

Regeringens proposition

1998/99:28

Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta

Prop.
1998/99:28

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 29 oktober 1998

Göran Persson

Erik Åsbrink
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändrade regler avseende beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta i företagssektorn. De nya reglerna beror på ändrade civilrättsliga regler. Värdering skall ske till balansdagens kurs. Befintliga valutakursreserver återförs till beskattning under en femårsperiod. Den schablonintäkt som beräknas på valutakursreserven höjs till 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	4
2.2	Förslag till lag om beskattning av valutakursreserv	6
3	Ärendet och dess beredning.....	8
4	Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta.....	8
5	Författningskommentar.....	17
5.1	Förslaget till lagen om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	17
5.2	Förslaget till lagen om beskattning av valutakursreserv....	17
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta (dnr Fi 98/2216).....	20
Bilaga 2	Promemorians lagförslag	21
Bilaga 3	Remissinstanser	29
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag.....	30
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	33
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 oktober 1998.....	35

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1998/99:28

Regeringen föreslår att riksdagen

antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om beskattning av valutakursreserv.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häriigenom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar till 24 §

4¹. Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed.

Om fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång tas 54 procent av skillnaden multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång upp som intäkt. Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminkontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd beräknas en intäkt endast i den mån posten inte har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

4. Fordringar, skulder och kontanter i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminkontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering. För beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet gäller dock äldre bestämmelser om inte annat följer av punkt 2.

2. Bestämmelsen i andra stycket första meningen av paragrafens lydelse vid utgången av år 1998 skall tillämpas sista gången vid 1999 års

¹ Senaste lydelse 1990:1421

taxering. I 5 § lagen (1998:000) om beskattning av valutakursreserv finns Prop. 1998/99:28 bestämmelser som skall tillämpas fr.o.m. 2000 års taxering.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutas närmast före den 31 december 1999 har valutakursreserv får återföra denna till beskattning i den omfattning som anges i denna lag. Detsamma gäller avsättning till valutakursreserv som har gjorts i bokslut per den 31 december 1999 eller under år 2000 under förutsättning att det räkenskapsår som ligger till grund för bokslutet har påbörjats före den 1 januari 1999.

Valutakursreserv anses föreligga om tillgångarna vid inkomsttaxeringen har tagits upp till ett lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse den 1 januari 1999.

Som förutsättning för att lagen skall tillämpas gäller att den kvarvarande valutakursreserven finns avsatt i räkenskaperna.

Med företag avses i denna lag fysiska och juridiska personer.

2 § Avdrag för avsättning till valutakursreserv återförs till beskattning vid 2000 års taxering med minst en femtedel, vid 2000–2001 års taxeringar med minst två femtedelar, vid 2000–2002 års taxeringar med minst tre femtedelar, vid 2000–2003 års taxeringar med minst fyra femtedelar, och vid 2000–2004 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 2004, vid 2000–2005 års taxeringar, med hela beloppet.

3 § Om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 behöver ingen del återföras till beskattning vid denna taxering. Vid följande års taxeringar återförs avdraget i den ordning som anges i 2 §.

Om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2001 har påbörjats före den 1 januari 1999 behöver ingen del återföras till beskattning vid denna taxering. Vid följande års taxeringar återförs avdraget i den ordning som anges i 2 §.

4 § Överstiger det sammanlagda belopp som skall återföras till beskattning inte 10 000 kronor återförs hela beloppet vid 2000 års taxering. Om det räkenskapsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 eller om taxering inte sker år 2000 skall beloppet i stället återföras vid närmast följande taxering.

5 § Som intäkt tas upp 74 procent av den kvarvarande valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

6 § Kvarvarande valutakursreserv återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som valutakursreserven hänför sig till,

2. delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,

3. företaget har upplösts genom fusion och 8 § inte är tillämplig,

4. beslut har fattats om att företag som innehar valutakursreserv skall träda i likvidation,

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller

6. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

7 § Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag får kvarvarande valutakursreserv övertas av och återförs hos aktiebolaget under förutsättning

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv till aktiebolaget.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna. Vid apportemission skall anskaffningsvärdet för aktierna minska med ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på valutakursreserven.

8 § Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser skall – om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda – valutakursreserv övertas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

I samband med 1990 års skattereform infördes uttryckliga regler för beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta (prop. 1990/91:54). Kortfattat innebär reglerna att fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas till balansdagens kurs. Om en sådan värdering inte är förenlig med god redovisningssed tas posterna upp till det värde som motiveras av god redovisningssed. Från och med den 1 januari 1999 kommer innehållet i god redovisningssed att förändras och skattereglerna bör därför ses över.

Inom Finansdepartementet har promemorian Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta (dnr Fi98/2216) utarbetats. En sammanfattning av promemorian och dess lagförslag finns i *bilaga 1* respektive *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanfattning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet. Regeringen tar nu upp denna fråga till behandling.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 8 oktober 1998 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Regeringen har följt Lagrådets yttrande, se *bilaga 5*. Vissa redaktionella ändringar har gjorts i förhållande till lagrådsremissen.

4 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta

Regeringens förslag: Fordringar, skulder och kontanter i utländsk valuta skall värderas till balansdagens kurs utan avsättning till valutakursreserv. Om det föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed. Befintliga valutakursreserver återförs till beskattning under en femårsperiod. Den schablonintäkt som beräknas på valutakursreserven höjs till 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid årets utgång.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, dock med undantaget att befintliga valutakursreserver föreslås återföras under en treårsperiod.

Remissinstanserna: Remissutfallet är blandat. Myndigheterna (utom Närings- och teknikutvecklingsverket, NUTEK) men också Advokatsamfundet, Svensk Handel och LO tillstyrker förslaget. Detsamma gäller Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Fastighetsägareförbundet men de vill ha gynnsammare avskattningsregler. Sveriges Redovisnings-

konsulters Förbund SRF vill slopa den skatterättsliga särregleringen och enbart ha grundregeln om att god redovisningssed gäller vid beskattningen. Om man ändå skall ha en skattemässig särreglering tillstyrks förslaget men upplösning av befintliga reserver bör över huvud taget inte beskattas. Även Lantbrukarnas Riksförbund anser att god redovisningssed skall gälla och att ingen skatterättslig särreglering behövs.

