

Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

Del 1

*Slutbetänkande av Utredningen om sambandet
mellan redovisning och beskattning*

Stockholm 2008



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2008:80

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.

– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB

Stockholm 2008

ISBN 978-91-38-23056-5
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Anders Borg

Genom beslut den 21 oktober 2004 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning ska se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen.

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

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

Utredningen lämnade delbetänkandet *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde* (SOU 2005:53) i juni 2005.

Allmänna ombudet hos Skatteverket Johan Svanberg förordnades att vara särskild utredare från den 9 juni 2005.

En förteckning över sakkunniga, experter och sekreterare som deltagit i arbetet med slutbetänkandet bifogas.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB).

Härmed överlämnas slutbetänkandet *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet* (SOU 2008:80).

Särskilda yttranden har lämnats av sakkunnige Bertil Wiman och av experterna Tommy Andersson, Mikael Carlson, Lennart Iredahl samt Gunvor Pautsch. Ett gemensamt särskilt yttrande har lämnats

av experterna Karin Berggren, Richard Hellenius, Mikael Holmberg, Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Ulla Werkell.

Stockholm i september 2008

Johan Svanberg

/ Anders Bengtsson
Mary-Anne Carlsson
Lars Möller

Förteckning

Förteckning över sakkunniga, experter och sekreterare vilka deltagit i arbetet med slutbetänkandet

	Fr.o.m. ¹	T.o.m. ²
Sakkunniga		
F.d. regeringsrådet Bodil Hulgaaard		
Professorn Jan Södersten	2005-09-19	2006-03-19
Professorn Bertil Wiman	2005-10-10	
Experter		
Rättslige experten Tommy Andersson		
Redovisningsexperten Åsa Andersson		
Jur. kand. Karin Berggren		
Förbundsordföranden Mikael Carlson		
Departementsrådet Per Classon		
Senior rådgivaren Mikael Holmberg		
Direktören Anders Hultqvist		2006-06-06
Auktoriserade revisorn Lennart Iredahl		
Ämnesrådet Gabriella Johansson		2007-05-06
Ämnesrådet Marie Jönsson		2006-03-19
Kanslirådet Bo Lindén		
Departementsrådet Tobias Lindhe		2005-09-04
Skattejuristen Ingrid Melbi		
Skattejuristen Peter Nilsson		
Kanslichefen Gunvor Pautsch		
Ämnesrådet Stefan Pärnhem		2008-04-30

¹ Om det inte anges något datum var personen förordnad när arbetet med slutbetänkandet påbörjades.

² Om det inte anges något datum har personen varit förordnad t.o.m. den dag då slutbetänkandet lämnas.

	Fr.o.m. ³	T.o.m. ⁴
Skattejuristen Ulla Werkell		
Departementssekreteraren Pär Holmberg	2005-09-05	2006-08-16
Ämnesrådet Kjell Olsson	2006-03-20	
Kammarrättsassessorn Magdalena Wetterfors	2006-03-20	2007-09-16
Civilekonomen Carl-Gustaf Burén	2006-08-17	2006-12-14
Departementssekreteraren Anna Brink	2006-08-17	2007-01-28
Skatteexperten Richard Hellenius	2006-12-15	
Kanslirådet Peter Brose	2007-01-29	
Ämnessakkunnige Lena Hiort af Ornäs	2007-03-05	2008-01-27
Departementssekreteraren Jenny Tiger	2007-05-07	
Departementssekreteraren Niklas Lindeberg	2007-09-17	
Departementssekreteraren Robert Wälikangas	2008-01-28	
Sekreterare		
Kanslirådet Rolf Bohlin		2006-08-31
Kammarrättsrådet Anders Bengtsson		
Skattehandläggaren Lars Möller	2006-09-01	
Kammarrättsassessorn Ewa Mårdberg	2007-01-01	2007-01-31
Rättsliga experten Mary-Anne Carlsson	2007-03-01	

³ Om det inte anges något datum var personen förordnad när arbetet med slutbetänkandet påbörjades.

⁴ Om det inte anges något datum har personen varit förordnad t.o.m. den dag då slutbetänkandet lämnas.

Innehåll

DEL 1

Förkortningar	15
----------------------------	-----------

Sammanfattning	19
-----------------------------	-----------

Författningsförslag	29
----------------------------------	-----------

1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	29
2	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	87
3	Förslag till lag om upphävande av lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	89
4	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	90

Del I Inledning

1	Utredningens uppdrag och arbete	93
1.1	Uppdraget.....	93
1.2	Utredningsarbetet.....	93
1.3	Avgränsningar	94
1.4	Den fortsatta framställningen	95
1.5	Myndigheter och organisationer	96
1.6	Förändringar som kunnat beaktas	97

2	Gällande rätt och andra viktiga utgångspunkter.....	99
2.1	Inledning.....	99
2.2	Olika former av samband.....	100
2.2.1	Rättsligt och annat samband	100
2.2.2	Materiellt samband.....	101
2.2.3	Formellt samband	101
2.2.4	Samband i praktiken.....	103
2.3	Grundläggande regler om inkomstberäkning för näringsverksamhet.....	104
2.3.1	Grunden för inkomstberäkningen	104
2.3.2	Bokföringsmässiga grunder	104
2.3.3	God redovisningssed.....	107
2.3.4	Räkenskaper	111
2.4	Övriga regler om sambandet i 14 kap. IL	113
2.4.1	Balansposter	113
2.4.2	Justering av resultatet	117
2.4.3	Kvittning mellan balansposter.....	120
2.5	I vilka frågor gör sig det materiella sambandet gällande	122
2.5.1	Inledning.....	122
2.5.2	Omfång.....	123
2.5.3	Periodisering.....	125
2.5.4	Klassificering	127
2.5.5	Bevis och utredning	129
2.6	Regler om redovisningen i deklarationen och beskattningsår.....	130
2.6.1	Redovisningen i deklarationen	130
2.6.2	Beskattningsår	134
2.7	Förhållanden i andra länder	135
2.7.1	Allmänt	135
2.7.2	Danmark.....	136
2.7.3	Norge	136
2.7.4	Storbritannien	137

Del II Övergripande bedömning

3	Fördelar och nackdelar med ett materiellt samband – de traditionella argumenten.....	141
3.1	Inledning.....	141
3.2	Fördelar	142
3.2.1	Beskattning av ett företagsekonomiskt riktigt resultat	142
3.2.2	Förenkling.....	143
3.2.3	Statens kontrollbehov tillgodoses	144
3.2.4	Resurssparande	145
3.3	Nackdelar	145
3.3.1	Redovisningens kvalitet försämras	145
3.3.2	Osäkerhet om innehållet i god redovisningssed.....	147
3.3.3	Oklarheter i beviskrav	149
3.3.4	Gränsdragningsproblem.....	149
4	Sambandet och utvecklingen inom redovisningen	155
4.1	Inledning.....	155
4.2	Kategoriseringen	155
4.2.1	Inledning	155
4.2.2	Utvecklingen inom redovisningen.....	156
4.2.3	Förslag som genomförts	159
4.3	Kategoriseringens betydelse för sambandet.....	160
4.3.1	Neutralitet vid beskattningen	160
4.3.2	Kategorisering och risk för skatteplanering.....	162
4.3.3	Administrativa kostnader.....	163
4.4	Utveckling utifrån internationella redovisningsstandarder	165
4.4.1	IAS-utredningens slutsatser.....	165
4.4.2	IAS-reglerna som grund för beskattningen	166
5	Sambandet och makten över beskattningen	169
5.1	Inledning.....	169
5.2	Regeringsformens regler.....	169

5.3	Redovisningsreglerna	170
5.3.1	Redovisningslagarnas karaktär av ramlagar	170
5.3.2	Vad är god redovisningssed?	171
5.3.3	De normgivande organen	172
5.3.4	Tillkomsten av BFN	174
5.3.5	BFN:s roll i och med BFL.....	175
5.3.6	Finansinspektionens föreskriftsrätt.....	176
5.4	Rättsvetenskapliga utlåtanden	178
5.4.1	Uppdraget.....	178
5.4.2	Är det förenligt med RF att bevara sambandet?	179
5.4.3	Argument för och emot att fortsatt samband är förenligt med RF.....	181
5.4.4	Är det från ett konstitutionellt perspektiv lämpligt att bevara sambandet?	186
5.4.5	Olika regler för olika företag.....	189
5.5	Övergripande bedömningar.....	192
5.5.1	Paradigmskifte – bort från beskattning av det företagsekonomiskt riktiga resultatet.....	193
5.5.2	Skatt – en fråga som gäller de offentliga finanserna.....	195
5.5.3	Lagtolkning eller regelgivning.....	196
5.5.4	Vad betyder föreskriftskravet	202
5.5.5	Skillnader mellan redovisningens och civilrättens betydelse för beskattningen	203
5.5.6	Riksdagens oinskränkta möjlighet att bestämma särskilda regler.....	204
5.5.7	Allmänna råd med syfte att binda företagen	205
5.5.8	Ska skattebasen bestämmas av internationella organ?	208
6	Det materiella sambandet – vilket system ska väljas? ...	211
6.1	Inledning.....	211
6.2	Utredningsdirektiven	212
6.3	Övergripande mål för skatteregler och skattesystemet	213
6.4	Ett system med ett stärkt materiellt samband.....	214
6.4.1	Inledning.....	214
6.4.2	Generella argument för systemet	215

6.4.3	Särskilt för K1 och K2	216
6.4.4	Generella argument mot systemet.....	217
6.4.5	Kategorisering och neutralitet	218
6.4.6	Förenlighet med regeringsformen.....	219
6.4.7	Starkare samband ställer krav.....	221
6.4.8	Sambandet hämmar god sed.....	222
6.4.9	Särskilt för K4-företagen (IFRS-företagen)	224
6.5	Ett system enligt nuvarande blandmodell	225
6.5.1	Inledning	225
6.5.2	Endast mindre ingrepp i nuvarande system	226
6.5.3	Särskilda redovisningsregler för juridisk person.....	234
6.5.4	Företag i en kategori beskattas utifrån redovisningsreglerna för en annan kategori	235
6.6	Ett system utan materiellt samband.....	236
6.6.1	Inledning	236
6.6.2	Generella argument för systemet.....	236
6.6.3	Generella argument mot systemet.....	238
6.7	Utredningens sammanfattande ställningstagande	239
6.7.1	Allmänt.....	239
6.7.2	Lagstiftningsarbetet i ett frikopplat system.....	241
6.7.3	Samordning med K2	242
6.7.4	Möjlighet att i stället följa redovisningen.....	242
6.7.5	Särskilda regler som ger ett materiellt samband	242

Del III Huvuddragen i ett system med frikopplade regler

7	Övergripande principer och regler i ett system utan materiellt samband	247
7.1	Inledning.....	247
7.2	Vilka principer ska styra beskattningstidpunkten?.....	248
7.3	Prejudiciella frågor.....	251
7.3.1	Avyttringsbegreppet.....	252
7.3.2	En eller flera transaktioner.....	257
7.3.3	Nuvärdesberäkning.....	258
7.3.4	Händelser efter beskattningsårets utgång.....	261

7.4	Rättstillämpningen i ett system utan materiellt samband....	263
7.5	Den närmare utformningen av reglerna om beskattningstidpunkten	269
7.5.1	Skatteregler.....	269
7.5.2	Räkenskaperna	270
7.5.3	Belöpandeprincipen	271
7.5.4	Portalparagrafer.....	273
7.6	Beräkningen av resultatet.....	274
7.6.1	Inledning.....	274
7.6.2	Gällande rätt	275
7.6.3	Frågor	276
7.6.4	Indelningen i resultatposter och balansposter	277
7.6.5	Balansposter	280
7.6.6	Betalningar av balansposter	283
7.6.7	Justeringar av resultatet	286
8	Rätten att välja en tidigarelagd beskattning.....	289
8.1	Inledning.....	289
8.2	Gällande rätt	290
8.2.1	Inledning.....	290
8.2.2	Redovisningen	291
8.2.3	De särskilda skattereglerna.....	292
8.2.4	Sammanfattning av vad som gäller i dag.....	297
8.3	Överväganden och förslag	298
8.3.1	Skälen för och emot valfrihet i periodiseringsregler.....	298
8.3.2	Valfrihetens gränser	303
8.3.3	Närmare om systemets utformning.....	306
8.3.4	Risken för kringgående av reglerna i 40 kap. IL.....	313
8.3.5	Utformningen av en regel om beräkning av spärrat underskott efter ett principbyte	321
9	Utdelning av obeskattade vinster	331
9.1	Inledning.....	331
9.1.1	Beskattning före utdelning.....	331
9.1.2	Begreppet skatte kredit.....	332

9.1.3	Ekonomisk dubbelbeskattning eller bolagsbeskattning	332
9.2	Gällande rätt	333
9.2.1	Sambandet mellan redovisning och vinstutdelning	334
9.2.2	Skatterättslig utdelningsspärr	335
9.2.3	Undantag – regler som tillåter att obeskattade vinster kan delas ut	335
9.2.4	Redovisning av skattefordringar och skatteskulder	337
9.3	Tidigare utredningar	338
9.3.1	Redovisningskommittén	338
9.3.2	Riksskatteverket	340
9.4	Förhållanden i andra länder	340
9.5	Överväganden och förslag	341
9.5.1	Sambandet mellan vinstutdelning och beskattning	341
9.5.2	Tekniker för att hindra utdelning av obeskattade vinster	342
9.5.3	Ett nygammalt system för att binda obeskattade vinster i bolaget	353
9.5.4	Närmare om tekniken	356
10	Förenklingar	367
10.1	Inledning	367
10.2	Redovisning	368
10.2.1	Väsentlighetsprincipen	368
10.2.2	Förenklingar för mindre företag	369
10.2.3	Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut	369
10.3	Skatterätt	371
10.3.1	Väsentlighetsprincipen	371
10.3.2	Förenklingsregler	371
10.3.3	Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut	372
10.4	Överväganden och förslag	373
10.4.1	Allmänt	373
10.4.2	Väsentlighetsregeln	375

10.4.3	Kontantmetoden	376
10.4.4	Alternativregeln	381
10.4.5	Konkreta förenklingsregler	382

DEL 2

Del IV Regler om beskattningstidpunkten

- 11 Allmänt om intäkter
- 12 Försäljning av tillgångar
- 13 Tillhandahållande av tjänster
- 14 Ränta, royalty och utdelning
- 15 Allmänt om kostnader
- 16 Personalkostnader
- 17 Kostnader i samband med inköps- och försäljningsavtal
- 18 Inventarier
- 19 Immateriella tillgångar
- 20 Lager
- 21 Finansiella instrument

Del V Övriga frågor

- 22 Försäkringsföretag
- 23 Leasing och pensionskostnader
- 24 Ikraftträdande och övergångsfrågor

Del VI Konsekvenser och finansiering

- 25 Konsekvenser och finansiering

Del VII Författningskommentar

- 26 Författningskommentar

Särskilda yttranden

Bilagor

- 1 Kommittédirektiv
- 2 Utlåtande
- 3 Utlåtande
- 4 Omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde

Förkortningar

ABL	aktiebolagslagen (2005:551)
AvP	avkastningsskatt
AvPL	lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
bet.	betänkande
BFL	bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BFN U	Bokföringsnämndens uttalande
dir.	direktiv
dnr	diarienummer
Ds	Departementsstencil
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FFFS	Finansinspektionens författningssamling
FRL	försäkringsrörelselagen (1982:713)
FSK	förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
GBFL	bokföringslagen (1976:125)
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS-förordningen	Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder

ICC	Internationella handelskammaren
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
inventeringslagen	lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LU	Lagutskottet
LUFV	lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
not.	notis
prop.	proposition
ref.	referat
RF	regeringsformen
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådets rekommendation
RSV	Riksskatteverket
rskr.	riksdagens skrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIC	Standing Interpretations Committee
SkU	Skatteutskottet
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SLK	Skattelagskommittén
SLP	särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL	lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	taxeringslagen (1990:324)

tryggandelagen	lagen (1967:531) om tryggande av pensions- utfästelse m.m.
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp
ÅRFL	lagen (1995:1560) om årsredovisning i för- säkringsföretag
ÅRKL	lagen (1995:1559) om årsredovisning i kredit- institut och värdepappersbolag
ÅRL	årsredovisningslagen (1995:1554)

Sammanfattning

Förslagen i korthet

Utredningen har haft i uppdrag att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning ska se ut i framtiden. Eftersom det är det skatterättsliga perspektivet som gäller kan frågan i stället formuleras: Hur ska reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstlagen näringsverksamhet se ut i framtiden? En särskild del i uppdraget är att föreslå regler som leder till att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut.

Utredningen föreslår huvudsakligen följande:

1. Det materiella sambandet avskaffas och ersätts av regler om beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen (1999:1299), IL.
2. Om ett företag redovisar obeskattade vinster som fritt eget kapital ska det enligt regler i IL ta upp de obeskattade vinsterna till beskattning.

Olika sorters samband

Det finns flera samband mellan redovisning och beskattning och det är viktigt att man tydligt skiljer mellan dem.

Det *materiella sambandet* etableras väsentligen genom regeln om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL och innebär att god redovisningssed ska läggas till grund för beskattningen, om det inte finns särskilda skatteregler i IL. Under senare år har det materiella sambandet minskat genom att ytterligare särskilda skatteregler har tagits in i IL. Sambandet mellan de principer som anses redovisningsmässigt korrekta, nämligen koncernredovisningsprinciperna, och beskattningen har urholkats genom att möjligheterna att tillämpa särskilda principer i redovisningen för juridisk person har ökat.

Det *formella sambandet* innebär att särskilda skatteregler bara får tillämpas under förutsättning att man väljer samma lösning i redovisningen. Det formella sambandet finns bl.a. för inventarier och periodiseringsfonder. Syftet med regler om formellt samband är bl.a. att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut.

Det finns också *samband i praktiken*. Dessa samband består bl.a. i att redovisning och beskattning ömsesidigt påverkar varandra på områden på vilka det inte finns vare sig formellt eller materiellt samband. Det praktiska sambandet gör sig också gällande i fråga om företagens administrativa arbete med att deklarerat och Skatteverkets arbete med deklarationshanteringen och skattekontrollen.

Det materiella sambandet

Utredningen föreslår alltså att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas. Lagstiftningsmässigt får detta två övergripande konsekvenser. Reglerna i 14 kap. 2 § och 4 § får ett annat innehåll. I IL tas in ett förhållandevis stort antal regler som ersätter det materiella sambandet. De placeras i två nya kapitel, 14 a och 14 b.

Utredningen har övervägt tre alternativa inriktningar; ett starkare materiellt samband än i dag, ett svagare men bevarat materiellt samband eller ett helt avskaffat materiellt samband. Utredningen föreslår det sistnämnda alternativet. Utredningen konstaterar att utvecklingen tydligt gått mot ett minskat materiellt samband och att det är svårt att med den utveckling som nu pågår inom redovisningen se att ett ökat materiellt samband skulle vara önskat av någon.

De huvudsakliga skälen för att det materiella sambandet bör avskaffas kan sammanfattas enligt följande:

- Ett materiellt samband med redovisningen har tidigare inneburit att beskattningen kommit att bygga på sunda företagsekonomiska principer och att företagen kommer att ha ett egenintresse av att ta fram vinster till beskattning. Utvecklingen av redovisningen, som har lett till en omfattande tillämpning av särskilda redovisningsprinciper i juridisk person, har gjort att de huvudsakliga skälen från samhällliga utgångspunkter för ett materiellt samband har fallit bort.

- Den internationella redovisningsnormgivningen är av flera skäl mindre väl lämpad att läggas till grund för beskattningen. De redovisningsprinciper som är under utveckling och stark fram-marsch för de större företagen är svåra att förena med synen på t.ex. skatteförmåga. Det är svårt att se några tydliga gränser för det inflytande som t.ex. marknadsvärderingsprincipen och prin-cipen om ”substance over form” kommer att få inom redovis-ningen. En beskattning byggd på IAS-reglerna eller regler som har sin grund i IAS kommer att leda till tillämpningssvårigheter.
- Redovisningen kommer i fortsättningen att ha fyra olika regel-verk och alltså skilda regler för olika stora företag. Om beskatt-ningen ska byggas på en sådan redovisning skulle skattereglerna bli alltför omfattande och svårtillämpade. Det finns också risk för att reglerna skulle öka risken för skattearbitrage.
- Det måste gå att lita på att reglerna håller konstitutionellt. Redovisningen är på väg att utvecklas från att ha styrts av prin-ciper och sed bland företagen till att bli styrd av regler. Dessa har i stor utsträckning formen av standarder från internationella organ eller allmänna råd eller föreskrifter från myndigheter. Med hänsyn till denna utveckling och till den ställning som standarder, allmänna råd och föreskrifter har kommit att få när god redovisningssed fastställs kan det ifrågasättas om ett mate-riellt samband mellan redovisning och beskattning kan förenas med grundlagens föreskriftskrav att skattelag ska ges i form av lag, dvs. stiftas av riksdagen, i vart fall om man vill att redo-visningsreglerna ska ha bindande karaktär. Det är i vart fall ur konstitutionell synvinkel inte lämpligt med ett materiellt sam-band.

De huvudsakliga skälen för att man inte bör stanna vid ett partiellt avskaffande av det materiella sambandet är:

- Att området för materiellt samband minskat har lett till tillämp-ningssvårigheter. Dessa kan förväntas öka ytterligare om det område inom vilket materiellt samband gäller fortsätter att minska samtidigt som materiellt samband bevaras som huvudregel.
- En ordning som innebär många särskilda skatteregler i IL sam-tidigt som oreglerade fall ska lösas kan leda till tillämpnings-svårigheter. Hur ska redovisningen kunna ges en utfyllande roll om de grundläggande principerna skiljer sig från vad som gäller i

övrigt inom beskattningen? Vad blir effekten av en sådan ordning?

- Inom ramen för ett system utan materiellt samband är det enklare att hantera utvecklingen inom redovisningen och andra förändringar i omvärlden. Om det finns ett grundläggande samband kvar kommer de flesta förändringar i redovisningsnormgivningen att leda till att skattereglerna måste omprövas. Om den framtida utvecklingen skulle bli som den hittillsvarande kommer lagstiftaren gång efter annan att få möta förändringar i redovisningen med lagstiftningsinsatser. För varje sådan insats kommer huvudregeln om ett materiellt samband att urholkas än mer. Ganska snart kommer återigen frågan om ett avskaffande av det materiella sambandet att komma upp. Att det förr eller senare blir så förefaller oundvikligt.

De nya reglerna om beskattningstidpunkten i IL

De regler som ska ersätta det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning placeras framför allt i två nya kapitel. I förslaget till 14 a kap. IL finns regler om periodisering av inkomster. I förslaget till 14 b kap. IL finns regler om periodisering av utgifter.

Utgångspunkten när utredningen tagit fram förslag till skatteregler som ska ersätta det materiella sambandet har varit att dessa utformas med traditionella redovisningsprinciper som utgångspunkt. Belöpandepincipen, realisationsprincipen, försiktighetsprincipen och matchningsprincipen har varit vägledande. I de förhållandevis vanligt förekommande fall då dessa principer talat för olika lösningar har i vanlig ordning en avvägning fått göras dem emellan.

Kapitlet som avser periodisering av inkomster och motsvarande utgiftskapitel är uppbyggda på likartat sätt. Först i kapitlet finns allmänna bestämmelser med karaktär av portalparagrafer. Syftet med dessa är att det alltid ska finnas en regel i IL som kan tillämpas. Förslagen till portalparagrafer är principiellt utformade och kan sägas uttrycka den närmare innebörden i de ovan angivna principerna. Portalparagraferna väjer för de mer konkreta reglerna i kapitlet och ska således bara tillämpas om det saknas en bestämmelse för en viss transaktion eller om den bestämmelse som finns inte behandlar en viss situation för en specialreglerad post.

I 14 a kap. IL tas in regler om när en inkomst ska tas upp avseende bl.a. försäljning av tillgångar såsom lagertillgångar och inventarier i allmänhet, fastigheter som är lager, immateriella tillgångar som är lager eller inventarier samt finansiella instrument som är lager.

I inkomstkapitlet finns vidare regler om pågående arbeten. De innebär bl.a. att uppdelningen i uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris avskaffas. Samma principer ska gälla för båda. Inkomster ska tas upp när uppdraget huvudsakligen är utfört och fram till dess ska en tillgångspost, pågående arbete, som motsvarar nedlagda utgifter, tas upp.

Slutligen finns ibland förslagen som avser periodisering av inkomster regler om provision, royalty, ränta och utdelning.

Kapitlet som avser periodisering av utgifter har fått beteckningen 14 b. I mångt och mycket är kapitlet innehållsmässigt en spegelbild av 14 a kap. Det finns emellertid allmänna regler om avsättningar för framtida utgifter som av naturliga skäl inte har någon motsvarighet i inkomstkapitlet. Dessa regler, som är underordnade de bestämmelser om vissa särskilda framtida utgifter som finns, motsvarar i princip vad som allmänt gäller för avsättningar inom redovisningen.

Möjlighet att välja samordning med redovisningen

De skatteregler som föreslås kan antas ofta leda till en senarelagd beskattning i förhållande till vad som skulle följa av ett materiellt samband med redovisningen. Det finns säkert en del företag som vill minska sin administrativa börda genom att samordna redovisning och beskattning även om det leder till en tidigarelagd beskattning. Det kan gälla företag som befinner sig i en förlustsituation eller i fråga om poster där skattekrediten inte är tillräckligt stor för att motivera ett merarbete.

För att i möjligaste mån tillgodose önskemål om att minska den administrativa bördan föreslår utredningen regler som ska göra det möjligt att i stället välja en annan beskattningsprincip än den som följer av en regel om när en inkomst ska tas upp eller utgift ska dras av. Som generell förutsättning gäller att en skattskyldig bara är fri att välja om det leder till att en inkomst tas upp tidigare än den annars skulle ha gjort eller ett avdrag görs senare. En ytterligare förutsättning är att den skattskyldige använder den periodiserings-

metod som tillämpas i redovisningen. I några undantagsfall får skattskyldiga dock välja den princip de valt i redovisningen även om den leder till en senarelagd beskattning.

Kontantmetod för K1-företagen

Med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2007 gäller särskilda regler för enskilda näringsidkare som normalt inte omsätter mer än 3 miljoner kronor (K1-företag). Reglerna innebär i princip att inkomster och utgifter periodiseras utifrån en faktureringsprincip (bara fakturerade inkomster och utgifter tas upp respektive dras av). Reglerna för inventarier, fastigheter och lager är dock i princip desamma som för andra företag.

Utredningen föreslår för det första att handelsbolag som enbart har fysiska personer i delägarkretsen ska behandlas på samma sätt som enskilda näringsidkare. Det innebär att de regler som utredningen föreslår för K1-företagen också ska gälla för sådana handelsbolag.

När det gäller de materiella reglerna föreslår utredningen följande:

- Reglerna för K1-företagen förenklas ytterligare genom att inkomster och utgifter ska periodiseras utifrån en kontantmetod. Det innebär att ett litet företag i fråga om de allra flesta poster bara kommer att behöva hålla reda på in- och utbetalningar.
- Reglerna om lager, inventarier, byggnader och markanläggningar ska dock tillämpas. De generella förenklingsreglerna på dessa områden (se nästa avsnitt) kommer emellertid att innebära att många K1-företag även här bara kommer att behöva hålla reda på in- och utbetalningar.
- Reglerna om pågående arbeten behöver över huvud taget inte tillämpas av K1-företag.

Förenklingsregler

Utredningen föreslår att det i lagen tas in en väsentlighetsregel som ska gälla vid periodisering i inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare föreslås att det i lagen ska tas in ett antal beloppsmässiga

förenklingsregler. Dessa gäller för alla företag oberoende av storlek. Följande regler föreslås:

- Utgifter som avser anskaffande av inventarier får dras av omedelbart om anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Regeln gäller lika för alla företag oberoende av storlek.
- Något värde på lagertillgångar behöver inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 10 000 kronor.
- Ett pågående arbete behöver inte tas upp under förutsättning att värdet uppgår till högst 5 000 kronor. Det sammantagna värde som inte tas upp får dock inte överstiga 25 000 kronor.
- Vissa utgifter för lagertillgångar och inventarier behöver inte läggas till anskaffningsvärdet. Det gäller indirekta utgifter av mindre omfattning

Obeskattade vinster och det formella sambandet

Utredningens förslag innebär vidare att några regler med ett formellt samband av det slag som finns i dag inte kommer att finnas i framtiden. Sådantillvida innebär förslagen att det formella sambandet avskaffas.

Utredningen föreslår emellertid ett system som innebär att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. Enligt nya regler i 14 kap. IL ska ett företag beskattas om obeskattade vinster redovisas så de kan delas ut. Med obeskattade vinster avses skillnaden mellan skattemässiga och redovisningsmässiga värden på tillgångar samt skulder och avsättningar.

Utredningen har följande skäl för att välja en lösning som innebär en utveckling och reformering av systemet med obeskattade reserver:

- Civilrättsliga utdelningsbegränsningar hindrar helt utdelning och går utöver syftet, nämligen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. Detta alternativ är därför inte aktuellt.
- En skatterättslig utdelningsspärr skulle bli avsevärt mer komplicerad än t.ex. ett formellt samband. Det finns också risk, om än liten, att en skatterättslig utdelningsspärr skulle komma i konflikt med EG-rätten. Därför är inte heller det alternativet aktuellt.

De regler som föreslås gör ingen skillnad på om de obeskattade vinsterna redovisas som en skuld (avsättning), vilket motsvarar hur de obeskattade reserver som finns i dag hanteras, eller om de redovisas som bundet eget kapital. Civilrättsliga regler torde göra att det i dag inte är möjligt att redovisa de obeskattade vinsterna som bundet eget kapital. Utredningen har under hand samrått med Justitiedepartementet, som är medvetet om önskemålet om ändringar i de civilrättsliga reglerna till följd av de regler som utredningen föreslår.

- Vidare föreslår utredningen att den s.k. utdelningsspärren som i dag finns i 17 kap. 21 § IL avskaffas och att de obeskattade vinster avseende finansiella instrument som denna ska hantera inordnas i systemet med obeskattade vinster.

Sambandet i praktiken

Utredningen lämnar inga förslag till lagregler som direkt avser sambandet i praktiken. Detta är naturligt eftersom kopplingen mellan sambandet i praktiken och reglerna i IL är mer indirekt. Det är utredningens bedömning att förslagen i vissa avseenden inte alls kommer att påverka sambandet i praktiken. T.ex. kommer i framtiden, på samma sätt som i dag, deklaration, deklarationsförfarande och skattekontroll att utgå från företagets löpande bokföring och årsredovisning, årsbokslut eller förenklat årsbokslut.

Redovisningen har allmänt en mycket viktig roll som bevismedel inom beskattningen. Denna påverkas över huvud taget inte av de förslag som utredningen lämnar.

När det gäller det praktiska sambandet kan man vänta sig att den största effekten kommer att uppstå genom att redovisningens möjligheter att påverka beskattningen i sak kommer att begränsas. Ett av de tyngst vägande skälen för att avskaffa det materiella sambandet är att redovisningsreglerna för de största företagen har eller håller på att utvecklas i enlighet med principer som skiljer sig från dem som varit gällande inom beskattningen och som anses ge acceptabla konsekvenser i förhållande till t.ex. skatteförmågeprincipen. Detta begränsar möjligheten att låta rättstillämpningen inom beskattningen påverkas av redovisningen.

Konsekvenser

I sin bedömning av vilka konsekvenser som kommer att uppstå för företagen utgår utredningen från en bedömning av hur det i praktiken kommer att bli för företag av olika storlek.

För de s.k. K1-företagen bedömer utredningen att det i praktiken även i fortsättningen kommer att bli ett närmast fullständigt samband mellan redovisning och beskattning. Skillnaden blir att samtliga regler kommer att finnas i IL. K1-företagen berörs inte av reglerna om obeskattade vinster. De materiella regler som utredningen föreslår innebär förenklingar för K1-företagen. Den sammantagna bedömningen är att för K1-företagen kommer den administrativa bördan att minska om förslagen genomförs.

För K2-företagen gäller i dag att det finns skillnader mellan redovisning och beskattning. Det s.k. K2-projektet som drivs av framför allt Bokföringsnämnden och Skatteverket innebär att dessa skillnader ska minska genom ett gemensamt regelverk med utgångspunkt i redovisningen. Utredningens bedömer att dess förslag, med regler om beskattningstidpunkten i IL, för K2-företagen i praktiken kommer att leda till en motsvarande samordning som den som etableras inom ramen för arbetet med K2-regler. Skillnaden blir återigen att reglerna primärt kommer att finnas i IL och att redovisningsreglerna kommer att anpassas till skattereglerna.

Genom att det blir i praktiken bli en samordning mellan redovisning och beskattning för K2-företagen kommer den administrativa bördan av att hantera de nya reglerna om obeskattade vinster att bli hanterlig för dessa företag. Obeskattade vinster uppstår ju bara i det fall att det finns skillnader mellan redovisning och beskattning.

Även K2-företagen kommer liksom andra företag att kunna dra nytta av de förenklingsregler som föreslås. Utredningens sammantagna bedömning är att den administrativa bördan inte kommer att öka för K2-företagen i anledning av förslagen.

För K3- och IAS-företagen (K4-företagen) kommer det att bli en faktisk skillnad i fler fall än tidigare. Hur många dessa blir beror dels på den framtida utvecklingen inom redovisningen, dels på om jämförelsen med hur det är i dag ska göras utifrån skillnaden mellan koncernredovisningen och beskattningen eller redovisningen för juridisk person och beskattningen. Om man ser till skälen för att avskaffa det materiella sambandet anser utredningen att den ökning

av den administrativa bördan som kan bli en följd av att det materiella sambandet avskaffas är acceptabel.

Även reglerna om obeskattade vinster innebär ett merarbete för företagen. Återigen bör detta merarbete ställas mot alternativen, och lösningarna som föreslås får då anses acceptabla. Det är utredningens uppfattning att det förslag som lämnas avseende obeskattade vinster är det som ger minst tillämpningssvårigheter för företagen och Skatteverket.

När det gäller de statsfinansiella effekterna kan konstateras att det inte är möjligt att med säkerhet beräkna de samlade effekterna av att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. Utredningen gör dock den övergripande bedömningen att förslagen sammantaget snarare kan vara något över- än underfinansierade.

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 16 kap. 3–5 §§, 17 kap. 21 och 26–32 §§, 18 kap. 19–22 §§,
30 kap. 3 §, 31 kap. 3 §, 37 kap. 20 §, 38 kap. 18 § samt 38 a kap.
20 § ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 14 kap. 4 och 5 §§, rubriken
närmast efter 17 kap. 2 §, rubrikerna närmast före 17 kap. 26, 27,
31 och 32 §§, 18 kap. 19 och 20 §§, 37 kap. 20 §, 38 kap. 18 § samt
38 a kap. 20 § ska utgå,

dels att 2 kap. 33 §, 14 kap. 1–6 och 8 §§, 15 kap. 1 §, 16 kap. 9 §,
17 kap. 1–3 och 22–25 §§, 18 kap. 1–4, 7, 13, 14, 17, 17 a och 23 §§,
21 kap. 1 och 2 §§, 35 kap. 3 § samt 39 kap. 7 § ska ha följande
lydelse,

dels att rubriken närmast före 14 kap. 2 §, rubriken närmast efter
17 kap. 1 §, rubrikerna närmast före 17 kap. 3 och 23 §§, rubriken

¹ Senaste lydelse av
16 kap. 3 § 2007:1419
16 kap. 4 § 2007:1419
16 kap. 5 § 2007:1419
17 kap. 21 § 2007:1419
17 kap. 26 § 2007:1419
17 kap. 27 § 2003:1102
17 kap. 28 § 2007:1419
17 kap. 29 § 2007:1419
17 kap. 30 § 2007:1419
17 kap. 31 § 2007:1419
17 kap. 32 § 2007:1419
18 kap. 19 § 2007:1419
18 kap. 20 § 2007:1419
18 kap. 21 § 2007:1419
18 kap. 22 § 2007:1419
30 kap. 3 § 2007:1419
37 kap. 20 § 2007:1419
38 kap. 18 § 2007:1419
38 a kap. 20 § 2007:1419.

närmast efter 18 kap. 12 § samt rubriken närmast före 18 kap. 14 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya kapitel, 14 a och 14 b kap., av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas 34 nya paragrafer, 14 kap. 3 a, 5 a, 8 a och 23–28 §§, 17 kap. 2 a–2 c, 3 a–3 d, 4 a, 4 b, 16 a, 23 a och 23 b §§, 18 kap. 7 a §, 21 kap. 2 a §, 39 kap. 6 a, 7 a–7 c och 8 a–8 c §§ samt 40 kap. 19 a–19 d §§ samt närmast före 14 kap. 5 a, 6, 8 a och 23 §§, 17 kap. 2, 2 a, 2 b, 2 c, 3 a, 3 b, 4 a, 4 b, 16 a, 23, 23 a och 23 b §§, 21 kap. 2 a § samt 40 kap. 19 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

33 §²

Med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

Första stycket 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.

14 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beskattningstidpunkten i 2–9 §§,
- gemensam eller särskild beräkning i 10–15 §§,
- anskaffningsvärde efter karaktärsbyte i 16 §,
- överlåtelse av verksamhet till staten, kommuner m.fl. i 17 och 18 §§,
- oriktig prissättning m.m. i 19 och 20 §§, *och*
- hur man beräknar resultatet i 21 och 22 §§.

– oriktig prissättning m.m. i 19 och 20 §§,
– hur man beräknar resultatet i 21 och 22 §§, *och*
– *obeskattade vinster i 23–28 §§.*

² Senaste lydelse 2007:1419.

Bokföringsmässiga grunderBelöpandeprincipen2 §³

Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de belöper sig på, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

3 §⁴

Lager, pågående arbeten, fordringar och skulder avseende inkomster och utgifter samt avsättningar (balansposter) ska tas upp eller dras av vid beräkningen av resultatet.

³ Senaste lydelse 2007:1419.

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

Värdet av utgående *lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar* ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Värdet av ingående *lager och andra balansposter* ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

Värdet av utgående *balansposter* ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Som värde på ingående balansposter ska samma belopp användas som vid det föregående beskattningsårets utgång.

3 a §

Betalningar och liknande regleringar av fordringar och skulder avseende inkomster och utgifter samt avsättningar ska tas upp eller dras av vid beräkningen av resultatet.

Om en inkomst eller en utgift ska hänföras till ett annat beskattningsår än det då fordringen eller skulden uppkommit eller betalningen gjorts, ska ett belopp tas upp eller dras av för att undvika att någon intäkts- eller kostnads-post utelämnas eller räknas dubbelt.

4 §⁵

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

En balanspost avseende en tillgång får tas upp till ett högre värde och en balanspost avseende en skuld eller en avsättning till ett lägre värde än vad som i övrigt följer av denna lag, om det görs enligt den värderingsmetod som används i räkenskaperna.

⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket.

En inkomst får tas upp ett tidigare beskattningsår och en utgift dras av ett senare beskattningsår än vad som i övrigt följer av denna lag, om det görs enligt den periodiseringsmetod som används i räkenskaperna.

Rätten att välja värderingsmetod och periodiseringsmetod enligt första respektive andra stycket gäller varje post för sig.

När en inkomst eller en utgift fördelas över två eller flera beskattningsår görs bedömningen enligt andra stycket med ledning av den sammanlagda inkomst som tagits upp respektive den sammanlagda utgift som dragits av.

5 §⁶

Det redovisade resultatet ska justeras om en intäkt- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 2 §. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkt- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

Under förutsättning att resultatet bara påverkas oväsentligt och att den skattskyldige gör på samma sätt i räkenskaperna 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 följer av övriga bestämmelser i denna lag.*

En tillämpning av första stycket får inte leda till att inkomster tas upp senare eller utgifter dras av tidigare än när de betalas.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

Bedömningen enligt första stycket ska göras varje post för sig.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte om det sammanlagda värdet av liknande poster är väsentligt.

Kontantmetod

5 a §

För en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsboks slut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) eller för en delägare i ett handelsbolag som upprättar sådant bokslut som upprättar sådant bokslut gäller i stället för bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 2 § samt 14 a och 14 b kap. att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då inkomsterna kan disponeras respektive utgifterna betalas. Bestämmelserna om lager i 17 kap., inventarier i 18 kap., byggnader i 19 kap. samt markanläggningar i 20 kap. ska dock tillämpas.

För en delägare i ett handelsbolag ska även bestämmelserna om räntor i 14 a kap. 18–23 §§ och 14 b kap. 7 § tillämpas.

Iusteringar

Även om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tas upp till ett för lågt ^{6 §⁷} *Även om balansposter avseende tillgångar tas upp till ett för lågt belopp eller balansposter*

⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

belopp eller avsättningar, *leverantörsskulder eller liknande* till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av sådana ytterligare värdeminskningssavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige skulle ha kunnat göra enligt denna lag. *Detta gäller dock* bara om den skattskyldige begär det.

avseende skulder och avsättningar till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av

1. *att balansposter avseende tillgångar tas upp till ett för högt belopp eller balansposter avseende skulder och avsättningar till ett för lågt belopp, eller*

2. sådana ytterligare värdeminskningssavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige skulle ha kunnat göra enligt denna lag.

Vad som anges i första stycket gäller bara om den skattskyldige begär det.

8 §⁸

Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om *det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, 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.*

Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

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

Om den skattskyldige skyddar en tillgång eller en skuld eller en annan post avseende utländsk valuta mot förändring i valutans genom att ta motsatt position beträffande en annan post avseende samma valuta ska båda posterna värderas på samma sätt vad gäller valutans.

Även andra poster än balansposter enligt 3 § ska värderas med utgångspunkt i värdet vid det föregående beskattningsårets utgång eller, om posten förvärvats under beskattningsåret, anskaffningsvärdet.

Nuvärdesberäkning

8 a §

Kundfordringar och liknande fordringar samt leverantörskulder och liknande skulder ska beräknas till sitt nuvärde till den del:

1. fordringen eller skulden ska regleras senare än ett år efter uppkomsten, och

2. fordringen eller skulden inte löper med marknadsmässig ränta.

Vid beräkningen av nuvärdet ska en ränta som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets ingång användas.

Skillnaden mellan det nominella beloppet och nuvärdet utgör ränta.

Obeskattade vinster

23 §

Om ett svenskt aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett annat svenskt företag som har skyddat kapital, i räkenskaperna redovisar obeskattade vinster på ett sådant sätt att de enligt 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) eller motsvarande regler i annan lagstiftning kan delas ut, ska företaget ta upp en inkomst som motsvarar dessa.

Om det på en bolagsstämma beslutas att medel som utgör obeskattade vinster ska föras till bundet kapital och beslutet verkställs under samma år ska motsvarande vinster inte anses som obeskattade även om de i balansräkningen som fastställts vid samma bolagsstämma redovisats som fria vinstmedel.

Vad som sägs i första stycket gäller även obeskattade vinster som uppstår i ett handelsbolag eller ett utländskt delägarbeskattat bolag.

24 §

Obeskattade vinster är summan av följande skillnadsbelopp:

- 1. värdet på tillgångarna i räkenskaperna minskat med tillgångarnas skattemässiga värde, och*
- 2. skuldernas respektive avsättningarnas skattemässiga värde minskat med värdet på skulderna respektive avsättningarna i räkenskaperna.*

25 §

Skillnader mellan värden i räkenskaperna och skattemässiga värden anses inte som obeskattade vinster, om skillnaderna beror på att inkomster inte är skattepliktiga eller på att utgifter inte får dras av.

Värdeförändringar på tillgångar samt skulder och avsättningar är att anse som skattepliktiga inkomster respektive utgifter som får dras av även om bestämmelserna i denna lag medför att inkomst ska tas upp eller utgift dras av först när tillgången avyttras eller skulden respektive avsättningen regleras.

26 §

Inkomsten ska tas upp det beskattningsår de obeskattade vinsterna redovisas så att de kan delas ut.

27 §

Om en inkomst har tagits upp enligt 23 §, ska ett belopp motsvarande inkomsten dras av det följande beskattningsåret.

28 §

Om underlaget för att beräkna de obeskattade vinsterna enligt 24 § ändras genom omprövning eller allmän förvaltningsdomstols beslut, ska den inkomst som ska tas upp enligt 23 § inte ändras.

14 a kap. När inkomster ska tas upp

Huvudregler

1 §

Om inte annat framgår av någon annan bestämmelse i denna lag, ska en inkomst anses belöpa sig på det beskattningsår, då det kan konstateras att den skattskyldige förvärvat en definitiv rätt till inkomsten.

2 §

Om en inkomst avser en prestation, ska en definitiv rätt till inkomsten anses föreligga när den skattskyldige utfört prestationen eller endast en ringa del återstår att utföra.

Om en inkomst avser ett avtal som innebär underlåtenhet att nyttja en tillgång eller bedriva viss verksamhet, ska en definitiv rätt till inkomsten anses föreligga när avtalet ingås.

I andra fall ska en definitiv rätt till inkomsten anses föreligga när de faktiska omständigheterna avseende inkomsten har inträffat och det vid beskattningsårets utgång är mycket sannolikt att den skattskyldige kommer att få rätt till inkomsten.

Avyttring av lagertillgångar och inventarier

Huvudregel

3 §

Ersättning vid avyttring av lagertillgångar och inventarier ska tas upp när de avlämnas.

Konsumentköp

4 §

Vid försäljning enligt konsumentköplagen (1990:932) ska ersättningen tas upp när varorna och inventarierna överlämnas till köparen eller, om de dessförinnan överlämnas till ett självständigt transportföretag, vid denna tidpunkt.

Delleveranser

5 §

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 när samtliga varor avlämnats.

Blandade avtal

6 §

Om ett avtal både innebär en avyttring av en tillgång och ett tillhandahållande av en tjänst och

prestationerna har ett sådant samband att de inte kan bedömas var för sig, ska ersättningen tas upp enligt bestämmelsen i 17 § första stycket om tjänsten utgör en väsentlig del av avtalet.

Fastigheter

7 §

Ersättning för fastigheter som är lagertillgångar ska tas upp när de avyttras.

Immateriella tillgångar

8 §

Ersättning för immateriella tillgångar som är lagertillgångar eller inventarier ska tas upp när de rättigheter som följer med avyttringen övergår till köparen.

Delägarätter m.m.

9 §

Ersättning för delägarätter, obligationer, fordringsrätter och liknande tillgångar som är lagertillgångar ska tas upp när de avyttras.

