Svensk klimatpolitik. [24]
Miljödomstolarna – domkretsar – lokalisering – handläggningsregler. [31]
En utvecklad havsmiljöförvaltning. [48]
Myndighet för miljön – en granskning av Naturvårdsverket. [62]
Bygg – helt enkelt! [68]
Slutförvaring av kärnavfall. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2007. [70]
Kemikalietillsyn – organisation och finansiering. [73]

Näringsdepartementet

Barlastvattenkonventionen – om Sveriges anslutning. [1]
Transportinspektionen. En myndighet för all trafik. + Bilagor. [9]
Bättre kontakt via nätet – om anslutning av förnybar elproduktion. + Annex: Grid issues for electricity production based on renewable energy sources in Spain, Portugal, Germany, and United Kingdom. [13]
Ett energieffektivare Sverige + Bilaga. [25]
Bredband till hela landet. [40]
Transportinspektionen. Ansvarslag för vägtrafiken m.m. [44]
Styra rätt! Förslag om Sjöfartsverkets organisation. [53]
Effektivare signaler. [72]

Integrations- och jämställdhetsdepartementet

Könsdiskriminerande reklam. Kränkande utformning av kommersiella meddelanden. [5]
Rapporter från en mr-verkstad. [45]
Egenansvar – med professionellt stöd. [58]

Kulturdepartementet

Värna språken – förslag till språklag. [26]
Digital-TV-övergången. + Engelsk översättning. [35]
Föreningsfostran och tävlingsfostran. En utvärdering av statens stöd till idrotten. [59]
Kontinuitet och förändring. + Lättläst + Daisy. [64]

Arbetsmarknadsdepartementet

Obligatorisk arbetslöshetsförsäkring. [54]