Övriga näringslivsorganisationer och NUTEK förordar en alternativ modell som övervägdes i promemorian. Den innebär att värdering sker till balansdagens kurs men avsättning till valutakursreserv medges om de totala realiserade vinsterna på långfristiga poster överstiger de totala realiserade förlusterna. De flesta av dessa remissinstanser vill dessutom att modellen ändras på så sätt att ingen kvittning skall göras mellan realiserade vinster och förluster, att avsättningen till valutakursreserv enbart skall göras i deklarationen samt att schablonbeskattningen skall slopas.

Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet delar uppfattningen att reserverna inte bör finnas i räkenskaperna.

Svenska Revisorsamfundet SRS anser att de danska reglerna bör införas. Enligt samfundet innebär dessa en valfrihet mellan anskaffningsdagens kurs och balansdagens kurs. Samma princip måste tillämpas från år till år.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att förslaget inte bör läggas till grund för lagstiftning, bl.a. för att det saknas en redogörelse för utländsk rätt och en jämförelse med beskattningen av finansiella instrument. Vidare bör realiserade vinster som huvudregel inte beskattas.

Näringslivets nämnd för regelgranskning anser att analysen i promemorian har flera brister och att beslutsunderlaget inte är tillfyllest. Enligt nämnden finns det ingen tydlig problemanalys och konsekvenserna av förslagen utreds summariskt. Försiktighetsprincipen måste ges en större vikt vid en eventuell förändring av skattereglerna.

Bakgrunden till regerings förslag

Den civilrättsliga regleringen

Riksdagen beslutade i december 1995 om en ny Årsredovisningslag (1995:1554), ÅRL. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1996 men tillämpas första gången i fråga om räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1996 (för banker och andra finansiella företag gällde andra övergångsbestämmelser).

ÅRL omfattar i första hand aktiebolag. Lagen skall också tillämpas av vissa handelsbolag. Ekonomiska föreningar och de handelsbolag som inte omfattas av lagen får tillämpa den.

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta räknas om enligt växelkursen på balansdagen om detta är förenligt med god redovisningssed och ger en rättvisande bild. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i Bokföringslagen (BFL). Lagstiftningen kompletteras med normgivning från Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet.

Enligt BFN:s rekommendation nr 7 *skall* fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs. Detta gäller dock inte fordringar och skulder som är föremål för valutasäkring. Orealiserade vinster på långfristiga poster skall sättas av till en valutakursreserv. Detta hänger samman med den grundläggande principen i BFL att realiserade vinster inte får ingå i det redovisade nettoresultatet.

I november 1997 publicerade Redovisningsrådet ett utkast till rekommendation beträffande redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Enligt utkastet skall – med ett undantag – fordringar och skulder räknas om enligt balansdagens kurs. Utkastet innebär en anpassning till internationella redovisningsrekommendationer (IAS 21). I likhet med IAS 21 innehåller utkastet inte några regler för valutasäkring.

Redovisningsrådet har nu antagit en rekommendation som publiceras under hösten 1998. Rekommendationen skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1999. Bokföringsnämnden har beslutat att med verkan från samma dag upphäva rekommendationen R7 förutom punkterna 8 och 15 – 19 som gäller valutasäkring. Detta medför att avsättning till valutakursreserv inte skall göras längre.

Den skatterättsliga regleringen

De skattemässiga bestämmelserna om fordringar och skulder i utländsk valuta finns i punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). Huvudregeln är att fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas till balansdagens kurs. Om en sådan värdering *inte är förenlig* med god redovisningssed skall det värde som följer av god redovisningssed användas. Som framgått ovan har god redovisningssed hittills inneburit att realiserade förluster på långfristiga poster skall kostnadsföras medan realiserade vinster på sådana poster har satts av till en valutakursreserv. Denna avsättning är avdragsgill men företaget beskattas för en schablonintäkt som är tänkt att neutralisera den räntevinst som företaget gör. Schablonintäkten uppgår till 54 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång. Om en fordran eller skuld är valutasäkrad används säkringskursen även vid beskattningen.

De nuvarande skattereglerna infördes i samband med 1990 års skattereform (prop. 1990/91:54). Huvudalternativet var att ha en strikt tillämpning av balansdagens kurs. Skälet till detta var önskemålet att förhindra skatteplanering genom att realiserade vinster och förluster behandlades på samma sätt. Denna lösning valdes dock inte på grund av remisskritik. Kritiken gällde dels att det skulle kunna bli besvärande likviditetseffekter om företag och näringsidkare skulle beskattas för realiserade vinster, dels att man inte ville bryta sambandet mellan redovisning och beskattning. I stället valdes modellen att medge avdrag för avsättning till valutakursreserv. Detta innebar en olikformig behandling av realiserade vinster och förluster. För att minimera de problem som detta medförde infördes modellen att beskatta valutakursreserven med en särskild schablonintäkt. Den valda schablonintäkten (54 % av valutakursreserven multiplicerad

med statslåneräntan) beräknades i en miljö med surv och har inte justerats trots att surven sedan länge är avskaffad.

Skälen för regeringens förslag: När god redovisningssed ändras genom att Redovisningsrådets rekommendation antas och BFN R7 upphävs så kommer detta även att få skatterättsliga återverkningar. Bortsett från säkrade poster så kommer det inte att strida mot god redovisningssed att fullt ut tillämpa balansdagens kurs i bokföringen. Utan ändringar av skattelagstiftningen så leder detta till att balansdagens kurs *måste* användas skattemässigt. Om balansdagens kurs måste användas skattemässigt så kommer inte avdrag för avsättning till valutakursreserv att medges och befintliga reserver måste dessutom skattas av omedelbart. Enligt regeringens bedömning bör därför skattelagstiftningen ändras.