Blankning

10 §

Ersättning på grund av att en lånad delägar rätt eller fordringsrätt som är lagertillgång avyttras (blankningsaffär) ska tas upp i enlighet med vad som följer av 44 kap. 29 §.

Tjänster

Pågående arbeten

11 §

Med pågående arbeten avses

- entreprenader som avser byggnad, maskin eller annan tillgång,*
- uppdrag som avser framställning av konstverk, konsthantverk eller motsvarande, och*
- konsultuppdrag som har projektkaraktär.*

12 §

Ersättning för en entreprenad ska tas upp när det entreprenaden avser kan tas i bruk eller, om entreprenaden dessförinnan godkänns efter slutbesiktning eller motsvarande, vid godkännandet.

För 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 den tidpunkt som avses i första eller andra stycket, ska ersättningen i stället tas upp när utfallet är möjligt att beräkna.

13 §

Av 17 kap. 23 a § framgår hur de utgifter som är hänförliga till ett pågående arbete ska behandlas.

Hyresavtal m.m.

14 §

Hyra eller ersättning enligt hyresliknande avtal ska tas upp linjärt över avtalstiden.

Provision

15 §

Provision ska tas upp när den prestation utförts som enligt avtalet ger rätt till ersättning. Är rätten till ersättning enligt provisionsavtalet beroende av att det avtal som förmedlats fullföljs eller av annan liknande omständighet, ska inkomsten beräknas så att den motsvarar det belopp som vid beskattningsårets utgång kan bedömas mycket sannolikt komma att slutligt betalas.

Royalty

16 §

Royalty enligt ett avtal som innebär att en fast ersättning lämnas för rätten att nyttja en tillgång under viss tid ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser.

Royalty enligt 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 den skattskyldige vid beskattningsårets utgång saknar 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 tillgänglig information.

Övriga tjänster

17 §

Ersättning för övriga tjänster ska tas upp när tjänsten har utförts eller endast en ringa del återstår att utföra.

Om det inte närmare går att bedöma om tjänsten innefattar en aktivitet från uppdragstagaren eller om omfattningen av prestationen är osäker, 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.

Ränta

18 §

Om ränta betalas löpande, ska ett belopp som svarar mot 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 den effektiva räntan på fordringen (effektivräntemetoden).

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

19 §

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

20 §

Om den sammantagna ränteinkomsten vid tillämpningen av 18 § andra stycket inte definitivt kan bestämmas vid beskattningsårets utgång, ska inkomsten beräknas med ledning av de förhållanden som då gäller.

21 §

Ränta som avser ersättning för högst tolv månaders kredit behöver inte tas upp förrän inkomsten är disponibel under förutsättning att

1. ränteinkomsten tillsammans med andra ränteinkomster som behandlas på samma sätt är en ringa del av företagets samtliga inkomster,

2. den skattskyldige behandlar utgiftsräntor på samma sätt som inkomsträntor, och

3. företag i intressegemenskap med den skattskyldige behandlar inkomst- och utgiftsräntor på samma sätt som den skattskyldige.

Vad som sägs i första stycket 2 och 3 gäller inte om det finns särskilda skäl för en skattskyldig att behandla utgifts- och inkomsträntor på olika sätt eller för företag i intressegemenskap att tillämpa olika principer.

22 §

Ersättning som erhålls som kompensation för utebliven ränta på lån med bunden ränta (ränteskillnadsersättning) ska tas upp när ersättningen betalas.

23 §

Inkomster i form av avgifter för att lämna kredit ska fördelas över kredittiden, om avgiften har ett direkt samband med krediten.

Avgifter som hänför sig till kredit för vilken ränta betalas löpande ska fördelas linjärt över

avtalstiden. För företag som enligt 19 § beräknar inkomsten enligt effektivräntemetoden ska avgiften behandlas som ränta.

Avgifter som hänför sig till kredit för vilken ränta inte betalas löpande ska behandlas som ränta vid tillämpning av effektivräntemetoden.

Utdelning

24 §

Utdelning ska tas upp det år då bolagsstämman 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.

14 b kap. När utgifter ska dras av

Huvudregler

1 §

Om inget annat framgår av någon annan bestämmelse i denna lag ska en utgift dras av enligt 2–6 §§.

2 §

En utgift som har ett direkt samband med viss inkomst ska anses hänförlig till det beskattningsår inkomsten tas upp som intäkt.

En utgift som saknar ett direkt samband med viss inkomst, men som har ett tydligt och påvisbart samband med inkomster under vissa beskattningsår, ska fördelas över dessa år.

Andra utgifter ska dras av när de uppkommer. Framtida utgifter dras av enligt 3–6 §§.

Framtida utgifter

Förutsättningar för avdrag

3 §

Utgifter som uppkommer först efter beskattningsårets utgång (framtida utgifter) får dras av under förutsättning att

– den skattskyldige senast vid beskattningsårets utgång fått en förpliktelse mot annan att svara för utgifterna,

– utgifterna har ett direkt samband med den verksamhet som bedrivits före beskattningsårets utgång,

– det vid beskattningsårets utgång finns en övervägande sannolikhet för att förpliktelsen kommer att leda till en utgift i framtiden, och

– det med en rimlig grad av säkerhet går att uppskatta när utgiften uppkommer och hur stor den blir.

Avdrag medges dock inte till den del den skattskyldige är förpliktigad i förhållande till någon som samtidigt har en förpliktelse mot honom av motsvarande omfattning.

Framtida utgifter ska beräknas till sitt nuvärde till den del de ska betalas senare än tre år efter utgången av beskattningsåret. Vid beräkningen av nuvärdet ska en ränta som motsvarar statslåneräntan vid beskattningsårets ingång användas.

I 25 och 26 §§ finns bestämmelser om framtida garantiutgifter.

Framtida utgifter som ska dras av först när de uppkommer

4 §

Följande framtida utgifter ska dras av först när de uppkommer:

– utgifter som den skattskyldige kan undvika genom ett alternativt handlingsätt,

– utgifter för framtida reparation och underhåll av den skattskyldiges egna tillgångar,

– andra utgifter för framtida förluster i verksamheten än sådana som är hänförliga till ett enskilt kontrakt, och

– utgifter som avser mindre belopp eller är årligen återkommande.

Fördelning av framtida utgifter i vissa fall

5 §

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 uppkommer.

Utgifterna ska fördelas linjärt eller, i de fall en sådan fördelning uppenbarligen inte ger ett skäligt resultat, utifrån hur inkomsterna från verksamheten kan förväntas komma att fördela sig.

Avdraget för respektive år ska motsvara årets och tidigare års andel av de framtida utgifterna beräknat utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Återföring

6 §

Ett avdrag för framtida utgifter ska återföras följande beskattningsår.

*Allmänna näringsutgifter*Ränta m.m.

7 §

Utgifter för ränta ska bestämmas på motsvarande sätt som gäller för ränteinkomster enligt 14 a kap. 18–20 §§.

Utgifter i form av avgifter för att erhålla kredit och för att lösa

lån i förtid (ränteskillnadsersättning) ska dras av när de betalas.

Hyra m.m.

8 §

Hyra, försäkringspremier och liknande utgifter som avser flera beskattningsår ska fördelas linjärt på dessa utifrån hur stor del av beskattningsåret de belöper sig på.

Detta gäller dock inte premier för sådana försäkringar som avses i 28 och 59 kap.

Hyra som avser lokal som inte längre till någon del utnyttjas i verksamheten ska dras av omedelbart.

Förenkling

9 §

Årligen återkommande utgifter, såsom ränte-, hyres- eller försäkringsutgifter som avses i 8 § första stycket, får dras av när de betalas under förutsättning att de är ungefärligen lika stora varje år.

Royalty

10 §

Royalty enligt ett avtal som innebär att en fast ersättning lämnas för rätten att nyttja en tillgång under viss tid ska fördelas linjärt på de beskattningsår som avtalet avser.

Royalty enligt 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.

Är mottagaren av royaltyn beroende av information från utbetalaren för att kunna beräkna inkomsten av royalty får avdrag bara göras om sådan information finns tillgänglig för mottagaren vid utgången av utbetalarens beskattningsår.

Provision

11 §

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 fullföljs eller av liknande omständighet, ska avdraget beräknas så att det motsvarar vad som vid beskattningsårets utgång kan antas komma att slutligt betalas.

Övriga tjänster

12 §

Utgifter som avser 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 av prestationen är osäker, ska utgiften dras av linjärt över avtalstiden.

Utgifter för personal m.m.

Lön

13 §

Lön och annan liknande ersättning ska dras av det beskattningsår som ersättningen kan disponeras av mottagaren eller på något 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 dras av detta år.

Semesterlön

14 §

Semesterlön ska dras av det beskattningsår den tjänats in.

Avdragets storlek ska bestämmas med ledning av den anställdes lön vid beskattningsårets utgång.

Resultat- eller prestationsbaserad ersättning

15 §

Provision och 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.

Aktierelaterade ersättningar

16 §

Utgift för aktierelaterad ersättning som utgör värdepapper ska dras av det beskattningsår som värdepapperet överläts.

Den avdragsgilla utgiften motsvarar skillnaden mellan värdepapperets marknadsvärde vid överlåtelsen och det lösenpris som betalas.

17 §

Utgift för aktierelaterad ersättning som avser en rätt enligt 10 kap. 11 § andra stycket ska dras av i enlighet med vad som följer av andra och tredje styckena. Den avdragsgilla utgiften motsvarar skillnaden mellan rättens marknadsvärde vid lösen och det lösenpris som betalas.

Avdraget för respektive beskattningsår under tiden från tilldelningen av rätten fram till dess rätten kan lösas in motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet vid beskattningsårets utgång och det lösenpris som ska betalas fördelat på beskattningsåret och de återstående beskattningsåren. Vid beräkningen av den framtida utgiftens storlek ska hänsyn tas till sannolikheten av att vissa anställda inte kommer att uppfylla de krav som gäller för att tilldelas värdepapper.

Utgift som avser ökning i rättens värde efter den tidpunkt då rätten kan lösas in ska dras av omedelbart.

Avdrag som medges fram till det beskattningsår då rätten löses in ska återföras det följande beskattningsåret.

18 §

Reglerna om avdrag i 17 § andra–fjärde styckena ska tillämpas också på utgift för aktierelaterad ersättning som beskattas enligt 10 kap. 8 §. Den avdragsgilla utgiften motsvarar skillnaden mellan ersättningens marknadsvärde vid lösen och det lösenpris som betalas.

Avgångsvederlag

19 §

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.

*Skatter och avgifter*Arbetsgivaravgift och allmän löneavgift

20 §

Arbetsgivaravgift enligt socialavgiftslagen (2000:980) och allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift ska dras av det beskattningsår som den ersättning avgifterna hänför sig till ska dras av.

Särskild löneskatt på förvärvsinkomster

21 §

Särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som avser ersättningar enligt 1 § första stycket 1–5 ska dras av då ersättningarna lämnas. Särskild löneskatt som avser bidrag till vinstandelsstiftelse enligt 1 § första stycket 6 ska dras av då medel lämnas till stiftelsen.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

22 §

Särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska dras av det beskattningsår som den pensionskostnad löneskatten avser ska dras av.

Avkastningsskatt

23 §

Avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska dras av det beskattningsår för vilket den ska påföras.

Andra skatter och avgifter

24 §

Andra skatter och avgifter ska dras av det beskattningsår som de belöper sig på.

Utgifter i samband med avyttringarGarantiutgifter – schablonregeln

25 §

Avdrag för framtida garantiutgifter får göras med ett belopp som motsvarar kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget dock inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av utgifter som garantitiden utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska avdraget justeras i motsvarande mån.

Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Garantiutgifter – utredningsregeln

26 §

Avdrag ska göras med ett högre belopp än som följer av 25 §, om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

– näringsverksamheten är ny-startad,

– garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningskontrakt eller arbeten,

– garantiåtagandena ökat i betydande omfattning under beskattningsåret,

– produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

– en väsentlig del av garantiåtagandena betydligt överstiger två år, eller

– någon annan liknande omständighet finns.

Kundfordringar – huvudregeln

27 §

Värdet av kundfordringar ska tas upp till nominellt belopp om inte annat framgår av andrafjärde styckena, 28 § eller 14 kap. 8 a §.

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.

Om det är sannolikt att samtliga kundfordringar eller viss

del av kundfordringarna understiger det nominella värdet och det finns särskilda skäl får dessa tas upp till det värde de utifrån en kollektiv värdering kan beräknas ha. Detta gäller dock endast under förutsättning 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.

Kundfordringar – schablonregeln

28 §

I stället för en värdering enligt 27 § får värdet av kundfordringar utan ytterligare utredning reduceras med ett belopp motsvarande den konstaterade förlusten på kundfordringar föregående beskattningsår.

Övriga utgifter

29 §

Utgifter för rabatter, återbäring, hävning, återköp eller liknande som har ett direkt sam-

band med en försäljningstransaktion ska dras av samma beskattningsår som intäkten från försäljningen tas upp.

Som förutsättningar för avdrag innan utgiften har uppkommit gäller

1. 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 återköps-transaktion, och

2. att det med en rimlig grad av säkerhet går att beräkna utgiftens storlek.

30 §

En skattskyldig som regelmässigt har utgifter för rabatter, återbäring, hävning eller återköp får göra avdrag med belopp som motsvarar föregående års konstaterade utgifter även om förutsättningarna i 29 § inte är uppfyllda.

Kontraktsnedskrivning

31 §

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 (kontraktsnedskrivning).

Avdrag får bara göras om förvärspriset vid beskattningsårets utgång för tillgångar eller tjänster av samma slag under-

stiger det avtalade priset och högst med belopp som motsvarar skillnaden.

Avdraget ska återföras följande beskattningsår.

Särskilda bestämmelser om kontraktsnedskrivning finns för lager i 17 kap. 22 § och för inventarier i 18 kap. 23 §.

15 kap.

1 §⁹

Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamhet ska tas upp som intäkt.

Följande ska tas upp som intäkt

- ersättningar *vid avyttring av varor, inventarier och andra tillgångar än kapitaltillgångar,*
- *ersättningar för tillhållande av tjänster,*
- avkastning av tillgångar,
- kapitalvinster, samt
- alla andra inkomster i näringsverksamheten.

Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.

Som avyttring avses inte att delägarrätter eller fordringsrätter lånas ut för blankning. Vad som avses med blankning framgår av 14 a kap. 10 §.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–46, 49–52, 55 och 60 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

⁹ Senaste lydelse 2007:1419.

16 kap.9 §¹⁰

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Utgifter som avses i första stycket ska dras av omedelbart.

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

Om utgifterna avser anskaffning av tillgångar, ska utgifterna dras av genom årliga värdeminskningssavdrag i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

17 kap.1 §¹¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner i 2 §,
- lager i 3–22 f §§, och
- pågående arbeten i 23–32 §§.

– lager i 2–22 f §§, och

– pågående arbeten i 23–

25 §§.

Definitioner**Lager**Vad som är lagertillgångar2 §¹²

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Lagertillgångar är tillgångar som

– är avsedda för avyttring i verksamheten,

– är under tillverkning för att kunna avyttras i verksamheten, eller

– ska användas i verksamheten såsom råvaror, halvfabrikat, förmödenheter, reservdelar eller liknande.

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1419.

¹¹ Senaste lydelse 2006:620.

¹² Senaste lydelse 2006:908.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

När lagertillgång ska tas upp som tillgång

2 a §

Lagertillgång som förvärvats ska tas upp av köparen när den avlämnats till denne. Fastighet och delägarrätt m.m. ska tas upp när de förvärvats och immateriell tillgång ska tas upp när de rättigheter som följer med avyttringen övergår på köparen.

Lagertillgångar som lånats ut i en blankningsaffär ska tas upp av långivaren.

När lagertillgång inte ska tas upp

2 b §

Lagertillgång som avyttrats ska inte längre tas upp av säljaren när den avlämnats. Fastighet och delägarrätt m.m. ska inte längre tas upp när de avyttrats och immateriella tillgångar när de rättigheter som följer med avyttringen övergår på köparen.

Vid försäljning enligt konsumentköplagen (1990:932) ska lagertillgång inte längre tas upp när den överlämnats till köparen

eller, om den dessförinnan överlämnats till ett självständigt transportföretag, vid denna tidpunkt.

Förnödenheter och reservdelar ska inte längre tas upp när de tagits i bruk för sitt ändamål.

Lagertillgångar som lånats i en blankningsaffär ska inte tas upp av låntagaren.

Avdrag för utgifter

2 c §

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.

HuvudregelVärderingsprincip3 §¹³

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 §. Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning av leverans finns i 22 §.

När anskaffningsvärdet bestäms ska de lagertillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast.

En lagertillgång får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 §.

Särskilda bestämmelser finns

- om djur i jordbruk och renskötsel i 5 §,
- för försäkringsföretag i 16 a, 17 och 18 §§,
- om finansiella instrument i 16 a § och 19–20 c §§,
- om elcertifikat och utsläppsrätter m.m. i 22 a–22 f §§, och
- om kontraktsnedskrivning i 22 §.

Anskaffningsvärde för förvärvade tillgångar

3 a §

I anskaffningsvärdet för förvärvade tillgångar ska räknas in de utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

Andra utgifter än förvärvspriset för tillgångarna behöver

¹³ Senaste lydelse 2007:1419.

dock inte räknas in i anskaffningsvärdet, om de normalt kan antas uppgå till sammanlagt högst en tiondel av förvärspriset.

Om den skattskyldige har nuvärdesberäknat en leverantörs-skuld avseende lagertillgångar enligt 14 kap. 8 a §, utgörs utgiften av nuvärdet.

Anskaffningsvärde för egentillverkade tillgångar

3 b §

I anskaffningsvärdet för en tillgång som tillverkats av den skattskyldige ska räknas in sådana utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen.

Andra utgifter än förvärspriset för råvaror, halvfabrikat och utgifter för lön, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personal som arbetar med tillverkningen behöver inte tas upp om de normalt kan antas uppgå till sammanlagt högst en tiondel av förvärspriset för råvarorna och halvfabrikaten. Utgifter för ränta behöver inte ingå i anskaffningsvärdet.

Om den skattskyldige har nuvärdesberäknat en leverantörs-skuld avseende lagertillgångar enligt 14 kap. 8 a §, utgörs utgiften av nuvärdet.

3 c §

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för lagertillgångar ska värdet av arbetsinsatser av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år inte beaktas.

Om uppdragstagaren är ett svenskt handelsbolag, ska värdet av en arbetsinsats som utförts av en delägare i handelsbolaget inte beaktas.

3 d §

Något värde på lagertillgångar behöver inte tas upp, under förutsättning att lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 10 000 kronor.

*Nettoförsäljningsvärde m.m.**4 a §*

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Med försäljningskostnad avses kostnad som är direkt hänförlig till en försäljningstransaktion.

*Värderingsmetod**4 b §*

Vid värdering av varulagret ska en värderingsmetod användas som leder till att det värde som tas upp i skälig omfattning motsvarar det faktiska värdet på varulagret beräknat enligt bestämmelserna i 3 a–3 c och 4 a §§.

Vid beskattningen får den skattskyldige inte tillämpa en

värderingsmetod som avviker från den som tillämpas i redovisningen, om detta leder till att lagrets skattemässiga värde understiger värdet i redovisningen.

Vid bedömningen enligt första stycket ska särskild hänsyn tas till om

– värderingsmetoden tillämpats konsekvent,

– en schabloniserad värderingsmetod är rimlig i relation till de värderingssvårigheter som förekommer i företaget och lagerpostens betydelse i företaget, och

– värderingsmetodens relevans och utfall i förhållande till det faktiska lagervärdet dokumenterats i skälig omfattning.

Begrepp för försäkringsföretag och finansiella instrument m.m.

16 a §

Med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses i 17–22 f §§ detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Med verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

22 §

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning).

Avdrag får göras *bara* om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte *avlämnats* (kontraktsnedskrivning).

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.

Avdraget ska återföras följande beskattningsår.

HuvudreglerVärderingsprincip23 §¹⁴

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24–32 §§.

Värdet av pågående arbeten ska tas upp enligt bestämmelserna i 3–4 b §§. Regeln i 4 § får bara tillämpas vad gäller entreprenader och uppdrag som avser framställning av konstverk, konsthantverk eller motsvarande.

Avdrag för utgifter

23 a §

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

¹⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

utgiften första gången tas upp i anskaffningsvärdet för pågående arbeten.

Förlust

23 b §

Om ersättningen för ett pågående arbete är lägre än de beräknade utgifterna för att utföra arbetet, får mellanskillnaden dras av omedelbart.

Avdraget ska återföras följande beskattningsår.

24 §¹⁵

Inkomsten av de pågående arbetena ska beräknas för

– arbeten på löpande räkning enligt 26, 31 och 32 §§, och

– arbeten till fast pris enligt 27–32 §§.

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

Något värde på pågående arbeten behöver inte tas upp 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.

25 §

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.

Värdet av pågående arbeten ska beräknas efter vad som är skäligt, om det finns intressegemenskap mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att det förhållandet att någon intäkt inte behöver tas upp förrän de pågående arbetena väsentligen är

¹⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

slutförda utnyttjats för att den skattskyldige eller uppdragsgivaren ska få en obehörig skatteförmån.

18 kap. Inventarier

18 kap. Inventarier och immateriella tillgångar

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Att byggnads- och maskininventarier behandlas som inventarier framgår av 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 §.

Som inventarier behandlas också

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och *liknade rättigheter som förvärvats från någon annan*, och

2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen.

2 §

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart.

Åtgärder som medför att inventariernas funktion eller prestanda avsevärt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningen (förbättringsåtgärder) anses inte som reparation eller underhåll.

3 §¹⁶

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 13–22 §§ om

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 13–18 §§.

¹⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.

Värdeminskingsavdrag ska inte göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde.

4 §

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart. *Detta gäller dock inte sådana rättigheter m.m. som avses i 1 § andra stycket.*

För inventarier *eller förbättringsåtgärder* som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Med mindre värde förstås att anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier ska de endast anses vara inventarier av mindre värde om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

Omedelbart avdrag får också göras för immateriella tillgångar som upparbetats i den skattskyldiges egen verksamhet.

7 §¹⁷

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.*

I anskaffningsvärdet för inventarier som förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt ska utöver förvärvspriset räknas in utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Sådana utgifter som uppgår till sammanlagt högst en tiondel av inköpspriset

¹⁷ Senaste lydelse 2006:908.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

behöver dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.

I anskaffningsvärdet för inventarier som den skattskyldige tillverkat ska räknas in utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av inventarierna. Andra sådana utgifter än utgifter för material samt lön, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personal som arbetar med tillverkningen behöver dock inte räknas in i anskaffningsvärdet om de uppgår till sammanlagt högst en tiondel av förvärspriset för materialet. Ränteutgifter behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Om den skattskyldige har nuvärdesberäknat en leverantörs-skuld avseende förvärv av inventarier enligt 14 kap. 8 a §, utgörs utgiften av nuvärdet.

7 a §

Om inventarierna förvärvas på annat sätt än som anges i 7 §, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

Årliga värdeminskningssavdrag

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst

13 §¹⁸

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras med högst 30 procent per år av avskrivningsunderlaget.

¹⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räkenskapsenlig avskrivningsvärdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska värdeminskningensavdraget justeras i motsvarande mån.

Förutsättningar för räkenskaps- Anskaffningstidpunkt
enlig avskrivning

14 §¹⁹

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

Första stycket gäller inte vid beräkningen av nettoinkomsten eller delägares andel av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 6 och 13 §§.

Inventarier som förvärvats ska anses anskaffade när de har avlämnats.

Inventarier som den skattskyldige har tillverkat ska anses anskaffade när de är färdiga att tas i bruk.

Sådana tillgångar som avses i 1 § andra stycket ska anses anskaffade när de kan utnyttjas.

17 §

Oavsett vad som föreskrivs i 13, 15 och 16 §§ får vid räkenskapsenlig avskrivning dras

Oavsett vad som föreskrivs i 13, 15 och 16 §§ får ett så högt belopp dras av att det skatte-

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1086.

av ett så högt belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. Avdraget får göras särskilt för varje sådant slag av inventarier som avses i 1 § första stycket, andra stycket 1 respektive andra stycket 2.

mässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. Avdraget får göras särskilt för varje sådant slag av inventarier som avses i 1 § första stycket, andra stycket 1 respektive andra stycket 2.

17 a §²⁰

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena till den del det jämkade beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden, ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed. Vid beräkning enligt 17 § ska anskaffningsvärdet justeras med motsvarande belopp.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ska, till den del det jämkade beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier, avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden. Vid beräkning enligt 17 § ska anskaffningsvärdet justeras med motsvarande belopp.

²⁰ Senaste lydelse 2007:1419.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden, ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden.

23 §

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning).

Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

Första stycket gäller inte för sådana rättigheter m.m. som avses i 1 § andra stycket.

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte avlämnats (kontraktsnedskrivning).

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 mellanskillnaden.

21 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,

– avdrag för återplantering m.m. i 2 a §,

– anläggning av skog och diken i 3 §,

– skogsavdrag i 4–19 §§, och

– skogskonto och skogsskadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

2 §²¹

Ersättning för avverkningens rätt till skog ska tas upp när avtalet om avverkningens rätten ingås.

Om ersättning för avverkningens rätt till skog ska betalas under flera år, får den som har rätt till ersättningen som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året.

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.

Avdrag för återplantering m.m.

2 a §

Framtida utgifter för att återplantera skog och för andra åtgärder som är en direkt följd av avverkning får dras av.

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.

35 kap.3 §²²

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren (värdeöverföring) senast året efter beskattningsåret,

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller ett investmentföretag,

2. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller ett investmentföretag,

²¹ Senaste lydelse 2007:1419.

²² Senaste lydelse 2007:1419.

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklaration vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började driva näringsverksamhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,

5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

3. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklaration vid samma års taxering,

4. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började driva näringsverksamhet av något slag,

5. mottagaren inte enligt skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen

6. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal, och

7. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

39 kap.

6 a §

Premier ska tas upp när avtalad försäkringsperiod påbörjas.

Premier för återförsäkring ska dras av när avtalad försäkringsperiod påbörjas.

7 §²³

Med försäkringstekniska avsättningar *för egen räkning* avses sådana avsättningar enligt 4 kap. 9 § lagen (1995:1560) om års-

Med försäkringstekniska avsättningar avses
– avsättningar för *ej intjänade premier*,

²³ Senaste lydelse 2004:1181.

redovisning i försäkringsföretag minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

– 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.

7 a §

Försäkringstekniska avsättningar ska beräknas utifrån vedertagna aktuariella metoder och principer.

7 b §

Vid beräkningen av försäkringstekniska avsättningar ska hänsyn inte tas till att utgifterna betalas i framtiden.

7 c §

Med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning avses de försäkringstekniska avsättningarna minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

8 a §

Vid utgången av beskattningsåret får säkerhetsreserven inte uppgå till ett högre belopp än det högsta av följande:

a) summan av de maximala belopp för respektive försäkringsgren som anges i bilaga 39,

- b) 2,5 miljoner kronor, eller*
- c) tre gånger det högsta faktiska självbehållet för enskild risk.*

8 b §

Vid beräkning av säkerhetsreserven får belopp för sjukränta, livränta eller försäkring där premien bestämts för längre tid än tio år inte räknas med. Undantag gäller för sjuk- och livränta avseende okända skador.

8 c §

Om den ingående säkerhetsreserven är större än det maximala beloppet som för beskattningsåret beräknats enligt 8 a §, ska säkerhetsreserven minskas med skillnadsbeloppet.

Säkerhetsreserven får, utöver en minskning enligt första stycket, endast minskas för att täcka förlust i försäkringsrörelsens tekniska resultat, till den del en minskning enligt första stycket inte täcker sådan förlust.

Om det finns synnerliga skäl får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer medge att säkerhetsreserven får minskas i andra fall än som anges i andra stycket.

40 kap.

*Principbyten efter ägarförändringar**19 a §*

Om en skattskyldig det beskattningsår en sådan ägarförändring som avses i 10–14 §§ inträffar, eller de två följande beskattningsåren byter grundläggande metod för att värdera tillgångar eller skulder eller hänföra inkomster och utgifter till rätt beskattningsår, ska han ta upp en inkomst enligt 19 b § om:

1. den nya metoden tillämpas på tillgångar, skulder eller avsättningar, som den skattskyldige hade vid ägarförändringen,

2. metoden, om den hade tillämpats beskattningsåret före ägarförändringen, skulle ha medfört att ett underskott uppkommit eller ökat (hypotetiskt underskott), och

3. det hypotetiska underskottet inte skulle ha fått dras av enligt 15 eller 18 § om det hade varit ett underskott.

19 b §

Ett belopp som motsvarar den del av det hypotetiska underskottet som inte hade fått dras av enligt 15 eller 18 § om det hade varit ett underskott ska tas upp som inkomst.

Inkomsten ska tas upp det år metodbytet görs om det hypotetiska underskottet inte skulle ha

fått dras av enligt 15 §. Om underskottet inte fått dras av enligt 18 §, ska inkomsten tas upp det år den skattskyldige tar upp koncernbidrag enligt 35 kap. mot vilket ett hypotetiskt underskott inte hade kunnat dras av om det hade varit ett underskott.

19 c §

Om en skattskyldig har tagit upp inkomst enligt 19 b § på grund av koncernbidragsspärren i 18 §, ska ett belopp som motsvarar det som tagits upp dras av under senare beskattningsår till dess hela beloppet dragits av.

Avdraget ett visst år får inte överstiga beskattningsårets överskott, beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. Vid utgången av det femte året efter ägarförändringen ska dock avdrag medges så att de avdrag som sammanlagt gjorts motsvarar den intäkt som tagits upp.

19 d §

Avdrag enligt 19 c § får inte göras förrän spärren i 18 § fallit bort.

Bilaga 39

För att bestämma maximibeloppet enligt 39 kap. 8 a punkt a) § II gäller följande formler:

Premieinkomsten anges med P och avsättning för oreglerade skador med E.

Med UK avses utjämningsavsättning för direkt kreditförsäkring enligt 7 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Maximibeloppet för kreditförsäkring är reducerat med värdet av denna reserv, men ska vara lägst 0.

Direkt försäkring i Sverige, utom kreditförsäkring och borgensförsäkring

Försäkring som avser:

- sjuk- och olycksfallsförsäkring: $0,10P + 0,15E$
- trygghetsförsäkring vid arbetsskada: $0,00P + 0,45E$
- hem- och villaförsäkring: $0,80P + 0,15E$
- företags- och fastighetsförsäkring: $0,50P + 0,15E$
- motorfordonsförsäkring: $1,00P + 0,15E$
- trafikförsäkring: $0,15P + 0,15E$
- sjöfartsförsäkring: $1,75P + 0,15E$
- luftfartsförsäkring: $2,15P + 0,15E$
- transportförsäkring: $0,45P + 0,15E$
- avgångsbidragsförsäkring: $0,30P + 0,15E$
- hagelskadeförsäkring: $1,20P + 0,15E$
- husdjursförsäkring: $0,60P + 0,15E$
- arbetslöshetsförsäkring: $3,00P$

Direkt försäkring, utom kreditförsäkring och borgensförsäkring, i utlandet

Här avses sådan försäkring som av ett svenskt bolag meddelas genom gränsöverskridande verksamhet eller från ett fast driftsställe (filial eller agentur) i utlandet:

$1,50P + 0,45E$

Kreditförsäkring och borgensförsäkring i Sverige eller i utlandet

6,00P – UK

Mottagen återförsäkring

Om återförsäkring är avgiven från ett svenskt bolag som ingår i samma koncern som det mottagande bolaget, tillämpas samma formel för maximibelopp som hade gällt om affären hade behållits i det avgivande bolaget (se ovan). Med koncern avses här en koncern enligt aktiebolagslagen (2005:551) eller försäkringsrörelselagen (1982:713).

I annat fall gäller:

- kreditåterförsäkring: 6,00P
- övrig återförsäkring: 1,50P + 0,45E

Krigsrisker och atomförsäkring

Oberoende av vad som sägs ovan får maximibeloppet för krigsrisker beräknas som 2P. Maximibeloppet för atomförsäkring beräknas som det högsta av beloppen 10P och högsta individuella ansvarighetsbeloppet för egen räkning.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2010.

2. Om de nya bestämmelserna innebär en förändring av beskattningstidpunkten för inkomster och utgifter i förhållande till äldre bestämmelser, ska ett belopp läggas till eller dras av för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

3. Vid 2012–2021 års taxeringar eller, om den skattskyldige inte taxeras 2012, 2013–2022 års taxeringar ska vid tillämpning av 14 kap. 24 § summan av skillnadsbeloppen minskas med ett belopp som motsvarar en del av en övergångspost för byggnader enligt följande:

Taxeringsår	procent av posten
2012/2013	100
2013/2014	90
2014/2015	80
2015/2016	70
2016/2017	60
2017/2018	50
2018/2019	40
2019/2020	30
2020/2021	20
2021/2022	10

Övergångsposten bestäms enligt punkt 5. I punkt 6 finns bestämmelser om hur posten påverkas av att byggnader överläts eller utrangeras.

4. Vid 2012–2016 års taxeringar eller, om den skattskyldige inte taxeras 2012, 2013–2017 års taxeringar ska vid tillämpning av 14 kap. 24 § summan av skillnadsbeloppen minskas med ett belopp som motsvarar en del av en övergångspost för inventarier för vilka värdeminskningsavdrag gjorts som restvärdesavskrivning enligt 18 kap. 3 § i dess lydelse intill utgången av 2010 enligt följande:

Taxeringsår	procent av posten
2012/2013	100
2013/2014	80
2014/2015	60
2015/2016	40
2016/2017	20

Övergångsposten bestäms enligt punkt 5. I punkt 6 finns bestämmelser om hur posten påverkas av att inventarier överläts eller utrangeras.

5. Vid 2012 års taxering, eller, om den skattskyldige inte taxeras då, 2013 års taxering, ska särskilda poster (övergångsposter) bestämmas, om den skattskyldige begär det.

Övergångsposterna beräknas som skillnaden mellan värdet i räkenskaperna och det skattemässiga värdet på

- a) byggnader respektive
- b) inventarier för vilka värdeminskningssavdrag gjorts som restvärdesavskrivning enligt 18 kap. 3 § i dess lydelse intill utgången av 2010.

Möjligheten att beräkna övergångsposten på inventarier som avses i andra stycket b gäller bara om den skattskyldige tillämpat restvärdesavskrivning vid de fyra taxeringar som föregått 2012 års taxering eller, om den skattskyldige inte taxerats då, 2013 års taxering.

6. Överläts eller utrangeras tillgångar som avses i punkt 5 andra stycket, ska övergångsposten sättas ned med skäligt belopp.

7. Äldre bestämmelser om pågående arbeten i 17 kap. ska tillämpas på arbeten som påbörjats före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §¹

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,

4. när en förening eller registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet,

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, *och*

6. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

6. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, *och*

¹ Senaste lydelse 2007:1253.

7. när en värdeöverföring enligt 35 kap. 3 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) inte gjorts.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2010.

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

Härigenom föreskrivs att lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ska upphöra att gälla vid utgången av år 2010. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt på beskattningsår som börjat innan dess.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 6 §¹ lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter ska upphöra att gälla vid utgången av år 2010. Den upphävda paragrafen tillämpas dock på beskattningsår som börjat innan dess.

¹ Senaste lydelse 2003:1103.

Del I
Inledning

1 Utredningens uppdrag och arbete

1.1 Uppdraget

Utredningen ska enligt direktiven (bilaga 1) förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning ska se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen. I direktiven anges att frågan allsidigt ska belysas utifrån exempelvis hur den föreslagna skattebasen förhåller sig till en skattebas som bygger på en strikt tillämpning av civilrättsliga redovisningsregler, hur skattekontrollen påverkas och vilket administrativt merarbete som reglerna medför. I direktiven anges vidare att utredningen, om den föreslår särskilda skatteregler, ska föreslå någon mekanism som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster.

Till utredningen har av regeringen överlämnats framställningar från dåvarande Riksskatteverket, Skatteverket, dåvarande Byggtreprenörerna, dåvarande Företagarförbundet, Föreningen Svenskt Näringsliv och Näringslivets Skattedelegation. Direkt till utredningen har inkommit en gemensam framställan från Föreningen Svenskt Näringsliv och Sveriges Fastighetsägare samt från Sveriges Byggindustrier. De sakfrågor som framställningarna gäller behandlas i respektive kapitel.

1.2 Utredningsarbetet

Utredningsarbetet inleddes i november 2004. Utredningen har haft sammanträde med de sakkunniga och experterna vid tjugofem tillfällen.

I juni 2005 lämnade utredningen delbetänkandet *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde* (SOU 2005:53). I delbetänkan-

det föreslogs att redovisning till verkligt värde av tillgångar skulle leda till att värdeuppgångar beskattades. Utredningen rekommenderade dock att förslaget inte skulle genomföras utan förordade att tillämpningstidpunkten för de nya civilrättsliga värderingsreglerna skulle skjutas upp i avvaktan på utredningens fortsatta arbete. Regeringen och riksdagen följde utredningens rekommendation och genom lagstiftning hösten 2005 sköts tillämpningen av värderingsreglerna i 4 kap. 14 f och 14 g §§ årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, upp till räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2008 (prop. 2005/06:25, bet. 2005/06:LU5, rskr. 2005/06:74 och SFS 2005:918). I en promemoria från Justitiedepartementet – Ändringar i EG:s redovisningsdirektiv (Ds 2008:5) – föreslås att de nya värderingsprinciperna ska kunna tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2010.

Utredningens sekretariat har under utredningsarbetet gjort besök i Danmark, England och Norge.

Utredningen har yttrat sig över promemorian Ändringar i EG:s redovisningsdirektiv (Ds 2008:5) och över ett delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision, Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32).

1.3 Avgränsningar

Mervärdesskatt och andra skatter

Utredningsuppdraget är att utreda det framtida sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. Utredningen behandlar därför över huvud taget inte sambandet mellan redovisning och andra skatteslag. Mervärdesskatteutredningen har i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) föreslagit att det materiella sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt ska avskaffas.

Pensionskostnader

Utredningen föreslår att det materiella sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning ska upphöra. Till följd härav behandlar utredningen ingående alla de områden där det i dag är god redovisningssed som är styrande för när inkomster ska tas upp och utgifter dras av. När det gäller pensioner finns ett mycket

starkt samband mellan civilrättsliga och skatterättsliga överväganden. Frågorna är bl.a. av den anledningen komplicerade och kan inte behandlas åtskilda. I kapitel 23 redovisas närmare de överväganden som lagts till grund för utredningens ställningstagande att inte lämna förslag om pensionskostnader.

Leasing

I utredningens direktiv nämns särskilt frågan om leasing. Företrädesvis handlar frågan om leasing om klassificering, även om klassificeringen har ett direkt samband med periodiseringen. Utredningen lämnar inga förslag som berör vilka transaktioner som ska anses vara eller åtminstone behandlas som köp och vilka som ska anses som eller behandlas som hyra. I kapitel 23 diskuteras och motiveras detta ställningstagande.

1.4 Den fortsatta framställningen

Framställningen är disponerad enligt följande.

Kapitel 1 och 2 utgör del I. I kapitel 2 behandlas gällande rätt och andra frågor som är viktiga som en allmän bakgrund. Här diskuteras bl.a. i vilka frågor det materiella sambandet gör sig gällande. I kapitlet finns också en kortfattad beskrivning av systemen i några andra länder.

Del II består av kapitel 3–6. I denna del görs en övergripande bedömning som leder fram till ett ställningstagande i frågan: Vilket system ska väljas? I kapitel 3 beskrivs hur man hittills sett på fördelar och nackdelar med ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. I kapitel 4 diskuteras utvecklingen inom redovisningen i de avseenden som är av intresse för beskattningen och för vägvalet för framtiden. Frågan om hur ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning som bygger på skrivna redovisningsregler förhåller sig till grundlagens regler om att riksdagen har exklusiv rätt att stifta skattelag behandlas i kapitel 5. I kapitel 6, som avslutar del II, behandlas vilket system som ska väljas i fråga om det materiella sambandet.

Kapitel 7 till 10 är slutbetänkandets del III. I denna del behandlas huvuddragen i ett system med frikopplade regler om beskattningstidpunkten. I kapitel 7 diskuteras några övergripande och

systemviktiga frågor i ett system utan materiellt samband. I kapitel 8 behandlas frågor som gäller företagens möjlighet att som ett alternativ till de särskilda skatteregler som föreslås välja att i stället låta sig beskattas utifrån de principer som tillämpas i redovisningen i företaget. I kapitel 9 behandlas vilken mekanism som är lämpligast för att hindra utdelning av obeskattade vinster. Frågor om väsentlighet och förenkling behandlas i kapitel 10.

Del IV i betänkandet omfattar kapitel 11–21. I denna del finns de kapitel som särskilt för varje post eller slag av poster behandlar vilka skatteregler som behövs om det materiella sambandet avskaffas. Det gäller periodisering av inkomster (kapitel 11–14) och av utgifter (kapitel 15–17). Det gäller vidare inventarier (kapitel 18), immateriella tillgångar (kapitel 19), lager (kapitel 20) och finansiella instrument (kapitel 21).

I del V behandlas några övriga frågor. Här finns i kapitel 22 förslag på regler för försäkringsföretag. I kapitel 23 redovisar utredningen hur den ser på två områden inom vilka några regler inte föreslås. Det gäller leasing och pensionskostnader. Här finns vidare i kapitel 24 utredningens förslag när det gäller ikraftträdande och övergångsfrågor.

Del VI består av utredningens bedömning av vilka konsekvenser förslagen får för företag och det allmänna (kapitel 25).

Del VII utgörs av författningskommentar (kapitel 26).

1.5 Myndigheter och organisationer

Bokföringsnämnden (BFN) är en statlig myndighet som har ansvar för att utveckla god redovisningssed. Under senare tid har nämnden haft ett särskilt ansvar för normgivning för onoterade företag. BFN:s allmänna råd betecknas BFNAR. Till de allmänna råden finns vägledningar. Äldre normgivning betecknas på annat sätt (t.ex. BFN U med åtföljande numrering utifrån år och nummer).

Finansinspektionen svarar för normgivningen för de finansiella företagen.

Redovisningsrådet fanns t.o.m. 2007. Rådet gav ut normer för noterade och andra större företag. Många av Redovisningsrådets normer är alltså fortfarande gällande (de betecknas exempelvis RR 17 Nedskrivningar). Redovisningsrådet har också haft en akutgrupp, som givit ut uttalanden.

Rådet för finansiell rapportering (RFR) har under april 2007 övertagit Redovisningsrådets och akutgruppens roller som normgivare. RFR:s normer betecknas RFR med efterföljande nummer.

Det internationella normgivningsorganet heter numera *International Accounting Standards Board* (IASB). Tidigare hette det *International Accounting Standards Committee* (IASC). Normerna betecknades tidigare *International Accounting Standards* och förkortades IAS. Flera IAS:er är alltså gällande. De normer som beslutas numera heter *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Till IASB finns också knutet ett organ som tolkar standarderna, *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC). Tolkningsuttalandena betecknas IFRIC med efterföljande nummer.

Skatteverket bildades 2004 och övertog bl.a. *Riksskatteverkets* uppgifter. I det fall det i betänkandet hänvisas till denna nedlagda myndighet används beteckningen Riksskatteverket (RSV).

I Sverige pågår en process med att ta fram enklare redovisningsregler, framför allt för de mindre företagen. BFN har en nyckelroll i detta arbete. En tanke med arbetet är att det ska finnas fyra olika regelverk. Dessa regelverk betecknas K1, K2, K3 och K4. K1 betecknar de enklaste reglerna som är avsedda för de minsta företagen osv. De närmare förutsättningarna för respektive kategori beskrivs i kapitel 3.

I betänkandet används förutom beteckningarna K1, K2, K3 även IFRS-reglerna (som motsvarar K4). De företag som i framtiden tillämpar reglerna i respektive kategori benämns K1-företag, K2-företag, K3-företag respektive IFRS-företag.

1.6 Förändringar som kunnat beaktas

Utredningen höll sitt slutsammanträde den 26 juni 2008. Inom området sambandet mellan redovisning och beskattning tillkommer regelbundet mer material i form av nya regler och nya avgöranden från domstolar, som i större eller mindre utsträckning bör beaktas. Hänsyn har emellertid i detta utredningsarbete endast i begränsad omfattning kunnat tas till material som tillkommit under utredningstidens sista månader.

BFN har i slutet av juni 2008 publicerat K2-reglerna. Den slutliga utformningen av dessa har därför kunnat beaktas endast i begränsad omfattning. När det i betänkandet redogörs för K2-

projektet avses i vissa fall förslag som presenterats av BFN i ett tidigt skede av projektet, i andra fall regler som skickats på remiss eller de slutligt bestämda reglerna. Det anges vilketdera det är. Skälen för detta är inte enbart praktiska. Vissa av de idéer som nämnden presenterat tidigt i projektet har av olika skäl inte kunnat genomföras inom ramen för K2-projektet men kan likväl vara av intresse för en utredning som har i uppdrag att se över sambandet mellan redovisning och beskattning och föreslå behövliga lagändringar.

EG-domstolen har den 26 juni 2008 meddelat dom i målet mellan Finanzamt Hamburg-Am Tierpark mot Burda GmbH (C-284/06). Avgörandet har betydelse för frågan om ett system med en skatterättslig utdelningsspärr är förenligt med EG-rätten. Avgörandets betydelse diskuteras kortfattat i kapitel 9. Någon mer genomgripande analys av avgörandet har emellertid inte varit möjlig att göra. Av tidsskäl har avgörandet inte kunnat diskuteras med utredningens sakkunniga eller experter.

2 Gällande rätt och andra viktiga utgångspunkter

2.1 Inledning

I detta kapitel behandlas gällande rätt och andra viktiga utgångspunkter för utredningen. Utöver inkomstskattelagens (1999:1229), IL, regler samt förarbeten och praxis behandlas här det som kan kallas det icke-rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning. Kapitlet innehåller också en kort översikt över vad som gäller i några andra länder.

Gällande rätt diskuteras i kapitlet utifrån ett övergripande perspektiv på vad som gäller i fråga om sambandet mellan redovisning och beskattning och som därför på ett mer allmänt plan är avgörande för beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Lagregler och praxis i fråga om enskilda poster diskuteras här bara i den utsträckning de är av intresse för den övergripande frågeställningen. Utredningen återkommer till vad som gäller på enskilda sakområden i de kapitel som särskilt behandlar dessa.