Några remissinstanser har anfört att man helt och hållet kan ta bort den särskilda skatterättsliga regleringen av fordringar och skulder i utländsk valuta. Den skattemässiga behandlingen bör – i likhet med vad som gäller för de flesta andra områden – överensstämma med vad som gäller enligt civilrätten. Mot detta kan anföras att det skulle kunna skapa osäkerhet om man avskaffar en uttrycklig skatteregel och i stället enbart hänvisar till god redovisningssed i ett läge där normgivningen på redovisningsområdet förändras och innehållet i god redovisningssed därför möjligen inte är helt klart. Vidare gäller beträffande fordringar som beskattas enligt reavinstreglerna att – i frånvaro av en särskild skatteregel – upp- och nedskrivningar inte beaktas förrän vid avyttringen. Enligt regeringens uppfattning bör därför uttryckliga skatteregler finnas kvar på detta område.

I promemorian diskuterades tre alternativa modeller:

1. Strikt värdering till balansdagens kurs (utom beträffade säkrade poster). Återföring av befintliga valutakursreserver på tre år.
2. Strikt värdering till anskaffningsdagens kurs.
3. Värdering till balansdagens kurs men avsättning till valutakursreserv medges om de totala realiserade vinsterna på långfristiga poster överstiger de totala realiserade förlusterna.

För både alternativ 1 och 3 gäller att valutakursreserven måste finnas avsatt i räkenskaper (så att man inte kan dela ut obeskattade vinster) och att schablonintäkten höjs till 74 %.

Samtliga modeller har både för- och nackdelar. I promemorian gjordes bedömningen att modell 1 har störst fördelar.

Sverige har sedan länge upprätthållit en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Detta har även gällt beträffande värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta (såvitt avser själva valutakomponenten). Den avvikelse som har förekommit har gällt den särskilda schablonintäkt som beräknas på valutakursreserven men själva värderingsreglerna har varit desamma. Enligt regeringens uppfattning så kommer de framtida redovisningsreglerna att innebära en strikt tillämpning av balansdagens kurs (utom för säkrade poster). Den i promemorian föreslagna modell 1 kommer alltså att överensstämma med god redovisningssed

vilket leder till att sambandet mellan redovisning och beskattning bibehålls. Denna uppfattning delas av ett antal remissinstanser.

Den andra modellen i promemorian (värdering till anskaffningsdagens kurs) skulle bryta sambandet mellan redovisning och beskattning samt inbjuda till skatteplanering genom att företagen realiserar fordringar med latent förluster för att sedan omedelbart köpa tillbaka dem. Ett motsvarande beteende kan naturligtvis tillämpas för skulder. Modellen har inte tillstyrkts av en enda remissinstans och bör inte genomföras.

Den tredje modellen i promemorian (värdering till balansdagens kurs men med avdragsrätt för avsättning till en ”ny” valutakursreserv) behandlar även den orealiserade vinster och förluster på ett asymmetriskt sätt. Förutom detta har modellen svagheter att sambandet mellan redovisning och beskattning bryts.

Det får anses fördelaktigt för de skattskyldiga att det skattemässiga resultatet beräknas på ett sätt som så nära som möjligt överensstämmer med vad som gäller civilrättsligt. Med en sådan ordning slipper man tillämpa två olika regelkomplex på samma transaktion. Med ett slopat samband ökar komplexiteten i skattesystemet. För det allmänna är det vidare en klar fördel att orealiserade vinster och förluster hanteras på ett symmetriskt sätt. Genom detta minimeras utrymmet för skatteplanering.

Detta talar för att fordringar och skulder i utländsk valuta även i framtiden bör värderas enligt balansdagens kurs och att avsättning till valutakursreserv inte längre bör accepteras skattemässigt. Eftersom avsnittet om valutasäkring i BFNs rekommendation R7 (punkterna 8 och 15 – 19) skall tillämpas även framdeles så bör en motsvarande värdering även accepteras skattemässigt. Om en post har värderats i enlighet med terminskontrakt eller annan valutasäkringsåtgärd så bör denna värdering även accepteras skattemässigt.

Som nämnts ovan var värdering enligt balansdagens kurs också huvudalternativet när frågan behandlades i samband med skattereformen. I och med att bokföringsreglerna nu ändras så faller ett av argumenten mot en sådan behandling (nämligen att en strikt värdering till balansdagens kurs skulle bryta sambandet mellan redovisning och beskattning). Argumentet att beskattning av orealiserade vinster kan medföra likviditetsproblem skulle dock i princip kunna vara relevant fortfarande – framför allt för småföretagare. Mot det invändes i promemorian att det låga svenska ränteläget numera inte gör det speciellt attraktivt för småföretagare och lantbrukare att låna utomlands. Problemet är därför betydligt mindre nu än när frågan diskuterades förra gången i samband med skattereformen.

Detta argument har kritiserats av ett antal remissinstanser. De har hävdat att ränteturbulensen den senaste tiden visar att detta är en kortsiktig analys. Vidare har inte de beteendeförändringar som kan bli följden av att EMU bildas beaktats. Mot detta kan anföras att den utökade ekonomiska analys som har gjorts sedan promemorian (se avsnitt 5) visar att enskilda näringsidkare och småföretag i mycket ringa omfattning har valutakursreserver. Vidare är stabilitet i ekonomin en grundbult i regeringens politik och regeringen kommer givetvis även fortsättningsvis att föra en ansvarskännande ekonomisk politik där låga räntor är ett mål. Såvitt avser

eventuella beteendeförändringar på grund av EMU kan sägas att om företagen ökar sin valutaexponering genom att i större utsträckning än tidigare ha öppna valutapositioner så kommer detta naturligtvis att kunna påverka resultatet så länge som kronan har en flytande växelkurs gentemot euron. Det är i så fall en naturlig konsekvens av den valda strategin. Om däremot en eventuell ökad upplåning i euro syftar till att valutasäkra tillgångar i euro så kommer lånen inte att värderas till balansdagens kurs (om kriterierna i BFN R7 är uppfyllda).

En lösning enligt det här alternativet gör att man måste ta ställning till hur befintliga valutakursreserver skall lösas upp. Utan någon speciell lagstiftning kommer reserverna att lösas upp omedelbart. I promemorian gjordes bedömningen att detta skulle kunna vålla problem för vissa företag och att man därför borde medge att befintliga reserver får lösas upp under en treårsperiod. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF anser att reserverna skall få återföras utan skattekonsekvenser. Enligt regeringen är en sådan lösning oacceptabel. Ytterligare några remissinstanser har inväntat att avskattningstiden på tre år är för kort. Regeringen delar denna uppfattning och föreslår att avskattningstiden bestäms till fem år.

Enligt förslaget i promemorian skulle det vidare krävas att reserverna finns avsatta i räkenskaperna under hela den tid som upplösningen pågår. De företag som vill utnyttja avskattningsreglerna måste alltså ha kvar valutakursreserven i bokföringen. Denna inställning har kritiserats av ett antal remissinstanser som menar att avsättning enbart bör kunna göras i deklarationen.

Orsaken till promemorias förslag är att det utan reservering i bokföringen skulle bli möjligt att dela ut obeskattade vinstmedel. Regeringen kan inte acceptera att obeskattade vinster delas ut. Utan avsättning i räkenskaperna skulle det därför krävas någon form av utdelningsspärr för att förhindra att så sker. Regeringen är inte beredd att nu föreslå en sådan lagstiftning. När man bedömer om skattereglerna bör frikopplas från redovisningen bör man dessutom analysera hela det kopplade området. En punktvis frikoppling beträffande fordringar och skulder i utländsk valuta bör inte genomföras – i alla fall inte inom ramen för detta lagstiftningsärende. Det förtjänar även att påpekas att det är fullt frivilligt att skjuta upp avskattningen under fem år. De företag som, av ett eller annat skäl, inte vill redovisa någon valutakursreserv i räkenskaperna kan välja att återföra hela reserven omedelbart.

I det här sammanhanget bör man också ta upp storleken på den schablonintäkt som skall tas upp till beskattning hos de företag som har en valutakursreserv. Schablonintäkten uppgår till 54 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång. Schablonintäkten bestämdes i en miljö med surv och har inte ändrats trots att surven sedan länge är avvecklad. Vidare beräknades schablonintäkten med en formel där man blandade den formella skattesatsen (då 30 %) och den effektiva (då cirka 23 %). Detta ledde till ett materiellt felaktigt resultat. I stället borde man genomgående ha utgått från den effektiva skattesatsen. Med dessa förutsättningar borde procentsatsen rätteligen ha varit 77 %.

En del remissinstanser har kritiserat att schablonbeskattning över huvud taget sker. De anser att det avviker från systematiken i skattelagstiftningen eftersom övriga obeskattade reserver inte träffas av schablonbeskattning. Det har vidare hävdats att det är ett överambitiöst försök att skapa precision och symmetri i beskattningen och att det kan diskuteras om det över huvud taget uppkommer någon skattecredit i det fall en kursvinst ett visst år vid realisationstillfället har omvänts till en förlust.

Det är visserligen så att någon schablonbeskattning inte förekommer beträffande övriga obeskattade reserver, exempelvis överavskrivningar på inventarier och avsättning till periodiseringsfond. Här är emellertid normen att dessa reserveringar accepteras skattemässigt. Såvitt avser fordringar och skulder i utländsk valuta är normen att värdering skall ske till balansdagens kurs, vilket motiverar schablonbeskattning. Schablonintäkten beräknades på ett felaktigt sätt från början och bestämdes dessutom i en miljö med surv. Detta motiverar att den ändras.

Den effektiva skattesatsen för företag är f.n. cirka 26 % om man tar hänsyn till maximala avsättningar till periodiseringsfond och till de tidsförskjutningar som är inbyggda i periodiseringsfondssystemet. Vid en sådan skattesats bör schablonintäkten fastställas till $(1 - 0,26 =) 74\%$ av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan. Detta kan förklaras enligt följande.

När ett företag har en räntefri kredit så innebär det att ett kapital motsvarande krediten ingår i företagets tillgångsmassa och genererar avkastning utan någon kapitalkostnad. Syftet med schablonintäkten är att hela denna avkastning skall betalas i skatt. Avkastningen antas schablonmässigt uppgå till statslåneräntan.

Om vi antar en valutakursreserv på 100 så blir skattecrediten 26. Om statslåneräntan är 5 % så blir den schablonmässiga avkastningen på skattecrediten $(26 \times 0,05 =) 1,3$. Detta belopp kommer att ingå i företagets vinst och träffas av en skatt på $(1,3 \times 0,26 =) 0,338$. Då återstår $(1,3 - 0,338 =) 0,962$. För att detta belopp skall betalas i skatt krävs en schablonintäkt på $(0,962 / 0,26 =) 3,7$. Detta belopp motsvarar 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan $(0,74 \times 100 \times 0,05 = 3,7)$.

Under beredningsarbetet har observerats att Skattelagskommittén uttalade att det inte är klart hur de värdeförändringar på kapitaltillgångar som har påverkat beskattningen genom värdering enligt balansdagens kurs skall beaktas i samband med reavinstbeskattningen (SOU 1997:2 del II s. 133). Vid reavinstbeskattningen gäller att avdrag medges för det genomsnittliga anskaffningsvärdet. Det torde följa av allmänna regler att ett och samma skattesubjekt inte skall beskattas två gånger för samma vinst eller få avdrag två gånger för samma förlust. De upp- respektive nedskrivningar som blir följden av att fordringar värderas till balansdagens kurs skall därför beaktas vid reavinstberäkning enligt 30 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Någon särskild lagregel om detta torde inte erfordras.