Sambandet mellan redovisning och beskattning är mångfacetterat och kanske är det mer riktigt att prata om flera olika samband. Om den som talar om sambandet mellan redovisning och beskattning inte tydligt anger vad han menar finns det risk för missförstånd. Inledningsvis diskuteras därför i avsnitt 2.2 termer och begrepp som gäller sambandet.

I avsnitt 2.3 behandlas tre begrepp som är centrala för sambandet mellan redovisning och beskattning, nämligen *bokföringsmässiga grunder*, *god redovisningssed*, och *räkenskaperna*. I avsnitt 2.4 redogörs för de övriga regler i 14 kap. IL som har en nära koppling till sambandet mellan redovisning och beskattning. Det gäller bl.a. regler om *balansposter*, *justering av resultatet* och *kvittning mellan balansposter*. En mycket viktig frågeställning gäller sambandets betydelse för olika typer av frågor, t.ex. omfångs-, klassificerings-

och periodiseringsfrågor. Denna frågeställning behandlas i avsnitt 2.5. Frågor kring redovisning i deklarationen och beskattningsår tas upp i avsnitt 2.6. Avslutningsvis diskuteras förhållandena i några andra länder kort i avsnitt 2.7.

2.2 Olika former av samband

2.2.1 Rättsligt och annat samband

I det fall ett system för företagsbeskattning innebär att det är företagets vinst som ska beskattas torde det alltid finnas någon form av samband mellan redovisning och beskattning.

För att beskriva de olika samband som finns eller kan finnas har det utvecklats olika termer och begrepp. Det talas om ”materiellt” och ”formellt” samband”, eller ”kopplade” respektive ”frikopplade” områden. Begreppen används inte alltid enhetligt och möjligen är den begreppsapparat som hittills etablerats inte tillräcklig för att beskriva sambanden. I den fortsatta framställningen använder utredningen begreppen på följande sätt.

Det finns till att börja med anledning att skilja mellan *rättsliga samband* och andra samband. Med rättsligt samband avser utredningen att sambandet etableras direkt genom regler i IL. Som en samlingsbeteckning på de icke-rättsliga sambanden används omväxlande *samband i praktiken* eller *samband de facto*. Det bör framhållas att ett samband i praktiken många gånger kan härledas till regler som innebär ett rättsligt samband eller andra rättsliga regler. De allra flesta som är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet är t.ex. bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL. Den bokföring som upprättas med ledning av BFL är en viktig del av sambandet i praktiken. Med utredningens indelning är detta emellertid inte ett rättsligt samband eftersom det inte finns några särskilda skatteregler som anger att deklarationsförfarandet ska ta sin utgångspunkt i den löpande bokföringen eller att denna är väsentlig för skattekontrollen.

Det rättsliga sambandet kan vara antingen ett *materiellt samband* eller ett *formellt samband*. Utredningen använder ibland begreppen det ”kopplade området” och ”frikoppling”. I dessa fall avses området för det materiella sambandet respektive att det materiella sambandet avskaffas.

2.2.2 Materiellt samband

Med utgångspunkt från beskattningen kan man säga att det finns ett materiellt samband om skattereglerna anger att redovisningen ska följas vid beskattningen.

Ett materiellt samband innebär alltså att de olika posterna behandlas på samma sätt i redovisning och beskattning. Inkomster och utgifter redovisas samtidigt och posterna värderas på samma sätt i båda systemen. Eftersom det materiella sambandet med utredningens synsätt är en del av det rättsliga sambandet, är en förutsättning för att det ska vara frågan om ett materiellt samband att det är regler som anger att beskattningen ska följa redovisningen. Om det inte finns några regler som anger att beskattningen i sak ska följa redovisningen är det alltså definitionsmässigt inte frågan om ett materiellt samband, även om samma lösning valts på respektive område. Det är då i stället fråga om ett samband i praktiken.

Den generella rättsliga regleringen av det materiella sambandet i 14 kap. IL behandlas i avsnitt 2.3.2. I IL finns emellertid också några bestämmelser som särskilt för vissa poster etablerar ett materiellt samband som är oberoende av reglerna i 14 kap. IL. Det gäller t.ex. reglerna i 16 kap. 6 § IL om avsättningar i kärnteknisk verksamhet. Dessa regler behandlas inte vidare här.

2.2.3 Formellt samband

Ett s.k. formellt samband råder om:

- det finns särskilda skatteregler som anger när en intäkt eller kostnad ska redovisas eller hur en post ska värderas, och
- dessa för sin tillämpning förutsätter att posten behandlas på samma sätt i redovisningen.

Den skatterättsliga bestämmelsen kommer således att styra redovisningen.

Det finns åtminstone två syften med det formella sambandet.

För det första är en grundläggande princip i svensk företagsbeskattning att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. Ett formellt samband säkerställer att denna princip kan upprätthållas.

För det andra tvingar ett formellt samband ett företag som vill tillämpa en särskild skatteregel att välja motsvarande lösning i redovisningen. Eftersom de regler för vilka det finns ett formellt samband ofta innebär en senareläggning av beskattningen i förhållande till företagsekonomiskt riktiga principer kommer regeln bara att kunna utnyttjas av de företag som är villiga att senarelägga resultatredovisningen i sin finansiella rapportering. Det formella sambandet kan därför antas leda till att i vart fall de större företagen är mindre benägna att till fullo utnyttja de möjligheter till skattekrediter som finns. Detta brukar förklaras med att kravet på att lämna utdelning begränsar företagets möjligheter att utnyttja skattekrediterna.

Det finns i gällande rätt egentligen inga övergripande regler i 14 kap. IL eller i övrigt i lagen som handlar om det formella sambandet. De regler som etablerar ett formellt samband finns i stället i bestämmelser som gäller för olika poster.

Till det formella sambandet hör reglerna om värdeminskningsskatt enligt räkenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 § IL och reglerna i 30 kap. 3 § IL som innebär att juridiska personer ska bokföra en avsättning till periodiseringsfond för att avdrag ska få göras.

På vissa områden är skillnaden mellan materiellt och formellt samband egentligen bara att den bestämmelse som talar om vad som faktiskt ska gälla finns i redovisningsreglerna vid ett materiellt samband och i beskattningsreglerna vid ett formellt samband.

På andra områden är skillnaderna större. Det gäller t.ex. för reglerna om inventarier. För att ett företag ska få göra värdeminskningsskatt enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning krävs att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Det vid beskattningen tillåtna avdraget överstiger normalt den civilrättsligt motiverade avskrivningen. För att ändå kunna göra ett maximalt avdrag bokför de flesta företag en avskrivning som inte är företagsekonomiskt motiverad. I redovisningen skiljs denna icke-företagsekonomiskt motiverade avskrivning från den företagsekonomiskt motiverade genom att den särredovisas under rubriken "överavskrivning".

Det system som tillämpas för exempelvis inventarier innebär att företagen redovisar obeskattade reserver.

En obeskattad reserv är en särskild post som redovisas i balansräkningen. Den obeskattade reserven är närmast en fiktiv skuld; effekten av att reserven redovisas blir att företagets fria egna kapital

minskar, men det finns ingen civilrättslig förpliktelse som motsvarar den redovisade posten. Redovisningsmässigt är den obeskattade reserven till 28 procent en uppskjuten skatteskuld och till 72 procent eget kapital.

Det formella sambandet behandlas inte vidare i detta kapitel. Frågan om obeskattade vinster behandlas närmare i kapitel 9.

2.2.4 Samband i praktiken

Det faktiska sambandet är kanske det som är svårast att beskriva. Orsaken är att det faktiska sambandet är lösligare. Beroende på hur man väljer att definiera vad som är ett samband kan man inkludera mycket stora eller avsevärt mindre delar av beskattningssystemet och de processer detta genererar.

Ett slags praktiskt samband gäller företagens administrativa system. Företagen bokför affärshändelser i sin löpande bokföring och arbetet med att löpande föra bok är, utöver den funktion det har för redovisningen, en viktig grund i företagets arbete med att upprätta sin deklaration. Den löpande bokföringen sammanställs till en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut. Årsredovisningen eller årsbokslutet blir utgångspunkten för deklarationen.

Det samband i praktiken som finns i fråga om administrationen i företagen har sin motsvarighet i Skatteverkets administration av deklarationerna och i myndighetens skattekontroll. Skatteverkets deklara-tionsblanketter är i mångt och mycket uppbyggda med företagens redovisning som grund. Detta underlättas av den standardisering som finns genom att många företag tillämpar den kontindelning och de uppställningar som finns i BAS-kontoplanen. Även för skattekontrollen är företagets redovisning mycket viktig.

Ett från de ovan angivna sambanden artskilt fenomen gäller den inbördes påverkan som beskattning och redovisning har på varandra. Det finns gott om exempel på oreglerade frågor både inom beskattning och redovisning. Det är tydligt att det på sådana områden förekommer att man vid beskattningen "lånar" lösningar från redovisningen, och vice versa, även om det inte finns något materiellt samband och därför ingen rättslig bundenhet i den fråga som ska lösas.

2.3 Grundläggande regler om inkomstberäkning för näringsverksamhet

2.3.1 Grunden för inkomstberäkningen

Grunden för beräkning av inkomst av rörelse respektive inkomst av näringsverksamhet har i allt väsentligt varit densamma under årens lopp. Grunden kan sägas bestå av tre delar.

1. Inkomsten ska beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder* om inte särskilda skatteregler anger annat.
2. Inkomster och utgifter ska hänföras till det beskattningsår som följer av vad som utgör *god redovisningssed* vid redovisning av intäkter och kostnader.
3. Inkomstberäkningen ska göras på grundval av den skattskyldiges *räkenskaper*.

I följande avsnitt ska de tre delarna i grunden för inkomstberäkningen behandlas närmare.

2.3.2 Bokföringsmässiga grunder

Regleringen och dess bakgrund

Sedan tillkomsten av kommunalskattelagen (1928:370), KL, har inkomst i inkomstslaget *rörelse* beräknats enligt bokföringsmässiga grunder.

För inkomst av *jordbruksfastighet* gällde tidigare kontantprincipen. År 1951 infördes en möjlighet till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder även för jordbrukare. Den ersattes år 1972 med ett generellt krav på att inkomsten skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

År 1978 infördes bestämmelser om frivillig övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i inkomstslaget *annan fastighet*.

Efter 1990 års skattereform har bokföringsmässiga grunder generellt gällt i det nya inkomstslaget *näringsverksamhet*. En konsekvens blev att det blev obligatoriskt att redovisa inkomst från näringsfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

I KL fanns bestämmelserna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och närliggande frågor från början i

41 § och punkt 1 av anvisningarna till 41 §. Genom skattereformen 1990 flyttades bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder och närliggande frågor till 24 § och punkt 1 av anvisningarna till 24 §.

Nu finns bestämmelsen om bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § första stycket IL. Där anges att ”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.”

Begreppets funktion och innebörd

När begreppet bokföringsmässiga grunder infördes i KL förekom ingen närmare diskussion kring innebörden. Begreppet har visserligen förekommit i bokförings- och redovisningssammanhang, men det har inte använts i bokförings- och redovisningslagstiftningen. Den rådande uppfattningen har varit att begreppet bokföringsmässiga grunder i KL är ett skattemässigt begrepp och benämningen på en inkomstberäkningsmetod (se exempelvis Per Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s. 171).

Före skattereformen 1990 angavs i 41 § KL och i punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf att inkomst av rörelse skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I anvisningspunkten konstaterades att vid inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder skulle hänsyn tas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter.

1990 års skattereform innebar att bestämmelserna utan någon ändring i övrigt flyttades till 24 § KL och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf.

Frågan om innebörden av begreppet bokföringsmässiga grunder fick relativt stor plats i förarbetena till IL. Begreppet bokföringsmässiga grunder fanns med i Skattelagkommitténs (SLK) förslag men utsattes för kritik under remissbehandlingen av bl.a. Bokföringsnämnden (BFN), som menade att begreppet inte längre användes i redovisningen (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 175).

I propositionen beskrev regeringen inledningsvis begreppet bokföringsmässiga grunder på följande sätt (s. 176).

Att resultat i näringsverksamheten skall beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder* innebär att inkomsterna och utgifterna i näringsverksamheten skall periodiseras. Inkomster skall tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på.

Regeringen gick därefter in på den kritik som hade framförts under remissbehandlingen och anförde att begreppet bokföringsmässiga grunder är ett väl inarbetat begrepp i skattelagstiftningen. Enligt regeringen fanns inte heller något motsvarande modernare begrepp med samma innebörd i redovisningslagstiftningen. Regeringen ansåg därför att begreppet borde finnas kvar i skattelagstiftningen (s. 176).

Även Lagrådet tog upp frågan om bokföringsmässiga grunder och anförde följande (prop. 1999/2000:2, del 3, s. 396 och 397).

Begreppet bokföringsmässiga grunder definieras inte i lagtexten. Någon närmare ledning ges inte heller i författningskommentaren. Det går därför inte att med säkerhet utläsa om det är någon skillnad mellan begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed och, om en sådan skillnad föreligger, vari den består. Det mesta synes dock tala för att hänvisningen till bokföringsmässiga grunder inte anger mer än att resultatberäkningen inte skall baseras på exempelvis betalningen av inkomster och utgifter, dvs. på en kontantprincip (jfr beträffande tjänst 10 kap. 9–16 §§ och beträffande kapital 41 kap. 9–12 §§), utan på ett företagsekonomiskt synsätt. Är detta riktigt är det först genom kopplingen till god redovisningssed som något egentligt besked lämnas om vilka regler som skall ligga till grund för periodiseringen av inkomster och utgifter.

Vad nu anförts väcker frågan om anknytningen till bokföringsmässiga grunder i första stycket fyller någon funktion. Regelsystemet för periodisering av inkomster och utgifter skulle bli lättare att förstå om denna anknytning slopades och periodiseringen i stället enbart kopplades till begreppet god redovisningssed.

I propositionen kommenterade regeringen synpunkterna från Lagrådet på följande sätt (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 177 och 178).

Såsom Lagrådet anført innebär begreppet *bokföringsmässiga grunder* att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på. Begreppet ger enligt regeringens mening uttryck för en grundläggande princip för den skattemässiga redovisningen. Även om begreppet god redovisningssed i något fall omfattar redovisning med tillämpning av en kontantprincip kan en sådan redovisning således inte godtas vid beskattningen. Regeringen anser att begreppet bokföringsmässiga grunder bör behållas.

Även efter tillkomsten av IL finns således begreppet bokföringsmässiga grunder kvar, och det beskriver fortfarande en inkomstberäkningsmetod som innebär att inkomster och utgifter ska

periodiseras, i motsats till vad som gäller vid en kontantprincip. En förändring i regleringen av bokföringsmässiga grunder är dock att det inte uttryckligen anges i IL att hänsyn ska tas till in- och utgående balansposter. Förklaringen till det är att SLK hade föreslagit att god redovisningssed skulle exemplifieras i fem punkter i förslaget till 14 kap. 2 § IL (se nästa avsnitt). Den tredje punkten gällde att in- och utgående balansposter ska tas upp som intäkts- respektive avdragsposter. Efter kritik från flera remissinstanser mot att reglera innebörden av god redovisningssed i IL tog regeringen inte med exemplifieringen i sitt förslag (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 176 och 177). Den tidigare bestämmelsen i KL om att hänsyn ska tas till in- och utgående balansposter kom därigenom inte med i IL.

Sammanfattningsvis kan enligt utredningens mening följande sägas om begreppet bokföringsmässiga grundens betydelse för sambandet. Bokföringsmässiga grunder är en inkomstberäkningsmetod, som egentligen inte anger mer än att man vid inkomstberäkningen ska utgå från en företagsekonomiskt grundad belöpandeprincip och inte från en kontantprincip.

Regeln om bokföringsmässiga grunder anger således att det är företagsekonomiska principer som ska läggas till grund för beskattningen. Den har emellertid, med ett undantag, ingen direkt funktion när det gäller att bestämma vilka regler som ska tillämpas.

Undantaget gäller en tillämpning av kontantprincipen. Utifrån tidigare nämnda uttalanden i förarbetena till IL och de ändringar i lagen som gjorts i samband med att regler om s.k. förenklat bokslut infördes måste man dra slutsatsen att regeln om bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § första stycket IL åtminstone i vissa fall utgör en spärr mot tillämpning av en kontantmetod vid beskattningen, även om en sådan metod skulle vara förenlig med god redovisningssed.

2.3.3 God redovisningssed

Lagreglerna och deras bakgrund

Bestämmelserna om god redovisningssed för företag i allmänhet finns i 14 kap. 2 § andra stycket IL som lyder:

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.

En bestämmelse som knyter beskattningen till sed har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Ursprungligen hänvisades till *allmänt vedertagen köpmannased*. Uttrycket byttes ut mot *vedertagen redovisningssed* år 1979 och mot *god redovisningssed* år 1981.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelserna om god redovisningssed i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL. Bestämmelserna var utförligare vid den tiden och innebar bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder ska iakttas att en inkomst ska anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringsättet att fordringar tas upp som inkomst under det år då de uppkommer och att räntor hänförs till inkomsten för det år på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte.

I femte stycket i anvisningspunkten angavs att vid tillämpning av föregående stycke ska iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor ska – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Skattereformen innebar att bestämmelserna utan någon ändring i övrigt flyttades till punkt 1 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 24 § KL.

Som nämnts ovan innebar SLK:s förslag till 14 kap. 2 § IL att god redovisningssed skulle exemplifieras i fem punkter:

1. kundfordringar ska tas upp som intäkt det beskattningsår de uppkommer och värdet av levererade varor ska tas upp som fordran även om fakturering inte skett,
2. räntor ska tas upp respektive dras av det beskattningsår som de belöper sig på,
3. in- och utgående lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter samt avsättningar ska tas upp som intäkts- respektive avdragsposter,

4. värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter samt avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, och
5. värdet av ingående lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter samt avsättningar ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

Som nämnts var flera remissinstanser negativa till att reglera innebörden av god redovisningssed i IL. Regeringen redogjorde för kritiken och konstaterade bl.a. att bestämmelsen omfattar alla skattskyldiga som har inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet, således även dem som inte är bokföringsskyldiga enligt redovisningslagstiftningen. Efter att ha diskuterat fördelar och nackdelar med förslaget stannade regeringen för att inte ta med exemplifieringen i lagförslaget. I förtydligande syfte lade den dock till meningen om att bestämmelsen om beskattningstidpunkten även gäller skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet som inte är bokföringsskyldiga (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 176 och 177).

God redovisningssed och förenklat bokslut

I 14 kap. 2 § tredje stycket IL finns en bestämmelse som gäller vissa av de företag som upprättar förenklat bokslut. Den lyder:

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

Det tredje stycket i 14 kap. 2 § IL har tillkommit som en konsekvens av att förenklade redovisningsregler beslutats under år 2006. Enligt bestämmelserna i 6 kap. 1 och 3 §§ BFL ska för varje räkenskapsår i ett företag den löpande bokföringen avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Enligt 3 § andra stycket gäller att företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 1 § får upprätta årsbokslutet i förenklad form

enligt 10 §. Enligt 10 § ska ett förenklat årsbokslut bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det ska upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form.

I förarbetena till tredje stycket i 14 kap. 2 § IL hänvisade regeringen till det utkast till vägledning beträffande enskilda näringsidkare från BFN som förelåg vid den tidpunkten (BFN publicerade i juni 2006 vägledningen Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut). Regeringen uttalade följande (prop. 2005/06:174, s. 15).

IL bygger alltså på principen att periodisering skall ske och att en kontantprincip inte kan godtas vid beskattningen. Bokföringsnämndens utkast innebär emellertid att det förenklade bokslutet i viss mån skall upprättas enligt en kontantprincip, nämligen såvitt avser s.k. upplupna intäkter och kostnader. Sådana poster skall inte tas med i det förenklade bokslutet. Även beträffande s.k. förutbetalda intäkter och kostnader gäller i viss mån en kontantprincip. Sådana poster skall nämligen bara tas med i balansräkningen om de uppgår till mer än 5 000 kronor. --- Med tanke på att utvecklingsarbetet beträffande de minsta företagen – de enskilda näringsidkarna med en årsomsättning på högst 3 miljoner kronor – har nått så långt och på att det är angeläget att de föreslagna förenklingarna för de allra minsta företagen kan genomföras utan att hindras av skattereglerna bör dock vissa av periodiseringsbestämmelserna i IL ändras redan nu. Ändringarna görs lämpligen på så sätt att kravet på bokföringsmässiga grunder stryks för de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. För dessa skall den skattemässiga periodiseringen i stället enbart göras enligt god redovisningssed (vilket kommer att motsvaras av Bokföringsnämndens allmänna råd).

Det tredje stycket i 14 kap. 2 § IL innebär att bokföringsmässiga grunder inte kommer att gälla i alla situationer för näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. Det är ett undantag från den annars gällande principen om bokföringsmässig inkomstberäkning i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller ränteinkomster och ränteutgifter gäller undantaget bara om inkomsterna eller utgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

Reglernas funktion

Bestämmelserna i 14 kap. 2 § andra och tredje styckena IL är de centrala bestämmelserna för att etablera ett materiellt samband. Det finns som framgått (avsnitt 2.2.2) regler för särskilda poster i IL som för just dessa poster ger ett materiellt samband. Med de få

undantag som dessa bestämmelser innebär står och faller det materiella sambandet emellertid med 14 kap. 2 § IL. Den rättsliga regleringen av det materiella sambandet kompletteras av regeln om räkenskaperna (se nedan).

Regeln om materiellt samband är kortfattad och principiellt enkel till sin konstruktion. Innebörden är att det finns en rättslig bundenhet till redovisningen i de fall då en fråga inte särskilt reglerats i IL. I praktiken är emellertid 14 kap. 2 § IL mycket svår att tillämpa. För att kunna göra det måste man bestämma sig för i vilka frågor den har betydelse. De svårigheter som detta innebär diskuteras nedan i avsnitt 2.5. Man måste vidare identifiera alla de särskilda skatteregler som finns i IL. Det innebär t.ex. också att det måste dras en gräns mellan reglerna om kapitaltillgångar och andra tillgångar.

2.3.4 Räkenskaper

Bestämmelserna om räkenskaper finns i 14 kap. 4 § IL som lyder:

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Sedan KL:s tillkomst har det funnits bestämmelser om sambandet mellan beskattningen och räkenskaperna. Före 1990 års skattereform angavs i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL att för skattskyldig som har haft ordnad bokföring ska beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten.

Vid skattereformen 1990 flyttades bestämmelsen utan att ordalydelsen ändrades till punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. I samma stycke gjordes år 1992 ett tillägg om att reserv i lager o.d. fick beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena. Hänvisningen till anvisningspunkt 2 gällde alternativregeln vid lagervärdering (97-procentregeln) och regeln om värdering av lager av djur i jordbruk och renskötsel (85-procentsregeln).

Frågan om kopplingen till räkenskaperna berördes relativt utförligt i lagstiftningsarbetet med IL. I förarbetena till bestämmelserna i 14 kap. 4 § IL diskuterades bakgrunden till den dåvarande bestämmelsen om ordnad bokföring. Regeringen menade att det

ursprungliga syftet med att uppställa ett krav på ordnad bokföring troligen var att tillförsäkra ett underlag för den skattemässiga bedömningen och kontrollen. Regeringen anförde vidare att uttrycket ordnad bokföring numera knappast har någon självständig betydelse utan bör kunna tas bort. I övrigt anförde regeringen följande i frågan om räkenskapernas betydelse (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 179 och 180).

Kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd såvitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Detta ger å ena sidan den skattskyldige en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringsätt som är förenliga med god redovisningssed, eftersom skattemyndigheten 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 föreligger dock givetvis endast rörande poster som tagits upp i räkenskaperna. Om bokslut inte upprättats blir området mera begränsat. I näringsverksamhet där räkenskaper inte behöver föras och inte heller förts blir regeln över huvud taget inte tillämplig.

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.

Därutöver finns det en formell koppling som innebär att man när det finns ett bokslut vid beskattningen faktiskt utgår från det i räkenskaperna redovisade resultatet och därefter gör de justeringar som behövs för att få fram resultatet beräknat enligt de skatterättsliga reglerna.

Det kan konstateras att bestämmelsen om kopplingen till räkenskaperna har fått en annan utformning i IL än i KL. Vad som har anförts i förarbetena till IL tyder dock på att lagstiftaren inte avsett att bestämmelsen skulle få ett annat materiellt innehåll jämfört med tidigare.

Det kan i sammanhanget nämnas att frågan om betydelsen av alternativa periodiseringsätt enligt god redovisningssed berördes av Regeringsrätten i rättsfallet RA 1999 ref. 32 (Key Code). Målet gällde ett bolag som upplät nyckelbrickor till sina kunder. Om kunden tappade nycklar med nyckelbrickan skulle han kunna identifieras efter att nycklarna hade upphittats och återfå nycklarna. Frågan i målet var om bolaget haft rätt att skjuta upp

intäktsföringen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår. Regeringsrätten gjorde bedömningen att bolagets intäktsredovisning inte kunde anses strida mot god redovisningssed, men hade dessförinnan även uttalat att om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet.

Innebörden av bestämmelsen om kopplingen till räkenskaperna i 14 kap. 4 § första stycket IL kan sammanfattas enligt följande. När redovisningen i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed ska räkenskaperna läggas till grund för beskattningen. Om den skattskyldige väljer ett av flera olika periodiseringsätt enligt god redovisningssed föreligger också en bundenhet – såväl den skattskyldige som Skatteverket blir bundna av det valda periodiseringsättet. I övrigt föreligger ingen bundenhet. Det gäller fall när det valda periodiseringsättet – avseende en intäkts- eller kostnads-post – strider mot god redovisningssed, när skattefria intäkter eller icke avdragsgilla kostnader bokförts, eller när redovisningen i räkenskaperna på annat sätt strider mot särskilda skatteregler.

2.4 Övriga regler om sambandet i 14 kap. IL

I 14 kap. IL finns utöver de nyss behandlade reglerna som utgör grunden för (14 kap. 2 § första stycket IL) eller etablerar ett materiellt samband (andra och tredje styckena samma paragraf) andra regler som är viktiga för att belysa sambandet. Det är fråga om särskilda skatterättsliga regler som har det gemensamt att de har en nära koppling till sambandet. Dessa regler behandlas här. Det gäller regeln om balansposter, justering av resultatet och kvittning mellan balansposter.

2.4.1 Balansposter

I 14 kap. 3 § IL finns två bestämmelser om balansposter. Bestämmelserna är särskilda skatterättsliga bestämmelser och de har placerats tillsammans i en egen paragraf för att tydliggöra att de inte avser att ange innebörden av god redovisningssed (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 178).

Bestämmelsen i 14 kap. 3 § första stycket IL handlar om utgående balansposter. Bestämmelsen i andra stycket ger uttryck för den s.k. kontinuitetsprincipen. Eftersom den sistnämnda bestämmelsen är äldst behandlas den först.

Kontinuitetsprincipen

I 14 kap. 3 § andra stycket IL anges:

Värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

Bestämmelsen infördes år 1973 och placerades i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL. I förarbetena uttalades följande angående förhållandet mellan bokföringsmässiga grunder och balansposter (prop. 1973:119, s. 16).

Inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i rörelsen utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång.

I samband med 1990 års skattereform flyttades bestämmelsen om kontinuitetsprincipen till punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Innebörden av kontinuitetsprincipen har belysts i några rättsfall.

I RÅ 1990 ref. 79 gjorde en näringsidkare felaktigt avdrag för en utgående lagerreserv vid 1983 års taxering. Huvudfrågan var om detta kunde rättas vid 1984 års taxering genom att avdragsbeloppet behandlades som ingående lagerreserv och därigenom återfördes till beskattning. Regeringsrätten fann att lagerreserven skulle återföras och hänvisade bl.a. till bestämmelsen om kontinuitetsprincipen och dess förarbeten.

I RÅ 1995 ref. 11 hade en enskild näringsidkare fakturerat ett belopp under 1979 och fått betalt under 1980. Han redovisade ingen utgående fordran år 1979 (1980 års taxering) och heller inte den erhållna betalningen år 1980 (1981 års taxering). Regeringsrätten fann att betalningen under 1980 hade utgjort intäkt av rörelse och att oriktig uppgift lämnats. Regeringsrätten övergick därefter till att behandla frågan huruvida den oriktiga uppgiften föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen hade påförts näringsidkaren med för lågt belopp. Domstolen hänvisade till

kontinuitetsprincipen och gjorde följande bedömning. Fordringen hade inte tagits upp till beskattning vid 1980 års taxering. Näringsidkaren hade därför inte rätt att tillgodoräkna sig fordringen som ingående post vid 1981 års taxering och fordringsbeloppet kunde därför inte avräknas mot den inbetalda betalningen. Näringsidkarens underlåtenhet att vid 1981 års taxering redovisa betalningen som intäkt hade därför föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen påförts med för lågt belopp.

När det gäller balansposten lager har det mellan år 1995 till dess att IL infördes funnits en intäktsbestämmelse som knutit an till kontinuitetsprincipen. I en särskild återföringsbestämmelse i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 22 § KL angavs: ”Har en omsättningstillgång tagits upp till ett lägre värde vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna ska skillnadsbeloppet återföras till beskattning nästföljande beskattningsår”. Vid införandet av IL ansågs bestämmelsen överflödig eftersom det finns en allmän bestämmelse och togs därför inte in i IL (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 180 och 181). Det kan noteras att bestämmelsen om kontinuitetsprincipen gäller värdet av balansposten som sådan medan den tidigare återföringsbestämmelsen avsåg skillnaden mellan värdet på balansposten i räkenskaperna och värdet vid inkomsttaxeringen.

Utgående balansposter

I 14 kap. 3 § första stycket IL anges:

Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Bestämmelsen om utgående balansposter i 14 kap. 3 § första stycket IL infördes ursprungligen år 1981. Den placerades – liksom bestämmelsen om kontinuitetsprincipen – i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL.

Bakgrunden till bestämmelsen var att frågan om rätt beskattningsår kunde vara svår att ta ställning till när det gällde felaktiga balansposter. I förarbetena till bestämmelsen diskuterades möjligheten att rätta felaktigheter i två principfall (prop. 1980/81:68, del A, s. 183 och 184).

Det ena fallet gällde en fordringspost:

I en rörelse uppkommer under beskattningsår 1 en varufordran på 10 000 kr. Fordringen består vid beskattningsårets utgång men tas inte upp i bokslutet. Under beskattningsår 2 erhålls full betalning för fordringen.

Departementschefen anförde följande beträffande fallet. Syftet med den av beredningen föreslagna regeln är tillgodosett redan i gällande rätt såvitt gäller betalning av en oredovisad fordran. Däremot kan det vara tveksamt om i alla situationer en oredovisad fordran från tidigare beskattningsår som kvarstår vid utgången av det aktuella beskattningsåret kan tas upp till beskattning vid taxeringen för detta (s. 183).

Det andra fallet gällde en skuldpost:

I bokslutet avseende beskattningsår 1 för en rörelse tas felaktigt upp en skuldpost som minskar det bokförda resultatet. Någon justering för detta sker inte vid taxeringen. Posten tas även upp i bokslutet för beskattningsår 2. Vid taxeringen för sistnämnda beskattningsår uppmärksammas att posten saknar verklighetsunderlag.

Departementschefen uttalade följande angående fallet. Om bokslutsposten i fråga avser reservering för framtida garantiutgifter eller avsättning till resultatregleringsfond torde det vara klart att den ska återföras till beskattning vid taxeringen för beskattningsår 2. Avser posten i stället t.ex. en fiktiv varuskuld, som den skattskyldige bokfört i syfte att skapa en skattecredit, synes det däremot ovisst om återföring kan ske vid taxeringen för beskattningsår 2. Samma osäkerhet kan också råda i andra situationer, t.ex. om posten avser en oriktig reservering för andra framtida utgifter än garantiåtaganden (s. 184).

Efter genomgången av fallen gjorde departementschefen följande bedömning (s. 184).

Vad jag framfört bör föranleda en ändring i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL. Innebörden av ändringen bör vara att värdet av sådana utgående balansposter som påverkar nettointäkten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret utan hänsyn till eventuella felaktigheter i den ingående balansen. Regeln bör kunna tillämpas oavsett om den skattskyldige upprättar årsbokslut eller ej. Byggnader, maskiner och andra tillgångar beträffande vilka den skattemässiga värdesättningen bestäms på grundval av bestämmelserna om avdrag för värdeminskning i 22, 25 och 29 §§ KL berörs inte av förslaget.

En del remissinstanser har gjort gällande att beredningens förslag, som i princip överensstämmer med den lösning som jag förordar, innebär att en möjlighet till efterbeskattning införs vid sidan av eftertaxeringsinstitutet och att detta skulle vara mindre lämpligt. Enligt min uppfattning har denna kritik inte fog för sig. Eftertaxeringsinstitutet innebär att lagakraftvunna taxeringar under vissa förutsättningar – och endast under dessa – kan rivas upp inom eftertaxeringsfristen. Den lösning som jag föreslår medför emellertid inte att lagakraftvunna taxeringar kan angripas. Innebörden är i stället att taxeringen för ett beskattningsår kan ske på ett materiellt riktigt sätt oavsett att det föreligger ett fel i den ingående balansen. Som framgår av det anförda är detta ofta möjligt redan enligt nuvarande regler.

Ovan har anförts att bestämmelsen om kontinuitetsprincipen får anses ge uttryck för ett bruttosynsätt. Detsamma kan sägas om bestämmelsen om utgående balansposter. Antag exempelvis att ett företag har gjort avdrag för avsättning för framtida utgifter. Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående avsättningen det följande beskattningsåret ska tas upp till samma belopp som den utgående avsättningen för det föregående beskattningsåret. Innebörden av bestämmelsen om utgående balansposter är att frågan huruvida avdrag för avsättning för framtida utgifter ska medges ännu en gång får prövas på nytt oberoende av den prövning som gjorts för det föregående beskattningsåret.

2.4.2 Justering av resultatet

Bestämmelserna om justering av resultatet finns i 14 kap. 5 § IL som lyder:

Det redovisade resultatet ska justeras om en intäkts- eller kostnads-post hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 2 §. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnads-post utelämnas eller räknas dubbelt.

Bestämmelsen i paragrafens första mening kallas i fortsättningen för justeringsregeln, medan bestämmelsen i andra meningen kallas för följdändringsregeln.

Justeringsregeln

Bestämmelser om justering av resultatet har funnits sedan KL:s tillkomst men hade tidigare delvis en annan utformning.

Före 1990 års skattereform fanns huvudbestämmelsen för justering i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL. I den angavs att om det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte ska beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, ska resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag.

I anvisningspunkten fanns även bestämmelser som syftade till att förhindra att en inkomst blev beskattad två gånger eller att en utgift överhuvudtaget inte drogs av. I åttonde stycket uttalades att om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundande inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, ska vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till. I nionde stycket angavs att motsvarande gäller för det fall att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som i och för sig är avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Vid skattereformen 1990 flyttades bestämmelserna – utan övriga ändringar – till punkt 1 andra, sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 24 § KL.

Utformningen av justeringsregeln i 14 kap. 5 § IL har sin bakgrund i utformningen av bestämmelsen om räkenskaper i 14 kap. 4 § första stycket – det är bara när det gäller beskattningstidpunkten som räkenskaperna ska läggas till grund för beskattningen. I författningskommentaren till 14 kap. 5 § IL anförde regeringen följande (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 181).

Bestämmelserna tar – i överensstämmelse med att det i 4 § klart uttryckts att räkenskaperna har materiell betydelse endast i periodiseringsfrågor – sikte endast på justeringar avseende beskattningstidpunkten, se under 4 §.

I författningskommentaren till 14 kap. 4 § uttalade regeringen att, när det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar räkenskaperna helt materiell betydelse och instämde i SLK:s åsikt att det inte finns något behov av en justeringsregel i fråga om skatteplikt och avdragsrätt eftersom kopplingen bara avser periodiseringsfrågor (s. 180).

Innebörden av justeringsregeln kan sammanfattas på följande sätt. Den gäller endast de fall när det valda periodiserings sättet – avseende en intäkt- eller kostnadspost – strider mot god redovisningssed. Med stöd av justeringsregeln ska det redovisade resultatet justeras med den felaktigt medtagna eller utelämnade intäkt- eller kostnadsposten. Däremot reglerar justeringsregeln inte korrigering för skattefria intäkter eller icke avdragsgilla kostnader. Den justeringen görs i stället enligt andra regler i IL.

Följdändringsregeln

I punkt 1 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 24 § KL fanns tidigare bestämmelser som syftade till att undvika dubbelbeskattning respektive att avdrag inte alls medgavs för en förlust.

Följdändringsregeln i den andra meningen i 14 kap. 5 § IL är en sammanslagning av dessa bestämmelser.

I rättspraxis finns exempel på att de bestämmelser som nu motsvaras av följdändringsregeln även tillämpats på balansposter. I rättsfallet RÅ 1991 not. 169 hade ett bolags inkomst höjts vid 1984 års taxering avseende en för hög utgående lagerreserv. Eftersom den ingående lagerreserven vid 1985 års taxering inte hade korrigerats i samband med höjningen satte Regeringsrätten ned 1985 års taxering med det aktuella beloppet.

Bestämmelserna har också tillämpats i samband med att en skattskyldig har överklagat ett beslut om taxeringshöjning och fått rätt i högre instans. Så var fallet i RÅ 1987 ref. 59. Länsrätten hade höjt värdet av pågående arbeten för ett bolag vid 1979 års taxering. Samtidigt hade länsrätten i enlighet med justeringsbestämmelserna sänkt 1980 års taxering med ett lika stort belopp. Bolaget överklagade taxeringshöjningen vid 1979 års taxering och kammarrätten gav bolaget rätt. Däremot gjorde kammarrätten ingen justering av 1980 års taxering. Regeringsrätten fann att kammarrätten borde ha övervägt en sådan justering och höjde bolagets taxering 1980 med det aktuella beloppet.

2.4.3 Kvittning mellan balansposter

Bestämmelserna om kvittning mellan balansposter finns i 14 kap. 6 § IL och lyder:

Även om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tas upp till ett för lågt belopp eller avsättningar, leverantörsskulder eller liknande till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av sådana ytterligare värdeminskningsavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige skulle ha kunnat göra enligt denna lag. Detta gäller dock bara om den skattskyldige begär det.

Bestämmelsen om kvittning mellan balansposter infördes år 1981 för att öka möjligheten att anlägga en helhetssyn på företagens resultatreglerande åtgärder i bokslutet (prop. 1980/81:68, del A, s. 187). Departementschefen anförde att den situation som avses är när ett företag har utrymme för ytterligare av- och nedskrivningar eller andra resultatreglerande åtgärder, och att taxeringsmyndigheten i ett sådant fall bör ha möjlighet att – trots att bokslutet inte ändras – avstå från att ingripa mot felaktigheterna (s. 188).

Bestämmelsen, som placerades i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL, fick följande lydelse:

I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

Bestämmelsen innebar således att kvittning kunde göras på följande sätt: (1) genom en tänkt annan värdering av tillgångs- och skuldposter, eller (2) genom tänkta större avskrivningar på anläggningstillgångar. Kvittning var dock bara tillåten under vissa förutsättningar. Det fel som kvittningen skulle göras mot skulle avse en tillgångs- eller skuldpost. Kvittning fick däremot inte göras mot ”oredovisade intäkter eller yrkanden om avdrag för fiktiva eller inte avdragsgilla kostnader”, och inte heller om felet avsåg ”alltför stora avskrivningar på inventarier eller andra anläggningstillgångar” (prop. 1980/81:68, del A, s. 188).

I samband med 1990 års skattereform ändrades bestämmelsen och flyttades samtidigt till punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Kvittningsmöjligheten avseende en annan värdering av tillgångs- och skuldposter ändrades till en större avsättning enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (SURV). Efter ändringen innebar bestämmelsen att kvittning kunde göras på följande sätt: (1) genom tänkta större avskrivningar på anläggningstillgångar eller (2) genom en tänkt större avsättning till SURV.

År 1995 ändrades bestämmelsen återigen på grund av att möjligheten att göra avsättning till SURV togs bort. Därefter har kvittningsmöjligheten enligt KL enbart gällt tänkta större avskrivningar på anläggningstillgångar. I IL är kvittningsmöjligheten utformad så att den gäller tänkta ytterligare värdeminskningssavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar.

Om man sammanfattar de förändringar som bestämmelsen genomgått under årens lopp har dels kvittningsrätten avseende en tänkt annan värdering av tillgångs- och skuldposter tagits bort, dels den tidigare kvittningsrätten avseende tänkta större avskrivningar på anläggningstillgångar ändrats till tänkta ytterligare värdeminskningssavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar.

När man i samband med deklarationskontroll konstaterar att ett lager är för lågt upptaget i deklarationen tas det utgående lagret upp till det högre värdet (jfr bestämmelsen om utgående balansposter i 14 kap. 3 § första stycket IL) och därmed höjs även resultatet. Det högre värdet ska användas som värdet på det ingående lagret efterföljande beskattningsår (jfr bestämmelsen om kontinuitetsprincipen i andra stycket i paragrafen).

Situationen är annorlunda när kvittning görs enligt bestämmelsen om kvittning mellan balansposter. Värdet av det utgående lagret ändras inte och heller inte värdet av det ingående lagret efterföljande beskattningsår. Ytterligare värdeminskningssavdrag medges heller inte i praktiken eftersom kvittningen gäller det avdrag som den skattskyldige skulle ha kunnat göra. Det skattemässiga värdet på de aktuella tillgångarna ändras därför inte, jfr bestämmelserna om skattemässigt värde i 2 kap. 31–33 §§ IL.

Vad som nu anförts kan illustreras med tre exempel.

Exempel 1 – utgående lager men inget ytterligare värdeminskningssavdrag

Ett företag har redovisat ett utgående lager med 100 vid taxeringen år 1. Skatteverket anser att lagret är för lågt värderat och tar upp lagervärdet till 150. Resultatet vid taxeringen år 1 höjs med mellanskillnaden på $(150 - 100 =) 50$. Vid taxeringen år 2 anses värdet av det

ingående lagret vara detsamma som värdet av det utgående lagret vid taxeringen år 1.

Exempel 2 – inte avdragsgilla kostnader och ytterligare värdeminskningssavdrag

Ett företag har yrkat avdrag för inte avdragsgilla kostnader med 100 vid taxeringen år 1. Skatteverket medger inte avdraget. Det finns ytterligare avdragsutrymme beträffande inventarier så företaget yrkar ytterligare värdeminskningssavdrag med 100. Eftersom felet avser kostnader som inte är avdragsgilla kan bestämmelsen om kvittning mellan balansposter inte användas. Ytterligare värdeminskningssavdrag medges med 100 (det kan antas att företaget har beräknat värdeminskningssavdraget i deklarationen enligt restvärdesavskrivning eftersom det då inte finns något krav på att avdraget ska motsvaras av en lika stor avskrivning i bokslutet). Till följd av det medgivna värdeminskningssavdraget blir det ingen nettohöjning av resultatet vid taxeringen år 1. Däremot ska det skattemässiga värdet på inventarierna minskas med det medgivna värdeminskningssavdraget.

Exempel 3 – utgående lager och ytterligare värdeminskningssavdrag

Exemplet är en kombination av exempel 1 och exempel 2. Ett företag har redovisat ett utgående lager med 100 vid taxeringen år 1. Skatteverket anser att lagret är för lågt värderat och tar upp lagervärdet till 150. Samtidigt finns det ytterligare avdragsutrymme beträffande inventarier med 50 som företaget vill använda för att kvitta mot höjningen. Eftersom lagret felaktigt tagits upp till för lågt belopp kan bestämmelsen om kvittning mellan balansposter användas. Det innebär att värdet av det utgående lagret och resultatet inte ska justeras. Något ytterligare värdeminskningssavdrag medges inte och därmed ändras heller inte det skattemässiga värdet på inventarierna. Det kan i sammanhanget nämnas att det saknar betydelse om företaget har beräknat värdeminskningssavdraget i deklarationen enligt räkenskapsenlig avskrivning eller enligt restvärdesavskrivning.

2.5 I vilka frågor gör sig det materiella sambandet gällande

2.5.1 Inledning

I detta avsnitt diskuteras i vilka frågor det materiella sambandet gör sig gällande i inkomstslaget näringsverksamhet.

Att det finns ett sådant materiellt samband i periodiseringsfrågor följer som framgått direkt av att det i 14 kap. 2 § IL anges att god redovisningssed ska följas vid beräkning av resultatet. Av stort intresse är om det finns ett materiellt samband i andra frågor än

periodiseringsfrågor, t.ex. frågor som gäller omfång, skattesubjekt, klassificering m.m. Om det materiella sambandet bara gäller i periodiseringsfrågor och man dessutom har en snäv syn på vad som är en periodiseringsfråga blir följderna att god redovisningssed påverkar beskattningen i en mycket begränsad omfattning. Visar det sig att det materiella och rättsliga sambandet gäller även andra typer av frågor innebär det att god redovisningssed får större betydelse för beskattningen.

I detta avsnitt diskuteras först redovisningens betydelse i frågor angående *omfång*. Omfångsfrågor är sådana som gäller om en inkomst över huvud taget ska tas upp eller en utgift ska dras av. Under denna rubrik behandlas även frågor som gäller vem som ska ta upp en inkomst eller dra av en utgift, dvs. subjektfrågor. Därefter diskuteras frågor kring *periodisering*. I vid mening är periodiseringsfrågor alla frågor som gäller beskattningstidpunkten. En viktig fråga är därvid om frågor om värdering ska hänföras till periodiseringsfrågor eller inte. Slutligen behandlas några övriga frågor. Hit hör bl.a. frågor kring *klassificering* i vid bemärkelse liksom frågor kring *bevis och utredning*. Klassificeringsfrågor kan vara av flera olika slag. Hit hör exempelvis frågor som gäller om en tillgång ska klassificeras som en byggnad eller ett inventarium, men också om en viss inkomst hör till det ena eller andra inkomstslaget.

2.5.2 Omfång

Frågor om omfång handlar om att avgränsa vilka inkomster som ska tas upp och vilka utgifter som ska dras av.

Principiellt finns det inget samband i omfångsfrågor. God redovisningssed har alltså ingen direkt och avgörande betydelse när det är en omfångsfråga som ska lösas. Saknas det särskilda skatteregler som uttryckligen anger att inkomsten ska tas upp till beskattning kommer frågan att lösas på samma sätt som den skulle ha löst i ett annat inkomstslag. Vad som är gällande rätt avgörs alltså utifrån en sedvanlig tolkning.