I likhet med vad som anfördes i promemorian anser regeringen att modellen med strikt värdering till balansdagens kurs har störst fördelar. Ett genomförande av denna modell ger vidare en budgetförstärkning på cirka

0,54 miljarder kr under en femårsperiod (se avsnitt 5). Denna budgetförstärkning behövs för att finansiera de nya reglerna avseende omstrukturering av företag (prop. 1998/99:15) som regeringen överlämnade till riksdagen samtidigt med budgetpropositionen.

Detta leder till slutsatsen att alternativ 1 bör genomföras. Fordringar och skulder i utländsk valuta skall alltså värderas enligt balansdagens kurs, dock inte poster som är föremål för valutasäkring. Till skillnad från förslaget i promemorian bör dock befintliga valutakursreserver lösas upp under en femårsperiod. Schablonintäkten bör justeras till 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

5 Statsfinansiella konsekvenser

Inkomståret 1996 uppgick de ackumulerade valutakursreserverna till 2,31 miljarder kr. Om valutakursreserverna avskaffas så får detta tre direkta konsekvenser:

1. De ackumulerade reserverna återförs till beskattning.
2. De årliga avdragsgilla avsättningarna upphör.
3. Schablonbeskattningen upphör.

De två första posterna ger positiva statsfinansiella effekter eftersom de ökar företagets beskattningsbara vinst. Den tredje posten får motsatt effekt. Nedan skall de statsfinansiella effekterna av en återföring under fem år beräknas. Beräkningarna bygger på att företagen återför reserverna under fem år och att schablonintäkten uppgår till 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan.

Den totala periodiserade effekten av avskaffad schablonintäkt uppkommer först år 2003 medan avdraget för avsättning till valutakursreserv upphör direkt. Den totala statsfinansiella effekten uppstår under fem eller möjligen sex år beroende på kassamässiga förskjutningar av uppbörden. Reglerna om schablonintäkt konstruerades ursprungligen med syftet att balansera den uppskjutna beskattningen av orealiserade vinster. Därför uppkommer inte heller någon effekt från och med det sjätte året när såväl avdraget som schablonbeskattningen upphör. Effekterna av att valutakursreserverna återförs till beskattning under en period på 5 år redovisas i *tabell 1*. En varaktig budgetförstärkning med 0,03 miljarder kr uppkommer på grund av att de ackumulerade valutakursreserverna återförs till beskattning.

Tabell 1. Statsfinansiella effekter av att valutakursreserven återförs under 5 år då schablonintäkten beräknas med 74 procent av statslåneräntan (mdkr).

År	1999	2000	2001	2002	2003
Periodiserad effekt	0,12	0,11	0,11	0,10	0,10
Kassamässig effekt	-	0,12	0,23	0,10	0,10

Samtliga associationsformer kan göra avsättning till valutakursreserv. Det ligger dock i sakens natur att det är de stora företagen som berörs mest eftersom de har en större andel fordringar och skulder i utländsk valuta. Detta bekräftas av statistiken som följer. Enskilda näringsidkare hade 1995 avsatt ca 59 miljoner kr till valutakursreserv. I handelsbolag uppgick beloppet 1996 till ca 11 miljoner kr Motsvarande belopp för aktiebolag redovisas i *tabell 2*. Uppdelningen på små, medelstora och stora företag görs utifrån balansomslutning, redovisad vinst och taxerad inkomst. Det är dock i huvudsak balansomslutningen som avgör ett företags gruppstillhörighet. Med små företag avses bolag med balansomslutning under 25 miljoner kr Som stora företag räknas de med balansomslutning överstigande 250 miljoner kr och de medelstora företagen ligger däremellan.

Tabell 2. Valutakursreserven uppdelad på företag av olika storlek år 1996 (mdkr).

	Akkumulerad reserv	Schablonintäkt
Små företag	0,11	0,00
Medelstora företag	0,40	0,01
Stora företag	1,80	0,06
Totalt	2,31	0,07

Det är svårt att säga om avskaffandet av valutakursreserveringarna har någon effekt på kapitalkostnaden för företaget. Incitamenten att finansiera med nyemission istället för med lån kan förstärkas eftersom värderingen av skulder och fordringar i utländsk valuta inte blir lika förmånlig. Enligt gällande regler skall en orealiserad kursvinst på långfristig skuld eller fordran inte påverka resultatet utan föras till valutakursreserven. Detta kommer att upphöra och vinster kommer att resultatföras direkt vilket ökar lånekostnaderna.

6.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Paragrafen slår fast att huvudregeln är att fordringar, skulder och kontanter i utländsk valuta skall värderas enligt balansdagens kurs. Det undantag som finns från denna regel gäller poster som är säkrade genom terminskontrakt eller liknande. I dessa fall skall säkringskursen användas om samma värdering har använts i bokföringen och en sådan värdering överensstämmer med god redovisningssed. De situationer som avses med denna bestämmelse är de som behandlas i punkterna 8 och 15 – 19 i BFNs rekommendation R7. I den tidigare lagtexten har inte kontanter i utländsk valuta uttryckligen nämnts. Dessa torde emellertid omfattas även av dagens regler men för att ingen oklarhet skall råda har lagtexten kompletterats i detta avseende.

Av punkt 1 av övergångsbestämmelserna framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 1999 och skall tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Denna tidpunkt sammanfaller med den då BFN R7 förväntas upphöra att gälla (utom punkterna 8 och 15 – 19). För de beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1999 skall äldre bestämmelser tillämpas. För dessa företag kommer de nya bestämmelserna normalt att tillämpas första gången vid taxeringen år 2001. Även detta korresponderar med upphävandet av BFN R7.

Av punkt 2 av övergångsbestämmelserna framgår att bestämmelsen om schablonintäkt på valutakursreserven som finns i paragrafens hittillsvarande lydelse skall tillämpas sista gången vid 1999 års taxering. Fr.o.m. taxeringen år 2000 skall motsvarande bestämmelser i lagen om beskattning av valutakursreserv tillämpas. Detta gäller alltså även för de företag som tillämpar paragrafens hittillsvarande lydelse vid denna taxering. Utan denna bestämmelse skulle det gälla två olika procentsatser för beräkning av schablonintäkt vid taxeringen år 2000. En sådan ordning skulle skapa administrativa problem för skatteförvaltningen.

6.2 Förslaget till lag om beskattning av valutakursreserv

1 §

I promemorian hade paragrafen en något annorlunda utformning. Kamrarrätten i Sundsvall ansåg att lagtexten var otydlig och den har därför formulerats om.

I paragrafens *första stycke* slås fast att de valutakursreserver som har satts av i det bokslut som avslutas närmast före den 31 december 1999 får återföras till beskattning enligt denna lag. För företag som har kalenderår som räkenskapsår innebär det att lagen tillämpas på den valutakursreserv som sätts av i 1998 års bokslut. De företag som har brutet räkenskapsår får uppskov med avskattningen av den valutakursreserv som sätts av i det bokslut som görs under 1999. Lagrådet har pekat på att ett företag som har brutet räkenskapsår som påbörjas under 1998 och som förlänger och

lägger om räkenskapsåret till kalenderår har rätt till avdrag för avsättning till valutakursreserv i bokslutet per den 31 december 1999. Detta följer av att räkenskapsåret påbörjades under 1998. Företag med sådant beskattningsår omfattades däremot inte av möjligheten till uppskov med avskattning enligt det remitterade förslaget. Av andra mening, som utformats enligt Lagrådets förslag, följer att även en avsättning för ett sådant beskattningsår omfattas av uppskavsbestämmelserna. Det kan vidare förekomma att ett företag med räkenskapsår maj–april startas under tiden den 1 november 1998 – 31 december 1998 och förlänger sitt första räkenskapsår så att det första bokslutet upprättas per den 30 april 2000. Eftersom räkenskapsåret har börjats före den 1 januari 1999 har företaget rätt att göra avsättning till valutakursreserv vid 2001 års taxering. Enligt andra mening omfattas även denna avsättning av uppskavsbestämmelserna.

I det *andra stycket* definieras vad som menas med valutakursreserv. Valutakursreserv överensstämmer med det belopp på vilket man beräknar schablonintäkt enligt punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL. Begreppet ”valutakursreserv” har inte tidigare definierats i skattelagstiftningen. Avsikten har emellertid hela tiden varit att schablonintäkten skall beräknas på det belopp som skall sättas av till valutakursreserv enligt BFN R7.

Av *tredje stycket* framgår att den del av valutakursreserven som ännu inte återförts måste finnas avsatt i räkenskaperna för att lagen skall tillämpas. Detta gäller under hela avskattningsperioden.

Av *fjärde stycket* framgår att lagen skall tillämpas båda av enskilda näringsidkare och juridiska personer.

2 §

I paragrafen anges att valutakursreserven skall återföras till beskattning med minst en femtedel per år vid taxeringarna år 2000–2004. Om taxering inte sker år 2004 skall den sista femtedelen återföras till beskattning vid taxeringen år 2005. Regeln är konstruerad på så sätt att om man återför mer än en femtedel ett visst år så minskar skyldigheten att återföra i motsvarande mån under nästföljande år. Den som återför exempelvis tre femtedelar vid 2000 års taxering behöver inte återföra någon del vid 2001 och 2002 års taxeringar. Vid 2003 års taxering skall företaget återföra minst en femtedel.

3 §

I första stycket finns en bestämmelse som är tillämplig om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999. I detta fall behöver ingen del återföras till beskattning vid taxeringen år 2000. Vid taxeringen år 2001 måste emellertid minst två femtedelar återföras till beskattning.

I andra stycket, som har utformats enligt Lagrådets förslag, regleras det fallet att ett företag med räkenskapsår maj–april påbörjar sin verksamhet under november–december 1998 och förlänger räkenskapsåret till att avse 18 månader. Detta företag har rätt till avdrag för avsättning till valutakursreserv vid 2001 års taxering men ingen del behöver återföras till

beskattning vid denna. Vid 2002 års taxering måste emellertid minst tre femtedelar återföras till beskattning.

4 §

För att undvika att allt för små belopp återförs under en treårsperiod föreskrivs i fjärde paragrafen att om den sammanlagda valutakursreserv på vilken lagen tillämpas är mindre än 10 000 skall hela beloppet återföras till beskattning vid taxeringen år 2000. Om det räkenskapsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 eller om taxering inte sker år 2000 skall beloppet i stället återföras vid närmast följande taxering.

5 §

I paragrafen föreskrivs att en schablonintäkt skall beräknas på den del av valutakursreserven som ännu inte har återförts till beskattning. Schablonintäkten uppgår till 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

6 §

I paragrafen anges vissa fall då valutakursreserven tvångsmässigt skall återföras till beskattning. Bestämmelsen överensstämmer med 5 § av lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder.

7 §

Paragrafen reglerar de fall då valutakursreserv kan överföras från fysisk person eller handelsbolag till ett aktiebolag. Bestämmelsen överensstämmer med 12 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv och har utformats med beaktande av de nya omstruktureringsreglerna (prop. 1998/99:15). Till skillnad från vad som gäller enligt 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder så uppställs inget krav på att det övertagande aktiebolaget skall sätta av valutakursreserven i räkenskaperna. Att så måste ske följer emellertid redan av 1 § tredje stycket.

8 §

I paragrafen anges att valutakursreserv skall övertas vid fusion och fission då reglerna i lagen (1998:000) om uppskov vid beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse skall tillämpas (prop. 1998/99:15). Genom den lagstiftning som införs i denna proposition blir valutakursreserv inte längre en tillgångsanknuten reserv. Detta gör att den inte passar in i systematiken för verksamhetsöverlåtelse enligt lagen om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse. Av detta skäl bör den inte få övertas vid sådana överlåtelse.

Sammanfattning av promemorian Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta (dnr Fi 98/2216)

Prop. 1998/99:28
Bilaga 1

I denna promemoria lämnas förslag på nya regler beträffande värderingen av fordringar och skulder i utländsk valuta. År 1999 förväntas de civilrättsliga reglerna ändras och i samband med det behöver en översyn göras även av de skatterättsliga reglerna.