Principen är klar och tydlig. I den mån det finns svårigheter är det tillämpningen som är problematisk. Vilka principer ska allmänt vara vägledande vid gränsdragningen? Hur ska man t.ex. hantera de situationer i vilka man måste avgöra vad som är rätt beskattningsår för att kunna bestämma om en inkomst ska tas upp eller inte, eller en utgift ska dras av eller inte?

Normalt är det inte svårt att dra gränsen mellan omfångs- och periodiseringsfrågor. Ibland går emellertid frågorna i varandra på ett sätt som gör att det inte är möjligt att skilja dem åt. Ofta torde det då handla om att det finns problem med att klassificera en tillgång eller en transaktion.

Det andra problemet gäller periodiseringens roll för omfångsfrågor i ett vidare perspektiv än vad som följer av det materiella sambandet. Om omfångsregler i skattelagstiftningen eller de faktiska förutsättningar som är av intresse för omfångsfrågan har ändrats mellan beskattningsåren kan frågan om till vilket år en inkomst eller utgift ska hänföras bli direkt avgörande för om inkomsten ska tas upp respektive utgiften dras av. Finns det i sådana fall anledning att se annorlunda på det materiella sambandet? Ska man i de fall beskattningstidpunkten får en avgörande betydelse för en omfångsfråga pröva beskattningstidpunktsfrågan med utgångspunkt i annat än redovisningen? Av rättspraxis synes framgå att man inte ska det, se RÅ 2000 ref. 64 (Skåne-Gripen). Man kan möjligen dra slutsatsen att det i ett mål som gäller omfång kan finnas insprängda frågor som är och ska lösas som periodiseringsfrågor. Ser man det på detta sätt är utgången i rättsfallet knappast anmärkningsvärd. I doktrinen har utgången ifrågasatts och det har bl.a. hävdats att redovisningens inflytande över beskattningen kan leda till att företagen kan styra över om en inkomst blir skattepliktig eller om en utgift blir avdragsgill eller inte (se bl.a. Per Thorell, Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström, Juridiska fakulteten i Uppsala årsbok, årgång 6, Justus förlag, 1996 s. 309, Claes Norberg, Festskrift till Mattsson, 2005, s. 334 och Jan Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, 2006, s. 211 f.).

En ytterligare fråga är vad som gäller för subjektsfrågor. Möjligen kan man se det som att subjektsfrågor är en särskild sorts omfångsfrågor. Frågan är här inte om en viss inkomst eller utgift ska tas upp till beskattning eller dras av, utan vilket skattesubjekt som ska beskattas eller ges avdrag. Principiellt torde även subjektsfrågor falla utanför det materiella sambandet (Jan Kjellgren, Redovisning och beskattning, 2004, s. 88–91). Det finns emellertid exempel på när subjektsfrågor lösts med hänvisning till god redovisningssed eller andra redovisningsregler.

Ett exempel skulle kunna vara retroaktiva ombildningar av enskild näringsverksamhet. Regeringsrätten hade sedan länge accepterat att en enskild näringsidkare i vissa fall kunde ombilda

näringsverksamheten till ett aktiebolag och ta upp nettoinkomsten i bolaget även för tid innan företaget omstrukturerats. I rättsfallet RÅ 2004 ref. 39 prövades frågan igen. BFN yttrade sig i ärendet och menade att det inte var förenligt med god redovisningssed att redovisa resultatet som om verksamheten hade ombildats retroaktivt. Resultatet i den del det avsåg tid före den civilrättsliga överlåtelsen av tillgångar och skulder skulle redovisas i näringsverksamheten och inte i det senare bildade aktiebolaget. Domstolen, som fann att retroaktiva ombildningar skulle godtas skattemässigt, framhöll i sina domskäl att de skattskyldiga inrättat sig efter den praxis som tidigare gällt och att inga civil- och skatterättsliga regler ändrats sedan frågan senast prövats av Regeringsrätten. Lagstiftningen har ändrats efter Regeringsrättens dom och numera är det inte möjligt att retroaktivt ombilda en näringsverksamhet (se avsnitt 2.6.2).

Retroaktiva ombildningar skulle kunna vara ett exempel på att det tidigare funnits ett samband i en fråga som tydligt är en subjektfråga, men det kan också finnas andra förklaringar till att retroaktiva företagsombildningar godtagits. Numera saknar frågan intresse för bedömningen av vad som är gällande rätt i fråga om sambandet.

Det finns emellertid också exempel som talar för att det inte finns något materiellt samband i subjektfrågor. Ett bra exempel är leasing. Huvudfrågan i skattemål om leasing är ofta vem som ska få göra värdeminskingsavdrag på en viss tillgång. Av rättspraxis framgår att redovisningen inte är avgörande för att bestämma vem som ska få göra värdeminskingsavdrag (se särskilt RÅ 1998 ref. 58 I–III). Frågan är varför leasingfrågor inte löses med hjälp av redovisningen som har omfattande regler som gäller just frågan om vem som ska skriva av på leasade tillgångar. Det finns åtminstone två möjliga svar. Ett är att det anses vara en subjektfråga, vilket innebär att redovisningen saknar intresse. Ett annat är att det är en klassificeringsfråga (hyra/köp) och att det materiella sambandet därför inte är avgörande.

2.5.3 Periodisering

Att det är god redovisningssed som är avgörande för beskattningen – avseende en periodiseringsfråga – om det inte finns några särskilda skatteregler är principiellt lika okontroversiellt som att

sådant samband saknas i omfångsfrågor. De praktiska svårigheterna är emellertid liknande. Huvudproblemet är: vad är en periodiseringsfråga? Utöver den redan behandlade gränsen mot omfångsfrågor och den gräns mot övriga frågor som behandlas nedan handlar mycket om hur man ska se på frågan om initial värdering.

Vad som ska ingå i anskaffningsvärdet har framför allt betydelse för beskattningstidpunkten, men kan också få en sådan betydelse för beskattningsekvenserna att det ligger närmare omfångsfrågorna. Värdeminskningsavdrag som är hänförliga till näringsfastigheter återförs till beskattning när fastigheten säljs. Motsvarande gäller inte för reparationsutgifter som dragits av tidigare än fem år före avyttringsåret.

Hur ska en tillgång värderas första gången den tas upp vid beskattningen? Bestämmelser om anskaffningsvärde finns bl.a. i 17 kap. 2 § (lager), 17 kap. 27 § (pågående arbeten), 18 kap. 7 § (inventarier), 19 kap. 8 § (byggnader) och 20 kap. 11 § IL (markanläggningar). Innebär gällande rätt att dessa bestämmelser, som kortfattat och övergripande anger hur anskaffningsvärdet ska bestämmas, fylls ut av god redovisningssed genom det materiella och rättsliga sambandet i 14 kap. 2 § IL?

Såvitt gäller lagertillgångar följer av 17 kap. 2 § IL att det är god redovisningssed som är avgörande för hur anskaffningsvärdet ska bestämmas. Det finns emellertid många skatteregler som i särskilda situationer påverkar beräkningen av anskaffningsvärdet och sannolikt eliminerar sambandet. Det gäller t.ex. vid underprisöverlåtelser och i andra fall med omstruktureringar.

Frågan kvarstår för övriga tillgångar. Något avgörande från Regeringsrätten som behandlar vilken betydelse redovisningen har för att avgöra hur det skattemässiga anskaffningsvärdet närmare ska bestämmas finns inte. I rättsfallet RÅ 2000 ref. 26 gjordes bedömningen att avdrag för utgifter enligt det utvidgade reparationsbegreppet bara var avdragsgilla under förutsättning att de kostnadsfördes i räkenskaperna. Men rättsfallet handlade snarast om det formella sambandet och avgörandet har nu förlorat betydelse genom senare lagstiftning. Skatteverket synes i sin handledning snarast anse att redovisningen saknar betydelse för att bestämma anskaffningsvärdet för såväl inventarier och byggnader som markanläggningar (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008, s. 396).

Det finns även andra värderingsfrågor, t.ex. fastställande av marknadsvärde. På skilda områden finns numera redovisningsregler

som påverkar hur marknadsvärdet ska bestämmas. Vilken betydelse har sådana redovisningsregler för beskattning i de fall skatte- reglerna innebär att beskattning ska grundas på marknadsvärde (t.ex. vid uttag)? Frågan har såvitt utredningen känner till inte prövats i rättspraxis. Även om det i detta fall gäller en värderings- fråga har den närmast karaktär av en omfångsfråga. Det mesta talar alltså för att domstolarna inte skulle känna sig bundna av det sätt att bestämma marknadsvärdet som anges i redovisningsnorm- givningen. Det blir naturligtvis en annan sak om det i skatte- bestämmelserna anges att det är den redovisningsmässiga defini- tionen som gäller även vid beskattningen (jfr 17 kap. 2 § IL).

I RÅ 2002 not. 133 har Regeringsrätten funnit att värdering av en intäkt inte är en periodiseringsfråga och därför inte omfattades av sambandet mellan redovisning och beskattning (se avsnitt 7.3.1).

2.5.4 Klassificering

Den kanske viktigaste och samtidigt svåraste frågan som gäller sambandet i gällande rätt är vilket rättsligt och materiellt samband det finns i frågor som varken kan hänföras till omfångs- eller periodiseringsfrågor. Det handlar då om vad som kan kallas klassi- ficeringsfrågor. Typiska klassificeringsfrågor är om en tillgång är av det ena eller andra slaget (inventarier, lagertillgångar, kapitaltill- gångar, fastigheter, byggnader m.fl.).

Beteckningen klassificeringsfrågor är egentligen alldeles för snäv för att ge en rättvisande bild. För att kunna avgöra om t.ex. en inkomst är skattepliktig och när den i så fall ska tas upp måste man inte bara känna innehållet i de relevanta omfångs- och periodi- seringsreglerna. Man måste också analysera de faktiska omständig- heterna, de rättsliga förutsättningar som ligger utanför beskatt- ningen och övriga omständigheter som är eller kan vara av intresse. Det måste t.ex. avgöras om det över huvud taget genomförts en transaktion och vilka andra rättsliga följder än skatterättsliga som denna får. Många gånger är en klassificeringsfråga inte bara en fråga om hur en viss företeelse ska klassificeras i förhållande till civilrättsliga, redovisningsmässiga eller skatterättsliga indelnings- grunder. I bakgrunden finns nästan alltid en mycket större fråga: hur ser den ”verklighet” ut som är utgångspunkten för den skatte- rättsliga bedömningen?

Det kan konstateras att det i vissa avseenden finns tydliga beröringspunkter mellan diskussionen om sambandet mellan redovisning och beskattning och klassificeringsfrågor å ena sidan och förhållandet mellan skatte- och civilrätten å den andra (jfr Jan Kjellgren, Redovisning och beskattning, 2004, s. 36 f.).

SLK gjorde bedömningen att god redovisningssed och kopplingen till räkenskaperna bara har betydelse för periodiseringen (SOU 1997:2 del II, s. 131 och 132). Näringslivets skattedelegation ansåg i sitt remissyttrande att det även i klassificeringsfrågor normalt förelåg ett samband mellan redovisningen och beskattningen. Regeringen instämde emellertid i SLK:s syn och hänvisade till rättsfallet RÅ 1998 ref. 6 angående att avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag inte var beroende av den bokföringsmässiga redovisningen av överföringen (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 180).

I rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 har Regeringsrätten prövat frågan om lastpallar i en "pool" var anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Av det sätt som domstolen uttryckte sig på kan man enligt utredningens mening sluta sig till att domstolen inte ansåg sig bunden av det ställningstagande som BFN gjort, även om man i och för sig kom fram till samma slutsats.

Både före och efter SLK:s uttalanden synes emellertid Regeringsrätten genom att grunda sina domar på yttranden från BFN också ha accepterat den redovisningsmässiga verklighetsbeskrivningen och inte bara de principer för periodisering som yttrandet innehåller. I RÅ 2002 ref. 42 (DPP-premien) accepterades t.ex. BFN:s uppfattning att två avtal skulle prövas sammanhållet.

Rättspraxis från tiden före IL är inte entydig liksom inte heller övriga rättskällor. I äldre rättsfall är det svårt att avgöra om det funnits skilda synsätt i redovisningen och i civilrätten. Även om en fråga avgjorts med ledning av god redovisningssed och frågan, eller åtminstone vissa delfrågor, haft karaktär av klassificeringsfrågor går det inte att klarlägga om Regeringsrätten lagt den redovisningsmässiga synen till grund för beskattningen därför att den uttryckte god redovisningssed eller för att den råkade överensstämma med en civilrättslig bedömning.

Samtidigt kan konstateras att det finns fall där Regeringsrätten avvikit från BFN:s yttrande. Det är möjligt att åtminstone något av dessa skulle kunna förklaras med att det handlat om en annan syn på den civilrättsliga bakgrunden till periodiseringen (RÅ 1986

ref. 153 angående beskattningstidpunkten för försäkringsersättning vid dödsfall hos minkar).

Det finns också exempel på att sambandet fått genomslag i klassificeringsfrågor. I RÅ 2004 not. 186 prövades frågan om en skuld skulle hänföras till en fysisk person personligen eller till den av honom bedrivna näringsverksamheten. Domstolen prövade skuldallokeringen mot bakgrund av god redovisningssed, trots att det uppenbarligen inte var frågan om en periodiseringsfråga, utan snarare om en klassificeringsfråga. Regeringsrätten hänvisade till förarbetena (prop. 1993/94:50, s. 229) och troligtvis beror det undantag som gjorts i detta fall på det som angivits i propositionen. Sannolikt har det också betydelse att det i fråga om enskild näringsverksamhet saknas en civilrättslig bakgrund till beskattningen och att redovisningen därför blir det enda som man har att hålla sig till vid beskattningen.

Enligt utredningens mening får man åtminstone numera utgå från att det materiella sambandet inte gäller i klassificeringsfrågor.

2.5.5 Bevis och utredning

Redovisningens regler och principer har ibland karaktär av bevis- eller utredningsregler. Inte minst i modern redovisning, som ofta anvisar komplicerade lösningar, är inslaget av bedömningar, prognoser och antaganden större än vad som annars är vanligt inom beskattningen. I dessa fall kan det uppstå spänningar mellan skattesystemet och de principer som gäller för de redovisningsregler som innehåller bevis- eller utredningsregler.

Möjligen kan man tala om en inneboende konflikt mellan målen i respektive system. Att det finns en grogrund för en konflikt är i sig inte svårt att förstå. Det redovisningsmässiga intresset av att tillgångar inte ska övervärderas och skulder inte undervärderas måste få stor betydelse i en situation då man inte vet och heller inte kan veta.

I skattesammanhang är det inte alls givet att man ska se det på samma sätt. Om det är frågan om ett avdrag, t.ex. i form av nedvärdering av en tillgång, är den för skattesystemet principiella utgångspunkten att rätt till avdrag ska styrkas av den skattskyldige för att avdrag ska medges. Finns det inget underlag för att bedöma ett sådant avdragsyrkande bör det avslås. I den inte ovanliga situationen att det saknas underlag för att bedöma en viss fråga, är det

alltså fullt möjligt att den redovisningsmässigt riktiga lösningen inte överensstämmer, och inte heller bör överensstämma, med den skattemässiga.

Exempel på situationer då det kan uppstå spänningar av nu angivet slag är vid tillämpningen av inkuranstrappor, vid värderingen av kundfordringar eller när man bedömer en avsättning för framtida utgifter.

Det är inte alldeles enkelt att avgöra hur sambandet ser ut i dessa bevis- eller utredningssituationer. Det finns rättsfall som visar på ett samband (RÅ 2003 not. 167 angående en s.k. inkuranstrappa vid lagervärdering). Det finns också rättsfall som gäller värdering av kundfordringar som visar att den värdering av kundfordringar som tillämpats i redovisningen inte alltid accepteras vid beskattningen. Viss vägledning finns alltså, men det finns också gott om frågor inom detta område som ännu inte kommit under Regeringsrättens prövning. Framför allt IFRS-reglerna innehåller inte sällan anvisningar om hur en bevis- eller utredningsfråga ska avgöras. Ett exempel är regeln i IAS 37 Avsättningar om att det är företagsledningens bästa uppskattning av en avsättnings storlek som har företräde (punkt 38). Det är oklart om en sådan presumptionsregel skulle tillmätas betydelse av en skattedomstol.

2.6 Regler om redovisningen i deklarationen och beskattningsår

Det finns utöver det materiella och formella sambandet mellan redovisning och beskattning också ett samband i praktiken. Detta samband gäller bl.a. redovisningen i deklarationen och reglerna om beskattningsår. Dessa regler behandlas här.

2.6.1 Redovisningen i deklarationen

Beskattningen av företagets inkomster föregås normalt av att inkomsterna redovisas i deklarationen. Ett centralt inslag i företagsbeskattningen är därför redovisningen av inkomster i deklarationen.

Det finns i IL inga regler som ger någon närmare teknisk vägledning om hur redovisningen av inkomster i deklarationen ska gå till eller hur sambandet mellan redovisning och beskattning i

deklarationen ska se ut. Däremot finns det tidigare nämnda uttalandet i prop. 1999/2000:2 om att när det finns ett bokslut vid beskattningen utgår man från det i räkenskaperna redovisade resultatet och gör de justeringar som behövs för att få fram resultatet beräknat enligt de skatterättsliga reglerna.

Inte heller Skatteverket har beskrivit innebörden av systemet på något mera ingående sätt. Det är fråga om allmänna beskrivningar som att "bokföringen ligger till grund för uppgifterna i deklarationen" (Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 2, s. 26) eller att "företagets bokföring utgör utgångspunkt för beskattningen" (Skatteregler för aktie- och handelsbolag – taxeringsår 2008, s. 2).

Sedan 1993 gäller att företag ska lämna uppgifter för beräkningen av resultatet av näringsverksamhet i form av standardiserade räkenskapsutdrag (SRU). Termen förekommer inte i lagstiftningen men är allmänt använd.

Syftet med SRU är att företagen ska hämta uppgifter från sin resultat- och balansräkning och redovisa dem på visst sätt i deklarationen. Därigenom behöver företagen inte ta med årsbokslutet eller årsredovisningen i deklarationen.

De bestämmelser som reglerar SRU finns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) och i förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (FSK).

I 3 kap. 5 § första stycket LSK anges att den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska, utom i vissa angivna fall, för varje näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. I andra stycket anges att uppgifterna kan avse

1. intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
2. tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
3. justeringar i förhållande till bokföringen, samt
4. andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen.

Den närmare innebörden av bestämmelserna framgår av 2 kap. 4 § FSK. Det anges att den som ska lämna uppgifter enligt 3 kap. 5 § LSK ska från bokföringen lämna följande uppgifter om varje näringsverksamhet:

1. intäkter och kostnader,
2. bokslutsdispositioner,
3. skatter och skattemässiga avsättningar,
4. tillgångar och skulder,
5. avsättningar och obeskattade reserver, samt
6. eget kapital.

I 2 kap. 5 § FSK anges att uppgifter ska utöver vad som anges i 4 § lämnas om

1. arten och omfattningen av verksamheten,
2. hur värdesättningen på lager samt fordringar har skett,
3. hur det bokföringsmässiga resultatet har justerats för att stämma överens med bestämmelserna i IL,
4. hur avdrag för värdeminskning har beräknats,
5. den skattskyldiges tillskott till eller uttag ur näringsverksamheten samt andra förmåner som den skattskyldige fått av verksamheten,
6. ändrade redovisningsprinciper samt
7. värdet av under året anskaffade och avyttrade inventarier.

I deklarationen för bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar vid 2008 års taxering ska den skattskyldige fylla i uppgifter från balans- och resultaträkningen. Uppställningsformen för balans- och resultaträkningen i deklarationen följer i princip den uppställningsform som finns i årsredovisningslagen (1995:1554) och i BFN:s vägledning för årsredovisning i mindre företag (K2). I balansräkningen i deklarationen ska poster redovisas under rubrikerna anläggningstillgångar, omsättningstillgångar, eget kapital, obeskattade reserver och avsättningar samt skulder. I resultaträkningen i deklarationen ska intäkter och kostnader redovisas under rubriker som nettoomsättning, övriga rörelseintäkter, råvaror och förnödenheter, övriga externa kostnader, personalkostnader samt av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar. Resultatet, som beskrivs som "årets resultat, vinst" eller "årets resultat, förlust", ska vara detsamma som resultatet enligt resultat-

räkningen i årsbokslutet eller årsredovisningen. Så långt har således inga skattemässiga justeringar gjorts.

Nästa steg i redovisningen i deklarationen är att skattemässiga justeringar görs så att det resultat av näringsverksamhet som räknas fram är förenligt med bestämmelserna i IL. I den tidigare nämnda deklarationen för bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar görs justeringarna under rubriken skattemässiga justeringar. Startpunkten är resultatet enligt resultaträkningen i deklarationen. Därefter finns utrymme för att göra skattemässiga justeringar av olika slag. Bland de förtryckta justeringsposterna som tas upp finns:

- intäkter som ska tas upp men som inte ingår i det redovisade resultatet,
- kostnader som ska dras av men som inte ingår i det redovisade resultatet t.ex. koncernbidrag,
- bokförda intäkter som inte ska tas upp och
- bokförda kostnader som inte ska dras av.

Efter att skattemässiga justeringar gjorts kan ett överskott eller underskott av näringsverksamhet räknas fram.

För att underlätta redovisningen i deklarationen har det tagits fram en tabell som visar kopplingen mellan BAS-kontoplanen och de olika punkterna i deklarationens balans- och resultaträkning (kopplingsschema).

Det finns vissa undantag från skyldigheten att lämna SRU. Av 2 kap. 7 § första stycket FSK framgår att företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i stället ska bifoga årsredovisningen.

I LSK finns ytterligare bestämmelser om uppgifter som företagen ska lämna i sina inkomstdeklarationer, bl.a. bestämmelsen i 3 kap. 6 §. I paragrafen föreskrivs att ett företag ska lämna uppgift om det har lämnat utdelning under sådana former att utdelningsspärren i 17 kap. 21 § IL ska tillämpas. Uppgiftsskyldigheten avser beslut om eller styrelsens förslag till utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst.

2.6.2 Beskattningsår

Bestämmelser om beskattningsår finns i 1 kap. IL.

I 1 kap. 13 § första stycket IL anges att beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret. Av andra stycket framgår att om en enskild näringsidkare som är bokförings-skyldig enligt BFL har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. BFL är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

I 3 kap. BFL finns bl.a. bestämmelser om förkortat eller förlängt räkenskapsår (3 §) och omläggning av räkenskapsår (6 §). Räkenskapsår får läggas om endast om Skatteverket ger tillstånd till det. Tillstånd behövs dock inte för omläggning från brutet räkenskapsår till kalenderår och heller inte för omläggning till gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter och för koncernföretag.

I 1 kap. 13 § tredje stycket IL anges att om en enskild näringsidkare för över hela eller en del av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag avslutas beskattningsåret för näringsverksamheten tidigast vid den tidpunkt när den överförda näringsverksamheten enligt god redovisningssed ska tas upp i det övertagande företagens räkenskaper.

Bestämmelsen i tredje stycket innebär att s.k. retroaktiva företagsombildningar inte längre godtas vid inkomstbeskattningen. Bakgrunden till bestämmelsen är rättsfallet RÅ 2004 ref. 39. I det avgörandet godtog Regeringsrätten, med hänvisning till tidigare praxis, att en enskild näringsverksamhet med retroaktiv verkan överfördes till ett aktiebolag. Övertagandet innebar att bolaget beskattades för en period om 18 månader. I domskälen konstaterade Regeringsrätten bl.a. att de senaste trettio årens civil- och skatterättsliga lagstiftning inte innebär att förutsättningarna för att vid inkomstbeskattningen godta retroaktiva övertaganden i något grundläggande avseende har förändrats.

I förarbetena till bestämmelsen i 1 kap. 13 § tredje stycket IL konstaterade regeringen att det står klart att en omotiverad och oavsedd skattefördel kan uppkomma vid retroaktiva ombildningar, och att det inte är acceptabelt att retroaktiva företagsombildningar skulle kunna användas som instrument för sådan skatteplanering (prop. 2004/05:32, s. 27). I förarbetena uttalades vidare att av bestämmelsen följer att näringsidkaren – oavsett om hela eller en del av näringsverksamheten förs över till annan – alltid kommer att

beskattas för hela resultatet av den av honom eller henne bedrivna näringsverksamheten, fram till den sista affärshändelsen i denna (s. 30).

I 1 kap. 15 § första stycket IL anges att beskattningsåret för juridiska personer är det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som BFL inte tillämpas på är dock kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

Regeringsrätten har i RÅ 2007 not. 17 tagit ställning till frågan om beskattningsårets längd i samband med upplösning av ett aktiebolag. Bolaget hade bedrivit verksamhet under räkenskapsåret den 1 maj 1998 – den 30 april 1999 men upplöstes därefter genom avregistrering den 17 december 1999. Bolaget önskade bli taxerat för två beskattningsår vid 2000 års taxering, dels för räkenskapsåret den 1 maj 1998 – den 30 april 1999, dels för ett avkortat räkenskapsår den 1 maj – 17 december 1999. Underinstanserna fann emellertid, med hänvisning till att bolaget inte fått tillstånd att förkorta sitt sista räkenskapsår, att inkomsterna för perioden den 1 maj – den 17 december 1999 skulle taxeras vid 2001 års taxering.

Frågan i målet i Regeringsrätten var om avkortning av räkenskapsåret i samband med upplösning av ett aktiebolag kräver tillstånd från skattemyndigheten. Regeringsrätten gjorde följande bedömning. När ett aktiebolag upplöses genom avregistrering upphör det att existera och därmed upphör även bokföringsskyldigheten. Att räkenskapsåret, som i förevarande fall, kan komma att avkortas vid avregistrering är således inte en fråga om omläggning av räkenskapsår och fordrar därför inte heller något tillstånd. Till följd av att bolaget avregistrerades har två räkenskapsår gått ut under kalenderåret 1999. Skattemyndigheten har därför bort fastställa två taxeringar för bolaget vid 2000 års taxering, en för varje räkenskapsår. Av det nyss sagda följer att det saknas laglig grund för att taxera bolaget vid 2001 års taxering.

2.7 Förhållanden i andra länder

2.7.1 Allmänt

Det finns gott om jämförelser mellan olika länder i fråga om sambandet mellan redovisning och beskattning. Inte sällan görs försök att klassificera länder utifrån hur starkt sambandet mellan redovisning och beskattning är. I sådana jämförelser brukar Sverige ofta

anses tillhöra de länder som har ett förhållandevis starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det är emellertid inte alltid lätt att bedöma vilka indelningskriterier som de som gjort indelningen har tillämpat: Har man sett till det materiella eller det formella sambandet? Har man lagt tonvikt vid om reglerna formellt finns i olika lagar eller vid hur samordnade processerna med att i praktiken redovisa och deklarerat är?

Utredningen har besökt Danmark, Norge och Storbritannien. Här redovisas övergripande vad som gäller i dessa länder. På grund av de svårigheter att göra relevanta jämförelser som finns har utredningen avstått från att fördjupa sig i vad som gäller i andra länder. I de efterföljande avsnitten redovisas vad som gäller i de frågor som behandlas i avsnitten, om detta bedöms ha ett särskilt intresse. Generellt gäller att hänvisningarna till utländska regler avser förhållandena sådana de var när utredningens kansli besökte länderna (2005).

2.7.2 Danmark

I Danmark finns principiellt inget materiellt eller formellt samband mellan redovisning och beskattning. I stället har man i Danmark kortfattade lagregler om periodisering av inkomster och utgifter, som kompletteras med dels föreskrifter, dels rättsliga ställningstaganden av det s.k. Ligningsrådet. Det finns också förhållandevis utförliga lagregler om t.ex. avskrivning av tillgångar och om lager.

Det finns heller inga regler om att obesktade vinster inte ska kunna delas ut i Danmark. Däremot finns civilrättsliga regler som innebär att åtminstone vissa orealiserade vinster inte kan delas ut.

Det synes finnas ett betydande samband i praktiken i Danmark. Trots avsaknaden av ett rättsligt samband influerar redovisning och beskattning varandra, framför allt för de mindre företagen.

2.7.3 Norge

Norge har nyligen helt avskaffat det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning. Sedan tidigare fanns särskilda regler för avskrivningar och lager. Det samband som avskaffades senast gällde framför allt periodisering av inkomster och utgifter. Sam-

bandet ersattes med förhållandevis kortfattade skatteregler, som tar sin utgångspunkt i realisationsprincipen.

I Norge finns en skatterättslig utdelningsspärr. I kapitel 9 behandlas denna vidare.

2.7.4 Storbritannien

I Storbritannien synes gälla ett grundläggande allmänt samband. Det finns emellertid förhållandevis gott om särskilda skatteregler. Det innebär att sambandet i praktiken bara får betydelse på vissa områden. Arbetet i Storbritannien har under de senaste åren mycket handlat om finansiella instrument. Man har valt att även i fråga om finansiella instrument utgå från de redovisningsmässiga reglerna, vilket innebär att man åtminstone för vissa företag utgår från IAS 39. Det intryck man får är att det blivit ett omfattande arbete med att genom särskilda skatteregler föreskriva undantag från redovisningsreglerna.

Några särskilda skatteregler om obeskattade vinster finns inte i Storbritannien. Däremot finns det civilrättsliga regler som i viss utsträckning hindrar att orealiserade vinster delas ut. Dessa beskrivs kortfattat i kapitel 9.

Del II

Övergripande bedömning

3 Fördelar och nackdelar med ett materiellt samband – de traditionella argumenten

3.1 Inledning

Det finns både för- och nackdelar med ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. I detta kapitel redovisas de argument som identifierats i tidigare utredningar, rapporter, artiklar och övrig doktrin.

I nästa kapitel behandlas senare tids utveckling inom redovisningen och hur detta påverkar det framtida sambandet mellan redovisning och beskattning. I kapitel 6 vägs argument för och emot olika lösningar samman. I den mån de förändringar som beskrivs i kapitel 4 eller andra beslutade eller föreslagna förändringar påverkar betydelsen av de argument som redovisas i detta kapitel behandlas de i kapitel 6, och således inte här.

De problem för redovisningen som sambandet skapar har under de senaste årtiondena i mångt och mycket hanterats genom en utveckling som innebär att redovisningsprinciperna i de enskilda bolagen kommit att skilja sig från dem som tillämpas i koncernredovisningen. Ett sådant system är i praktiken ett frikopplat system. Det som diskuteras i detta kapitel är för- och nackdelar med ett system som innebär ett reellt materiellt samband, dvs. ett samband mellan koncernredovisningsprinciperna och beskattningen.

I kapitlet behandlas inte det som brukar kallas det formella sambandet. Det formella sambandet innebär att beskattningen styr redovisningen. Det formella sambandet behandlas i kapitel 9 eftersom denna fråga är så intimt sammankopplad med utdelningsproblematiken och vilken väg utredningen väljer.

3.2 Fördelar

3.2.1 Beskattning av ett företagsekonomiskt riktigt resultat

I ett system som innebär att det är företagets vinst som ska beskattas är det en naturlig utgångspunkt att skattebasen ska motsvara ett företagsekonomiskt korrekt resultat. Den ”rätta” vinsten anses visa sig i företagets redovisning och det materiella sambandet blir på så sätt ett instrument för att se till att beskattningen bygger på företagsekonomiskt riktiga principer. Ett resultat som presenteras för aktiemarknaden och som kan ligga till grund för utdelning till ägarna borde också kunna ligga till grund för beskattning.

Av motiven till 1928 års kommunalskattelag framgår att bokföringen ansågs lämplig som utgångspunkt för den skattemässiga inkomstberäkningen av det skälet att den gav ett korrekt uttryck för företagets skatteförmåga (prop. 1927:102, s. 413). Tanken var att redovisningen skulle ge en tillförlitlig bild av skattekraften och att företagen skulle komma att träffas av inkomstskatten vid en tidpunkt då det i företagsekonomisk mening faktiskt har blivit rikare. Redovisningskommittén ansåg att skatteförmågeprincipen möjligen kan åberopas som stöd för det materiella sambandet (SOU 1995:43, s. 92). Vid 1990 års skattereform togs flera av de tidigare möjligheterna att reglera resultatet med avsättningar bort. Ett av syftena var att skattebasen så nära som möjligt skulle ansluta till företagets verkliga vinst.

Det har även framförts betänkligheter mot att lägga ett företagsekonomiskt korrekt resultat till grund för beskattning eftersom likviditetsaspekten spelar en underordnad roll när det gäller att mäta resultatet i redovisningen. Om man gör det kan det uppstå likviditetsproblem för företagen.

I Sverige har resultatbegreppet traditionellt styrts av borgenärs-skyddsaspekter. En viktig aspekt har varit att inga orealiserade vinster får ingå i resultatet och att tillgångar som huvudregel inte får värderas över anskaffningsvärdet. Detta anses ha varit en anledning till att sambandet mellan redovisning och beskattning har fungerat bra.

3.2.2 Förenkling

Det är viktigt att regelsystem och regler är enkla för företagen att följa. Ett argument som brukar anföras för ett starkt materiellt samband mellan redovisning och beskattning är just att ett sådant system gör det enkelt för företagen.

Begreppet bokföringsmässiga grunder användes första gången i 1928 års kommunalskattelag. De skattskyldiga som hade en ordnad bokföring skulle taxeras utifrån denna. Av äldre förarbeten framgår att diskussionerna kring systemet med ett starkt samband mellan redovisningen och beskattningen hade börjat ett antal år tidigare. Av gamla förarbeten (SOU 1923:69, s. 53 och 119) framgår att ett av motiven till att företagen skulle taxeras utifrån bokföringen var att skapa enhetlighet och rättvisa i beskattningen genom att minska taxeringsnämndens subjektiva roll i taxeringsförfarandet. Det fanns även en vilja att förenkla taxeringsprocessen (SOU 1927:23, s. 61). Med det torde ha avsetts att det blev enklare för beskattningsmyndigheten att fastställa den taxerade inkomsten eftersom den redovisade inkomsten överensstämde med den beskattningsbara inkomsten men också att kontrollen av underlaget förenklades (se nedan).

I senare års diskussioner har förenklingsargumentet fått en delvis annan innebörd. I dag är det i stället företagen som står i centrum och förenklingssträvandena är numer inriktade på att minska den administrativa bördan och fullgörandekostnaderna för företagen.

En allmän uppfattning är att det innebär en förenkling för företagen att ha samma regler vid upprättande av redovisningen och vid upprättande av deklarationen (IAS-utredningens betänkande SOU 2003:71, s. 82, Redovisningskommitténs betänkande SOU 1995:43, s. 91 och RSV Rapport 1998:6, s. 19). Det materiella sambandet innebär att företagets redovisning utan större korrigeringar kan ligga till grund för beskattningen och företagets arbete med deklarationen minskar i jämförelse med ett system med mindre materiellt samband.

Allmänt gäller att den administrativa bördan för företagen blir lägre om samma redovisningsprinciper tillämpas i årsredovisning och vid beskattningen. Det blir då enkelt och billigt att lämna uppgifter till Skatteverket, vilket leder till låga fullgörandekostnader för företagen. Nuvarande räkenskapsschema, som är en del

av deklarationen, bygger även på att uppgifterna på ett enkelt sätt ska kunna hämtas från företagets bokföring.

I ett system där företagen måste göra ett civilrättsligt bokslut och ett separat skatterättsligt bokslut ökar kostnader för bl.a. experthjälp. Detta blir särskilt tydligt för mindre företag med förhållandevis få externa intressenter och begränsade resurser för administrativt arbete. Med ett materiellt samband minskar också behovet av en särskild granskning, revision eller särskilt revisionsuttalande för skatteredovisningen.

Även Skatteverkets administration förenklas om den redovisade inkomsten överensstämmer med den beskattningsbara. Det nära sambandet mellan redovisningen och beskattningen och den förhållandevis enhetliga redovisningsstrukturen hos företagen var viktiga förutsättningar för att standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) skulle kunna införas.

3.2.3 Statens kontrollbehov tillgodoses

Kontrollaspekten är central i all skattelagstiftning. Det materiella sambandet förutsätts ge kontrollmässiga fördelar (Redovisningskommitténs betänkande SOU 1995:43, s. 91 och RSV Rapport 1998:6, s. 19). Staten har ett behov av att kunna kontrollera underlaget för beskattningen. Kontrollaspekten är central bl.a. för att upprätthålla likformigheten i beskattningen. Utgångspunkten för beskattningen är företagets räkenskaper och kontrollmöjligheterna underlättas om grunderna för den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen är desamma. Då behövs inte korrikeringsposter i deklarationen som ska kontrolleras. Beskattningen vilar på ett tillförlitligt underlag eftersom redovisningen som ligger till grund för beskattningen har varit föremål för granskning av externa revisorer.

Statens kontrollbehov var ett motiv redan då det materiella sambandet infördes (SOU 1927:23, s. 61 och SOU 1937:42, s. 232 och 233). En koppling till redovisningen säkerställde t.ex. att de skattskyldiga inte endast begärde avdrag för avskrivningar i inkomstdeklarationen, utan att avdragen även bokfördes i räkenskaperna. Avdragen i räkenskaperna och i beskattningen blev då exakt lika stora, vilket medförde en god kontroll. På så vis för- enklades också kontrollen av att avskrivningarna inte blev större än anskaffningskostnaden.

3.2.4 Resurssparande

Det materiella sambandet har också motiverats med att det är en resurseffektiv lösning. Sambandet innebär att lagstiftaren inte behöver besluta särskilda skattemässiga regler.

Lagstiftaren kan också dra nytta av redovisningsrättens utveckling när det gäller synen på nya företeelser i det ekonomiska livet. Grundsystemet med att god redovisningssed löser frågan om beskattningstidpunkten i oreglerade fall innebär också att risken för att frågor saknar skatterättslig lösning minimeras.

3.3 Nackdelar

3.3.1 Redovisningens kvalitet försämras

Den sambandsfråga som de senaste decennierna diskuterats allra mest är sambandets negativa inverkan på redovisningen. I doktrin och förarbeten anses detta vara ett problem (SOU 2003:71, s. 83 och SOU 1995:43, s. 92 och 93). Ofta har diskussionen gällt betydelsen för redovisningen av det formella sambandet i allmänhet och de obeskattade reserverna i synnerhet. Frågan om hur sambandet påverkar redovisningens kvalitet berör emellertid i lika hög grad det materiella sambandet.

I redovisningsrätten råder en relativt hög grad av valfrihet. Flera redovisningsmetoder är ofta förenliga med god redovisningssed. Sambandet anses bromsa utvecklingen av redovisningspraxis eftersom det kan vara svårt att få genomslag för redovisningsregler som visserligen förbättrar redovisningen, men som också innebär en ökad skattekostnad. Det kan nämligen antas att ett enskilt företag ofta föredrar att tillämpa sådana redovisningsmetoder som minimerar skattebelastningen framför andra metoder som på ett bättre sätt tillgodoser de krav som bör ställas på redovisningen från andra utgångspunkter än de fiskala. Detta förhållande kan påverka redovisningens kvalitet på ett negativt sätt och verka hämmande på utvecklingen av god redovisningssed.

I ett system med materiellt samband ger varje förbättring av redovisningen som leder till en tidigarelagd intäktsredovisning eller en senarelagd kostnadsredovisning skatteeffekter som företagen inte önskar. Detta kan leda till att företagen av skatteskal inte vill följa utvecklingen inom redovisningen. Det kan hända och har hänt att företagen utnyttjar sitt inflytande över redovisningsnormgiv-

ningen till att förhindra eller fördröja utvecklingen. De kan också avstå från att tillämpa nya normer. Sanktionssystemen inom redovisningen är svaga.

Det är svårt att veta i vilken omfattning det materiella sambandet har en negativ inverkan på redovisningen. Mycket talar för att påverkan är stor. Antagligen hade den utveckling mot mer korrekta redovisningsprinciper som pågått under det senaste decenniet inte kunnat komma till stånd om inte sambandet i praktiken minskat genom tillämpning av särskilda principer i redovisningen för juridisk person.

Det materiella sambandets hämmande inverkan på redovisningsutvecklingen aktualiserades även vid införandet av skatteregler för värdering av lager av finansiella instrument. Regeringen uttalade att en rimlig utgångspunkt var att de redovisningsmässiga reglerna för lager av finansiella instrument även skulle få genomslag vid beskattningen. En sådan lösning skulle innebära att de företag som väljer att tillämpa de nya redovisningsreglerna också skulle beskattas för orealiserade vinster som redovisas och att detta skulle kunna verka hämmande på företagens vilja att tillämpa de nya redovisningsreglerna i årsredovisningen (prop. 2003/04:28, s. 16 och 18). Problemet löstes genom att införa frikopplade regler.

Redovisningens kvalitet kan bli lidande när man tar skattemässiga hänsyn. För de företag som är beroende av att kunna lämna finansiell information av god kvalitet, i första hand de noterade bolagen och övriga större företag med spritt ägande och för dem som ska bedöma informationen kan påverkan från beskattningen bli ett bekymmer. Huvudsyftet med den externa redovisningen är normalt att ge ägare och andra externa intressenter en rättvisande bild av företaget. Intressenter utanför ledningen i företaget, som inte har tillgång till företagsintern information, ska kunna göra en realistisk bedömning av företaget utifrån de uppgifter som lämnas i externredovisningen. Detta förutsätter en öppnare redovisning som i inte lika hög grad präglas av försiktighetsprincipen.

Ju starkare sambandet är, desto större torde risken vara att redovisningen påverkas av skattemässiga hänsyn, vilket i förlängningen kan leda till att både redovisningsregler och skatteregler blir mindre ändamålsenliga än vad de skulle kunna vara. Redovisningens kvalitet påverkar externa intressenters möjlighet att jämföra och bedöma olika företag, särskilt när det gäller de noterade företagen och för övriga företag som har ett spritt ägande. Detta påverkar i sin tur förutsättningarna för en väl fungerande kapitalmarknad och

företagens kapitalkostnad samt, i förlängningen, ekonomisk tillväxt.

Per Thorell har kommenterat problemet med skattepåverkad redovisning på följande sätt (Skatterättens periodiseringsregler, Skattenytt 1989, s. 577):

Hur de regler ser ut som skall reglera den skattemässiga resultatmätningen är inte bara av fiskalt intresse. De är också viktiga för möjligheten att utveckla redovisningspraxis. Skatteregler som i stor utsträckning anknyter till redovisningen kan verka hindrande på utvecklingen av redovisningspraxis. Detta är inte bara till nackdel från redovisningsmässiga utgångspunkter utan även fiskalt. Principen om skattereglernas koppling till redovisningen får nämligen antas vara grundad på att kvaliteten i denna är god. Om utvecklingen av redovisningspraxis är beroende av skatterättsliga bedömningar hamnar man i ett olyckligt cirkelresonemang.

Det har också hävdats att det materiella sambandet höjer redovisningens kvalitet eftersom såväl redovisningen som deklARATIONEN blir föremål för kontroll vid taxeringen. Det materiella sambandet antas av denna anledning ha bidragit till att svensk redovisning håller en hög kvalitet. I Redovisningskommitténs betänkande SOU 1995:43 (s. 92) anges att den prövning som ett företags redovisning kan komma att underkastas i samband med att dess deklARATION granskas i ett taxeringsärende vid sidan av revisionsplikten utgör det kanske viktigaste instrumentet för kontroll av att företagen inte bryter mot gällande redovisningsregler inklusive god redovisningssed. Även i IAS-utredningens betänkande SOU 2003:71 (s. 82) och i RSV Rapport 1998:6 (s. 19) framhålls främjandet av redovisningens kvalitet som ett motiv för en materiell koppling.

3.3.2 Osäkerhet om innehållet i god redovisningssed

Vid vilken tidpunkt en inkomst ska tas upp eller en utgift dras av är centralt för en skattskyldig när han ska upprätta sin deklARATION. På dessa frågor ger inkomstskattelagen (1999:1229), IL, sällan konkreta svar. Svaret får i stället sökas i redovisningsregler och god redovisningssed. Det har hävdats att det är en brist att den skattskyldige inte kan hämta någon egentlig ledning från den lagstiftning han har att följa och att förutsägbarheten blir lidande med en sådan ordning.

Den brist i förutsägbarhet som avsaknaden av regler i inkomstskattelagen innebär kan uppvägas av om svaren på vad som är god redovisningssed är någorlunda entydiga och enkla att tillgodogöra sig. Emellertid har det hävdats att det finns en osäkerhet om redovisningsreglernas innehåll och som en följd härav även en osäkerhet om skattereglernas innehåll.

Det är inte sällan svårt att avgöra vad som är gällande rätt i frågor som berörs av sambandet och god redovisningssed, trots att det gäller frågor som är vanligt förekommande i ett stort antal företag. Exempel på sådana frågor är när en inkomst från en försäljning av varor ska tas upp, vad som gäller vid försäljning av fastigheter, när vinst från ett pågående arbete till fast pris ska tas upp och under vilka förutsättningar avdrag får göras för en framtida utgift. Det finns flera förklaringar till att det är så. För att få ett svar måste man både avgöra om det är god redovisningssed som är avgörande och vad denna i så fall innebär. Att oklarheter kan finnas även när det gäller sådana frågor torde vidare bero på att redovisningsreglerna är principbaserade och att det då kan vara svårt att finna svaren på de konkreta frågorna. När det gäller de internationella reglerna tillkommer att dessa med nödvändighet utformas på ett mer övergripande sätt eftersom de ska kunna hantera många nationella rättssystem.

Osäkerheten om innehållet i redovisningsreglerna har delvis lagtekniska orsaker. Ursprungligen definierades begreppet god redovisningssed som en ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”. Det är naturligt att en god sed som har detta som sin grund inte ger tydlig vägledning för vad som ska gälla skatterättsligt. På den punkten anses utvecklingen mot skrivna redovisningsnormer innebära en förbättring.

Osäkerhet finns emellertid när det gäller frågan i vilken utsträckning en sådan normgivning verkligen ger uttryck för god redovisningssed om den inte också följs bland företagen. I förarbetena till 1976 års bokföringslag uttalades att när en utfyllande tolkning av begreppet god redovisningssed ska göras bör den lämpligen ha sin förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Samtidigt sägs där också att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör normalt tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed. En frågeställning som har förts fram är vad som gäller om

t.ex. Bokföringsnämnden (BFN) i ett allmänt råd har angett hur en viss fråga bör behandlas i redovisningen, men det i en bransch tillämpas ett annat synsätt. Det faktum att Regeringsrättens i mycket hög utsträckning följer BFN:s utlåtanden, som i sin tur ofta bygger på egna normer och uttalanden, talar för att branschpraxis kommer att få stå tillbaka. Sett till förarbetsuttalandena är dock svaret inte givet.