Promemorian har utarbetats av tjänstemän vid Finansdepartementets Skatteavdelning. Promemorian har ännu inte blivit föremål för ställningstagande av den politiska ledningen i departementet.

Tre olika modeller diskuteras:

1. Strikt värdering till balansdagens kurs utan avsättning till valutakursreserv.
2. Strikt värdering till anskaffningsdagens kurs.
3. Värdering till balansdagens kurs men avsättning till valutakursreserv medges om de totala orealiserade vinsterna på långfristiga poster överstiger de totala orealiserade förlusterna på kort- och långfristiga poster.

Av dessa modeller förordas alternativ 1 i kombination med en treårig avskattningsperiod av befintliga reserver.

De nya reglerna förslås bli tillämpliga fr.o.m. taxeringen år 2000. För de beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1999 förslås dock äldre bestämmelser tillämpas.

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Alternativ 1. Strikt värdering till balansdagens kurs

Härigenom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningarna

till 24 §

4¹. Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. *Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed.*

Om fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång tas 54 procent av skillnaden multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång upp som intäkt. Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd beräknas en intäkt endast i den mån posten inte har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

4. *Kontanter samt fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.*

¹ Senaste lydelse 1990:1421

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering. För beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet gäller dock äldre bestämmelser alltjämt.

2. Bestämmelsen i andra stycket första meningen av paragrafens lydelse vid utgången av år 1998 skall tillämpas sista gången vid 1999 års taxering. I 5 § lagen 1998:XXX om återföring av valutakursreserv finns bestämmelser som skall tillämpas fr.o.m. 2000 års taxering.

Alternativ 2. Värdering till anskaffningsdagens kurs

Prop. 1998/99:28
Bilaga 2

Häri genom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningarna till 24 §

4¹. Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed.

Om fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång tas 54 procent av skillnaden multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång upp som intäkt. Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd beräknas en intäkt endast i den mån posten inte har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

4. *Kontanter samt fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till anskaffningsdagens kurs.*

Övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering. För beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet gäller dock äldre bestämmelser alltjämt.

¹ Senaste lydelse 1990:1421

Härigenom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningarna
till 24 §

4¹. Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed.

Om fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång tas 54 procent av skillnaden multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång upp som intäkt. Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd beräknas en intäkt endast i den mån posten inte har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

4. *Kontanter samt fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.*

Om värdering enligt första stycket leder till att orealiserade kursvinster på långfristiga poster tas upp så får dessa sättas av till en valutakursreserv. Detta gäller endast till den del posten värderas till en kurs som överstiger anskaffningsdagens kurs. Om värderingen leder till att orealiserade kursförluster på kort- och långfristiga poster dras av så skall avsättningen till valutakursreserv minskas i motsvarande mån. Som förutsättning för avdrag för avsättning till valutakursreserv gäller att reserven redovisas i räkenskaperna. Som intäkt tas upp 74 % av valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

¹ Senaste lydelse 1990:1421

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering. För beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser alltjämt. Intäkt enligt andra stycket första meningen skall dock beräknas utifrån 74 % av statslåneräntan vid beskattningsårets utgång även för sådana beskattningsår.

Förslag till lag om återföring av valutakursreserv

Prop. 1998/99:28
Bilaga 2

Detta lagförslag gäller bara beträffande alternativ 1, strikt värdering till balansdagens kurs.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag skall tillämpas på avsättning till valutakursreserv som har gjorts vid 1999 års taxering eller, om taxering inte sker 1999, vid närmast föregående taxering. Om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 skall lagen i stället tillämpas på den avsättning till valutakursreserv som har gjorts vid 2000 års taxering.

Med valutakursreserv avses skillnaden mellan kursen vid beskattningsårets utgång och det lägre belopp som fordringar har tagits upp till eller det högre belopp som skulder har tagits upp till vid värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enligt punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370). Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd anses valutakursreserv inte föreligga om posten har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde har använts i bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Som förutsättning för att lagen skall tillämpas gäller att valutakursreserven finns avsatt i räkenskaperna.

2 § Avdrag för avsättning till valutakursreserv återförs till beskattning

vid 2000 års taxering med minst en tredjedel,

vid 2000-2001 års taxeringar med minst två tredjedelar och

vid 2000-2002 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 2002, vid 2000-2003 års taxeringar, med hela beloppet.

3 § Om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 behöver ingen del återföras till beskattning vid 2000 års taxering. Vid följande års taxeringar skall avdraget återföras i den ordning som anges i 2 §.

4 § Överstiger det sammanlagda belopp som skall återföras till beskattning i den ordning som anges i 2 § inte 10 000 kronor återförs i stället hela beloppet vid 2000 års taxering. Om det räkenskapsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 eller om taxering inte sker år 2000 skall beloppet i stället återföras vid närmast följande taxering.

5 § Som intäkt tas upp 74 % av den del av valutakursreserven som inte har återförts till beskattning enligt 2-4 §§ multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

6 § Återstående del av belopp som avses i 1-3 §§ återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i förvärvskällan, skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning,

2. företaget har upplösts genom fusion och 8 § inte är tillämplig,

3. beslut har fattats om att företaget skall träda i likvidation eller

4. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.

7 § Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag får kvarvarande valutakursreserv övertas av och återförs hos aktiebolaget under förutsättning

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv till aktiebolaget.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna. Vid apportemission skall anskaffningsvärdet för aktierna minska med ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på valutakursreserven.

8 § Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier på sätt anges i 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.

Övergångsbestämmelser

Prop. 1998/99:28
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över Finansdepartementets promemoria Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta (dnr Fi98/2216).

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksskatteverket, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Sundsvall, Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Närings- och teknikutvecklingsverket, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Företagarnas Riksorganisation, Svensk Handel, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Redovisningsrådet, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Yttrande har också inkommit från Stockholms handelskammare.

Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Stockholms handelskammare hänvisar i sina remissvar till Näringslivets skattedelegations yttrande.