3.3.3 Oklarheter i beviskrav

Ibland hävdas det att kraven på bevisning skulle vara annorlunda i inkomstbeskattningen än i redovisningsrätten (SOU 1997:178, s. 62). Frågeställningen har aktualiserats av Redovisningskommittén (SOU 1995:43, s. 93 f.) som anger att det kan uppstå negativa konsekvenser för redovisningens utformning och kvalitet på grund av att det i många avseenden råder osäkerhet om skattereglernas exakta innehåll och vilka beviskrav som gäller på skatteområdet. Även om beskattningen som huvudregel ska grundas på det resultat som framgår av den skattskyldiges, i enlighet med god redovisningssed, förda räkenskaper ställer skatterätten av naturliga skäl högre krav i bevishänseende vad gäller t.ex. värderingsfrågor och konkretisering av framtida utgifter än vad som kan vara motiverat från rent redovisningsmässiga synpunkter. Kommittén anger vidare att skatterättens regler syftar till att fastställa ett beskattningsunderlag och förhindra att detta på grund av undervärdering fastställs till för lågt belopp.

Om en skillnad i beviskrav föreligger, innebär detta att det på områden där det föreligger ett materiellt samband skulle kunna hända att räkenskaperna ändå inte får genomslag i beskattningen. Olika krav på bevisningen kan orsaka en olikformig beskattning och leda till svårlösta tvister mellan företagen och Skatteverket. Det har ifrågasatts om detta är lämpligt bl.a. med hänsyn till att skattereglerna ska vara förutsägbara.

3.3.4 Gränsdragningsproblem

En förutsättning för att tekniken med att hänvisa den skattskyldige till god redovisningssed ska fungera är att det går att avgöra vilka fall som omfattas av det materiella sambandet och vilka som inte

gör det samt i vilka fall det finns en bundenhet till redovisningen i räkenskaperna. En svårighet som tagits upp med nuvarande regelutformning är att det anses svårt att avgöra vilka periodiseringsfrågor som ska följa god redovisningssed, och vilka frågor som ska lösas oberoende av redovisningen enligt en särskild skatterättslig periodiseringsregel (SOU 1995:43, s. 143–150, och RSV Rapport 1998:6, s. 47–49).

Det materiella sambandet är uttryckt så att god redovisningssed gäller om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. I vissa fall är det svårt att avgöra om en regel i skattelagen, som saknar uttrycklig koppling till redovisningen, är en sådan särskild skatterättslig periodiseringsregel som tar över en redovisningsregel. Orsaken till detta anses vara att det till stor del saknas tydliga lagregler som klargör hur denna gräns dras. Dessutom hävdas att förarbeten är oklara och att praxis är otydlig.

En komplicerande faktor är att skattereglerna ofta tillkommit i syfte att spegla vad lagstiftaren uppfattat vara god redovisningssed vid införandet av regeln. Denna lagstiftningsteknik ger upphov till tolkningsproblem. En särskild skatterättslig periodiseringsregel indikerar att periodiseringen ska göras helt fristående från redovisningen men trots detta finns det fall i rättspraxis där domstolen kommit fram till att redovisningen ändå ska påverka den skattemässiga periodiseringen.

Frågan om de områden som regleras av särskilda skatteregler ändå delvis har ett materiellt samband är komplicerad och anses ha gett upphov till osäkerhet om rådande rättsläge. Nedan ska några exempel på detta tas upp.

Ett exempel är rättsfallet om det utvidgade reparationsavdraget (RÅ 2000 ref. 26). Rättsfallet, ett överklagat förhandsbesked, avsåg såväl regelns lydelse enligt IL som dess ursprungliga lydelse enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL. I denna angavs att utgifter för reparationer och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart (19 kap. 2 § första stycket IL). Vidare angavs att utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet (det utvidgade reparationsbegreppet) behandlas som reparation och underhåll (19 kap. 2 § andra stycket IL). Sammantaget gav ordalydelsen av dessa två stycken alltså intryck av att det fanns en särskild lösning på periodiseringsfrågan för det utvidgade reparationsbegreppet.

Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var om rätt till omedelbart avdrag förelåg för sådana åtgärder som omfattades av det

utvidgade reparationsbegreppet även om utgifterna lagts till byggnadens anskaffningsvärde i räkenskaperna.

Skatterättsnämnden fann att regeln gav rätt till direktavdrag för utgifter som annars ska fogas till anskaffningsvärdet för en byggnad. Regeln medgav enligt nämnden med andra ord en frikoppling vid beskattningen från det i bokföringen redovisade anskaffningsvärdet.

Regeringsrätten kom dock till en annan slutsats. Rätten konstaterade att bestämmelsen innebar att de skattskyldiga kunde välja om de vill göra avdrag omedelbart för de utgifter som avsågs i bestämmelsen. Den var alltså inte tvingande. Bestämmelsens syfte, enligt förarbetena (prop. 1969:100), var att möjliggöra att den skattemässiga redovisningen kunde anpassas till den bokföringsmässiga redovisningen oavsett om denna innebar att utgifterna kostnadsfördes löpande eller lades till anskaffningsvärdet för byggnaderna. Det fanns därför inte stöd för att anse att bokföringsmässiga grunder stred mot bestämmelsen. Den skattemässiga redovisningen skulle följa den bokföringsmässiga och något omedelbart avdrag kunde därför inte medges om utgifterna lades till anskaffningsvärdet i redovisningen.

Regeringsrätten fann alltså att även om det fanns en möjlighet till omedelbart avdrag för utgifterna, så blev den skattskyldige bunden av sin redovisning vid beskattningen.

Rättsfallet ledde relativt snart till lagstiftningsåtgärder och numera anges att utgifter för reparation och underhåll av byggnad får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning. I förarbetena angav regeringen att den ansåg att regeln var frikopplad redan när IL infördes (prop. 2003/04:16, s. 7).

I fråga om avdrag för reparation och underhåll på byggnader finns särskilda regler i 19 kap. 2 § IL enligt vilka utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart. Huvudregelns innehåll, systematiken för reglerna om beskattning av näringsverksamhet och särregleringen om att utgifterna för reparation och underhåll får dras av omedelbart innebär att den skattskyldige har en möjlighet att vid beskattningen dra av utgiften omedelbart även om den – i enlighet med god redovisningssed – har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen. I annat fall skulle särregleringen i 19 kap. 2 § första stycket inte fylla något självständigt syfte. --- För utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget i 19 kap. 2 § andra stycket IL gäller att de skall behandlas som utgifter för reparationer och underhåll, dvs. avdrag får göras omedelbart. Även för dessa

utgifter gäller således att det finns en möjlighet för den skattskyldige att göra omedelbart avdrag vid beskattningen även om utgifterna i enlighet med god redovisningssed har fördelats på flera år i redovisningen.

Regeringen och Skatterättsnämnden ansåg alltså att regeln om det utvidgade reparationsavdraget var helt frikopplad. Regeringsrätten ansåg den dock delvis kopplad på så sätt att omedelbart avdrag förutsatte att åtgärden behandlats på samma sätt i redovisningen. Detta gjorde Regeringsrätten med ledning av att man ansåg att regeringen i det ursprungliga lagstiftningsärendet gett uttryck för att det var så regeln skulle tillämpas.

En snarlik bestämmelse är regeln om att utgifter för reparationer och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Innebär den att man får göra omedelbart avdrag även om åtgärden aktiverats i räkenskaperna? I doktrinen hävdas att man inte får det (Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, 2006, s. 542).

Ett annat exempel är regeln om avdrag för korttidsinventarier (18 kap. 4 § IL). Enligt den gäller 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. Frågan om den bestämmelsen krävde samstämmighet med hur utgiften hanteras i räkenskaperna fick indirekt sitt svar i ett ärende om förhandsbesked, RÅ 2004 ref. 81. Ett bolag hade köpt in datorer som enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skatterättsligt utgjorde korttidsinventarier men bokföringsmässigt skrevs av på tre år. Bolaget frågade om dessa datorer skulle ingå vid beräkning av räkenskapsenlig avskrivning eller om det bokföringsmässiga värdet kunde användas som skattemässigt värde. Skatterättsnämnden uttalade att reglerna om avdrag för anskaffning av inventarier utgör sådana särskilda regler som innebär en avvikelse från huvudregeln att inkomstberäkningen ska göras i enlighet med ett företags räkenskaper om de överensstämmer med god redovisningssed. Vid anskaffning av inventarier med en förväntad ekonomisk livslängd på högst tre år skulle därför – om den skattskyldige inte väljer att dra av utgiften direkt – räkenskapsenlig avskrivning eller, i förekommande fall, restvärdesavskrivning användas. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som nämnden.

Även bestämmelserna om pågående arbete är sådana särskilda skatteregler där det har funnits tveksamhet om i vilken omfattning den skattskyldige ändå är bunden av vad som redovisats i räk-

skaperna. Genom RÅ 1998 ref. 18 är det nu klarlagt att en skattskyldig, som tillämpar successiv vinstavräkning av fastprisuppdrag i redovisningen, inte kan skjuta upp beskattningen genom att skattemässigt tillämpa den metod som beskrivs i de särskilda skatte-reglerna, nämligen färdigställandemetoden.

Beträffande uppdrag på löpande räkning framgår det av rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 att den särskilda regeln, att den skattskyldige inte behöver ta upp nedlagda kostnader som tillgång utan i stället ska ta upp fakturerade belopp som intäkt, gäller oavsett om en sådan hantering i redovisningen skulle strida mot god redovisnings-sed. Frågan om vad som händer om den skattskyldige i sin redovisning tar upp ofakturerade kostnader som en tillgång ställdes inte. Genom rättsfallet kom man därför bara halvvägs när det gäller att klargöra hur kopplade bestämmelserna om uppdrag på löpande räkning är.

Ett ytterligare problem är att det ibland är svårt att avgöra om en skatteregel är en omfångs- eller periodiseringsfråga. En bestämmelse som har diskuterats utifrån denna frågeställning är regeln om avdrag för utgifter för forskning och utveckling (16 kap. 9 § IL). Av bestämmelsen framgår att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Bestämmelsen fanns tidigare, med liknande lydelse, i punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL. Enligt Redovisningskommittén gavs inget svar på i vilken form avdraget skulle göras, direktavdrag eller värdeminskningssavdrag. Bestämmelsen skulle dock förmodligen uppfattas som ett uttalande om i vilken utsträckning utgifterna var avdragsgilla över huvud taget och inte en reglering av frågan om periodiseringen av utgifterna.

I förarbetena till IL ges dock ett kategoriskt svar. Bestämmelsen reglerade bara förutsättningarna för att avdrag ska göras, inte hur avdraget ska periodiseras. Det var också det svar Regeringsrätten gav i RÅ 2004 ref. 113. Enligt Regeringsrätten gav bestämmelsens ordalydelse inte något säkert besked i frågan. Förarbetena till anvisningspunkten i KL gav – särskilt i ljuset av uttalandena i förarbetena till motsvarande bestämmelse i IL – emellertid inte något stöd för uppfattningen att den skulle reglera något annat än enbart förutsättningarna för avdrag. Det fanns inte heller någon annan bestämmelse som avsåg frågan om periodisering av utgifter för forskning och utveckling. Av detta följde att utgifterna för forskning och utveckling skulle periodiseras i enlighet med huvudregeln, dvs. utifrån god redovisnings-sed.

4 Sambandet och utvecklingen inom redovisningen

4.1 Inledning

Redovisningen har under senare tid utvecklats på ett sätt som har betydelse för det framtida sambandet. Redovisningen

- styrs alltmer av skrivna normer i stället för av praxis,
- utvecklas i system med olika redovisningsregler för skilda kategorier av företag och
- utvecklas enligt internationella redovisningsstandarder.

I detta kapitel diskuteras de två sistnämnda av dessa utvecklingslinjer och vilken betydelse de har för det framtida sambandet. Frågan vilken betydelse det har att redovisningen styrs alltmer av skrivna regler diskuteras i kapitel 5, som handlar om redovisningen och grundlagen. Utredningen återkommer till betydelsen av de faktorer som behandlas i detta avsnitt i kapitel 6 i samband med diskussionen av vilket system som bör väljas.

4.2 Kategoriseringen

4.2.1 Inledning

Utvecklingen inom redovisningen går mot att företagen delas in i kategorier som sedan styr vilka redovisningsregler som företaget ska följa. En konsekvens av detta är att det på förhållandevis många områden kommer att finnas flera olika godtagbara sätt att redovisa en och samma transaktion. Även enligt nu gällande redovisningsregler finns betydande valfrihet för företagen och i de fall det finns en valfrihet accepteras denna också vid beskattningen (jfr RÅ 1999

ref. 32, Key Code). Hittills har emellertid dessa fall varit begränsade till antalet och snarast en konsekvens av att det inte funnits några direkt tillämpliga regler. Den nu pågående utvecklingen leder emellertid till att skillnaderna blir tydligare, fler och större samtidigt som de blir en del av redovisningsnormgivningen och inte en effekt av att normer saknas.

I stora drag innebär utvecklingen, såsom konstateras i utredningsdirektiven, att en skiljelinje dras mellan företag som tillämpar IAS/IFRS-systemet och företag som tillämpar nationella redovisningsregler. Sannolikt kommer det emellertid också att finnas stora skillnader mellan företag som tillämpar nationella redovisningsregler. Det kommer nämligen inom gruppen företag som inte är IFRS-företag att finnas flera olika kategorier.

Utvecklingen mot skilda redovisningsregler för olika stora företag är inte unik för Sverige, utan pågår i flera andra länder. I Storbritannien finns sedan tidigare ett paket med särskilda redovisningsregler för små företag. I Norge har man i anledning av IFRS-reformen beslutat sig för att mindre företag i framtiden ska kunna välja mellan två ”redovisningsspår” – ett nationellt och ett IFRS-spår.

Med nuvarande samband kommer utvecklingen mot skilda regler för olika stora företag – under förutsättning att den genomförs konsekvent – att leda till att vi i större utsträckning än tidigare får skillnader när det gäller beskattningstidpunkten mellan små och stora företag. Den fråga som behandlas i detta avsnitt är vilken betydelse detta har för det framtida sambandet. För att belysa detta behandlas inledningsvis utvecklingen inom redovisningen i allmänhet och de senaste förslagen från Bokföringsnämnden (BFN) m.fl. i synnerhet. Därefter diskuteras i tur och ordning kategoriseringens betydelse för neutraliteten, hur kategoriseringen påverkar riskerna för skatteundandraganden samt vilka effekter kategoriseringen har för kostnaderna för att administrera företagsbeskattningen.

4.2.2 Utvecklingen inom redovisningen

Sedan länge finns i redovisningslagstiftningen exempel på regler som gör skillnad mellan små och större företag. I allt väsentligt har de då handlat om att små företag befriats från skyldighet att lämna vissa upplysningar, som större företag ska lämna. Sådana regler finns i dag för bl.a. finansieringsanalys (2 kap. 1 § andra stycket

årsredovisningslagen [1995:1554], ÅRL), uppgift om sjukfrånvaro och könsfördelning bland ledande befattningshavare (5 kap. 18 a § respektive 18 b § ÅRL jämförda med 3 kap. 11 § samma lag) och vissa uppgifter som ska lämnas i förvaltningsberättelsen (6 kap. 1 § femte stycket ÅRL). Företag av en viss storlek har också möjlighet att lämna en förenklad resultaträkning (3 kap. 11 § första stycket ÅRL jämförd med 2 kap. 1 § andra stycket samma lag).

Mer ovanligt har det varit att det funnits skillnader när det gäller de materiella reglerna om vilka tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader ett företag ska redovisa. BFN har, först genom den överenskommelse som träffades när Redovisningsrådet bildades och senare genom förarbetena till bokföringslagen (1999:1078), BFL, fått ett särskilt ansvar för att utveckla redovisningsregler för onoterade företag. När BFN år 1998 bestämde sig för att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för onoterade företag angav nämnden uttryckligen att en utgångspunkt var att redovisningsprinciperna normalt skulle vara desamma för alla företag. Den förenkling som kunde komma i fråga för de mindre företagen bestod därför normalt i att krav på tilläggsupplysningar kunde tas bort (Vägledningen till BFNAR 2000:2, Anpassning av Redovisningsrådets rekommendationer).

BFN:s arbete byggde på det principiella ställningstagandet att Redovisningsrådets rekommendationer i princip var lämpliga som redovisningsregler för samtliga företag. Anpassningsarbetet bedrevs så att nämnden gick igenom rådets rekommendationer en efter en.

Under arbetet med att anpassa rekommendationerna för mindre företag visade det sig att ambitionen att samma redovisningsprinciper skulle gälla för samtliga företag ofta fick frångås. BFN valde i stället att göra materiella ändringar i de rekommendationer som anpassades. Trots förenklingen som gjordes i förhållande till rådets rekommendationer kritiserades reglerna för att vara för komplicerade för små företag.

År 2002 beslutade BFN att arbetet med att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer inte skulle gälla för de enskilda näringsidkare som ingick i kategorin små företag (se BFNAR 2002:4). Samtliga enskilda näringsidkare som inte hade fler än tio anställda eller mer än 24 miljoner kronor i nettotillgångar befriades därigenom från skyldigheten att följa de av BFN anpassade rådsrekommendationerna. Samtidigt innebar beslutet att det i princip saknades kompletterande normgivning i bokslutsfrågor för ett mycket stort antal företag.

Efter 2002 års beslut inledde BFN arbetet med att i stället ta fram särskilda redovisningsnormer för de enskilda näringsidkare vars verksamhet var av mindre omfattning. Arbetet bedrevs tillsammans med skatteförvaltningen och flera näringslivsorganisationer. För övriga onoterade företag fortsatte emellertid arbetet med att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer. Arbetet kom emellertid under de följande åren att påverkas av flera olika faktorer. BFN uppmärksammade att Storbritannien tagit fram ett särskilt regelverk för de mindre företagen. I Sverige intensifierades arbetet med regelförenklingar efter initiativ av riksdag och regering. IFRS-reglerna, som ytterst var grunden till de regler som infördes i Sverige för många företag genom BFN:s arbete, växte snabbt i omfattning och blev alltmer komplicerade, bl.a. på grund av att marknadsvärderingsprinciper kom att tillämpas i alltför fall. Inom IFRS arbetades det vidare konsekvent för att utveckla de enskilda rekommendationerna till ett system och att harmonisera reglerna med vad som gällde i USA. Genom beslutet att IFRS-rekommendationer skulle bli direkt tillämpliga i noterade företags koncernredovisning blev det också klart att Redovisningsrådets rekommendationer inte i längden skulle finnas kvar som en förebild. I debatten växte också kritiken mot att komplicerade regler som primärt var avsedda för noterade företag blev tillämpliga för mindre företag. Det fanns vidare tecken som tydde på att reglerna inte efterlevdes på ett tillfredsställande sätt av de onoterade företagen.

I april 2004 offentliggjorde BFN att arbetet med att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för onoterade företag inte längre skulle fortsätta. BFN:s bedömning var, såvitt kan utläsas i det som nämnden uttalat om den ändrade inriktningen, att metoden att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer medfört – eller kanske snarare skulle komma att medföra – alltför komplicerade regler, ett alltför omfattande regelverk och en svårtillgänglig finansiell information. Den metod BFN föreslog för att åtgärda detta problem var att i stället bygga ett system med kategorisering. Systemet beskrevs av BFN enligt följande:

Det ska finnas fyra särskilda regelverk, ett för respektive kategori av företag. Företag ska 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 ska då tillämpa alla regler som gäller för den kate-

gorin. Samtliga företag inom en koncern ska tillhöra samma kategori och alltså tillämpa samma värderingsprinciper.

Nämnden fortsatte med att beskriva kategorierna. Den första kategorin består av de flesta enskilda näringsidkare senare kompletterad med handelsbolag som ägs av fysiska personer. Den andra kategorin utgörs av de minsta aktiebolagen och ekonomiska föreningarna m.fl. I den tredje kategorin finns de stora företag som inte ska tillämpa IFRS-reglerna. Den fjärde kategorin utgörs av IFRS-företagen.

BFN har framhållit att den närmare gränsdragningen mellan de olika kategorierna bör ta sin utgångspunkt i storleksgränserna i lagstiftningen.

4.2.3 Förslag som genomförts

Reglerna för den första kategorin, K1, har beslutats av BFN och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2006. Reglerna bygger i hög grad på en faktureringsprincip. För att bana väg för dessa bestämmelser har vissa ändringar gjorts i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och i BFL (jfr prop. 2005/06:116 respektive 2005/06:174).

Reglerna i IL om K1 gäller för närvarande inte handelsbolag. Det ingår i utredningens uppdrag att pröva om det är lämpligt att ändra IL så att det blir möjligt också för vissa handelsbolag att tillämpa K1. I kapitel 10 diskuteras särskilt vad som ska gälla för de allra minsta företagen (K1-företagen).

K2 beslutades av BFN den 11 juni 2008. Enligt uppgift på nämndens hemsida (www.bfn.se) pågår ett arbete med ett allmänt råd för större företag (K3). Av hemsidan framgår också att avsikten är att bl.a. följande skillnader ska gälla mellan K2 och K3.

- K2 bygger på försiktighetsprincipen. Värdering till verkligt värde är inte tillåten. För K3 ska värdering till verkligt värde tillåtas i viss utsträckning.
- K2 är mer regelbaserad vilket innebär detaljerade regler med få valmöjligheter.
- I K2 redovisas endast terminssäkringar av fordringar och skulder i utländsk valuta.

- I K2 är nuvärdesberäkning av avsättningar som förfaller inom tio år frivillig.

Såvitt nu kan bedömas förefaller således K3 att bli ett mellanting mellan IFRS och K2. IFRS-företagen tillämpar IFRS och för dessa företag kommer den nationella normgivningen endast undantagsvis att vara tillämplig.

4.3 Kategoriseringens betydelse för sambandet

4.3.1 Neutralitet vid beskattningen

Ofta framhålls att ett mål för skattelagstiftningen är att reglerna ska vara neutrala. Vid de skattereformer som genomförts under de senaste decennierna har också betydande vikt lagts vid neutralitetsaspekter. Vad som närmare avses med neutralitet är inte alltid klart. Neutralitetsbegreppet är omtvistat.

I detta avsnitt diskuteras vilken roll neutralitet och neutralitetsaspekter har vid bedömningen av hur kategoriseringen inom redovisningen bör påverka sambandet. Med neutralitet avses här att skattereglerna utformas så att de inte påverkar enskildas handlande, t.ex. när det gäller val av företagsform eller investeringar. Skälen för att reglerna ska vara neutrala är egentligen två. För det första antas det att effektiviteten i samhällsekonomin ökar om skattereglerna är utformade så att de inte styr enskildas handlande. För det andra innebär neutrala skatteregler att förutsättningarna blir lika eller likartade för olika verksamheter. Detta ökar legitimiteten i skattesystemet. Som framgått pågår inom redovisningen en utveckling som innebär att företagen delas in i kategorier och att olika redovisningsregler gäller för de skilda företagskategorierna. Såvitt nu kan bedömas kommer det att finnas skillnader i utgångspunkterna för reglerna i de olika kategorierna.

För K1 bygger reglerna på en faktureringsprincip medan de för K2 bygger på någon form av belöpandeprincip. Vad som ska gälla för K3 är ännu inte klart, medan IFRS-reglerna, som utgör kategori fyra, har stora inslag av marknadsvärdering och i större utsträckning än övriga kategorier styrs av prognoser och bedömningar.

I alla systemen gäller ett krav på konsekvent tillämpning. Den principiella syn som ligger till grund för redovisningen av tillgångar för företagen i en viss kategori kommer därför ofta att balanseras

av en motsvarande syn på redovisningen av skulder. Bl.a. på grund av att de olikheter som finns mellan systemen får genomslag både när det gäller redovisning av tillgångar och skulder är det vanskligt att dra några generella slutsatser om vilka sammantagna skillnader systemen kommer att ge i ett enskilt fall. Detta är naturligtvis också beroende av förhållandena i just det företaget och inte minst vilket innehåll reglerna i de olika kategorierna slutligen kommer att ges. Generellt kan det emellertid sägas att redovisningen för framför allt K1, men även K2, kommer att präglas mer av försiktighet än för K3 och i synnerhet för IFRS-företagen.

Ett rimligt antagande är alltså att beskattningstidpunkten för företagen i kategori tre och fyra generellt kommer att ligga tidigare än för övriga företag. Det är också sannolikt att skillnaderna i den ena eller andra kategorin kan bli väsentliga för ett företag som har stora tillgångs- eller skuldposter på de områden inom vilka det finns olikheter.

Det bör framhållas att det även i dagens system finns exempel på skatteregler med olika innehåll för små och stora företag eller för företag med olika verksamhet. Ett exempel är reglerna i 17 kap. IL om beskattning av tjänsteuppdrag i enskild näringsverksamhet av begränsad omfattning. De skillnader som redan i dag finns i god redovisningssed ger naturligtvis också sådana effekter på de områden inom vilket samband råder. Jämförelsevis är emellertid dessa skillnader av mindre betydelse än de skillnader som kan förväntas i framtiden.

En naturlig effekt av nuvarande samband och den utveckling som pågår inom redovisningen är att ett bevarat samband kommer att leda till att skattesystemet blir mindre neutralt än i dag. Det nuvarande sambandet kommer med den utveckling som pågår att leda till att enskilda i högre grad än i dag påverkas i sina beslut av den samlade effekten av redovisnings- och skattereglerna. Det kan handla om beslut om vilken företagsform som ska väljas, om företaget ska växa, delas eller söka notering vid en auktoriserad marknadsplats eller om investeringsbeslut.

Det förhållandet att skillnaderna mellan de olika kategorierna kan förväntas bli stora gör naturligtvis att skattereglernas påverkan på enskilda kan bli betydande. Det finns emellertid även faktorer som talar för att kategoriseringen inte kommer att få några drastiska konsekvenser för neutraliteten. För det första är det inte fråga om beskattningens storlek, utan om beskattningstidpunkten. Vidare är, som framhållits, de sammantagna skillnaderna svåra att

värdera. Möjligheten att förutse vilka effekter ett val av kategori får påverkar också frågan om kategoriseringen kommer att få någon styrande effekt. Det kan också hävdas att vissa av de faktorer som styr kategoriseringen i sig har positiva effekter som leder till att det trots skatteutfallet kan vara förmånligt att hamna i en högre kategori. Syftet med att notera sig vid en börs eller auktoriserad marknadsplats är att minska kapitalkostnaden och en notering kan därför, trots ökad skattebelastning, ändå vara ekonomiskt förmånlig. Motsvarande fördelar kan finnas för större onoterade företag. Möjligheten att tillgångsredovisa vissa utgifter som mindre företag i andra kategorier inte har kan ha ett värde som kompenserar för de ökade kostnader som följer med en tidigarelagd beskattning.

Sammantaget är slutsatsen ändå att kategoriseringen inom redovisningen innebär en risk för att det neutralitetsmål som finns för skattesystemet inte kommer att uppfyllas i samma utsträckning som hittills. Genom kategoriseringen kommer enskilda beslut att påverkas av skatteaspekter på ett sätt som inte är lämpligt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Ett motsvarande problem finns naturligtvis för redovisningen. En grundprincip i BFN:s förslag är att vissa företag ska ha möjlighet att välja en förenklad redovisning. För en betydande del av företagen torde det finnas ett intresse för att avstå från en förenklad redovisning eftersom en bättre finansiell information är viktig, t.ex. för företagets styrning eller finansieringsmöjligheter. Ett exempel kan vara mindre forskningsintensiva företag. Om detta utöver ökade administrativa kostnader leder till en tidigareläggning av beskattningen finns det givetvis risk att företaget av skatteskäl ändå väljer en förenklad redovisning. Detta är ur ett samhällsperspektiv inte önskvärt.

4.3.2 Kategorisering och risk för skatteplanering

Det är viktigt att skattereglerna är utformade så att de inte kan tillämpas på ett sätt som inte är avsett. För att uppfylla detta mål är regelsymmetri en viktig egenskap i ett skattesystem.

Symmetri kan innebära att en post behandlas på samma sätt på inkomstsidan som på avdragssidan. Det kan också innebära att t.ex. effekterna av ett avtal ska bedömas och behandlas på samma sätt hos båda (alla) de företag som är parter. Generellt är ett system som innebär olika regler för olika företag problematiskt om man

eftersträvar symmetri. Det system som blir följden av att olika regler gäller är nämligen i ett avseende raka motsatsen till symmetriskt.

Konkret är asymmetriska regler ett problem eftersom det kan ge möjlighet till transaktioner mellan företag som utnyttjar att de tillgångar (eller skulder) som överläts behandlas olika hos köpare och säljare. Om det skulle växa fram ett system som t.ex. innebär att hanteringen av pågående tjänsteuppdrag (successiv vinstavräkning eller inte), egenupparbetade immateriella tillgångar (aktivering eller inte), hyra (köp alternativt hyra) skiljer sig åt mellan stora och små företag så är risken för att detta utnyttjas i skatteplaneringssyfte reell.

På grund av symmetriens betydelse för ett skattesystem och kategoriseringens påverkan på möjligheterna att upprätthålla symmetrin inom skattesystemet kan det naturligtvis ifrågasättas om det är lämpligt att bygga ett beskattningssystem utifrån kategoriserade redovisningsregler. De mer övergripande argumenten mot en sådan lösning är starka, eftersom mycket talar för att det inte är möjligt att helt stoppa möjligheterna att utnyttja de bristande symmetrier i skattesystemet som blir följden av kategoriseringen inom redovisningen.

Hur stora riskerna är med att i ett skattesystem tillåta olika regler för olika företag är inte lätt att bedöma och beror naturligtvis också på systemets närmare utformning. Tidigare förslag från BFN har inneburit att samtliga företag i en koncern alltid ska tillhöra samma kategori. Detta innebär naturligtvis att missbruksmöjligheterna begränsas eftersom de bristande symmetrierna framför allt kan tänkas komma att utnyttjas i transaktioner mellan närstående företag. K2 ska emellertid som den nu beslutats få tillämpas av företag som ingår i en koncern i vilket övriga koncernföretag inte tillämpar K2. En sådan valmöjlighet ökar riskerna för skattedrivna koncerninterna transaktioner. Detta utgör enligt utredningens mening i sig ett mycket starkt argument mot ett fortsatt materiellt samband mellan redovisning och beskattning.

4.3.3 Administrativa kostnader

En effekt av kategoriseringen är att det inom redovisningen kommer att finnas fyra separata regelverk. För företagen är detta rimligen inget stort problem. Det enskilda företaget (eller företags-

gruppen) ska endast tillämpa ett regelverk. Eftersom de nationella regelverken (framför allt K1 och K2) kommer att bli avsevärt enklare och mindre omfattande än IFRS-reglerna innebär kategoriseringen rimligen ur ett administrativt perspektiv uppenbara förenklingar för företagen. Å andra sidan försätts företaget i en kalkylsituation för att välja den kategori som ger lägsta administrativa kostnader, lägsta finansieringskostnader och bästa skatteutfall. Kalkylen är allt annat än enkel och beroende av antaganden och bedömningar.

För dem som måste tillämpa flera regelverk ökar antalet regler som de måste känna till. Det gäller för dem som inom privat sektor arbetar med redovisning utan att vara knutna till ett enskilt företag.

Det gäller emellertid också för Skatteverket och de domstolar som dömer i skattemål. I andra sammanhang har det framhållits att ett system som innebär att IFRS-reglerna läggs till grund för beskattningen skulle leda till långa och komplicerade tvister i Skatteverket och skattedomstolarna och därmed ökade kostnader för företag och myndigheter (SOU 2003:71, s. 110). Motsvarande effekter uppstår om en kategoriserad redovisning läggs till grund för beskattningen. Som exempel kan nämnas att ett sammantaget mer omfattande och mer komplicerat regelverk kommer att öka handläggnings- och utbildningskostnader. Detta utgör ett tungt vägande skäl mot att upprätthålla sambandet i nuvarande form om redovisningen kategoriseras.

Det är också möjligt att utvecklingen mot olika redovisningsregler för olika företag kan ge effektivitetsvinster också för det allmänna. Det är möjligt att stora aktörer som t.ex. Skatteverket, som har goda möjligheter till specialisering, kan dra nytta av att reglerna i de lägre kategorierna blir enklare och inte generellt behöver påverkas negativt av att det totala regelverket växer och blir mer komplicerat.

4.4 Utveckling utifrån internationella redovisningsstandarder

4.4.1 IAS-utredningens slutsatser

IAS-utredningen, som framför allt hade i uppdrag att möjliggöra att IAS-reglerna skulle kunna tillämpas i svenska företag, kom fram till att IAS-systemet inte är lämpligt som en grund för beskattning (SOU 2003:71).

Utredningen anförde bl.a. följande skäl mot att beskattningen byggdes på redovisningen.

- IFRS riktar sig till den internationella kapitalmarknadens aktörer och reglerna präglas av ett investerarperspektiv. Regelverket är inte avsett att ligga till grund för beskattning eller för domstolsprövning.
- Utvecklingen går mot att tillgångar och skulder i en allt större omfattning löpande omvärderas till verkligt värde i stället för att de tas upp till anskaffningsvärden. Verkliga värden bestäms ofta med utgångspunkt i företagsledningens bästa bedömning om framtida ekonomiska förhållanden och bygger på uppskattningar och prognoser om framtida diskonterade betalningsflöden. Även om företagsledningens bedömning görs med utgångspunkt i de metoder som anges i IFRS innebär detta ett visst mått av subjektivitet i redovisningen vilket kan leda till kontrollsvårigheter till skillnad mot om man använder anskaffningsvärden som för en skattehandläggare eller skattedomare är lätta att kontrollera.
- En tillämpning av IFRS innebär också att intäktsredovisningen tidigareläggs i en del fall, t.ex. beträffande pågående arbeten. En tidigareläggning innebär en ökad osäkerhet vid resultatmätningen och det kan hävdas att den skattemässiga intäktsredovisningen bör vila på fastare grund.
- IFRS är många gånger synnerligen komplicerade och svårbegripliga. Även redovisningsexperter som är väl insatta i dem och de frågor och företeelser de behandlar kan komma till olika slutsatser.
- På grund av den höga grad av komplexitet och de inslag av uppskattningar och bedömningar som präglar IFRS är risken överhängande för att en ökad användning av IFRS för beskatt-

ningsändamål kommer att leda till långdragna och komplicerade tvister mellan de skattskyldiga och Skatteverket. Detta leder till stora kostnader både för det allmänna och för företagen. Dessutom måste beaktas att de tjänstemän och domare som ska pröva och avgöra enskilda redovisningsfrågor måste ha tillgång till ett regelverk som är begripligt och användbart i den praktiska tillämpningen. Detta torde förutsätta en användning av verifierbara värden och schabloner i stället för uppskattningar och prognoser.

4.4.2 IAS-reglerna som grund för beskattningen

Utredningen ansluter sig till IAS-utredningens ställningstagande och har i allt väsentligt samma syn på de argument som IAS-utredningen redovisat som skäl för sitt ställningstagande.

Bindningen till internationella redovisningsregler är kanske den mest påtagliga förändringen inom svensk redovisning sedan frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning senast utreddes. Det är uppenbart att detta är en nyckelfråga. Redovisningen har alltid varit påverkad av den internationella utvecklingen, men det som hänt under det senaste årtiondet är ändå unikt för svenskt vidkommande.

En del i denna utveckling handlar om framväxten av skrivna redovisningsregler och graden av bundenhet vid dem. Aspekter på det behandlas i nästa avsnitt. Andra delar i denna utveckling gäller ändrade redovisningsprinciper med annat syfte och större komplexitet.

Under en lång tid byggde IFRS-reglerna på förhållandevis traditionella redovisningsprinciper. Anskaffningsvärdet hade en stark ställning inom systemet. I takt med att den internationella redovisningen kommit att domineras av uppfattningen att marknadsaktörerna är de viktigaste redovisningsintressenterna har denna princip alltmer kommit att trängas undan av marknadsvärdeprincipen. Till att börja med var det frågan om en försiktig utveckling. Numera genomsyras hela systemet av uppfattningen att marknadsvärdet är det relevanta värdet på tillgångar och skulder. Företag som följer IFRS-reglerna får eller måste marknadsvärdera finansiella instrument, inventarier, biologiska tillgångar och vissa fastigheter. Genom att definitionen av vad som är finansiella instrument vidgats och numera t.ex. omfattar även kundfordringar,

kommer marknadsvärdeprincipen¹ att få en än större betydelse. Marknadsvärdering diskuteras också för andra tillgångar såsom avsättningar för framtida utgifter och försäkringsavtal och vissa intäkter. Den sammanfattande slutsatsen blir att den som inte är beredd att acceptera marknadsvärdet som grund för beskattning i sin helhet måste avvisa ett samband som bygger på IFRS-reglerna.

Det är uppenbart att utvecklingen mot marknadsvärdeprincipen i grunden ändrat förutsättningarna för ett samband mellan redovisning och beskattning för de företag som berörs. Att det får konsekvenser för sambandet beror inte bara på att marknadsvärdeprincipen utmanar vissa grundläggande principer inom beskattningen, t.ex. skatteförmågeprincipen. I kölvattnet på marknadsvärderingen följer också en annan påverkan som ställer till bekymmer för skatterätten. Det är helt enkelt mycket svårare att avgöra vad som är marknadsvärdet än vad som är anskaffningsvärdet. Marknadsvärdering kräver inte sällan sofistikerade värderingsmetoder. Värdena liksom metodernas tillförlitlighet kan vara svåra eller omöjliga att verifiera.

Man kan också fråga sig hur det ska vara möjligt att processa om innehållet i IFRS-reglerna. Det finns en europeisk ambition att få en internationell tillämpning av de internationella IFRS-reglerna. Då är tvistlösningsmekanismerna avgörande. Det måste kunna prövas vad det är som gäller. Om man i Sverige väljer att göra IFRS-systemet till en del av beskattningssystemet finns det anledning att tro att förutsättningarna för rättstillämpningen att avgöra frågor som gäller beskattningstidpunkten allvarligt försvåras. I praktiken kommer nämligen den nationella tvistlösningen inom företagsbeskattningen att få underordnas de internationella avgöranden som kommer att bli en naturlig del av marknadstillsynen. I praktiken skulle man genom ett samband med IFRS-reglerna ge internationella organ av olika status motsvarande roll som EG-domstolen i dag har inom gemenskapsrättens område.

Det finns också andra inslag i IFRS-reglerna som påverkar möjligheterna att tillämpa systemet vid beskattningen. Inom redovisningen är inslagen av vad som inom skatterätten brukar kallas för "genomsyn" påtagliga. För att få en redovisning som kan hantera de risker som en internationell kapitalmarknad är intresserad av måste man förhållandevis ofta skjuta juridiken i bakgrunden till förmån för mera allmänna ekonomiska överväganden. Då får

¹ I betänkandet används vanligen begreppet marknadsvärde som en samlingsbeteckning även i de fall man inom redovisningen använder andra begrepp.

man också definitioner, klassificeringar och verklighetsbakgrunder som kommer att grunda sig på andra, och väsentligt mer övergripande bedömningar, än de som normalt läggs till grund för beskattningen. En fråga som man bör ställa sig är om man är beredd att låta beskattningen följa redovisningen i denna utveckling mot en mer operationell "substance over form" och om en sådan utveckling i så fall kan begränsas till beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

5 Sambandet och makten över beskattningen

5.1 Inledning

En viktig fråga för valet mellan ett system med ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning och ett system med fristående skatteregler är vem som ska ha makten över skattebasen. Om beskattningen kopplas till redovisningen genom ett materiellt samband begränsas riksdagens makt över skattebasen.

De frågor som gäller sambandet och makten över skattebasen är egentligen av olika karaktär. Ett frågekomplex gäller vad grundlagen tillåter och vad som är lämpligt utifrån konstitutionella aspekter. Här är det framför allt frågan om en juridisk problemställning. Ett annat frågekomplex gäller maktfrågan i sig: vem bör egentligen bestämma vad som ska gälla vid beskattningen?

I detta avsnitt diskuteras makten över skattebasen från båda infallsvinklarna. Utredningen diskuterar här några övergripande frågor som gäller sambandet, grundlagen och makten över beskattningen. De närmare slutsatser som utredningen anser följa av det övergripande synsättet presenteras tillsammans med övriga slutsatser i kapitel 6.

5.2 Regeringsformens regler

Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna som gäller åligganden för enskilda ska meddelas genom lag (8 kap. 3 § regeringsformen, RF). Det gäller t.ex. bestämmelser om skatt till staten. Skatter tillhör riksdagens exklusiva kompetensområde, vilket innebär att normgivning på skatteområdet inte kan delegeras till regeringen eller underordnat organ (8 kap. 7 § RF). Regeringen har dock möjlighet att utan riksdagens bemyndigande meddela s.k.

verkställighetsföreskrifter (8 kap. 13 § RF). Regeringen kan också bemyndiga en förvaltningsmyndighet att meddela sådana föreskrifter. Med verkställighetsföreskrifter avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär. I viss utsträckning kan visserligen verkställighetsföreskrifter användas för att fylla ut de bestämmelser som finns i en lag. Det förutsätter emellertid att den lagbestämmelse som ska kompletteras är så detaljerad att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom verkställighetsföreskriften (se prop. 1973:90, s. 211). Vilken grad av precision hos lagbestämmelsen som krävs är oklart. Det torde i vart fall vara nödvändigt att lagen anger en princip som är vägledande vid utformningen av verkställighetsföreskriften. Med dessa förutsättningar saknar möjligheten att meddela verkställighetsföreskrifter väsentligen intresse för frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning. Den frågan behandlas därför inte vidare.

5.3 Redovisningsreglerna

5.3.1 Redovisningslagarnas karaktär av ramlagar

Lagarna på redovisningsområdet är ramlagar. De har så långt möjligt begränsats till mer allmänna principer för redovisningen. Följande uttalande från regeringen i samband med tillkomsten av bokföringslagen (1999:1078), BFL, ger en bakgrund till varför denna lagstiftningsteknik har valts (prop. 1998/99:130, s. 180):

Enligt vår mening kan det inte komma i fråga att ta in alla redovisningsnormer i lag. Till att börja med kan konstateras att de frågeställningar som uppkommer på redovisningsområdet är mycket olikartade och att lagregler som reglerar dem alla måste bli synnerligen omfattande. Till detta kommer behovet av anpassning till omvärldens förändringar. Näringslivet omstruktureras och internationaliseras. Nya avtalstyper utvecklas. Informationstekniken förändras. Utvecklingen på redovisningsområdet präglas också i hög grad av internationalisering, bl.a. genom det arbete som bedrivs inom International Accounting Standards Committee. Dessa utvecklingstendenser gör att det befintliga regelbeståndet ständigt måste kunna omprövas, anpassas till omvärldens förhållanden och kompletteras med normer på tidigare oreglerade områden. Enligt vår mening är sådana anpassningar knappast möjliga inom ramen för den förhållandevis långsamma lagstiftningsprocessen.

De främsta skälen för att lagarna utformats som ramlagar är således den snabba förändringstakten på redovisningsområdet i kombination med den långsamma lagstiftningsprocessen.

5.3.2 Vad är god redovisningssed?

Det tydligaste exemplet på redovisningslagarnas karaktär av ramlagar är bestämmelserna om god redovisningssed. I 4 kap. 2 § BFL anges att ”bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”. I 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, anges att ”årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”.

Att redovisningen är utformad i överensstämmelse med god redovisningssed är alltså grundläggande. Genom bestämmelsen i 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, blir frågan om god redovisningssed också i många fall avgörande för när en intäkt ska tas upp eller en kostnad ska dras av.

Vad är då god redovisningssed? En tämligen utförlig beskrivning av hur lagstiftaren ser på den frågan ges i förarbetena till BFL (prop. 1998/99:130, s. 185 och 186).

Det sägs ibland att innebörden i begreppet god redovisningssed är oklar. Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.

Vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras.

En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Som vi

har angett ovan är det visserligen enligt vår mening inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Den kompletterande normeringen måste från tid till annan utvecklas och en läsning till den praxis som råder vore olycklig. Det kan också vara svårt att avgöra hur praxis ser ut. Även bokförings- eller redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis bör alltså tillämnas stor betydelse.

För att en på detta sätt definierad redovisningssed ska kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet – normeringen inom EG och International Accounting Standards Committee kan här nämnas som det för närvarande viktigaste exemplet – måste tillämnas betydelse.

I några fall kan det utifrån sådana allmänna överväganden vara ganska okomplicerat att slå fast hur lagens regler ska tolkas och fyllas ut, dvs. vad som utgör god redovisningssed. I många andra fall behövs det klargörande uttalanden. Det behövs därför ett eller flera ”normgivande organ” som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. Ett sådant normgivande organ bör visserligen inte ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.

God redovisningssed ska alltså komma fram genom en tolkning av redovisningslagarna. När en sådan tolkning blir komplicerad behövs det normgivande organ som fyller ut redovisningslagarna. Även om dessa organs uttalanden inte är bindande i formell mening, får de mycket stor betydelse för tolkningen av vad som är god redovisningssed. Normalt bör det föreligga ”alldeles särskilda omständigheter” för att man ska gå ifrån den bestämning av god redovisningssed som har gjorts av ett av samhället utpekade normgivande organ (a. prop. s. 187).

5.3.3 De normgivande organen

Uppgiften att fylla ut redovisningslagarna har alltså anförtrotts vad som betecknas som normgivande organ. För närvarande finns tre organ som har denna uppgift.

Bokföringsnämnden (BFN) 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 BFL och ÅRL. Därutöver ger nämnden ut vägledningar och uttalanden. Nämndens arbete är inriktat på frågor om löpande bokföring och arkivering samt redovisningsfrågor som framför allt rör små och medelstora företag.

Finansinspektionen är också en statlig myndighet. Inspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) i den utsträckning det är påkallat med hänsyn till dessa företags särart. Inspektionen utfärdar såväl allmänna råd som bindande föreskrifter.

BFN:s och Finansinspektionens uppgifter har reglerats i BFL. I 8 kap. 1 § anges att BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och att Finansinspektionen har motsvarande uppgift i sådana företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart.

Redovisningsrådet var ett privaträttsligt organ med ändamål att främja utvecklingen av god redovisningssed i publika företag. Rådet utfärdade 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 utformades med utgångspunkt i de internationella redovisningsstandarder som ges ut av International Accounting Standards Board (IASB) eller dess föregångare International Accounting Standards Committee (IASC). Rekommendationerna behandlar i första hand företagens offentliga redovisning.

Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden blev 2005 huvudman för Redovisningsrådet. En organisatorisk förändring ägde rum 2007 och innebar bl.a. att Rådet för finansiell rapportering (RFR) bildades som ersättare för Redovisningsrådet. RFR har övertagit ansvaret för underhåll och uppdatering av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden RR 30–32, URA 5–7 och URA 42–47 men inte övriga rekommendationer och uttalanden.

5.3.4 Tillkomsten av BFN

BFN tillkom i samband med den tidigare bokföringslagen (1976:125), GBFL. Enligt förarbetena borde god redovisningssed röra sig om en ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”. Stor betydelse för innebörden av begreppet tillmättes uttalanden i redovisningsfrågor från den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet. Dåvarande Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer hade genom olika utfärdade rekommendationer fått stort inflytande när det gällde att tolka begreppet god redovisningssed. Enligt departementschefens mening kunde det emellertid inte helt överlämnas åt enskilda intressen att närmare bestämma innebörden av detta begrepp. Det var angeläget att företrädare för det allmänna – som hade stora intressen att bevaka i sammanhanget – också fick tillfälle att öva inflytande i frågan. En särskild nämnd för redovisningsfrågor borde därför inrättas. Nämnden förutsattes komma att utöva stort inflytande på hur frågor om god redovisningssed skulle bedömas i olika situationer. Den skulle, mot bakgrund av den ständiga utvecklingen på redovisningsområdet, anpassa praxis och med hänsyn härtill utforma vad som är god redovisningssed (prop. 1975:104 s. 148). Det uttalades också att ett sådant expertorgans arbetsuppgifter varierade inom vida gränser. I första hand borde expertorganet avge rekommendationer baserade på ”systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar” (a. prop. s. 200).

Mot bakgrund av dessa uttalanden blir det av intresse i vad mån BFN:s verksamhet kan sägas ha bestått i att skapa normer eller om nämndens uppdrag var att dokumentera den faktiskt förekommande redovisningen och utifrån denna dokumentation uttala sig om vad som mer generellt borde gälla som god redovisningssed. Den bild som framträder i doktrin och förarbeten är inte alldeles klar.

Nämndens uppdrag var att utveckla god sed. I begreppet sed torde ligga att det måste vara fråga om en faktiskt etablerad praxis i ett företag eller en bransch (jfr Per Thorell, Skattelag och affärs-sed, 1984, s. 52). En alltför stark låsning till vad som faktiskt förekom i företagen skulle emellertid ha kunnat hindra utvecklingen (a.a. s. 53). I BFN:s roll får därför också anses ha legat att anvisa lösningar som inte hade stöd i praxis. Om sådana rekom-

mendationer också kunde anses utgöra god redovisningssed innan de kommit i praktisk tillämpning är emellertid mycket osäkert.

Sammanfattningsvis kan det sägas att förutsättningarna för BFN:s verksamhet inledningsvis var sådana att arbetet i mångt och mycket handlade om att utveckla normer med ett tydligt stöd i den redovisning som tillämpades i de i redovisningshänseende kvalitativt framstående företagen.

5.3.5 BFN:s roll i och med BFL

Genom BFL fick BFN ett uttryckligt huvudansvar för utvecklandet av god redovisningssed. I 8 kap. 1 § BFL anges att ”Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklingen av god redovisningssed”. Av förarbetena framgår att nämndens roll i första hand gäller frågor om löpande bokföring och arkivering samt redovisningsfrågor som framför allt rör små och medelstora företag. I sistnämnda fall förutsätts nämnden göra uttalanden om i vilken utsträckning Redovisningsrådets rekommendationer, som är inriktade på publika företag, utgör god redovisningssed även för mindre och medelstora företag. Nämnden har dock också en roll som övervakare av Redovisningsrådets arbete. BFN förutsätts nämligen kunna ingripa om Redovisningsrådet inte skulle tillhandahålla behövliga uttalanden eller om de rekommendationer som rådet utfärdar från allmänna utgångspunkter skulle leda till otillfredsställande resultat (prop. 1998/99:130, s. 189).

Genom BFL har BFN fått en skyldighet att påverka vad som ska betraktas som god redovisningssed. Det är BFN som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed vilket bl.a. innefattar en skyldighet att utarbeta vägledande uttalanden i redovisningsfrågor (a. prop. s. 410). Nämnden har alltså fått en mer uttalad roll som normskapare. Tyngdpunkten har förskjutits från att utifrån faktisk förekommande praxis på området uttala sig om vad som är lämpligt, till att utifrån egna lämplighetsbedömningar bestämma vad som är god redovisningssed.

I kapitel 4 har utförligt diskuterats hur den kompletterande normgivningen utvecklas mot olika regler för olika företag. Denna utveckling påverkar naturligtvis också de frågor som diskuteras i detta avsnitt.

5.3.6 Finansinspektionens föreskriftsrätt

Finansinspektionen har till skillnad från BFN rätt att ge ut bindande föreskrifter om god redovisningssed, men rätten är begränsad till redovisningen i de finansiella företagen. Denna föreskriftsrätt bygger på bemyndiganden i 1 kap. 5 § ÅRKL och 1 kap. 4 § ÅRFL. Med stöd av dessa bemyndiganden kan Finansinspektionen meddela närmare föreskrifter om bl.a. sådana företags löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning.

Att denna föreskriftsrätt står i överensstämmelse med RF:s regler om normgivning har inte varit oomtvistat. Frågan har inte i första hand rört föreskrifternas förhållande till skattelagstiftningen utan föreskrifternas förhållande till RF:s regler om normgivning på det privaträttsliga respektive det offentlighetsrättsliga området. Normgivning på det privaträttsliga området, vilket innefattar regler om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden inbördes, ska meddelas genom lag (8 kap. 2 § RF). Liksom skatte regler tillhör dessa privaträttsliga normer riksdagens exklusiva kompetensområde och riksdagen kan således inte delegera normgivningen till regeringen eller underordnat organ. Även offentlighetsrättsliga föreskrifter, dvs. föreskrifter som gäller förhållandet mellan enskilda och det allmänna och avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden ska meddelas genom lag (8 kap. 3 § RF). På detta område kan emellertid riksdagen i viss omfattning delegera normgivningskompetensen till regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. Det gäller bl.a. i fråga om föreskrifter om kreditgivning och näringsverksamhet (8 kap. 7 § RF).

En föreskriftsrätt motsvarande den i ÅRKL och ÅRFL fanns också i 11 kap. 2 § lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet (numera ersatt av lagen [2007:528] om värdepappersmarknaden). I sitt yttrande över förslaget till den lagen ifrågasatte Lagrådet bemyndigandet mot bakgrund av bestämmelsen i 8 kap. 2 § RF, eftersom åtminstone vissa föreskrifter på redovisningsområdet, enligt Lagrådets mening, avsåg enskildas inbördes ekonomiska förhållanden. Lagrådet redogjorde också för kopplingen mellan redovisning och beskattning och att den innebar att GBFL:s värderings- och periodiseringsregler fick omedelbar betydelse för skattebelastningen. Detsamma skulle – förutsatt att de befanns grundlagsenliga – gälla föreskrifter om redovisning som utfärdats med stöd av det tilltänkta bemyndigandet. Bindande regler av betydelse för skatteuttaget skulle därigenom indirekt kunna utfärdas

i form av föreskrifter med lägre konstitutionell status än lag. En sådan ordning måste enligt Lagrådet betecknas som olämplig (prop. 1991/92:113, s. 470).

Lagrådet utgick från att den då tillsatta Redovisningskommittén i sitt arbete skulle ta upp frågan om möjligheterna till delegering. I avvaktan på detta ville Lagrådet inte motsätta sig ett bemyndigande av ett slag som redan fanns i annan lagstiftning på det finansiella området (a. prop. s. 471). Bemyndigandet infördes i lagen, men även departementschefen hänvisade till att Redovisningskommittén skulle komma att behandla frågan (a. prop. s. 54).

Redovisningskommittén ansåg att stora delar av det område, som föreskriftsrätten enligt bemyndigandena i ÅRFL och ÅRKL omfattade, skulle uppfattas som civilrättsliga, vilket talade mot en delegation av normgivningsmakten. Vidare pekade kommittén på sambandet mellan redovisning och beskattning och att bemyndigandena innebar att bindande regler av betydelse för skatteuttaget indirekt kan utfärdas i form av föreskrifter med lägre konstitutionell status än lag (SOU 1996:157, s. 149 f.). Eftersom det enligt kommitténs synsätt var mycket osäkert om det var förenligt med RF att delegera rätten att utfärda materiella redovisningsföreskrifter till Finansinspektionen borde bemyndigandena upphävas eller RF kompletteras. Kommittén valde att föreslå att bemyndigandena skulle upphävas (a.a. s. 190 f.).

Redovisningskommitténs förslag genomfördes dock inte utan bemyndigandena blev kvar. Frågan behandlades utförligt av Lagrådet i samband med BFL:s tillkomst. Lagrådet konstaterade att den föreslagna BFL och ÅRL med däri föreslagna ändringar hade karaktären av ramlagar, som skulle fyllas ut genom bindande föreskrifter av regeringen eller annan myndighet, råd och rekommendationer av BFN och andra organ samt naturligtvis rättspraxis. Lagrådet hade svårt att se att det skulle vara möjligt att föreslå något annat, eftersom materialet var alldeles för omfattande och dessutom behövde ändras alldeles för ofta för att kunna rymmas i lagar stiftade av riksdagen. När det gällde råd och rekommendationer till utfyllande av begreppet god redovisningssed kunde några principiella invändningar inte riktas mot sådana. De skulle självfallet få en stor betydelse men ytterst var det domstolarna som hade att ta ställning till innebörden av god redovisningssed i lagen. Mer svårbedömd var frågan om verkan av bindande föreskrifter. Detta hängde samman med att normdelegation inte kan äga rum på det civilrättsliga området och att de föreskrifter det var fråga om

uppenbarligen inte kunde rymmas inom begreppet verkställighetsföreskrifter. Lagrådet fann att sådana bemyndiganden som det nu var fråga om hade getts av riksdagen vid upprepade tillfällen, vilket klart talade mot tanken att de skulle vara inkonstitutionella. Lagrådet hänvisade också till ett tidigare principuttalande av Lagrådet där det uttalades att kravet på en grundlagstillämpning i strikt överensstämmelse med lagtexten knappast framträdde genomgående med samma styrka. Det fick anses ha större tyngd när det gällde exempelvis innebörden av de absoluta fri- och rättigheterna eller när det gällde vad regeringen utan bemyndigande ägde förordna om, än när fråga var om riksdagens möjligheter att delegera normgivningsmakt till regeringen (prop. 1998/99:130, s. 254 f.).

5.4 Rättsvetenskapliga utlåtanden

5.4.1 Uppdraget

Utredningen har uppdragit åt professor Robert Pålsson och professor Thomas Bull att uttala sig om följande frågor:

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 företagets storlek? Frågan avser den lagliga aspekten, men även lämpligheten av en sådan ordning i förhållande till grunderna för regeringsformen.

Med anledning av uttalanden i doktrinen (Jan Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 91 f.) har det ur ett grundlagsperspektiv någon betydelse att god redovisningssed skattemässigt endast påverkar tidpunkten för när inkomster och utgifter ska tas upp vid beskattningen?

Som en bakgrund till uppdraget angavs följande. Utredningen överväger om det även fortsättningsvis ska finnas ett samband mellan redovisning och beskattning när det gäller beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Fråga har uppkommit hur ett sådant rättsligt samband förhåller sig till RF:s bestämmelser, särskilt reglerna i 8 kap. 3 och 7 §§ om att riksdagen ensam äger besluta om regler som gäller skatt. Frågan om ett eventuellt framtida samband påverkas också av den utveckling som pågår på redovisningsområdet. Utvecklingen kan i korthet beskrivas så att redovisningen förrättsligas och kategoriseras, vilket innebär

att god redovisningssed i mycket större uträkning än tidigare bygger på skrivna regler som utformas av s.k. normgivande organ och att regler innebär skilda lösningar för företag av olika storlek. Till bilden hör att det för beskattningsändamål finns ett starkt behov av förutsebarhet och stabilitet. Det kan därför inte komma i fråga att bygga beskattningen på redovisningsnormer, om inte dessa efterlevs av de skattskyldiga och tillämpas av domstolarna.

Robert Pålsson och Thomas Bull är helt överens om att det från konstitutionella utgångspunkter saknar betydelse att redovisningens inflytande över beskattningen är begränsat på det sättet att det endast är tidpunkten för beskattningen som kan styras av god redovisningssed. I det följande redovisas Robert Pålssons och Thomas Bulls yttranden (bilaga 2 och 3) uppdelat på de frågor de gäller.

5.4.2 Är det förenligt med RF att bevara sambandet?

Robert Pålsson

Robert Pålsson menar att det inte går att ge ett enda juridiskt korrekt svar på frågan om det är 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 företagets storlek.

Robert Pålsson anser att det finns fog för slutsatsen att en fortsatt koppling är förenlig med grundlagen, men menar också att det finns 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 enligt Robert Pålsson att hänsynstagandet till den svenska konstitutionen på det aktuella området reducerats till en ren formalitet.

Robert Pålsson framhåller emellertid också 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 uppräkningslista av namngivna skattsubjekt vilka frikallas från skattskyldighet. Det råder enligt Robert Pålsson 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. Det framstår enligt Robert Pålsson inte som orimligt att anlägga ett liknande synsätt när det gäller kopplingen mellan redovisning och beskattning.

Thomas Bull

Enligt Thomas Bull kan frågan om grundlagsenligheten med en koppling mellan redovisning och beskattning enligt ett system som det i uppdraget beskrivna inte besvaras entydigt, utan beror ytterst på vilken modell för grundlagstolkning som anläggs.

Anlägger man en formell lagtolkningsmodell leder det enligt Thomas Bull till slutsatsen att ett fortsatt samband är förenligt med grundlagen. Med en materiell lagtolkningsmetod blir slutsatsen den motsatta.

I sitt yttrande tar Thomas Bull sin utgångspunkt i ett allmänt resonemang om tolkning av grundlagar. Grundlagarna omfattar många typer av regler och det sakliga regelområdet påverkar hur sedvanliga tolkningsprinciper tillämpas. Således anses, enligt Thomas Bull, allmänt att regler om fri- och rättigheter ska tolkas frikostigt till fördel för enskilda. Thomas Bull menar att det är en naturlig utgångspunkt för ett regelverk som ska skydda enskilda mot maktmissbruk och kränkningar av centrala rättsstatliga värden. På området för normgivningsmakt (8 kap. RF) har man enligt Thomas Bull tidigare ansett att det fanns ett visst utrymme för ändamålstolkning av reglernas innebörd i de fall enskildas intressen eller det kommunala självstyret inte berörs av frågeställningen. Detta har fått kritik i doktrinen, inte minst mot bakgrund av att reglernas huvudsyfte varit att skydda riksdagens normgivningskompetens från att urholkas av praktiska skäl.

Thomas Bull menar vidare att man på senare tid i lagstiftnings- och rättspraxis till synes anammat ett mer strikt synsätt vid grundlagstolkning, något som antyder att tidigare ställningstaganden kan kräva nya överväganden. Samtidigt har man enligt Thomas Bull alltmer kommit att betona lagstiftningsförslags faktiska effekter och därmed anlagt ett mindre formellt synsätt än tidigare på de konstitutionella reglernas inverkan. Detta bör enligt Thomas Bull rimligtvis också påverka hur man ser på riksdagens möjligheter

att i dag frånhända sig den praktiska bestämmanderätten över vissa delar av skatterätten.

5.4.3 Argument för och emot att fortsatt samband är förenligt med RF

Både Robert Pålsson och Thomas Bull har redovisat argument som talar för respektive emot att ett fortsatt samband är förenligt med regeringsformens delegationsförbud.

Robert Pålsson

Robert Pålsson anser att följande argument talar för att ett fortsatt samband är förenligt med grundlagen. Föreskriftkravet är åtminstone i formell mening tillgodosett genom att hänvisningen 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 enligt Robert Pålsson en presumtion om att en framtida koppling, om än med större tonvikt på skrivet regelmaterial, också kommer att åtnjuta god förankring/legitimitet hos användarna.

Robert Pålsson menar vidare att 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.

Följande argument anser Robert Pålsson talar emot att ett fortsatt samband är förenligt med grundlagen. 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 en delegation de facto av normgivningsmakten till BFN m.fl. Detta kommer i konflikt med

de konstitutionella grunderna för beskattningsmakten. Redan det sätt på vilket uppdraget till honom formulerats, varvid det klart framgår att formellt oförbindande allmänna råd avses få en ställning som om de vore bindande, menar Robert Pålsson illustrerar att den beskrivna framtida kopplingen mellan redovisning och beskattning kommer att baseras på ett avsiktligt kringgående av grundlagen. Enligt Robert Pålsson har lagstiftaren 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.

Thomas Bull

Med de utgångspunkter Thomas Bull ställt upp blir frågan om ett fortsatt samband ska anses förenligt med grundlagen synonym med frågan om man ska anlägga ett formellt eller ett materiellt synsätt vid tolkning av regeringsformen.

Argumenten för ett formellt betraktelsesätt är enligt Thomas Bull dels att riksdagen under lång tid accepterat att sådan normbildning skett utan dess direkta medverkan, dels att en sådan lösning rent praktiskt knappast kan sägas vara uppenbart grundlagsstridig (11 kap. 14 § RF). Han anser att det finns 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.

Det finns emellertid enligt Thomas Bull också skäl som talar för en mer materiell tolkningsmetod. Han menar att anläggandet av ett materiellt perspektiv – med konsekvensen att riksdagens medverkan skulle krävas i högre utsträckning – skulle 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 enligt Thomas Bull 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 också bör utsträckas till andra delar av regeringsformens regler kan enligt Thomas Bull diskuteras. Givet den ovan behandlade starka ställning som riksdagen getts i den svenska grundlagen

kan det enligt Thomas Bull argumenteras för att också skyddet av denna ställning, bl.a. i form av reglerna om normgivningskompetens, borde ges en generös tolkning liknande den som medborgerliga rättigheter omfattas av. Med en sådan utgångspunkt borde enligt Thomas Bull redovisningsreglernas materiella innehåll, i högre grad än i dag, komma till uttryck i lag. Thomas Bull menar att förändringar i riktningen mot att myndigheter, branschorgan eller internationella aktörer får kompetens att utfärda bindande regler om innehållet i redovisningsrätten med ett sådant perspektiv inte kan ske utan att riksdagen i lag bestämmer om (eller sanktionerar) det huvudsakliga innehållet i dessa regler.

Vidare illustrerar Thomas Bull hur man med de olika angreppssätten kan komma till olika slutsatser. Han anför följande:

För att kunna bedöma denna fråga (frågan om ett samband även fortsättningsvis kan anses förenligt med grundlagen; utredningens anmärkning) 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. 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 redovisningsreglernas innehåll och skatteuttaget – ett mer materiellt synsätt – ger detta inte upphov till konstitutionella problem på just detta område. Civilrättsliga regler ska 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 ska 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 accepterat att 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.

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 goda 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 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 undergrävs. 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.

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.

Den slutgiltiga konstitutionella bedömningen av denna fråga har således – vilket torde ha framgått – ingen självklar 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.

5.4.4 Är det från ett konstitutionellt perspektiv lämpligt att bevara sambandet?

Robert Pålsson

Frågan om det från konstitutionella utgångspunkter är lämpligt med ett bevarat samband mellan redovisning och beskattning bör enligt Robert Pålsson 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 uttryckligen medger det. Lagtekniskt kommer denna systematik främst till uttryck i 8 kap. 6–12 §§ RF vari riksdagen ges möjlighet att delegera den normgivningsmakt som 8 kap. 1–5 §§ ger riksdagen. Normgivning om skatter får dock inte delegeras.

Robert Pålsson framhåller att den grundläggande principen att normgivningen ska skötas av riksdagen i förarbetena ges en entydig motivering. Här ses en obegränsad delegationsrätt som en fara för demokratin.

Det anförda visar enligt Robert Pålsson 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 Robert Pålsson inte komma i fråga attoreflekterat 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.

Robert Pålsson menar emellertid vidare att det inte finns något som talar för att den synnerligen begränsade frågan om skatterättsliga periodiseringar övervägts när dessa premisser för demokratisk effektivitet ursprungligen diskuterades. Han menar 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 enligt Robert Pålsson bli betydande. Han anser att en systematisk nyordning av skatterätten måste etableras, vilken kan förväntas leda till ökad komplexitet på

flera områden, liksom till ökade kostnader för åtskilliga subjekt. Robert Pålsson anser att det ligger nära till hands att vi får parallella system, där en särskild skatterättslig redovisningssed etableras successivt med hjälp av t.ex. Skatteverkets styrsignaler. Han menar att det mot detta står den närmast paradoxala situationen att en fortsatt och möjligen accelererande urholkning av RF:s betydelse kanske rentav gynnar enkelhet, förutsebarhet och effektivitet i företagsbeskattningen. Robert Pålsson menar att en sådan förutsägelse dock är vanskelig med hänsyn till den tilltagande komplexitet som bl.a. präglar den internationella redovisningsrätten.

Robert Pålsson anser att det är ett problem att RF generellt har en så svag ställning i lagstiftningsprocessen och i rättstillämpningen. En reformering av konstitutionens ställning kräver dock enligt Robert Pålsson 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 enligt Robert Pålsson 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. Enligt Robert Pålsson är ett alternativ 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 befinns önskvärt.

Robert Pålsson anser mot bakgrund av de redovisade grunderna för RF att det är 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.

Samtidigt anser Robert Pålsson att frågan om den fortsatta kopplingens lämplighet i förhållande till grunderna för RF inte bör lyftas ur sitt rättskulturella sammanhang. Mot denna bakgrund menar han 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. Robert Pålsson menar att det troligen finns goda förutsättningar för att en fortsatt koppling skulle vinna acceptans. Den tilltagande internationaliseringen kan, menar han, i sig möjligen framhållas

som en positiv faktor, i den utsträckning den främjar det svenska näringslivets handlingsfrihet och konkurrenskraft.

Utvecklingen kan enligt Robert Pålsson visserligen sägas innebära att RF:s betydelse urholkats, men på ett mycket begränsat och avgränsat område. Robert Pålsson menar att ingen absolut gräns har passerats. Han menar att 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. Han menar dock att detta synsätt har 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.

Thomas Bull

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 anför Thomas Bull följande:

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. Detsamma kan sägas om användandet av s.k. generalklausuler, som också förskjutit den reella normgivningskompetensen till andra organ än riksdagen. 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. 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 affärlivet, en opraktisk ordning som kan tvinga riksdagen att återkommande ändra reglerna för att hålla jämna steg med utvecklingen. Grundlagarna ska nu inte i främsta hand vara praktiska, utan ska 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 grundlagen ska skydda – stabilitet, förutsebarhet och möjlighet till demokratisk ansvarsutkrävande av dem 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.

5.4.5 Olika regler för olika företag

En särskild fråga gäller om det finns ett konstitutionellt problem med att olika regler gäller för olika företag.

Varken Robert Pålsson eller Thomas Bull anser principiellt att det finns några problem i denna del, men pekar på att reglerna måste uppfylla vissa villkor för att kunna accepteras.

Robert Pålsson

Robert Pålsson frågar sig om de olikformigheterna som kan bli följden av den s.k. kategoriseringen som är på väg att genomföras inom redovisningen skulle kunna utgöra ett brott mot lika-behandlingsprincipen, sådan denna kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF. Robert Pålsson framhåller att det krav på likhet inför lagen som stadgas i detta lagrum inte binder lagstiftaren men väl alla andra regelgivare och rättstillämpare. Lagstiftaren har enligt Robert Pålsson 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.

Robert Pålsson framhåller vidare att ett likabehandlingskrav också gäller med avseende på egendomsskyddet enligt Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, artikel 14. Konventionen är införlivad med svensk rätt genom lagen SFS 1994:1219. Enligt 2 kap. 23 § RF får lag eller annan föreskrift inte stå i strid med Sveriges åtaganden enligt konventionen. Robert Pålsson noterar att likhetsprincipen, sådan den kommer till uttryck i Europakonventionen, även binder den svenske lagstiftaren.

Robert Pålsson anför vidare att Europadomstolen med hjälp av proportionalitetsprincipen har angivit 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. Europadomstolens praxis innehåller enligt Robert Pålsson dock inga detaljerade och praktiskt användbara anvisningar för hur man ska konstruera likhet, dvs. avgöra huruvida två jämförbara fall föreligger. Vidare är enligt Robert Pålsson de kriterier för tillåten olikbehandling som domstolen ställt upp tämligen vaga, och därmed inte helt enkla att tillämpa på lagförslag. Han menar att den s.k. diskretionära prövningens rätt som i praxis tillerkänns de enskilda staterna på skatteområdet i praktiken förefaller innebära en presumtion *de facto*. Politiska prioriteringar och avvägningar av sociala och ekonomiska mål i skattepolitiken leder till differentieringar mellan exempelvis olika grupper av skattskyldiga, konstaterar Robert Pålsson. Han menar att den förhärskande uppfattningen sannolikt är att de enskilda staternas lagstiftare är de som normalt är bäst skickade att göra bedömningarna, i synnerhet om man ser saken ur demokratisk synvinkel. Robert Pålsson menar att 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. Han betonar att de nya regelverkens förhållande till likhetskravet inte kan analyseras innan reglerna föreligger i slutligt skick.

Robert Pålsson konstaterar avslutningsvis att man inte bör bortse från risken för att vad som uppfattas som en olikbehandling kan leda till lägre acceptans hos vissa användare av regelverket.

Thomas Bull

Inte heller Thomas Bull ser något problem i att olika regler gäller för olika företag. De konstitutionella regler som berör likabehandling och skydd mot diskriminering är enligt Thomas Bull kravet på likabehandling i 1 kap. 9 §, skyddet mot åsiktsdiskriminering i 2 kap. 12 § andra stycket och reglerna i 2 kap. 15 och 16 §§ RF. Av dessa regler är enligt Thomas Bull egentligen ingen av direkt betydelse för bedömningen av den s.k. kategoriseringens konstitutionella godtagbarhet. Via 2 kap. 23 § har också artikel 14 i Europakonventionen en särskild ställning. Artikeln förbjuder diskriminering vid statlig reglering av konventionens rättigheter.

Thomas Bull framhåller att RF inte, såsom en del andra grundlagar, innehåller 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.

I stället valdes enligt Thomas Bull en konstruktion där domstolar och myndigheter ålades att tillämpa 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. Thomas Bull menar att bestämmelsen främst tar sikte på myndigheternas agerande i tillämpningssituationer och utgör därför inte något formellt hinder mot att myndigheter vid delegerad normgivning gör skillnader mellan olika rättssubjekt.

Thomas Bull diskuterar också betydelsen av Europakonventionen om mänskliga rättigheter. Enlig artikel 14 får ingen diskrimineras i utövandet av sina konventionsrättigheter. Thomas Bull menar att en diskriminering föreligger enligt Europadomstolens 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. Det är enligt Thomas Bull svårt att bedöma kategoriseringen utifrån dessa utgångspunkter eftersom det förutsätter ingående kunskap om dess praktiska verkan. Givet att det handlar om tämligen långtgående skillnader mellan bolag som hamnar i olika kategorier bör enligt Thomas Bull avgörande vikt fästas vid om dessa skillnader kan motiveras utifrån regeringens syften. Rent praktiska hänsyn torde i en sådan bedömning ha mindre betydelse.

Thomas Bull ställer sig frågan om det finns någon annan konstitutionellt grundad invändning mot denna typ av kategorisering. Han menar att 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 § RF. 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.

5.5 Övergripande bedömningar

De mer konkreta och kortfattade slutsatser som utredningen drar när det gäller de frågor som behandlas i detta kapitel presenteras som framgått i kapitel 6. Bakom dessa ligger naturligtvis några mer allmänna bedömningar i frågor som gäller förhållandet mellan å ena sidan grundlagen och sambandet och å andra sidan sambandet och makten över beskattningen. Dessa bedömningar redovisas här.

5.5.1 Paradigmskifte – bort från beskattning av det företagsekonomiskt riktiga resultatet

Den bärande tanken bakom det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning är att det är den vinst som framkommer vid en tillämpning av de företagsekonomiskt riktiga principerna som ska beskattas. Med detta som utgångspunkt är det inte särskilt anmärkningsvärt att riksdagen i praktiken överlämnat initiativet när det gäller att bestämma över beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Avsikten har varit att det ska finnas en rak och obruten linje mellan beskattningen och det inom företagsekonomin vid varje tidpunkt förhärskande synsättet. Så länge principen är att det som gäller inom företagsekonomin också ska gälla vid beskattningen blir ett rättsligt samband av den modell vi har i dag en naturlig lösning. Möjligen skulle det med denna utgångspunkt också kunna hävdas att det inte spelar så stor roll om utvecklingen inom redovisningen drivs framåt genom att principer eller regler skrivs ned av normgivande organ eller genom en mer fri utveckling av företagspraxis.

Under lång tid följdes också principen att det företagsekonomiskt riktiga resultatet skulle läggas till grund för beskattningen. Visserligen utvecklades på vissa områden särskilda skatteregler. Inte sällan infördes emellertid dessa regler för att stödja en utveckling inom redovisningen, snarare än att lagstifta bort de skattemässiga effekterna av utvecklingen inom redovisningen. De var alltså ett utflöde av huvudprincipen och inte undantag från den. Exempel på regler som har en sådan eller liknande bakgrund är reglerna om avsättningar för framtida garantiutgifter och – vilket i dag kan tyckas märkligt – reglerna om räknenskapsenlig avskrivning. De sistnämnda reglerna infördes för att beskattningen skulle anpassa sig till den utveckling som ägt rum inom redovisningen.

De var när de infördes ett uttryck för vad som då ansågs företagsekonomiskt korrekt, även om de i dag är det tydligaste exemplet på skatteregler som avviker från vad som gäller i redovisningen. Ett annat mycket tydligt exempel på att utvecklingen gick mot en tillämpning av företagsekonomiskt riktiga principer är de förändringar som gjordes i reglerna om lagervärdering i samband med 1990 års skattereform.

Teoretiskt har säkert principen om beskattning av det företags-ekonomiskt riktiga resultatet fortfarande stort stöd. Den nämns t.ex. i utredningens direktiv. I praktiken har emellertid principen alltmer kommit att urholkas.

Utvecklingen från en följsamhet inom beskattningen mot den teoretiskt riktiga redovisningen påbörjades under 1990-talet. Tydligast visar den sig i tillskapandet av särskilda redovisningsregler för juridisk person som, av skatteskäl, avviker från de principer som företaget tillämpar i koncernredovisningen. En motsvarande utveckling kan emellertid också skönjas inom skattelagstiftningen. Särskilda skatteregler införs inte längre för att se till att utvecklingen inom redovisningen får genomslag även i den skattemässiga rättstillämpningen, utan för att de skattekonsekvenser som nya redovisningsprinciper ger anses olämpliga.

Vill man skaffa sig en överblick över utvecklingen inom redovisningsnormgivningen kan man finna den i rekommendationen RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer. För IFRS-företagen berör undantagen numera många områden. Även för företag som inte direkt följer IFRS-reglerna utan Redovisningsrådets eller BFN:s normgivning finns motsvarande företeelser, om än inte i samma omfattning.

Genom denna utveckling har ett paradigmskifte inträtt. Det är inte längre så att principen att företagsbeskattningen ska följa den företagsekonomiskt riktiga redovisningen gäller som huvudprincip.

Det är viktigt att framhålla att det med den utveckling som pågår inom redovisningen inte är svårt att försvara att principen i praktisk tillämpning övergivits. Utvecklingen mot marknadsvärdering inom redovisningen utmanar nämligen principer som är grundläggande inom beskattningen och kanske kan man till och med säga att ett bibehållande av principen skulle ha medfört att skatteförmågeprincipen fått stryka på foten. Å andra sidan har tekniken att utveckla särskilda principer för redovisningen i juridisk person kommit till användning även på områden som inte alls berörs av marknadsvärdering och i fall då beskattningsekvenserna i fråga inte kan anses komma i konflikt med en traditionell syn på vad som konstituerar skatteförmåga.

Hur påverkas då de konstitutionella frågorna och maktfrågorna av paradigmskiftet? Utvecklingen innebär att uppgiften att uttolka god redovisningssed fått en helt annan karaktär i och med att den tidigare raka och obrutna linjen mellan det företagsekonomiskt korrekta resultatet och beskattningen brutits. Det handlar inte

längre enbart om att tillämpa redovisningsprinciper eller överväga redovisningstekniska frågor om när en inkomst blir en intäkt eller vilket värde en tillgång har. Det handlar i stället om rättspolitiska överväganden beträffande när det utifrån allmänna lämplighetsöverväganden är rimligt att en inkomst ska tas upp till beskattning eller en utgift dras av. Man kan säga att i och med att idén om beskattning utifrån renodlat företagsekonomiska överväganden fallit har uppgiften att bestämma vad som ska gälla övergått till att vara en traditionell skattepolitisk fråga, som inte skiljer sig från andra sådana frågor.

Frågan har ytterligare en dimension. I ett system som innebär att det finns ett materiellt samband, som verkligen är ett samband med de redovisningsprinciper som företaget tillämpar i de rapporter som är relevanta för de finansiella marknaderna, finns inbyggda begränsningar som innebär att makten över skattebasen inte behöver någon närmare tillsyn. Tanken är att företagens intresse av att visa ett korrekt resultat motverkar deras vilja att påverka utformningen av redovisningsreglerna på ett sätt som är negativt för skattebasen. När man som i Sverige sedan slutet av 1990-talet bryter sambandet mellan koncernredovisningen och beskattningen förändras också förutsättningarna för riksdagen att lämna ifrån sig makten över skattebasen. Är sambandet brutet har företagen nämligen inte längre samma intresse av att balansera önskan att senarelägga beskattningen med viljan att lämna korrekt finansiell information till marknaderna. Den balans som finns inbyggd i systemet försvinner när principen om beskattning av det företagsekonomiskt korrekta resultatet överges.

5.5.2 Skatt – en fråga som gäller de offentliga finanserna

Ett skäl till att skatteregler ska beslutas i lag är att det handlar om regler som är grundläggande i en demokrati. Ett ytterligare skäl som inte får glömmas bort är att skattepolitiken är central för administration och styrning av de offentliga finanserna.

Denna fråga har både principiella och praktiska dimensioner.

Till den principiella dimensionen får väl hänföras att statsbudgeten är ett mycket viktigt politiskt instrument. Men inte heller den praktiska dimensionen av frågan får underskattas. Ett praktiskt exempel på de svårigheter som kan uppstå om makten läggs någon annanstans än hos riksdagen gäller finansieringen av ändrade regler.

Förändringar i skatteregler, även sådana som från principiella utgångspunkter kan förefalla betydelselösa, kan ge inkomstbortfall som måste balanseras med besparingar eller skattehöjningar på andra områden. När man överväger hur strikt man bör vara när man bedömer om andra än riksdagen kan ges makt över skattebasen måste man naturligtvis fråga sig hur de avvägningar som måste göras ska gå till om makten över skattebasen är kopplad till redovisningsnormgivningen.

Frågan kan tas ner från det principiella planet och ges ett mer jordnära perspektiv. Anta att BFN av förenklingsskäl vill tillåta direktavdrag för vissa utgifter. Vem ska fatta de beslut som ska finansiera förändringen? Eller motsatt: antag att BFN vill förbättra redovisningsstandarden och kräva att utgifter hänförliga till immateriella tillgångar aktiveras. Hur ska man se till att det sammanlagda skatteuttaget inte påverkas?

Detta är naturligtvis inget helt nytt problem eftersom vi redan i dag har ett samband mellan redovisning och beskattning. Här kan man emellertid se betydelsen av den utveckling som varit och som är på gång. Så länge redovisningen styrdes av principen att den företagsekonomiskt riktiga lösningen skulle gälla och dessutom utvecklades i någorlunda rimlig takt var problemet begränsat. Det var helt enkelt inte meningen att några andra överväganden än vad som var redovisningsteoretiskt korrekt skulle göras inom ramen för redovisningsnormgivningen. I den mån det fanns samhällliga skäl för att låta skattebasen bestämmas av annat än god redovisningssed var det en fråga för riksdagen, som med särskilda skatteregler kunde ingripa. Som framgått ovan är situationen i dag en annan.

5.5.3 Lagtolkning eller regelgivning

En annan fråga av central betydelse för de ämnen som behandlas i kapitlet är vilken karaktär utvecklingen av det som kallas god redovisningssed i framtiden kommer att ha. Kanske illustreras frågeställningen bäst av om man med en förenkling formulerar frågan: Kommer utvecklingen av god redovisningssed att handla om lagtolkning eller regelgivning? Man ställs då också inför frågan om det för maktfrågorna och de konstitutionella frågorna finns relevanta skillnader mellan å ena sidan hur det har varit och å andra sidan hur det är och hur det kommer att bli.

Frågan gäller alltså utvecklingen av god redovisningssed och bör diskuteras utifrån sedens ursprung, form och relation till lagen. Varför är då dessa frågor viktiga? Därför att den eventuella motsättningen mellan ett fortsatt samband och regeringsformens föreskriftskrav rimligen bortfaller om de normgivande organens verksamhet kan karaktäriseras som att de enbart eller i allt väsentligt ur lagreglerna tolkar fram det som egentligen redan följer av lagen och att den tolkning de gör egentligen skulle kunna göras av envar som har motsvarande kompetens.

En diskussion av dessa frågor bör börja i det som har varit. Vilken roll och verksamhet har BFN, Redovisningsrådet, Finansinspektionen och IASB haft? Därefter kan man följa utvecklingen framåt. Av störst intresse för utredningens uppdrag är naturligtvis hur det kommer att bli i framtiden. I denna senare del blir framställningen med nödvändighet osäker och kanske till och med spekulativ. Framtidsperspektivet är emellertid nödvändigt.

När det gäller BFN kan man konstatera att nämndens verksamhet under den tid den funnits i stora delar kan sägas ha bestått i att tolka GBFL. En genomgång av cirkulärsvar, uttalanden och rekommendationer från nämnden, i vart fall om man ser till verksamheten från 1976 till millennieskiftet, ger vid handen att denna förhållandevis ofta visar på stora likheter med traditionell rättstillämpning. De frågor som behandlas är begränsade till omfånget, svaret söks i förarbeten, praxis m.m. och kommuniceras med omvärlden genom att nämnden anger vilken lösning den anser följer av lagen. Möjligen kan man också säga att BFN under denna tid gjorde sitt största avtryck inom skatterätten genom de yttranden man i enskilda fall avgav till förvaltningsdomstolar och inte genom de allmänna råd som gavs ut. Här är det tydligt att nämnden egentligen inte gjort något annat än vad domstolarna i princip själva hade kunnat göra om de haft motsvarande kunskaper inom redovisningsområdet. I många fall omvandlades yttrandena till allmänna råd efter att nämndens ställningstagande visat sig hålla vid domstolsprövningen. Utvecklingen av de allmänna råden och skatterättslig praxis kom därmed att gå hand i hand.

Kanske är det mot denna bakgrund man ska förstå att frågan om relationen mellan föreskriftskravet och annan kompletterande normgivning än Finansinspektionens föreskrifter kom att visas ett begränsat intresse vid tillkomsten av BFL. Kanske är det också förklaringen till att det skatterättsliga perspektivet i det närmaste helt föll bort. Departementschefen uttalade då att den komplette-

rande normgivningen motsvarar traditionell lagtolkning, med vissa inslag av utfyllande tolkning.

Man kan alltså säga att det finns stöd för uttalandet att det huvudsakligen var frågan om traditionell rättstillämpning som BFN ägnade sig åt under sina första 20 år. Redan under denna tid hade det dock funnits delar i BFN:s verksamhet som är svårare att kategorisera som traditionell rättstillämpning eller lagtolkning. Det finns exempel på att nämnden redan tidigare arbetat med stora frågekomplex, sökt lösningar i internationell redovisningsteori snarare än i lagen och gett ut rekommendationer som när de beslutats inte varit etablerad praxis ens hos de största företagen. Som framgått torde det emellertid i dessa fall ha ansetts att det krävdes att normerna kom i praktisk tillämpning för att man skulle kunna hävda att de utgjorde god redovisningssed (avsnitt 5.3.4).

De nu redovisade utgångspunkterna för BFN:s arbete skulle komma att ändras när den internationella normgivningens påverkan på svensk redovisning tog fart på allvar. Startpunkten för detta var tillskapandet av Redovisningsrådet och – framför allt – rådets beslut att börja översätta IAS-standards i stället för att skriva egna. Beslutet innebar att det nu i rask takt infördes standarder med skrivna regler. Den goda redovisningsseden för de företag som berördes övergick successivt från att vara huvudsakligen sedvane-styrd med vissa inslag av skrivna regler till att vara ett i princip heltäckande regelverk, med allt vad till ett sådant hör. Inflytandet över reglernas innehåll och inspirationen till dem blev genom bindningen till IFRS principiellt icke-frågor. För de noterade företagen blev reglerna också så småningom bindande genom de krav på efterlevnad som infördes i börsens noteringsavtal.

De nya angreppssätten, som onekligen hade stora fördelar och sannolikt var nödvändiga ur ett aktiemarknadsperspektiv, fick så småningom konsekvenser i andra avseenden. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning upplevde de företag som var direkt berörda av reglerna att de drabbades av en tidigarelagd beskattning. Effekterna inträdde både i de fall det fanns särskilda skatteregler som för sin tillämpning förutsatte en motsvarande behandling i redovisningen och i de fall redovisningen styrde beskattningen. Eftersom någon frikoppling inte genomfördes uppstod behov av särskilda regler för redovisning i juridisk person. Dessa måste bli undantagsregler från huvudregeln att samma principer ska gälla i koncern och juridisk person. Eftersom huvudreglerna hade formen av just regler måste undantagsreglerna också

få det. På så sätt kom även de delar av redovisningen som direkt berör beskattningen i dessa företag att i princip bli fullständigt regelstyrda.

En liknande utveckling drevs av motsvarande skäl fram i de framför allt mindre företag som inte direkt berördes av aktie marknadsfrågan. Fram till dess att omvandlingen av internationella redovisningsstandarder till svenska redovisningsregler började på allvar torde det åtminstone i huvudsak ha varit en allmänt accepterad uppfattning att god redovisningssed var ett generellt begrepp. Det som var god redovisningssed för ett företag var det också för ett annat, även om det kunde finnas stora skillnader i storlek m.m. mellan företagen. Denna tidigare uppfattning om god redovisningssed som något enhetligt var ju också en förutsättning för att den äldre synen på hur god redovisningssed utvecklas skulle kunna fungera. Om det finns skilda seder för olika stora företag kan ju inte utvecklingen i de bästa (läs: största) företagen driva de andra företagen framåt. Visst fanns det utrymme för branschpraxis och liknande men tanken att generellt helt olika lösningar kunde gälla för olika företag när frågan var identisk får nog ändå sägas vara en nyhet som följde i spåren av börsbolagens koppling till IAS och den regelmassa som därigenom kom att bli god redovisningssed för dessa företag.

Genom regelutvecklingen för de större företagen blev det med den konstruktion som finns inom redovisningen svårt att utan särskilda undantagsregler hävda att något annat gällde för dem. Det växte därför fram ett behov av att även reglera redovisningen för de onoterade företagen. Annars hade den goda redovisningssed som genom regelgivning etablerats för de större företagen närmast med automatik blivit gällande även för de mindre företagen.

Detta var bakgrunden till att BFN i slutet av 1990-talet beslutade sig för att anpassa IAS internationella standarder för onoterade företag. Då ändrade även nämndens arbete karaktär. Beslutet innebar att IAS-standarder via Redovisningsrådet blev det som gällde också för de små företagen. Lagen och dess bestämmelser sköts alltså i bakgrunden till förmån för internationella standarder. Detsamma måste sägas om företagspraxis, även om nämnden i några fall avstod från att införa principer som gällde enligt IAS, men som inte etablerats i Sverige. Formen var normgivning. Arbetet bedrevs med målet att skapa ett i princip heltäckande regelverk även för de mindre företagen.

Sammanfattningsvis kan man säga att redovisningen vid millennieskiftet i princip var helt regelstyrd för de större företagen och att en motsvarande utveckling var på gång för de mindre. Utvecklingen mot en mer internationellt styrd redovisning har därefter brutits för de mindre företagen genom att BFN inlett arbetet med den s.k. kategoriseringen. Detta har emellertid snarast inneburit att utvecklingen mot en mer regelstyrd redovisning förstärkts. Som tidigare framgått är det nödvändigt att normer ges i form av regler om de har till syfte att bryta sambandet med ett regelverk. Bara regler biter på regler. Mot denna bakgrund finns det ingen anledning att för framtiden tro annat än att utvecklingen mot en regelstyrd redovisning kommer att fortsätta.

Det kan nu vara dags att sammanfatta utvecklingen.

Till att börja med gällde ett samband mellan beskattning och god affärssed. Företagen, skattemyndigheterna och domstolarna bands alltså till den faktiska praxis som etablerat sig i företagen. En sådan ordning har naturligtvis sina svagheter, men kan knappast kritiseras för att makten placeras hos något annat offentligt organ än riksdagen.

God affärssed ersattes så småningom av god redovisningssed och företagspraxis betydelse begränsades, även om den alltjämt var viktig. Så sent som vid arbetet med GBFL kan man tydligt skönja tanken på ett växelspel mellan normgivarna (då framför allt BFN) och praxis. Praxis utvecklas i de redovisningsmässigt framstående företagen och BFN spred den. Såvitt gäller BFN och skattepraxis kan man se ett liknande växelspel mellan nämnduttalanden, domstolspraxis och allmänna råd från nämnden. Inte heller med de nu beskrivna förändringarna kan man se något större problem, vare sig när det gäller maktfördelning eller föreskriftskravet.

Under det senaste årtiondet har normgivningens ställning tydligt stärkts på bekostnad av företagspraxis. För de största företagen är redovisningen helt regelstyrd. Utvecklingen har drivits av framväxten av internationella redovisningsstandarder. De har nationellt blivit bindande för de noterade företagen först genom börsens arbete och därefter genom EG-förordningen. I betydande omfattning har utvecklingen mot bindande regler i koncernredovisningen motverkats genom särskild normgivning för juridisk person och effekterna såvitt gäller beskattningen har hittills begränsats. Genom det sätt på vilket god redovisningssed utvecklats har denna utveckling också kommit att påverka de mindre företagen. Också

för dem har en i det närmaste helt regelstyrd redovisning kommit allt närmare.