Handelshögskolan i Stockholm, Centralorganisationen SACO, Finansbolagens Förening, HSB Riksförbund, Svensk industriförening, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Sveriges Köpmannaförbund och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 24 §

4¹ . Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. *Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed.*

Om fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång tas 54 procent av skillnaden multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång upp som intäkt. Föreligger i fråga om sådan fordran eller skuld terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd beräknas en intäkt endast i den mån posten inte har tagits upp till ett värde som motiveras av valutasäkringen.

4. *Kontanter samt* fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering. För beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet gäller dock äldre bestämmelser om inte annat följer av punkt 2.

2. Bestämmelsen i andra stycket första meningen av paragrafens lydelse vid utgången av år 1998 skall tillämpas sista gången vid 1999 års taxering. I 5 § lagen (1998:000) om beskattning av valutakursreserv finns bestämmelser som skall tillämpas fr.o.m. 2000 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1990:1421

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutas närmast före den 31 december 1999 har valutakursreserv får återföra denna till beskattning i den omfattning som anges i denna lag. Det samma gäller avsättning till valutakursreserv som har gjorts i bokslut år 2000 under förutsättning att det räkenskapsår som ligger till grund för bokslutet har påbörjats före den 1 januari 1999.

Valutakursreserv anses föreligga om tillgångarna vid inkomsttaxeringen har tagits upp till ett lägre värde än som skulle ha följt vid en tillämpning av punkt 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse den 1 januari 1999.

Som förutsättning för att lagen skall tillämpas gäller att den kvarvarande valutakursreserven finns avsatt i räkenskaperna.

Med företag avses i denna lag fysiska och juridiska personer.

2 § Avdrag för avsättning till valutakursreserv återförs till beskattning vid 2000 års taxering med minst en femtedel, vid 2000-2001 års taxeringar med minst två femtedelar, vid 2000-2002 års taxeringar med minst tre femtedelar, vid 2000-2003 års taxeringar med minst fyra femtedelar, och vid 2000-2004 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 2004, vid 2000-2005 års taxeringar, med hela beloppet.

3 § Om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 behöver ingen del återföras till beskattning vid 2000 års taxering. Vid följande års taxeringar återförs avdraget i den ordning som anges i 2 §.

Avsättning som avses i 1 § första stycket andra meningen behöver inte till någon del återföras till beskattning vid 2001 års taxering. Vid följande års taxeringar återförs avdraget i den ordning som anges i 2 §.

4 § Överstiger det sammanlagda belopp som skall återföras till beskattning inte 10 000 kronor återförs hela beloppet vid 2000 års taxering. Om det räkenskapsår som ligger till grund för taxeringen år 2000 har påbörjats före den 1 januari 1999 eller om taxering inte sker år 2000 skall beloppet i stället återföras vid närmast följande taxering.

5 § Som intäkt tas upp 74 procent av den kvarvarande valutakursreserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

6 § Kvarvarande valutakursreserv återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som valutakursreserven hänför sig till,

2. delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,

3. företaget har upplösts genom fusion och 8 § inte är tillämplig,
4. beslut har fattats om att företag som innehar valutakursreserv skall träda i likvidation,
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller
6. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

7 § Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag får kvarvarande valutakursreserv övertas av och återförs hos aktiebolaget under förutsättning

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv till aktiebolaget.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna. Vid apportemission skall anskaffningsvärdet för aktierna minskas med ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på valutakursreserven.

8 § Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser skall - om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda - valutakursreserv övertas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-10-22

Närvarande: f.d. justitierådet Staffan Vängby, justitierådet Gertrud Lennander, regeringsrådet Kjerstin Nordborg.

Enligt en lagrådsremiss den 8 oktober 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om beskattning av valutakursreserv.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Bo Lindén.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Förslaget till lag om beskattning av valutakursreserv

1 §

Enligt första stycket första meningen får ett företag som vid utgången av det beskattningsår som avslutas närmast före den 31 december 1999 har valutakursreserv återföra denna till beskattning enligt reglerna i lagen. Enligt andra meningen i första stycket får ett företag återföra en avsättning till valutakursreserv som gjorts i bokslut år 2000, under förutsättning att det räkenskapsår som ligger till grund för bokslutet har påbörjats före den 1 januari 1999. Bestämmelse saknas om ett företag som gör bokslut per den 31 december 1999. Av punkten 1 övergångsbestämmelserna till den föreslagna lagen om ändring i kommunalskattelagen följer att också ett sådant företag har rätt att göra avsättning till valutakursreserv, under förutsättning att det räkenskapsår som ligger till grund för bokslutet har påbörjats före den 1 januari 1999. Efter orden "som har gjorts i bokslut" bör därför följa "per den 31 december 1999 eller under år 2000".

3 §

Den ändring som Lagrådet föreslår under 1 § föranleder ändringar också i förevarande paragraf. Företag som gör bokslut per den 31 december 1999 och som enligt Lagrådets förslag får återföra avsättning till valutakursreserv enligt 1 § första stycket andra meningen kommer att omfattas av den i lagrådsremissen föreslagna ordalydelsen av första stycket i 3 §, något som också är sakligt korrekt. Hänvisningen i andra stycket i 3 §, som efter den ändring Lagrådet föreslår i 1 § kommer att omfatta också

sådana företag, blir däremot felaktig. Bestämmelser för dessa företag och för företag som gör bokslut under år 2000 och som också omfattas av första stycket andra meningen i 1 § bör ges en enhetlig utformning. Detta kan ske om andra stycket i paragrafen i stället ges följande lydelse: Prop. 1998/99:28
Bilaga 5

"Om det beskattningsår som ligger till grund för taxeringen år 2001 har påbörjats före den 1 januari 1999 behöver ingen del återföras till beskattning vid denna taxering. Vid följande års taxeringar återförs avdraget i den ordning som anges i 2 §."

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 oktober 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Åsbrink, Ulvskog, Sahlin, von Sydow, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnsson, Leijon

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Regeringen beslutar proposition