Genom det arbete med att ta fram kompletta regelverk för olika kategorier av företag som nu pågår inom BFN etableras ytterligare en modell som innebär att regelstyrningen också blir helt dominerande för de mindre företagen och att lagen ytterligare skjuts i bakgrunden. En kategorisering innebär med nödvändighet en brytning med det sätt att utveckla god redovisningssed som vi tidigare känner. Det som är tillåtet för ett företag kommer inte alltid att vara det för ett annat. Det som är påbjudet för ett behöver inte vara det för ett annat. Den som väljer en lösning för en post kommer samtidigt att bli bunden till en annan lösning för en annan post.

Kategoriseringen genomförs också huvudsakligen i normgivningen och inte genom en mer detaljerad lagreglering. Detta innebär att lagen är öppen för alla de lösningar som kan gälla i någon kategori. I praktiken bestämmer normgivningen inom lagens ramar, som nu är öppnare än någonsin, vad som ska gälla. Det innebär att normgivarna måste ges vidgad makt att förbjuda det som uttryckligen är tillåtet och att påbjuda det som i lagen är en option. Utan sådana inslag kan en kategoriserad redovisning inte leda till en finansiell information som blir begriplig. Lagstiftaren har också varit medveten om den problematik som vidgade ramar i lagstiftningen ger när det gäller normgivningen och dess möjligheter (SOU 2003:71, s. 139 f.).

För framtiden får man således utgå från att situationen kommer att bli följande. Börsföretagen och de flesta finansiella företagen kommer att följa IFRS, som för dem i praktiken kommer att vara tvingande. För övriga företag, kommer redovisningsnormerna såsom i dag att ges formen av allmänna råd. Någon bindande effekt som kan härledas från lagkrav på att i koncernredovisning följa IFRS kommer inte att finnas. De allmänna råd som då spelar en mycket större roll när det gäller att generellt avgöra vad ett företag får eller inte får göra kommer emellertid inte, om systemet ska fungera, att vara några allmänna råd i traditionell mening. Även för de företag som kommer att beröras av BFN:s regler får man utgå ifrån att någon reell möjlighet att avvika från de allmänna råden inte kommer att finnas, åtminstone inte i frågor av större betydelse.

5.5.4 Vad betyder föreskriftskravet

Föreskriftskravet har, som framhållit i de rättsvetenskapliga yttrandena, i praktiken kommit att tunnna ut. Generalklausuler och andra lagtekniska konstruktioner har medfört att riksdagens inflytande inskränkts. Något övergripande bör därför sägas om vad föreskriftskravet i detta sammanhang kan antas ha för närmare innebörd.

Det finns lagregler som behandlar frågor av intresse för sambandet. Det finns en grundläggande bestämmelse som etablerar sambandet i 14 kap. 2 § IL. Det finns också en mängd lagbestämmelser i framför allt ÅRL respektive ÅRFL och ÅRKL. Vid en första anblick kan det därför ligga nära till hands att påstå att det över huvud taget inte finns något konstitutionellt problem, i vart fall inte såvitt gäller de företag som tillämpar andra normer än Finansinspektionens föreskrifter.

En första fråga är om det mot bakgrund av ett uttunnat föreskriftskrav skulle kunna vara så att 14 kap. 2 § IL i sig leder till att föreskriftskravet är uppfyllt? Räcker en lagbestämmelse som anger att det finns ett samband för att legitimera den normgivning som följer i dess spår?

Även i ljuset av andra exempel på tveksamma regleringar förefaller det mindre troligt att kraven på lagreglering är så låga att själva sambandsbestämmelsen i 14 kap. 2 § IL uppfyller de konstitutionella kraven på att riksdagen ska besluta skatteregler. En sådan tolkning leder nämligen till att föreskriftskravet närmast är självuppfyllande. Om en lagbestämmelse som innebär en (annars otillåten) delegation i sig skulle innebära att föreskriftskravet är uppfyllt skulle ju riksdagen ha full frihet att delegera hur och till vem den vill, även inom de områden inom vilka delegation är förbjuden. En sådan tolkning kan rimligen inte accepteras om föreskriftskravet ska ha någon betydelse för att bestämma vad riksdagen får och inte får göra. Den kan helt enkelt inte vara riktig.

Hur är det då med lagbestämmelserna i övrigt på redovisningsområdet? Kan dessa anses innebära att föreskriftskravet är uppfyllt? ÅRL respektive ÅRFL och ÅRKL innehåller många bestämmelser. De är ofta mycket övergripande, åtminstone i de delar som är av intresse för beskattningen. De kan därför sägas vara tillämpliga i ett stort antal fall. Kanske kan man till och med säga att det med denna lagstiftningsteknik inte över huvud taget finns några fall som inte träffas av en lagreglering. Ett exempel som gäller till-

gångsvärdering kan illustrera. Lagen delar in tillgångar i anläggnings- och omsättningstillgångar. För respektive sorts tillgångar finns värderingsbestämmelser, som är mycket allmänt hållna. Kan man med en sådan ansats över huvud taget finna exempel på tillgångar vars värdering inte behandlas i lagen?

Hur bör man mot bakgrund av den redovisningsrättsliga lagregleringen se på föreskriftskravet. Man kan naturligtvis nöja sig med att konstatera att det finns en lagreglering i botten och med detta som grund avfärda den konstitutionella problematiken. Man kan också se till den faktiska relationen mellan lagreglering och normgivning, framför allt i ljuset av den utveckling som pågår, och hävda att det inte längre finns en rimlig relation mellan vad som följer av lagen och den synnerligen omfattande och detaljerade normgivning som närmare talar om vad de bokföringsskyldiga ska, får eller kan göra. Även i denna del finns det anledning att känna stor skepsis inför att föreskriftskravet inte skulle ha större reell påverkan på huruvida ett sådant system är acceptabelt eller inte.

5.5.5 Skillnader mellan redovisningens och civilrättsens betydelse för beskattningen

En annan fråga som gäller hur man ska se på föreskriftskravet handlar om förhållandet mellan skatterätt och civilrätt. Finns det egentligen någon skillnad? Även civilrätten är ju prejudiciell till beskattningen och i vissa centrala delar, t.ex. den för skatterätten viktiga avtalsrätten, är den civilrättsliga lagstiftningen kortfattad, även om det på andra civilrättsliga områden finns en mer heläckande lagreglering.

Man kan fråga sig om sambandet mellan redovisning och beskattning innebär något i grunden annorlunda än att civilrätten läggs till grund för beskattningen. Det finns naturligtvis likheter mellan de båda sambanden. Det finns emellertid också åtminstone två nog så viktiga skillnader.

En likhet mellan redovisning och t.ex. den för skatterätten viktiga avtalsrätten är att lagreglerna är förhållandevis få och abstrakta. I avtalslagen etableras en modell för hur man ingår avtal som sedan tillämpas på i stort sett alla avtal. Detta leder till att utfyllnad är viktig både inom redovisningen och i avtalsrätten. Det är kompletterande normgivning – regler – som fyller ut redovisningen. I avtalsrätten är det emellertid inte så. Det som gör att den

abstrakta avtalsmodellen kan tillämpas i ett enskilt fall är att parternas faktiska överenskommelser och övriga faktiska förhållanden fyller ut och ger avtalet ett innehåll. I den mån det finns utfyllande principer som inte kommer direkt från parternas överenskommelse handlar det om annat än myndighetsregler. Av nu anförda skäl är enligt utredningens mening det förhållande att civilrätt i allmänhet är prejudiciell till beskattningen okontroversiell i förhållande till föreskriftskravet. Detsamma kan inte sägas om redovisningen.

Den andra viktiga skillnaden mellan redovisning och annan civilrätt är det inte finns någon allmän bestämmelse i IL som gör att domstolar och andra blir bundna av civilrätten. Det saknas alltså en motsvarighet till 14 kap. 2 § IL för civilrättens del.

5.5.6 Riksdagens oinskränkta möjlighet att bestämma särskilda regler

Den ”delegation” som ligger i 14 kap. 2 § IL kan alltid tas tillbaka genom att riksdagen stiftar särskilda lagregler. Som framgått ovan kan detta vara ett argument för att ett samband mellan redovisning och beskattning inte är oförenligt med regeringsformens föreskriftskrav.

Detta system med en ”avvaktande riksdagsmakt” kan emellertid också ha betydelse när det gäller att bedöma vilken makt som egentligen överlämnas till de normgivande organen på redovisningsområdet genom ett samband. Är det verkligen olämpligt att de ges viss makt när det slutgiltiga bestämmandet ändå finns i riksdagen?

Systemet med en avvaktande eller vilande parlamentarisk makt över skattebasen bygger på att det i förstone finns en öppen kanal från redovisningsnormgivningen till beskattningen. Om redovisningen utvecklas utifrån huvudprinciper som även är lämpliga för beskattningen och i rimlig takt kan riksdagen i ett sådant system också i praktiken ha ett inflytande. Om emellertid – som nu inträffat – den grundläggande samsynen bortfallit när det gäller vad som konstituerar en inkomst eller hur tillgångar och skulder bör värderas kan effekten bli en annan. I praktiken blir också riksdagens möjligheter att följa och analysera redovisningsnormgivningen och dess betydelse för beskattningen mycket begränsad, närmast illusorisk.

5.5.7 Allmänna råd med syfte att binda företagen

När grundlagsfrågor som gäller redovisningens relation till det civilrättsliga föreskriftskravet diskuterats har ofta det förhållandet att de allmänna råden inte är bindande lyfts fram som en avgörande faktor. Frågan har naturligtvis samma relevans när det gäller beskattningen.

Den traditionella synen är att man ska se till den formella konstruktionen. Argumentet är att eftersom det inte rör sig om i RF:s mening bindande föreskrifter uppstår ingen konflikt i formell mening. Detta är också en uppfattning som accepterats av Lagrådet i samband med BFL:s tillkomst (se ovan).

Även om det finns formella skillnader mellan å ena sidan BFN:s allmänna råd och rekommendationer och å andra sidan Finansinspektionens föreskrifter, är frågan om det finns någon skillnad i praktiken.

För det första bör man konstatera att de allmänna råden redan i dag tillmäts stor betydelse i förarbetena och i praxis. Det påpekas visserligen att de normgivande organen inte bör ges normgivningsmakt i RF:s mening och att vad som utgör god redovisningssed alltså i sista hand bör bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Samtidigt framhålls att det är naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed. Vidare framhålls det att det normalt bör föreligga alldeles särskilda omständigheter för att man ska gå ifrån den bestämning av god redovisningssed som har gjorts av ett av samhället utpekat normgivande organ. Det utrymme lagstiftaren ger domstolarna med ena handen tas i mångt och mycket tillbaka med den andra. Ser man till den lagtekniska konstruktionen kan man också förstå att det finns en känsla av bundenhet hos domstolarna. I lagen anges att god redovisningssed ska följas och att det är de normgivande organen som utvecklar god redovisningssed.

Mot bakgrund av den behandling frågan tidigare fått är det naturligtvis inte möjligt att säkert hävda att den formella skillnaden mellan allmänna råd och föreskrifter inte nu ska ges samma avgörande betydelse som den tidigare fått. Samtidigt är det tydligt att den ökande betydelse som normgivningen skulle komma att få inom ramen för ett ny kategoriserad redovisning ställer frågan i en ny dager. Säkert är det många som framför allt tänker sig att BFN i första hand uttalar sig i konkreta frågor av mer begränsad omfatt-

ning. Ambitionen att skapa heltäckande regelverk med allt vad ett regelverk innehåller torde vara en nyhet för många. Den förändrade ansatsen i normgivningen har enligt utredningen fört fram till en helt ny situation, i vilken de ställningstaganden som tidigare gjorts är av begränsat intresse. Att BFN:s med fleras hittillsvarande roller och normgivning accepterats som grundlagsenliga säger utifrån de förändrade utgångspunkterna egentligen ganska lite om hur frågan för framtiden ska bedömas.

Man kan heller inte frigöra sig från att det man i lagstiftningsarbetet på 1990-talet funderade över var något i grunden annorlunda än det som sedan dess vuxit fram. I detta avseende kan det förarbetsuttalande som Robert Pålsson hänvisar till illustrera att man då knappast tänkte sig att internationella standarder av stor saklig betydelse och i stor omfattning via den kompletterande normgivningen skulle komma att inkorporeras i svensk rätt.

Thomas Bull pekar också på en tendens till större öppenhet inför de materiella konsekvenserna av ett visst förslag i grundlagssammanhang. Skulle en sådan utveckling förstärkas borde det mer formella ställningstagandet som hittills gjorts rimligen komma att omprövas.

När man överväger den konstitutionella betydelsen bör man också ställa sig frågan: vad skulle hända om BFN:s allmänna råd för K1, K2 och K3 sågs som och tillämpades som om de vore icke-bindande anvisningar om hur man kan eller bör göra och inte regler om vad man ska göra? Om detta skulle hända i en fråga av mindre omfattning saknar det naturligtvis betydelse för systemet i stort. Om en domstol däremot skulle underkänna någon regel i det nya kategoriserade regelverket som är systemviktig skulle det kunna innebära att systemet föll samman. Det kan helt enkelt inte fungera om det inte finns en allmän samsyn om att reglerna i de grundläggande delarna inte kan frångås.

Konsekvenserna för förutsebarheten illustreras av RÅ 2007 ref. 19. Målen gällde när inkomster i form s.k. SPP-medel skulle tas upp. BFN uttalade sig och fann att bolagen skulle ta upp inkomsterna under ett visst år. Regeringsrätten, som synes ha ansett att BFN:s uppfattning om vad som utgjorde god redovisningssed inte var riktig, fann att inkomsterna inte behövde tas upp detta år. Konsekvensen av avgörandet, som gällde en fråga som berörde tiotusentals bolag, blir att BFN:s normgivning i vart fall för den tid som var aktuell i målet inte var den enda goda redovisningsseden. Frågan om den därefter blivit det och när det i så fall hänt är

fortfarande mer än sju år efter att det allmänna rådet beslutades helt öppet.

Vilken slutsats ska man då dra? Systemet har länge accepterats, men det finns också tydligt nya inslag i det som kan ge anledning till en annan bedömning. Av stort intresse är naturligtvis uppfattningen att reglerna i väsentliga delar måste vara bindande. Två frågor infinner sig. Hur påverkar det förtroendet för systemet om reglerna som är avsedda att vara bindande beslutas i en form som enligt konstitutionen inte får vara bindande? Vilka konsekvenser får det om det skulle visa sig att konstruktionen inte håller?

Varje rättsligt system är för sin överlevnad beroende av legitimitet och förtroende. För att få legitimitet och vinna och behålla förtroende är det bl.a. viktigt att man håller sig till de spelregler som gäller och att man gör det man säger att man ska göra. Utredningens uppfattning är som framgått att framtidens regler om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet i allt väsentligt måste uppfattas vara och tillämpas som om de vore bindande. I detta avseende finns det ingen skillnad mellan dessa regler och andra skatteregler.

Med denna utgångspunkt kan det vara skadligt för förtroendet om man i stället för att ge reglerna form av föreskrift eller lag hävdar att det är allmänna råd och genom särskilda åtgärder försöker stärka deras ställning. Den konstruktion som finns i dag är, om ambitionen är att reglerna ska vara bindande, i praktiken ett kringgående av regeringsformens föreskriftskrav. Det finns andra exempel på förhållanden som rimmar mindre väl med regeringsformen. Tekniken på redovisningsområdet ställer emellertid frågan om var gränsen går på sin spets. I lag anges att god redovisningssed ska följas och i lag utpekas också BFN respektive Finansinspektionen som de som utvecklar god redovisningssed. En sådan ordning är för beskattningsändamål, där ambitionen måste vara att reglerna är bindande, inte lämplig.

Det är också viktigt att ett framtida skattesystem är stabilt och stryktåligt. Huvudfrågorna är: finns det en risk att ett system med ett bevarat samband underkänns och vad blir i så fall effekterna av detta?

Som både Robert Pålsson och Thomas Bull varit inne på är de inte så vanligt att konstitutionella frågor ställs på sin spets, vare sig i lagstiftningsarbete eller i annat senare sammanhang. Under senare år har emellertid konstitutionella frågor som gäller s.k. blankettstraffstadganden inom straffrätten prövats (jfr NJA 2007 s. 918).

Det är naturligtvis i sig en viktig faktor när man ska bedöma de risker som kan ligga i att bygga även ett framtida system på ett materiellt samband. Å andra sidan finns det just på skatteområdet flera exempel på att Regeringsrätten underkänt föreskrifter som inte haft stöd i lag på sätt som krävs (se t.ex. RÅ 1987 ref. 21). I dessa mål kan domstolen knappast sägas ha visat en särskilt förlåtande attityd mot myndigheter som överträtt sin behörighet. Framför allt Thomas Bull pekar också på tendenser till en annan syn på konstitutionella frågor. Med det tidsperspektiv utredningen har att beakta; systemet som nu byggs måste rimligen hålla under många årtionden, finns det också skäl att ta hänsyn till att den konstitutionella spelplanen kan komma att ändras. Att bygga ett förslag på att grundlagsfrågorna även framöver kommer att spela en undanskymd roll vore därför inte lämpligt.

Slutligen finns det när det gäller denna fråga anledning att påminna om att processbenägenheten och viljan att ifrågasätta regler torde vara betydligt större när det gäller skatter, än på andra områden. Utredningen vågar därför för sin del inte utesluta att ett system som är avsett att i huvudsak vara bindande, men som bygger på allmänna råd, kommer att utmanas i domstol. Vad som kan bli följderna av detta är i det närmaste omöjligt att sia om (se ovan). Att effekten – om man satsat på ett samband och systemet visar sig inte hålla – är att man helt måste börja om från början är däremot uppenbart. Det är alltså svårt att bedöma riskerna för att systemet i sig underkänns. Det är emellertid lätt att se vilka dramatiska konsekvenser som skulle bli följderna.

5.5.8 Ska skattebasen bestämmas av internationella organ?

En annan fråga är i vilken grad som internationella redovisningsstandarder ska kunna påverka beskattningen. IAS-utredningen tog upp frågan när den diskuterade huruvida IFRS var lämpligt som underlag för beskattningen. IAS-utredningen ansåg att man från konstitutionell synpunkt kunde ifrågasätta en sådan ordning. Även om det inte finns några absoluta hinder från grundlagssynpunkt mot ett krav på att noterade företag ska tillämpa av kommissionen antagna IAS i sin årsredovisning väckte en sådan ordning ändå allvarliga betänkligheter. Ett sådant krav skulle i praktiken innebära – även om EU genom antagningsproceduren formellt har sista ordet – att det blev IASB som dikterar våra redovisnings-, och

därmed i någon mån, skatteregler. Beskattningen skulle därmed i vart fall delvis följa ett regelverk som beslutas av ett internationellt, privaträttsligt organ som Sverige inte har någon insyn i och knappast heller något inflytande över. Till detta kom att även av kommissionen antagna uttalanden från SIC/IFRIC skulle bli bindande, vilket sannolikt ingav än större betänkligheter (SOU 2003:71, s. 106).

IAS-utredningens uttalande är visserligen byggt på frågan om det skulle vara ett lagkrav för vissa företag att tillämpa IAS i årsredovisningen. Även om ett sådant krav inte har införts i årsredovisningslagarna, har IAS-reglerna redan genom sin påverkan på den kompletterande normgivningen i mycket styrt vad som ska utgöra god redovisningssed i Sverige. Det finns mot bakgrund av detta inflytande på beskattningen anledning att instämma i IAS-utredningens bedömningar, såväl att det inte finns några absoluta grundlagshinder som att det ändå inget betänkligheter.

6 Det materiella sambandet – vilket system ska väljas?

6.1 Inledning

I kapitel 3 diskuterades den traditionella synen på för- och nackdelar med ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. I kapitel 4 behandlades vissa utvecklingslinjer i redovisningen och hur dessa påverkar framtidens samband mellan redovisning och beskattning. I kapitel 5 analyserades de grundlagsmässiga aspekterna på sambandet mellan redovisning och beskattning.

I de tre föregående kapitlen har således redovisats vissa argument för och emot ett materiellt samband och hur dessa påverkas av den senare tidens utveckling inom redovisningen. I detta kapitel sammanfattas och värderas argumenten. Den övergripande frågan är: Vilken väg ska väljas? Det bör särskilt framhållas att frågan här gäller det materiella sambandet. Till de frågor som i dag behandlas inom ramen för det formella sambandet återkommer utredningen i kapitel 8 och 9.

Det finns tre huvudalternativ: ett system med ett mycket starkt materiellt samband, ett system utan något materiellt samband (ett frikopplat system) och en blandmodell liknande den vi har i dag. Generella argument för och emot respektive system diskuteras och ibland kommenteras även frågan hur de olika systemen skulle fungera för företag av olika storlek och med olika förutsättningar. I kapitlets avslutande del tar utredningen ställning för ett system.

När det gäller de allra minsta företagen som kan använda K1 gör sig ofta särskilda skäl gällande. De frågor som gäller K1 behandlas därför särskilt i kapitel 10.

Det finns emellertid några mer övergripande frågeställningar som bör diskuteras innan för- och nackdelar med respektive modell behandlas. Det gäller t.ex. övergripande mål för skatteregler och

vilka kvalitativa krav som bör ställas på ett system som ska vara en viktig del i skattesystemet.

6.2 Utredningsdirektiven

Utredningens huvudsakliga uppgifter kan sammanfattas i följande punkter:

- Utifrån en allsidig belysning av olika utgångspunkter förut-sättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen ska se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen.
- Analysera samtliga frågor som berör sambandet mellan redovisning och beskattning.
- 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.
- Lämna förslag om en mekanism som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster i ett system med frikopplade regler.

Av direktiven framgår också att utredningens förslag bör leda till att:

1. Den administrativa bördan för företagen ska hållas nere.
2. Kvaliteten på redovisningen ska kunna utvecklas positivt utan att sambandet lägger hinder i vägen.
3. Det måste finnas någon form av samband mellan redovisning och beskattning som gör att transaktionerna i ett företag inte behandlas helt olika i redovisningen och vid beskattningen.

I direktiven uttalas vidare att skattesystemet ska vara konsistent och begripligt samt bygga på enkla och handfasta regler. Det anges att inte minst redovisning enligt IFRS-systemet kommer att leda till att redovisningsreglerna blir mycket omfattande och komplicerade samt bygga på subjektiva bedömningar i högre utsträckning än vad som gäller nu.

Slutsatser man kan dra av detta är att det regelverk som styr beskattningstidpunkten i framtiden ska vara hanterligt för dem som i olika roller har att tillämpa reglerna: de skattskyldiga, Skatte-

verket och domstolarna. Det gäller såväl omfång som innehåll. Utredningen bör därför analysera om nuvarande normgivning lever upp till dessa krav, men också göra en bedömning av hur normgivningen på redovisningsområdet kan komma att utveckla sig i framtiden.

Sammanfattningsvis är det följande punkter i direktiven som är av särskild betydelse när vägvalet ska göras:

1. Systemet ska vara stabilt och hållbart för framtiden, även när redovisningen går åt skilda håll för olika företag.
2. Systemet ska se till att skillnaderna i redovisningen inte får genomslag vid beskattningen.
3. Den administrativa bördan för företagen ska hållas nere.
4. Kvaliteten på redovisningen ska kunna utvecklas positivt utan att sambandet lägger hinder i vägen.
5. Det måste finnas någon form av samband mellan redovisning och beskattning som gör att transaktionerna i ett företag inte behandlas helt olika i redovisningen och vid beskattningen.
6. De regler som styr beskattningstidpunkten i framtiden ska kunna hanteras av tillämparna, oberoende av om de ges i lagstiftningen eller i redovisningsnormgivningen.

6.3 Övergripande mål för skatteregler och skattesystemet

Övergripande mål för skattereglerna och skattesystemet är att reglerna ska vara enkla och förutsägbara och att systemet ska vara stabilt och neutralt.

Att reglerna ska vara *enkla* gäller generellt för all lagstiftning, men kan vara av särskild betydelse för beskattningen, eftersom det är ett rättsområde som berör nästa alla och som ska tillämpas årligen. Det finns visserligen gott om exempel på allt annat än enkla skatteregler, men ambitionen är att reglerna ska vara så enkla som möjligt. I detta ligger också att det ska gå att överblicka regelverket.

Att reglerna ska vara *förutsägbara* innebär att reglerna i så hög grad som möjligt ska ge svar på frågor som kan uppkomma i praktiken. Det är naturligtvis inte möjligt att i alla delar åstadkomma ett

helt förutsägbart system. Det går bl.a. inte att i förväg göra sig en bild av vilka situationer som kan uppkomma i framtiden. Ambitionen att skapa ett helt förutsägbart regelverk skulle också komma i konflikt med att regelverket ska vara enkelt och överskådligt.

I ett *stabilt* skattesystem gäller samma regler och principer under lång tid. I ett stabilt system vet man, enkelt uttryckt, vad som gäller. Att systemet är stabilt ökar möjligheterna att fatta företagsekonomiskt riktiga beslut. Det håller också nere kostnaderna för att tillämpa reglerna.

Att skattesystemet ska vara *neutralt* har blivit särskilt uttalat i samband med och efter 1990 års skattereform. Skattesystemet ska vara neutralt och inte påverka de enskildas handlande. Olika handlingsalternativ som är ekonomisk likvärdiga innan man tagit hänsyn till skattesystemet, ska vara det även när hänsyn tas till skatteeffekter. Neutralitetsmålet medför att skatteutfallet inte ska påverkas av i vilken företagsform en verksamhet bedrivs eller av vilka redovisningsprinciper man är tvingad att tillämpa.

6.4 Ett system med ett stärkt materiellt samband

6.4.1 Inledning

Det första systemet som behandlas är ett system som innebär att beskattningen knyts hårdare till redovisningen än vad som gäller i dag. De särskilda skatteregler som finns på betydelsefulla områden slopas. Det kan t.ex. gälla avskrivningsreglerna för inventarier, vinstavräkning av pågående arbeten eller reglerna för de tillgångar som vid beskattningen behandlas som kapitaltillgångar. I ett sådant system är det också naturligt att det inte finns några som helst skillnader för lagertillgångar eller andra omsättningstillgångar eftersom de temporära skillnader som finns för sådana tillgångar normalt är kortvariga.

Det är naturligtvis inte nödvändigt att ett system med ett mycket starkt materiellt samband innebär att det inte finns några som helst skillnader mellan redovisning och beskattning. Även inom ramen för ett sådant system kan det vara naturligt att göra undantag för de redovisningslösningar som rimmar illa med grundläggande skattemässiga principer eller som ger resultat som upplevs som oacceptabla vid beskattningen. Exempel på sådana redovisningsregler är regler som leder till att tillgångar som ska innehas

under en längre tid i företaget kommer att tas upp till marknadsvärden. Det bör emellertid framhållas att det inte är alldeles enkelt att göra skillnad mellan ett system med renodlad marknadsvärdering och ett system som påbjuder värdejusteringar i vissa fall (t.ex. nedskrivningar).

Det som här diskuteras är ett materiellt samband inte bara formellt utan också i praktiken. Utgångspunkten är att de möjligheter att tillämpa särskilda redovisningsprinciper i juridisk person som finns i dag inte är tillgängliga (se nedan).

6.4.2 Generella argument för systemet

Bedömning: Ett system med ett mycket starkt materiellt samband minskar den administrativa bördan. Om det klarläggs att beskattningen är mycket starkt kopplad till redovisningen bortfaller också flera av de svårigheter som finns när det gäller att avgöra vilka frågor som är kopplade och vilka som inte är det. Det finns heller ingen risk för att frågor lämnas oreglerade. Om redovisningsreglerna är symmetriska kommer också skatte-reglerna att vara det.

Ett starkt materiellt samband är en garanti för att den företagsekonomiskt riktiga vinsten kommer att ligga till grund för beskattningen.

En viktig uppgift för utredningen är att se till att den administrativa bördan som följer med företagsbeskattningen blir så liten som möjligt. Med denna utgångspunkt är det givet att närmare pröva ett i det närmaste fullständigt materiellt samband. Det skulle innebära att redovisningen med endast marginella justeringar las till grund för beskattningen.

Till att börja med kan det konstateras att ett sådant system från företagets utgångspunkt är överlägset andra när det gäller att minska den administrativa bördan. Risken för dubbelarbete minimeras nämligen. Det blir inte bara en möjlighet för företagen att minska sin administrativa börda utan möjligheten att avstå från att minska denna börda och i stället välja att senarelägga beskattningen skulle inte finnas.

Det kan också framhållas att ett system med ett mer renodlat materiellt samband saknar några av de negativa sidor som dagens

blandmodell har. Förutsebarheten för företagen förbättras genom att det mer sällan är oklart om samband råder eller inte. Detta är en stor fördel.

Ett särskilt problem med en blandmodell är att det finns risk för att reglerna blir asymmetriska. Detta kan av flera skäl vara ett problem. Det finns en större risk att reglerna utnyttjas på ett inte avsett sätt. De kan också ge upphov till materiellt felaktiga resultat. Företagen kan slumpmässigt bli beskattade tidigare eller senare än vad som är motiverat. Risken för asymmetrier är betydligt mindre i ett system med ett starkare materiellt samband. Detta gäller naturligtvis under förutsättning att valet av principer är konsekvent inom redovisningen.

En fördel med ett mycket starkt materiellt samband är att ett sådant system i princip är ett heltäckande system. Detta eliminerar risken för att skattefrågor ska lämnas oreglerade.

Den bärande tanken bakom det materiella sambandet är att det är den vinst som framkommer vid en tillämpning av företags-ekonomiskt riktiga principer som ska ligga till grund för beskattningen. Detta har varit och är naturligtvis fortfarande ett mycket gott argument för ett starkt materiellt samband. En förutsättning är att det man vill beskatta är den företagsekonomiskt riktiga vinsten och att en sådan beskattning stämmer överens med grundläggande beskattningsprinciper.

6.4.3 Särskilt för K1 och K2

Bedömning: Ett i princip fullständigt materiellt samband grundat på K1 och K2 skulle avhjälpa några av de brister som finns i nuvarande system.

En av de allvarligaste bristerna med ett system som bygger på ett materiellt samband är att det ofta visat sig vara svårt att avgöra vad som gäller. Svårigheterna kan bero på att det är oklart om det är en kopplad fråga eller fråga om vad god redovisningssed innebär.

Arbetet med att ta fram samlade regelverk för särskilda kategorier av företag avhjälper i stor utsträckning dessa brister. Varken K1 eller K2 kan sägas bestå av övergripande och svårtolkade principer, utan är traditionella regelverk. Detta är en tydlig förbättring. De problem som gäller hur man i ett system med starkare

materiellt samband ska hantera övriga företag och vilken betydelse grundlagen har diskuteras senare.

6.4.4 Generella argument mot systemet

Bedömning: De särskilda skatteregler som finns i dag leder ofta till en senarelagd beskattning i förhållande till vad som skulle följa med ett materiellt samband. Avskaffas dessa särskilda skatteregler tidigareläggs beskattningen och sådana åtgärder måste alltså mötas med förslag som återställer nivån på den faktiska beskattningen. Vissa av de särskilda skattereglerna kan också vara samhällsviktiga eftersom de kan påverka t.ex. företagens vilja att investera.

I stort sett alla särskilda skatteregler som finns leder i dag till att beskattningen senareläggs vid en jämförelse med vad som följer av redovisningen. Ett ökat materiellt samband skulle därför leda till en tidigarelagd beskattning. Av direktiven följer att förslagen sammantaget och i huvudsak inte ska leda till vare sig tidigarelagd eller senarelagd beskattning. Vill man i stor skala avskaffa särskilda skatteregler får man alltså samtidigt lämna förslag som har en motsatt effekt. Det är inte alldeles enkelt att utforma sådana förslag och det torde vara i princip omöjligt om avsikten är att förslagen ska vara neutrala ner på nivån för det enskilda företaget.

För avskrivningar på inventarier finns inget materiellt samband. Dessa regler har en särställning när det gäller särskilda skatteregler eftersom skillnaderna kan bli mycket stora. Reglerna om avskrivning av inventarier anses ha en stor betydelse för investeringsviljan och lämnades bl.a. därför oförändrade vid 1990 års skattereform, trots att reglerna får anses strida mot grunderna för reformen. Utredningen bestämde sig tidigt för att inte anpassa reglerna om storleken på avskrivningar av inventarier till vad som gäller inom redovisningen. Reglernas ställning i det svenska skattesystemet och den systematiska betydelse de anses ha gör att det inte är lämpligt att pröva en sådan fråga inom ramen för ett allmänt uppdrag att se över sambandet mellan redovisning och beskattning.

Utredningen har också bestämt sig för att inte föreslå några förändringar i de närliggande reglerna om vem som ska göra värde-minskningsavdrag.

Med utgångspunkten att det även fortsättningsvis ska finnas avsevärda skillnader i storleken vad gäller avskrivningar på inventarier kan man ifrågasätta om det över huvud taget kan bli aktuellt med ett starkare samband. Det finns starka kopplingar mellan dessa regler och andra, såsom t.ex. intäktsredovisning och leasing. Det finns en risk för att ett starkare samband kan öka risken för att helhetseffekterna blir märkliga om en sådan systemviktig post som avskrivning på inventarier lämnas utanför. Särskilt gäller detta om sambandet skulle utsträckas till att gälla i klassificeringsfrågor.

6.4.5 Kategorisering och neutralitet

Bedömning: Ett system med ett starkt materiellt samband leder till att den kategorisering som gäller i redovisningen får genomslag vid beskattningen. Detta medför att målet om neutral beskattning uppfylls i lägre grad än i dag. Risken finns också för att olika regler för olika företag öppnar för kringgåenden av reglerna. Risken för detta är särskilt stor om redovisningen tillåter att företag i samma koncern tillämpar skilda regelkategorier.

Utvecklingen inom redovisningen innebär att det kommer att finnas skillnader mellan redovisningsreglerna som gäller för olika företag. På de områden där det föreligger ett materiellt samband kommer kategoriseringen att få genomslag vid beskattningen. En negativ effekt av ett utökat materiellt samband är att det i större utsträckning än tidigare kommer att finnas skillnader när det gäller beskattningstidpunkten mellan små och stora företag. Skillnaderna kan komma att bli förhållandevis stora. Framför allt visar sig skillnader vid en jämförelse mellan å ena sidan K2-företagen och å andra sidan IFRS-företagen.

Det förhållandet att redovisningen utvecklas i riktning mot olika regler för olika företag talar emot ett system med ett mycket starkt materiellt samband. Från beskattningssynpunkt är, som tidigare redovisats, den huvudsakliga invändningen i denna del att det leder till neutralitetsbrister. Det kan också bli svårt att utforma reglerna så att de inte kan utnyttjas för att skaffa sig skatteförmåner som inte är avsedda.

Särskilt besvärande är det om redovisningsreglerna utformas så att det blir möjligt för företag i samma koncern att tillämpa olika regler på en och samma transaktion. Detta kan öppna för skatte-drivna affärer mellan koncernföretagen. Det är utredningens bedömning att det är mycket tveksamt om det över huvud taget är möjligt att bygga beskattningen på ett system som innebär att det finns större skillnader i reglerna för olika företag. Om företag i en och samma koncern kan tillämpa olika regler ökar svårigheterna.

6.4.6 Förenlighet med regeringsformen

Bedömning: Redan det förhållandet att det inte med någon säkerhet går att säga att det är förenligt med regeringsformen att låta beskattningen följa en alltmer regelstyrd redovisning talar för att en annan lösning bör väljas. Det är i vart fall inte lämpligt att bygga ett system som innebär att allmänna råd från Bokföringsnämnden ska läggas till grund för beskattningen om ett sådant system inte kan fungera utan att normerna uppfattas och tillämpas som om de åtminstone i sina grundläggande delar vore bindande.

Den konstitutionella situationen är särskilt svårbedömd för de finansiella företagen.

Frågan om beskattningen även fortsättningsvis direkt kan kopplas till redovisningen utan att man kommer i konflikt med föreskriftskravet i 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) är komplicerad och mångfacetterad. En fullständig analys av alla de frågor som ämnet aktualiserar förutsätter att man tar itu med flera både komplicerade och kontroversiella redovisningsfrågor och konstitutionella frågor.

Utredningens sammanvägda slutsats är att det inte med någon säkerhet går att säga om det är förenligt med RF att låta beskattningen följa en alltmer regelstyrd redovisning eller inte. Detta talar för att man för framtiden bör välja en annan lösning än ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Det måste till mycket goda skäl för att bygga ett framtida system på ett materiellt samband om en av systemets mest centrala delar kan komma att ifrågasättas och påverkas av den osäkerhet som gäller.

Större säkerhet känner utredningen i frågan om det är lämpligt att ha ett materiellt samband som utmanar föreskriftskravet i RF.

Utvecklingen har enligt utredningens mening gått därhän att det inte längre går att blunda för den motsättning som finns mellan grundlagens regler om att riksdagen ensam är regelgivare på skatteområdet och den ordning som följer med ett materiellt samband. Detta gäller i synnerhet om man som utredningen anser att skatte regler måste ha bindande karaktär. Då är det från ett konstitutionellt perspektiv inte lämpligt att beskattningen grundas på normgivning som formellt har status av allmänna råd. Om man anser att det materiella sambandet ska bestå bör grundlagen ändras. Denna fråga blir naturligtvis bara aktuell om man i övrigt anser att ett fortsatt samband är det bästa alternativet.

Den övergripande bedömningen när det gäller vem som ska ha makten över skattebasen är egentligen okomplicerad. Precis som på andra områden bör riksdagen naturligtvis ges den reella makten över beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

I denna del har en viktig förändring inträffat i och med den förskjutning som inträtt i uppfattningen att det som tas upp respektive dras av i redovisningen också bör tas upp respektive dras av vid beskattningen (se kapitel 5). Med de utgångspunkter som tidigare gällt för redovisningen har frågan om makten över skattebasen varit en mindre viktig fråga, närmast en teknikalitet. Med den utveckling som alltjämt pågår blir situationen annorlunda. Det som förändrats är principiella förhållanden såsom redovisningens bundenhet vid den teoretiskt riktiga lösningen och den ökande regelstyrningen inom redovisningen, men också rent praktiska förhållanden som den reella möjligheten för riksdagen att ta den makt den alltid har möjlighet att ta genom att införa särskilda skatte regler.

Om det finns tveksamheter när det gäller BFN:s allmänna råd gäller det i än högre grad för Finansinspektionens föreskrifter. Detta eftersom föreskrifterna ska vara bindande i RF:s mening. Som framgår har också föreskrifternas grundlagsenlighet i förhållande till skattelagstiftning ifrågasatts. Bemyndigandena har dock blivit kvar. Motivet har huvudsakligen varit att fråga inte är om civilrättsliga utan om näringsrättsliga regler.

Hur man ska se på denna fråga när det generellt gäller betydelsen för beskattningen är oklart. Ett särskilt problem är emellertid att det även inom Finansinspektionens normgivning finns exempel på avvikande regler för redovisningen i juridisk person.

6.4.7 Starkare samband ställer krav

Bedömning: En förutsättning för att ett system med ett starkare materiellt samband ska fungera ändamålsenligt är att man skattemässigt accepterar att det är de redovisningsmässiga bedömningarna som också gäller i värderings-, klassificerings- och bevisfrågor. Detta kan i vissa fall innebära stora förändringar i förhållande till vad som gäller i dag.

Som tidigare redovisats anser utredningen, mot bakgrund av utvecklingen inom redovisningen, att frågan om vilken verklighetsuppfattning som ska läggas till grund vid beskattningen är en nyckelfråga. I takt med att framför allt IFRS utvecklar redovisningen utifrån ekonomiska faktorer snarare än utifrån juridiska växer behovet av att ta ställning till vad som ska gälla inom företagsbeskattningen.

Skulle man välja en väg som innebär att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning ökar finns det egentligen bara ett alternativ för klassificeringsfrågorna. Klassificering och periodisering måste då följas åt. Systemet skulle annars inte fungera. Definitioner, avgränsningar m.m. skulle alltså få ges en ekonomisk karaktär snarare än en juridisk.

Det finns flera argument mot en ökad användning vid beskattningen av den ”substance over form” som tillämpas inom redovisningen.

Det skulle sannolikt påverka rättsäkerheten negativt. Det är svårt att processa om vad som är rätt utifrån övergripande ekonomiska resonemang. Systemet skulle därför bli betydligt mer svårtillämpat. Det skulle å andra sidan kanske ge ett mer materiellt korrekt resultat.

För det andra kan man ifrågasätta om en sådan ökad användning av ekonomiska kriterier snarare än juridiska bara kan gälla inom en begränsad del av beskattningssystemet. Sambandet gäller ju bara inom inkomstslaget näringsverksamhet och bara när det gäller beskattningstidpunkten. Vad skulle gälla i de andra inkomstslagen och för t.ex. omfångsfrågor i inkomstslaget näringsverksamhet? Skulle en och samma transaktion kunna bedömas annorlunda inom ramen för en prövning av omfångsfrågan och i periodiseringsfrågan?

En annan besvärlig fråga i ett system där beskattningen knyts hårdare till redovisningen gäller bevisfrågorna. Som tidigare redovisats är den naturliga lösningen inom redovisningen i de fall då man helt enkelt inte vet att tillämpa försiktighetsprincipen. Det samma kan knappast generellt anses gälla inom beskattningen och i vart fall inte när det handlar om att avsättningar för utgifter långt in i framtiden. I många länder har möjligheten att få avdrag för sådana avsättningar begränsats eller helt tagits bort. Frågan är: ska man i ett system med ett starkare materiellt samband även acceptera den redovisningsmässiga synen på bevis och vad får det i så fall för konsekvenser?

6.4.8 Sambandet hämmar god sed

Bedömning: Det materiella sambandet hämmar utvecklingen av god redovisningssed. Vid ett utökat materiellt samband kommer problemet med en skattepåverkad redovisning att bli större. Att kategoriseringen får genomslag vid beskattningen kan befaras leda till att företag av skatteskal kommer att avstå från att välja en nivå på redovisningen som de egentligen har behov av.

Ett traditionellt argument mot ett materiellt samband är att det påverkar redovisningen negativt. Resultatmätningen är subjektiv och kommer att variera från fall till fall och redovisningsreglerna har ofta alternativa lösningar. Skatteregler som kopplas till redovisningen leder till att företagen anpassar sig till reglerna och utnyttjar möjligheter till att skjuta på skatten genom att senarelägga intäkter och tidigarelägga avdrag. Ju starkare sambandet är, desto större torde risken vara att redovisningen påverkas av skattemässiga hänsyn. Detta kan i förlängningen leda till både dåliga redovisningsregler och dåliga skatteregler.

När det gäller den inhemska redovisningen är risken för att redovisningen hämmas av ett starkt samband större än när det gäller IFRS-företagen. Redovisningen kan skatteanpassas genom att normgivningen anger olika alternativa redovisningssätt och företagen väljer det i skattehänseende förmånligaste alternativet. För K2-företagen är dock avsikten att redovisningen ska vara mer regelstyrd, vilket innebär detaljerade regler med få valmöjligheter.

Tolkningen av redovisningsregler kan i viss mån ändå komma att ge ett visst utrymme för ”skatteanpassning”.

Riskerna med en skatteanpassad redovisning beror inte bara på tillämpningen i de enskilda företagen. Om det finns ett materiellt samband finns det också en risk att redovisningsnormgivningen påverkas av skattehänsyn. Även i detta avseende är riskerna mindre för IFRS-företagen. Det är naturligtvis betydligt svårare att påverka en stor internationell normgivare än ett litet svenskt organ.

IASB kommer inte att låta utformningen av sina regler påverkas av vilka beskattningseffekter som uppstår i Sverige. Däremot finns det risk för att tillämpningen av reglerna kommer att styras av skattemässiga avväganden om sambandsreglerna innebär att de val ett företag gör i sin redovisning får direkt genomslag vid beskattningen. I praktiken kan ett starkt materiellt samband påverka möjligheterna att genomföra visionen om gemensamma redovisningsregler och enhetlig tillämpning av dessa i Europa och USA negativt.

Det är svårt att närmare värdera i vilken omfattning skattemässiga hänsyn kommer att påverka företagets beslut. Man kan emellertid konstatera att det är uppenbart att en sådan påverkan funnits fram till nu. Eftersom skillnaderna mellan de olika kategorierna kan förväntas bli förhållandevis stora är det sannolikt att en påverkan kommer att finnas när det gäller t.ex. val av företagsform, expansion eller inte, eller marknadsnotering eller inte.

Vissa företag har också möjlighet att välja en förenklad redovisning. För en betydande del av företagen torde det dock finnas ett intresse av att avstå från att välja förenklade regler eftersom de har behov av en mer sofistikerad redovisning. För dem är en bättre finansiell information viktig, t.ex. för företagets styrning eller finansieringsmöjligheter. Företag kan också ha intressenter som har behov av bättre finansiell information än den som de förenklade reglerna ger. Företag som får tillämpa exempelvis K2 kommer sålunda att ha önskemål om att i stället tillämpa K3. Om ett företag som väljer att avstå från de förenklingar som det hade kunnat utnyttja, utöver ökade administrativa kostnader, drabbas av en tidigare lagd beskattning finns det en uppenbar risk att företaget inte väljer den bättre redovisning som det egentligen behöver. Det är ur ett samhällsekonomiskt perspektiv inte lämpligt att skattekostnaden påverkar möjligheterna till finansiell styrning av företag och kvaliteten på den finansiella information som företaget lämnar.

6.4.9 Särskilt för K4-företagen (IFRS-företagen)

Bedömning: Ett utökat materiellt samband kommer att leda till en tidigarelagd beskattning för IFRS-företagen. Påverkan är störst på vissa av de områden där det redan i dag är obligatoriskt med värdering till verkligt värde. I takt med att IFRS-systemet går vidare mot en mer konsekvent marknadsvärdeprincip kommer problemen att öka. Detta har negativa effekter för företagen. Det är också ur ett samhällsperspektiv dåligt om det leder till mindre attraktiva företagsbeskattningsregler.

Även av andra skäl är det mindre lämpligt att IFRS-reglerna får genomslag vid beskattningen. Huvudsakligen är problemen att IFRS-reglerna inte är förutsebara. De är också komplicerade och svårtillämpade.

Utvecklingen mot marknadsvärderingsprincipen har i grunden ändrat förutsättningarna för ett materiellt samband. Som framgått tidigare kommer ett ökat samband att leda till en tidigarelagd beskattning för framför allt IFRS-företagen, men även för de andra större företag vars redovisning kan förväntas följa efter IASB i utvecklingen mot en mer marknadsorienterad redovisning. Inom en överskådlig framtid kommer vi att ha större inslag av verkligt värde också på de områden som är mer direkt berörda av sambandet mellan redovisning och beskattning såsom allmän inkomstperiodisering och avsättningar för framtida utgifter.

I kapitel 4 har redovisats både utredningens och tidigare utredningars syn på en beskattning som grundar sig på IFRS-reglerna. Företagen vill inte få en tidigarelagd beskattning. Många företag kan acceptera att en ökad administrativ börda som en nödvändig följd av att beskattningen inte tidigare läggs. Det är inte bara av intresse för företagen att de svenska företagsskattereglerna är attraktiva. Det är ett samhällsintresse att svenska företag kan konkurrera på den internationella marknaden.

Ett annat skäl mot att låta IFRS-reglerna få genomslag vid beskattningen är dess komplexitet. Denne fråga har flera aspekter. Reglerna är omfattande. Det är svårt att få auktoritativa svar på vad som gäller, vilket är nödvändigt vid beskattningen. I mycket större utsträckning än vid traditionell redovisning bygger IFRS-reglerna på bedömningar, antaganden och prognoser. I dessa delar får man

säga att regelverket över huvud taget inte är ägnat att läggas till grund för tvistlösning och därför inte hör hemma i skattesystemet.

Sammantaget är det utredningens uppfattning att svåra tillämpningsproblem kommer att uppkomma om IFRS-reglerna blir en del av beskattningssystemet. Detta gäller även för rättstillämpningen då frågor om beskattningstidpunkten ska avgöras. Variationsrikedomen i de redovisningsmässiga lösningarna är svår att förena med skatterättsliga strävanden efter enhetliga och likformiga taxeringar.

Bevisproblematiken blir än tydligare om de internationella redovisningsreglerna, med redovisning till verkligt värde och därmed redovisning av orealiserade vinster och förluster, får genomslag vid beskattningen. Det finns uppenbar risk för tillämpningssvårigheter när det gäller att bedöma tillgångar och skulders värde utifrån bedömningar om deras framtida kassaflöden. Olika krav på bevisning kan komma att orsaka en olikformig beskattning och leda till många processer vilket skulle medföra stora kostnader för företagen och det allmänna. Om systemet ska fungera torde därför krävas att man från beskattningens sida accepterar att det är de redovisningsmässiga bedömningarna som gäller i bevisfrågor.

6.5 Ett system enligt nuvarande blandmodell

6.5.1 Inledning

Det kan naturligtvis inom ramen för vad som här kallas en blandmodell finnas utrymme för flera olika system. Det alternativ som här behandlas är alltså ett alternativ som avgränsas av att det inte är ett system med ett avsevärt starkare samband än det som gäller i dag och att det heller inte är ett system som i princip saknar materiellt samband. Såsom blandmodeller upptas här alltså det system som gäller i dag och liknande system. I huvudsak är det som diskuteras i mycket en reform av dagens system.

En särskild sorts blandmodell är den som utvecklats genom att Redovisningsrådet, BFN och Finansinspektionen utvecklat särskilda redovisningsprinciper för juridisk person. Denna modell diskuteras efter alternativet med mindre ingrepp i nuvarande system.

Under utredningsarbetet har också föreslagits att företag i en högre kategori (K3 och IFRS-företag) ska beskattas utifrån redo-

visningsreglerna för K2-företagen. Även detta förslag diskuteras särskilt i slutet av avsnittet om en blandmodell.

Den fortsatta framställningen måste läsas med hänsyn tagen till att det handlar om en samlingskategori för flera alternativ. Samtliga de argument som framförs för respektive emot en blandmodell har alltså inte samma styrka i förhållande till alla alternativ.

6.5.2 Endast mindre ingrepp i nuvarande system

Generella argument för systemet

Bedömning: Dagens system har brister, men är inarbetat och fungerar hjälpligt.

En blandmodell kan ge utrymme både för ett materiellt samband som leder till inbesparad administrativ börda och särskilda skattemässiga lösningar för de poster som är särskilt viktiga utifrån företagets eller samhällets utgångspunkter.

Ett alternativ som bör övervägas är att endast ändra nuvarande blandmodell på ett fåtal punkter. Argumentet för en sådan lösning är närmast att det är bättre att veta vad man har än att genomföra förändringar som är otillräckliga för att i grunden åtgärda de problem som finns.

Det finns som redovisats mycket som talar för att dagens system har medfört att det är för svårt att avgöra vad som egentligen gäller. Det är inte ovanligt att man får avvakta Regeringsrättens ställningstagande innan man med någon säkerhet kan säga vad som gäller. Det är emellertid möjligt att detta framför allt upplevs som ett problem bland experter och inom domstolarna. Möjligen är det så att det vardagliga arbetet i företag och hos Skatteverket inte i samma utsträckning påverkas av den osäkerhet som finns och att man där upplever att sambandet fungerar bättre. Det är naturligtvis viktigt att de primära tillämparna av reglerna upplever att de fungerar.

Ett viktigt argument för en blandmodell är att det ger utrymme för att välja den lämpligaste vägen för varje enskild post. Både från företagets och från samhällets sida är det naturligtvis så, att olika poster har olika stor betydelse. Avskrivningar på inventarier är exempel på en post som samhällsekonomiskt har stor betydelse och som dessutom kan vara av största vikt för vissa företag. För andra

poster gäller att de kan vara komplicerade men mindre viktiga, kanske beroende på att de finns i företaget endast under en kort tid eller på att de handlar om små belopp både för det enskilda företaget och för samhället. För sådana poster är ofta argumenten för att ha särskilda skatteregler mindre starka än för de viktigare posterna.

Motiven i övrigt för en blandmodell överensstämmer med de traditionella argument som framförts i kapitel 3.

Generella argument mot systemet

Bedömning: En förutsättning för att en blandmodell ska fungera väl är att det går att skapa tydliga regler för när samband ska gälla och när samband inte ska gälla. Det innebär att det post för post måste klarläggas var sambandet finns. Detta är mycket svårt bl.a. på grund av att posterna inte avgränsas på samma sätt i redovisning och beskattning. Det måste även i övrigt klarläggas vad som ska gälla i t.ex. klassificerings- och bevisfrågor.

För att tekniken med att hänvisa den skattskyldige till god redovisningssed ska fungera tillfredsställande bör det vara enkelt att avgöra vilka fall som omfattas av den materiella kopplingen och vilka som inte gör det. Det är utredningens uppfattning att systemet, som det ser ut i dag, inte lever upp till det kravet. Grundproblemet är att det saknas tydliga lagregler som klargör hur gränsdragningen ska göras. Även oklara förarbetsuttalanden bidrar till osäkerheten. Dessutom saknas i praxis ett enhetligt system för att dra gränsen mellan de frågor i vilka det gäller ett materiellt samband och de i frågor i vilka det inte gör det. Trots att systemet tillämpats länge kan det konstateras att rättsläget är osäkert. Utredningens uppfattning är att blandmodellen inte givit oss ett system som uppfyller kraven på stabilitet och förutsebarhet och att det är mycket osäkert om det går att reformera systemet så att bilden av vad som faktiskt gäller klarnar.

Ska man fortsätta bygga på ett system som utgör en blandmodell måste det till en mycket omfattande lagreform som utgår från en fullständig genomlysning av redovisningsnormgivning och särskilda skatteregler i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. För att dagens blandmodell ska fungera krävs därför en genomgång av

olika inkomst- och utgiftsposter, tillgångar och skulder i syfte att reda ut var det bör finnas ett samband och var skatterätten bör gå sin egen väg. Utredningen anser att detta är en svår uppgift. Som utredningen ser det är det osannolikt att det går att bygga ett ändamålsenligt system med utgångspunkt i en reglering som anger att redovisningen som huvudregel ska följas.

En blandmodell ger inte en långsiktig lösning

Bedömning: Väljer man nu en blandmodell finns det risk för att utvecklingen av redovisningen inom en förhållandevis kort tid kommer att leda till att reglerna måste ändras så att det materiella sambandet i praktiken blir ytterst begränsat.

När man diskuterar en reform av dagens modell finns det anledning överväga om det går att långsiktigt bevara ett materiellt samband på något eller några områden även om det materiella sambandets betydelse försvinner på andra. En viktig fråga är också om det finns fördelar med att övergångsvis bevara ett samband på vissa områden, även om man redan nu kan se att den långsiktiga lösningen är ett totalt avskaffande av det materiella sambandet.

För att besvara dessa frågor kan det vara av intresse att se närmare på utvecklingen inom de områden på vilka det materiella sambandet i dag har störst betydelse, nämligen *periodisering av inkomster* och *avsättningar* (eller framtida utgifter). Frågan är vad som händer på dessa områden inom den internationella redovisningsnormgivningen och hur detta påverkar förutsättningarna för ett samband.

Det reformarbete som avser bl.a. IAS 18 Intäkter bedrivs gemensamt av IASB och den amerikanska normgivningsorganisationen FASB (Financial Accounting Standards Board). Arbetet har pågått sedan 2002 och bedrivs i två spår. Den ena avser de mer formella delarna av resultatrapportering – hur resultaträkningen ska ställas upp m.m. Det andra spåret avser materiella frågor.

I de materiella delarna pågår såvitt kan bedömas en diskussion om grundprinciperna för intäktsredovisning. De förslag som hittills presenterats synes visa att även intäktsredovisningen i framtiden kommer att vara påverkad av marknadsvärdeprinciper. Tendensen verkar också vara att man från IASB/FASB vill dela upp trans-

aktioner som hänger samman i olika delar och marknadsvärdera vissa delar eller i vart fall värdera enligt principer som tydligt avviker från realisationsprincipen. Egentligen handlar det alltså om två frågor. Vilken är den transaktionsenhet som man ska pröva mot intäktsreglerna? Vilka principer ska gälla för intäktsredovisningen?

Frågan om när en transaktion ska delas upp har diskuterats bl.a. utifrån förhållandena i olje- och gasindustrin. Om ett företag tecknar ett mycket långvarigt kontrakt som avser leverans av olja eller gas och kontraktet innehåller klausuler för prisjustering som t.ex. följer olika index, kan det hävdas att det i leveranskontraktet finns ett inbäddat derivat – ett finansiellt instrument. Detta finansiella instrument ska skiljas ut och redovisas till marknadsvärde.

Men diskussionen om relationen mellan intäktsredovisning och marknadsvärde förs även för transaktioner som ligger närmare vardagen för de flesta företag. Som Rolf Rundfelt visar (Balans 11/2005) kan förhållandevis vanliga villkor avseende garantier, köptrohetsbonus m.m. lätt leda till komplicerade frågor om man har det angreppssätt och det teoretiska ramverk som IASB har.

Ett annat välkänt problem som diskuteras av IASB inom ramen för IAS 18 gäller konsekvenserna av det s.k. balansorienterade synsättet på redovisning. Ett balansorienterat synsätt innebär i princip att det är balansräkningen och därmed definitionerna av tillgång respektive skuld som är avgörande när man ska lösa ett redovisningsproblem. Matchning – som innebär att man håller samman intäkter och kostnader som hör ihop – får i ett sådant system underordnad betydelse.

Det är inte möjligt att nu närmare bedöma vad en framtida intäktsrekommendation kommer att innehålla. Delvis är också den utveckling som ovan redovisats en konsekvens av ställningstaganden som redan gjorts inom IASB och som är etablerade i regelverket genom rekommendationen om finansiella instrument m.fl. Att resultatet skulle bli en traditionell matchningsorienterad rekommendation i huvudsak i överensstämmelse med dagens IAS 18 förefaller mindre troligt. Mer troligt är att utvecklingen kommer att leda till principiella nyheter och regler om när en intäkt uppstår och uppdelning av transaktioner som åtminstone hittills varit främmande för beskattningen.

IASB har i juni 2005 remitterat ett utkast med förslag till förändringar i IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar och IAS 19 Ersättningar till anställda. Förslaget bemöttes negativt vid remissbehandlingen och IASB arbetar för närvarande

inom detta område med inriktning på att presentera en förnyad standard. De övergripande målen med projektet är nu att samordna reglerna om avsättningar vid omstruktureringar med annan normgivning och att analysera eventualtillgångar och eventualförpliktelser och dessas relation till föreställningsramen.

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 tre procent ska en avsättning således göras med tre procent av det belopp som den totala förpliktelsen avser.

Utvecklingen när det gäller avsättningar är egentligen ännu mer osäker än när det gäller inkomstperiodisering. Det är inte möjligt att i skrivande stund veta vad som kommer att gälla i framtiden. Klart är emellertid att det kan bli förslag som innebär stora skillnader mot i dag och som dessutom förefaller mycket svårtillämpade.

När det gäller periodisering av inkomster och utgifter kan sammanfattningsvis följande sägas om utvecklingens betydelse för ett bevarat samband. Det finns en tydlig risk för att framtidens redovisningsregler för de större företagen kommer att vara betydligt mindre lämpade för att läggas till grund för beskattningen än dagens. Framför allt handlar det om att marknadsvärdeprincipen tränger sig in även på dessa områden och att tillämpningen blir så komplicerad att det faktiskt inte går att avgöra vad som gäller.

I fråga om den tidsmässiga aspekten kan man konstatera att tidsramarna enligt aktuella uppgifter från IASB är sådana att det saknas skäl att bevara sambandet på dessa områden under en övergångsperiod. Förändringarna ligger alltför nära i tiden. Det bör naturligtvis framhållas att vad som nu sägs bygger på en prognos och att prognosen kan behöva ändras om utvecklingen inom redovisningsnormgivningen tar en annan väg. I sådana fall återstår emellertid de allmänna argument mot ett materiellt samband som redovisats tidigare i detta kapitel och de särskilda argument mot ett sådant samband som redovisas i de kapital som behandlar de olika posterna.

Redovisningens restkompetens

Bedömning: Att införa särskilda skatteregler på många områden och låta redovisningen styra beskattningen på de oreglerade områdena skulle leda till stora tillämpningssvårigheter.

Redovisningen har med nu gällande system en viktig funktion i det att den genom sin ”restkompetens” ser till att de frågor som inte ges ett svar i IL:s andra regler ändå får en lösning; det är god redovisningssed som gäller om inte annat framgår av särskilda bestämmelser i IL.

Om det materiella sambandet avskaffas finns inte längre någon i lagen anvisad mekanism för att besvara oreglerade frågor. Man kan fråga sig om det finns ett värde i att bevara denna restkompetens, även om man genom att införa många särskilda skatteregler gör stora ingrepp i det materiella sambandet.

Enligt utredningens mening är svaret på den ovan ställda frågan nej. En sådan lösning skulle av följande skäl fungera mindre väl.

Det skulle, liksom det är i dag, bli svårt att avgöra när en fråga ska lösas med hjälp av de särskilda skattereglerna och när redovisningens restkompetens gör sig gällande. Problemen skulle öka eftersom de särskilda skattereglerna skulle vara fler. Särskilda problem skulle kunna uppstå om den hittillsvarande tendensen till ökande skillnader i klassificeringsfrågor och i frågor som ligger klassificeringen nära fortsätter.

Det finns också risk för att man genom ett system med restkompetens skulle komma att åtminstone delvis bevara de problem som man försöker lösa genom att avskaffa det materiella sambandet. Som tidigare konstaterats ger redovisningen för de största företagen, för de frågor man hitintills ställts inför, ett mer eller mindre önskat och olämpligt beskattningsunderlag. Chansen för att IFRS-reglerna i framtiden kommer att ge ett ur beskattningshänseende lämpligt och önskat svar på de frågor som ännu inte har formulerats får bedömas som liten eller obefintlig. De internationella redovisningsreglerna är därför inte lämpliga att fylla ut beskattningsreglerna. Effekten skulle enligt utredningens bedömning bli att de oreglerade fallen skulle få en olämplig lösning och genom successiva lagstiftningsinsatser skulle det materiella sambandet fortsätta att minska i betydelse.

Inte heller de nationella redovisningsreglerna för mindre företag är lämpliga för denna utfyllande funktion. Vad finns det för anledning att tro att K2 kommer att vara mer omfattande än de särskilda skattereglerna? Utgångspunkterna för K2 är att det ska vara ett kortfattat och förenklat regelverk för de mindre företagen. Att det i någon nämnvärd utsträckning kommer att behandla frågor som inte behandlas i IL är osannolikt.

Ett blandat system ökar risken för asymmetrier

Bedömning: Ett problem i ett blandat system är att reglerna kan komma att präglas av asymmetrier. Denna risk ökar i takt med att redovisningsreglerna alltmer utvecklas mot ett systemtänkande och utifrån principer som avviker från dem som ligger till grund för de särskilda skattereglerna i inkomstskattelagen (1999:1229).

En fördel med ett system inom vilket det råder ett mycket starkt samband är att det väsentligen kommer att ge ett regelverk som präglas av en helhetssyn. Motsatsvis är ett problem med en blandmodell att det kan vara mycket svårt att frikoppla på vissa områden utan att den helhetssynen försvinner. Det beror framför allt på att det finns samband mellan olika områden. I vissa fall är sambanden mer indirekta medan de i andra är mer omedelbara. Sambanden finns inte bara mellan olika periodiseringsfrågor utan även mellan en periodiseringsfråga å den ena sidan och en omfångs- eller klassificeringsfråga å den andra.

Ett problem i ett blandsystem är således att reglerna kan komma att präglas av asymmetrier. Denna risk ökar i takt med att redovisningsreglerna alltmer utvecklas mot ett systemtänkande och utifrån principer som avviker från dem som ligger till grund för de särskilda skattereglerna i IL.

Några exempel kan illustrera sambanden mellan olika poster och de problem som kan uppstå i ett blandat system.

Ett första exempel gäller när en intäkt från en varuförsäljning ska tas upp. Denna fråga borde utifrån 14 kap. 2 § IL lösas med hjälp av god redovisningssed och det borde därför vara övergången av risker och förmåner som är avgörande för när intäkten ska tas upp. Samtidigt är intäktsfrågan sammanflätad med frågan om när

lagertillgången ska tas upp av köparen (och inte längre tas upp av säljaren). Lagerfrågan följer enligt fast etablerad praxis inte god redovisningssed. Men finns det något utrymme för att komma till olika resultat i de olika frågorna?

Ett andra exempel gäller leasing. Frågan om vem som ska göra ett värdeminskningssavdrag på en tillgång är inte beroende av redovisningen, utan är en subjektfråga som man löser med stöd av särskilda skatterättsliga regler. I de fall bedömningen i redovisningen avviker från vad som gäller vid beskattningen kan det med nuvarande samband uppstå problem vid avskrivning på inventarierna. Sambandet mellan subjekt- och periodiseringsfrågorna begränsar sig emellertid inte till denna fråga. Frågan gäller också när säljaren/uthyraren ska ta upp intäkten i anledning av avtalet. Denna fråga gäller periodisering av intäkt och borde vara kopplad. Hur kommer rättsläget sammantaget att bli om man accepterar gällande praxis när det gäller vem som ska göra värdeminskningssavdrag men låter intäktsredovisningen (är inkomsten en hyra eller en köpeskillning och när ska den tas upp?) påverkas av den ”ekonomiska innebörd” som avvisats när det gäller vem som ska göra värdeminskningssavdrag?

Samma argument talar mot en blandmodell

Bedömning: De flesta av de argument som talar emot ett starkt materiellt samband talar även emot ett blandat system. Det gäller t.ex. att kategoriseringen får genomslag vid beskattningen, att det är osäkert hur ett samband förhåller sig till grundlagen, att riksdagen avhänds makten över beskattningen och att utvecklingen av redovisningen hämmas av sambandet med beskattningen.

Nästan alla de argument mot ett starkt materiellt samband som redovisats är relevanta även som argument mot en blandmodell.

6.5.3 Särskilda redovisningsregler för juridisk person

Bedömning: En lösning som innebär att regler som egentligen är skatteregler ges formen av särskilda redovisningsregler för juridisk person bör inte komma i fråga för framtiden. I den mån det ska finnas ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning är det i så fall ett samband mellan den företagsekonomiskt riktiga princip som tillämpas i koncernredovisningen och beskattningen.

Det finns nu som framgått förhållandevis gott om regler inom redovisningsnormgivningen som innebär att det i juridisk person tillämpas andra principer än i koncernredovisningen. De allra flesta av dessa motiveras uteslutande eller huvudsakligen av att beskattningen ska senareläggas eller att den princip som tillämpas i koncernredovisningen ger ett för företaget olämpligt resultat vid beskattningen.

Man kan diskutera om detta är en form av blandmodell som nu gäller eller om det i praktiken är en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Det beror naturligtvis på hur man ser det. Formellt är det fråga om redovisningsregler. De tillämpas i redovisningen och de har samma effekt som redovisningsregler när det gäller påverkan på det fria egna kapitalet m.m. Syftet med reglerna är emellertid genomgående att påverka beskattningen; det är skatteregler som klätts i en redovisningsrättslig skepnad och beslutats av normgivande organ på redovisningsområdet och inte av riksdagen.

Det finns från konstitutionella utgångspunkter anledning att se mer allvarligt på dessa regler än på de regler som faktiskt är redovisningsregler och som sådana har en prejudiciell roll vid beskattningen. När det gäller de bindande föreskrifterna från Finansinspektionen som har denna karaktär kan det ifrågasättas om det inte finns en risk att en domstol skulle vägra att följa föreskrifterna. Mycket talar nämligen för att de uppenbarligen står i strid med en överordnad grundlagsbestämmelse.

För framtiden måste en lösning med särskilda redovisningsregler för juridisk person helt avvisas. Detta gäller även för andra företag än finansiella. Även här är enligt utredningens mening konflikten med grundlagen uppenbar.

Det skulle kunna hävdas att den redovisningsnormgivning som innebär att andra principer tillämpas i juridisk person redan i dag

saknar verkan vid beskattningen och alltså är meningslös. I 14 kap. 2 § IL anges nämligen att man ska beskattas med stöd av god redovisningssed och det kan naturligtvis ifrågasättas om två helt olika principer samtidigt kan tillämpas som god redovisningssed för en och samma fråga. Särskilt gäller det om det inte finns några redovisningsmässiga skäl för att tillämpa en annan princip än som tillämpas i koncernredovisningen. Utredningen har inte fördjupat sig i denna fråga utan nöjer sig med att konstatera att systemet kommit att tillämpas på detta sätt och att det också vunnit acceptans inom redovisningslagstiftningen.

6.5.4 Företag i en kategori beskattas utifrån redovisningsreglerna för en annan kategori

Bedömning: Ett system som innebär att god redovisningssed för en kategori företag läggs till grund för beskattningen av en annan kategori företag är bl.a. av konstitutionella skäl uteslutet.

I utredningen har diskuterats om god redovisningssed för en kategori företag skulle kunna läggas till grund för beskattningen av företag i en annan kategori. Bakgrunden är att skälen för att avskaffa sambandet för IFRS-företagen är mer påtagliga än för andra företag. Även om det kanske finns en samsyn i att IFRS-reglerna inte kan läggas till grund för beskattningen är frågan mer kontroversiell för de mindre företagen. De som för de mindre företagen förespråkar ett samband har väckt tanken på att god redovisningssed för dessa företag ska bli beskattningsregler för IFRS-företagen. Såsom det får förstås ska detta göras genom en särskild bestämmelse i IL att det som är god redovisningssed för en kategori företag ska tillämpas som beskattningsregler för företag i en annan kategori.

Detta förslag bör ses på samma sätt som regler som etablerar särskilda redovisningsprinciper för juridisk person. Det är uppenbart att det skulle vara fråga om en förtäckt skattelagstiftning. Utredningen anser att ett sådant system är omöjligt och inte vidare behöver övervägas. Vill man att IFRS-företagen ska beskattas på något annat sätt än enligt IFRS-standarderna får man införa särskilda skatteregler i IL.

6.6 Ett system utan materiellt samband

6.6.1 Inledning

Även inom ramen för vad som enligt utredningens mening är ett system utan materiellt samband finns det utrymme för olika variationer. Ett renodlat system utan materiellt samband kan innebära att skattereglerna är helt tvingande och utformas utan hänsyn till redovisningsreglerna och leder till att företagen i praktiken får göra två helt skilda bokslut. I extrema fall kan det också leda till att man inom företaget måste skilja mellan löpande registrering för det civilrättsliga bokslutet och löpande registrering för skattebokslutet.

Ett system kan emellertid principiellt sakna materiellt samband utan att det utformas på detta sätt. Även om det är fråga om skatteregler kan de utformas med samma sakliga innehåll som redovisningsreglerna. I de fall det finns sakliga skillnader kan ändå de administrativa systemen i företaget hållas ihop.

Här diskuterar utredningen argumenten för och emot ett system utan materiellt samband parallellt för de nu redovisade två olika systemen. I samband med argumenten för ett system utan materiellt samband diskuteras alltså både en frikopplad modell med en harmonisering av reglernas innehåll och en möjlighet till administrativ samordning och en modell utan sådan harmonisering och samordning.

6.6.2 Generella argument för systemet

Bedömning: Ett system utan materiellt samband leder till att beskattningen inte påverkas av att redovisningen utvecklas utifrån principer som är främmande för beskattningen.

Särskilda skatteregler ger en likformig beskattning. Kategoriseringen som gäller i redovisningen kommer inte att få genomslag vid beskattningen.

Särskilda skatteregler möjliggör att företagen kan redovisa efter renodlade redovisningsmässiga bedömningar vilket leder till en kvalitativt bättre redovisningspraxis.

Med ett system utan materiellt samband finns det förutsättningar att undvika de gränsdragningsproblem och asymmetrier som uppkommer i en blandmodell.

Ett system utan materiellt samband ger riksdagen den fulla makten över beskattningen även i inkomstslaget näringsverksamhet och är till skillnad från dagens system inte konstitutionellt tveksamt.

Det kanske viktigaste argumentet för att principiellt bryta det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning är att redovisningen utvecklas mot principer som är främmande för beskattningen. Dessa principer är av både praktiska och principiella skäl olämpliga att tillämpa vid beskattningen.

Utvecklingen inom redovisningen gäller framför allt IFRS-företagen. Men den är inte isolerad till dem. Visserligen är marknadsvärdering än så länge ovanlig för andra företag, men det finns anledning att tro att åtminstone de större av de övriga företagen kommer att följa efter i utvecklingen mot en ökad användning av marknadsvärdering.

Variationsrikedomen i de redovisningsmässiga lösningarna är svår att förena med målet om en likformig beskattning. Genom särskilda skatteregler kan en tidpunkt för beskattningen väljas som leder till en likformig beskattning. Nuvarande redovisningsregler är också mycket omfattande, komplicerade och svåra att tillämpa. Exklusiva skatteregler om beskattningstidpunkten kan utformas på ett mer konsekvent och styrande sätt som inte leder till lika många tolkningssvårigheter.

Vid frikoppling undviks att skatterättsliga särregler styr redovisningen i en riktning som kvalitativt försämrar redovisningen. Tidpunkten för beskattning enligt IL kan utformas för att möta specifikt skatterättsliga behov. Hänsyn kan bl.a. tas till företagets skatteförmåga. Utan ett materiellt samband kommer det därför att finnas större frihet att anpassa redovisningsprinciper efter företags-ekonomiska och marknadsekonomiska behov vilket innebär att redovisningen inte på samma sätt som i dag blir skattepåverkad. Den starkt ifrågasatta och för framtiden oacceptabla metoden med särskild redovisning i juridisk person som tillkommit i normgivningen för att begränsa en ur skattehänseende missgynnsam redovisningsutveckling kommer inte längre att behövas.

En fördel med ett frikopplat system är att det väsentligen kommer att ge ett regelverk som präglas av en helhetssyn. Det kommer i ett sådant system inte att vara nödvändigt att avgöra om det är en omfångs-, klassificerings- eller periodiseringsfråga. Inte

heller behöver man ta ställning till hur sambandet ser ut på det område det gäller. Flera av de svåra frågor som i dag kan uppstå kommer inte att ge några problem i ett system utan materiellt samband. I stället uppkommer andra tillämpningsproblem (se nedan).

En stor fördel är att det kommer att vara en och samma regelgivare som utformar systemet. Förutsättningarna för att undvika asymmetrier blir då bättre.

En viktig skillnad mellan å ena sidan ett system med någon form av materiellt samband och å andra sidan ett system utan sådant är att det är riksdagen som primärt får makten över beskattningen. De konstitutionella tveksamheter som finns i sambandssystemen finns inte i ett system utan samband.

6.6.3 Generella argument mot systemet

Bedömning: I ett system utan materiellt samband finns risk för en ökad administrativ börda för företagen.

Ett materiellt samband ger bättre förutsättningar för att lösa oreglerade frågor och förenklar lagstiftarens arbete.

Ett avskaffat materiellt samband kan påverka möjligheterna till skattekontroll.

Det tyngsta argumentet mot särskilda skatteregler är att ett sådant system kan ge upphov till ökad administrativ börda för företagen. Det är naturligtvis så att dubbla regelverk ger mer- eller kanske till och med dubbelarbete. Om ett system utformas så att regelverken inte över huvud taget samordnas kommer alltså den administrativa bördan att öka.

Ett ofta framfört skäl för ett materiellt samband är att det innebär att frågor som uppstår alltid kan besvaras. Genom hänvisningen till god redovisningssed finns alltid en regel eller en princip som är tillämplig.

Om utvecklingen skulle gå mot helt skilda civilrättsliga bokslut och skattebokslut och helt skiljd löpande bokföring finns det risk för att skattekontrollen påverkas. En fördel med dagens system är att skattekontrollen utgår från ett bokslut som ofta är granskat av företagets revisor.

Utredningen om revisorer och revision har nyligen föreslagit att revisionsplikten avskaffas för små företag (SOU 2008:32). Revisionsplikten föreslås bara behållas för cirka 4 procent av företagen. Skulle förslaget genomföras försvagas argumentet att revisionen av årsredovisningar vid ett materiellt samband förbättrar skattekontrollen.

6.7 Utredningens sammanfattande ställningstagande

Förslag: Det ska i framtiden inte finnas något materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Även periodiseringsfrågorna ska alltså lösas med hjälp av skatterättsliga regler. Dessa regler ska i sak normalt överensstämma med K2. För IFRS-företagen kommer skattereglerna inte sällan avvika från redovisningsreglerna. De företag som vill får emellertid under vissa villkor välja att tillämpa redovisningsreglerna även vid beskattningen.

6.7.1 Allmänt

Som framgått ovan finns det argument av olika tyngd för och emot de skilda alternativen. Enligt utredningens mening finns det vid en samlad bedömning inget alternativ som är helt invändningsfritt.

Man kan emellertid konstatera att argumenten mot ett mycket starkt materiellt samband är sådana att detta alternativ inte kan bli aktuellt. För IFRS-företagen skulle detta leda till en tidigarelagd beskattning. Systemet skulle bli oacceptabelt komplicerat. De grundlagsmässiga invändningarna är tunga.

Enligt utredningens mening väger argumenten emot en blandmodell också tungt. Det är även med beaktande av att skatteregler inte sällan är komplicerade oacceptabelt svårt att reda ut vad som gäller. Detta beror i första hand på den blandmodell som vi har. Den förutsätter att man drar gränser mellan poster och olika sorters frågor när en sådan gränsdragning i praktiken inte är möjlig. Risken för asymmetrier är stor. För IFRS-företagen kan det också ifrågasättas vad en blandmodell skulle innebära. Det är svårt att tro att det skulle gå att få acceptans för en beskattning utifrån IFRS på

mer än några enstaka områden. Med den utveckling mot en mer konsekvent marknadsvärdering och mer komplicerade principer som kan förutses finns det anledning att anta att varje rest av samband snart skulle komma att angripas. Det är för de större företagen svårt att se att ett system som innehåller något materiellt samband kan överleva någon längre tid.

Sammanfattningsvis kan man kanske säga att såväl ett starkt materiellt samband som en blandmodell med några mer betydande inslag av samband i princip är omöjligt för IFRS-företagen, svårt för övriga större företag och godtagbart för K2-företagen. Även för de senare företagen gäller emellertid att de mer principiella argumenten som gäller grundlagen och riksdagens makt har samma tyngd.

Med det synsätt som nu redovisats blir en viktig fråga om man kan tänka sig att ha olika system för olika företag. I kapitel 10 diskuterar vi denna fråga för K1-företagen. Här diskuteras frågan för övriga företag.

Ett system som innebär att det materiella sambandet avskaffas för IFRS-företagen och för K3-företagen, men behålls för övriga företag har stora nackdelar. Regelverket blir omfattande. Lagstrukturen riskerar att bli svårbegriplig och arbetet med att hålla samman ett sådant system lär bli omfattande och krävande. Man kan förutse flera tillämpningssvårigheter. Vilka regler gäller för just detta företag? Hur skiljer sig dessa från dem som gäller för ett K2-företag?

Utredningens uppfattning är att om det ska skrivas särskilda skatteregler för IFRS-företagen, så bör dessa regler gälla även för alla andra företag utom K1-företagen. Med skatteregler som är gemensamma för andra än mindre enskilda firmor och vissa handelsbolag finns förutsättningar att skapa ordning och reda i regelsystemet.

Utredningens huvudsakliga förslag blir alltså att skatteregler som ska gälla för alla ska tas in i IL. Det finns naturligtvis också negativa effekter som följer med en sådan ordning. En viktig fråga är hur den administrativa bördan ska begränsas. Nedan diskuteras hur reglerna sakligt kan samordnas med K2 och hur de större företagen kan ges möjlighet att begränsa sin administrativa börda genom att frivilligt samordna redovisning och beskattning. En annan viktig fråga gäller hur lagstiftningsarbetet ska fungera. I kapitel 10 diskuteras särskilda regler i IL för K1-företagen.

6.7.2 Lagstiftningsarbetet i ett frikopplat system

En fråga som alltid har funnits med i diskussionen om sambandet mellan redovisning och beskattning gäller hur riksdagens arbets-situation skulle påverkas om den kompletterande normgivningen i stället gavs form av lag. Det har ofta hävdats att riksdagen inte skulle hänga med i den utvecklingstakt som är nödvändig. I denna fråga kan man säga följande.

Utvecklingen har under det senaste årtiondet inneburit att föreställningen att beskattningen ska följa med när redovisningen utvecklas har övergivits (se ovan). I dag synes den dominerande uppfattningen i stället vara att beskattningen ska söka sin egen väg när redovisningen alltmer utvecklas mot värdering till verkligt värde. Detta får också konsekvenser för synen på vilket system som ur ett perspektiv som gäller arbetsekonomi för skattelagstiftaren är lämpligast. Ett system som utgår från ett samband blir inte det bästa om man kan se att utvecklingen inom redovisningen kommer att behöva mötas med särskilda skatteregler. Det bör också framhållas att regelutväxten inom redovisningen inte huvudsakligen beror på att verkligheten förändras eller att nya avtalsformer tillkommer osv. I stället beror den väsentligen på att man inom redovisningen ändrar synen på hur man inom redovisningen ska hantera olika frågor.

Utredningens sammanfattande bedömning i denna del är att de förändrade utgångspunkterna inom redovisningen också har ställt invanda föreställningar på huvudet. Sannolikt är det inte längre så att ett avskaffat samband leder till fler och större lagstiftningsinsatser. Därför kan argumentet inte heller läggas i vågskålen till sambandets fördel.

Det är utredningens bedömning att det även framdeles kommer att vara både olämpligt och omöjligt att dimensionera lagstiftningsarbetet så att det kan ta sin utgångspunkt i de internationella redovisningsreglerna. Kanske är det en dominerande uppfattning att arbetet med att skapa skatteregler om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet kommer att bli mer betungande om man överger sambandet. Utredningen har motsatt uppfattning. Mot bakgrund av utvecklingen inom redovisningen har sambandet mellan redovisning och beskattning övergått från att vara en för skattelagstiftaren arbetsbesparande modell till motsatsen. Det finns också mer praktiska aspekter. Behov av insatser från lagstiftaren uppstår hastigt och inte sällan på ytterst begränsade områden, som

annars aldrig ensamma hade fått lagstiftarens uppmärksamhet. Lagstiftningsarbetet riskerar därigenom vid ett fortsatt samband att bli negativt påverkat av tidsbrist och en brist på helhetssyn.

6.7.3 Samordning med K2

Som framgått uppstår en ökad administrativ börda när det finns sakliga skillnader mellan redovisning och beskattning. Om de sakliga skillnaderna begränsas till ett minimum minskar risken för att den administrativa bördan ökar. I del IV av betänkandet behandlas de särskilda posterna. För var och en utformas skatte-reglerna så att en samordning mellan beskattningen och K2 ska kunna åstadkommas. Förutsättningarna för och betydelsen av en samordning med K2 diskuteras vidare i konsekvensanalysen.

6.7.4 Möjlighet att i stället följa redovisningen

För de större företagen kommer skillnaderna mellan redovisning och beskattning att öka. Om man tar hänsyn till den frikoppling som i praktiken redan genomförts genom införande av särskilda principer i juridisk person kan det ifrågasättas hur stora skillnaderna egentligen kommer att bli. Detta beror bl.a. på utvecklingen inom redovisningen.

För att ge de större företagen en möjlighet att välja mellan att utnyttja de möjligheter till skattekrediter som skatte-reglerna ger och att minska sin administrativa börda bör företagen ges möjlighet att efter eget val och med vissa begränsningar anpassa sig till sin redovisning. Företagen ska alltså under vissa förutsättningar kunna välja att tillämpa den princip de tillämpar i redovisningen i stället för den som följer av en särskild skatteregel. Dessa frågor behandlas vidare i kapitel 8.

6.7.5 Särskilda regler som ger ett materiellt samband

Det finns regler som etablerar ett materiellt samband oberoende av regleringen i 14 kap. 2 och 4 §§ IL. Det gäller t.ex. avsättningar i kärnteknisk verksamhet i 16 kap. 6 § IL och retroaktiva företagsombildningar i 1 kap. 13 § IL. Någon generell ansats när det gäller dessa och andra liknande bestämmelser har utredningen inte. I

många fall kan reglerna vara kvar; de gäller speciella situationer som det inte är nödvändigt att behandla på samma sätt som de områden som faller in under det generella materiella sambandet i 14 kap. 2 § IL. I andra fall kan det finnas anledning att införa skatteregler som är oberoende av redovisningen. I den mån det föreslås ändringar i dessa regler behandlas förslagen i de kapitel som gäller olika poster.

Del III

Huvudragen i ett system
med frikopplade regler

7 Övergripande principer och regler i ett system utan materiellt samband

7.1 Inledning

Utredningens sammanfattande ställningstagande i kapitel 6 innebär att det inte ska finnas något materiellt samband mellan redovisning och beskattning i framtiden och att periodiseringsfrågorna ska lösas med hjälp av skatteregler.

I detta kapitel behandlas sådana frågor som har en mer övergripande betydelse i ett system i vilket det inte finns något materiellt samband mellan redovisning och beskattning.

För det första diskuteras några principiellt viktiga frågor som avser eller berör sambandet mellan redovisning och beskattning. I vissa fall gäller det frågor som uppstår först när man bestämt sig för att avskaffa det materiella sambandet. I andra fall handlar det om frågor som finns även i ett system med samband.

I avsnitt 7.2 behandlas vilka övergripande principer som ska gälla för beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

I avsnitt 7.3 behandlas några frågor som kan sägas vara prejudiciella till periodiseringen. Det gäller avyttringsbegreppet och andra frågor som handlar om hur man inför periodiseringen avgränsar den inkomstskapande händelsen. Vidare behandlas i avsnittet fordringar och skulder som inte löper med marknadsmässig ränta och nuvärdets betydelse för beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Frågan om rättstillämpningen i ett framtida system diskuteras i avsnitt 7.4.

För det andra behandlas närmare vilka konsekvenser ett system utan materiellt samband får för de allmänna reglerna om beräk-

ningen av resultatet av näringsverksamhet. Vilka av de regler som i dag finns i 14 kap. inkomstskattelagen (1999:1299), IL, behövs i det framtida systemet? Vilka behöver ändras och vilka nya regler behövs?

I avsnitt 7.5 behandlas den närmare utformningen av reglerna om beskattningstidpunkten. I avsnitt 7.6 slutligen diskuteras hur systemet för beräkningen av resultatet ska se ut.

7.2 Vilka principer ska styra beskattningstidpunkten?

Bedömning: Huvudprincipen är att inkomster och utgifter ska fördelas på de beskattningsår som de belöper sig på, dvs. enligt belöpandeprincipen. Vid utformningen av reglerna för beskattningstidpunkten ska hänsyn tas till realisationsprincipen, försiktighetsprincipen och matchningsprincipen.

En viktig fråga är vilka principer som ska ligga till grund för de nya skattereglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

När det gäller vad som ska vara utgångspunkten för beskattningen kan man tänka sig framför allt tre synsätt. Beskattningen kan göras utifrån

- betalningar eller när inkomster är disponibla (en kontantprincip),
- verkliga värden på tillgångar och skulder (en marknadsvärderingsprincip) eller
- ett traditionellt företagsekonomiskt synsätt (en belöpandeprincip).

Belöpandeprincipen

Utredningen gör bedömningen att en belöpandeprincip är den bästa utgångspunkten för beskattningen av företag. Det innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras till de beskattningsår dit de hör. Avgörande är således när affärshändelsen äger rum och

inte när den regleras likvidmässigt eller när t.ex. inkomsten är disponibel.

Belöpandeprincipen innebär ingen ny utgångspunkt för beskattningen. I dagens regler kommer den till uttryck genom att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Belöpandeprincipen ger dock inte svar på alla frågor om beskattningstidpunkten. Uppfattningen om vilket beskattningsår som en inkomst eller utgift är hänförlig till kan nämligen skifta mellan olika bedömare. Att enbart hänvisa till belöpandeprincipen är alltså inte tillräckligt för att åstadkomma en regel som kan fungera som en allmän beskrivning av när intäkter ska tas upp och kostnader dras av. Belöpandeprincipen behöver således kompletteras med andra företagsekonomiska principer.

Realisationsprincipen

Realisationsprincipen uttrycks ofta så, att orealiserade inkomster inte får tas upp som en intäkt. Vad principen närmare innebär är inte alldeles enkelt säga. Som Thorell visat i sin avhandling har det bland forskare funnits olika uppfattningar om vilken tidpunkt som enligt principen borde vara den rätta för att t.ex. redovisa en varuförsäljning (Per Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s. 112). De olika synsätten på hur realisationsprincipen ska tillämpas innebär, enligt Thorell, att för varuförsäljningar är redovisning vid såväl kontrakts-, leverans- som betalningstillfället förenlig med principen.

Även om det redan tidigare varit svårt att avgöra exakt när en inkomst är realiserad, har det åtminstone varit enklare att tydligt peka ut vissa inkomster som inte är realiserade och därmed att dra den yttersta gränsen för principen. Det torde t.ex. tidigare ha varit okontroversiellt att påstå att ökningen av en tillgångs marknadsvärde inte representerade en realiserad inkomst.

Sedan redovisningen öppnat för att sådana värden redovisas, utan att man i grunden har övergivit tanken på att inkomster ska vara realiserade, kan även påståendet att sådana värdeökningar inte representerar en realiserad inkomst ifrågasättas. Utvecklingen har gått ifrån att realisationsprincipen innebär att det krävs att en värdeökning ska ha bekräftats genom en transaktion med omvärlden för att kunna redovisas, till att det är tillräckligt att värdeökningen är realiserbar. I årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL,

används inte uttrycket realiserad, i stället används uttrycket konstaterad intäkt (2 kap. 4 § första stycket 3 a).

Under senare tid kan man alltså skönja en utveckling som innebär att de tydliga gränser som funnits för vad som inte är en realiserad inkomst kan vara på väg att luckras upp. Om principen ska vara användbar som en gemensam utgångspunkt för de förslag som utredningen lämnar, måste det därför klarläggas vad som i detta sammanhang ska avses med realisationsprincipen.

Till att börja med bör det framhållas att den realisationsprincip som utredningen lägger till grund för sina förslag är en transaktionsberoende realisationsprincip. Det innebär att utredningen inte lämnar förslag som innebär att inkomster som inte bekräftats genom en transaktion med omvärlden behöver tas upp till beskattning. Att inkomsten avser värdeökningar som är realiserbara eller konstaterade tillmäts alltså ingen betydelse när skattereglerna utformas.

Försiktighetsprincipen

Utgångspunkten bör alltså vara att inkomsten är realiserad. Denna utgångspunkt måste emellertid i vissa fall modereras. Även om ett företag har utfört den prestation som avtalet gäller och det i rimlig utsträckning går att verifiera inkomsten kan det i vissa fall finnas anledning att skjuta fram intäktsredovisningen. Det bör därför också finnas ett utrymme för försiktighetsprincipen.

Matchningsprincipen

Slutligen kan nämnas matchningsprincipen som används för att avgöra när utgifter ska tas upp som kostnader. Den innebär att kostnaderna redovisas på grundval av en direkt koppling mellan intäkter och motsvarande kostnader. Typfallet är när en vara säljs. När ersättningen från försäljningen redovisas som intäkt ska samtidigt alla utgifter för varan kostnadsföras.

7.3 Prejudiciella frågor

Bedömning: I de flesta fall avstår utredningen från att lämna förslag till lagregler i frågor som gäller klassificering. För vissa s.k. prejudiciella frågor lämnas emellertid förslag till lagreglering.

Som en allmän utgångspunkt har utredningen haft att inte lämna förslag till lagregler i frågor som gäller klassificering. Bakgrunden är att dessa frågor i dag inte anses omfattas av sambandet mellan redovisning och beskattning, att motsvarande frågor gör sig gällande även på områden som inte avser beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet samt att det med den tillgängliga tiden och övriga arbetsuppgifter är en oöverstiglig uppgift för utredningen att generellt ge sig i kast med sådana frågor.

Det finns emellertid i vissa fall skäl att göra undantag från denna princip.

Att fördela en inkomst eller en utgift på rätt period kan ibland vara komplicerat, framför allt beroende på att de sakliga eller rättsliga omständigheter som ska bedömas är komplexa. Det är lätt att glömma att periodisering inte bara handlar om en allmän prövning av vilken tidpunkt som ska vara beskattningstidpunkt vid t.ex. varuförsäljning. Konkreta periodiseringsregler kan bara tillämpas om det också finns regler eller principer som leder tillämparen fram till rätt periodiseringsregel.

Det behövs alltså regler som sorterar de enskilda fallen i rätt ”fälla”. Det är alltså frågan om bedömningar som är nödvändiga för att fördela inkomsten på rätt period men som bör skiljas från den egentliga periodiseringen.

En kategori av prejudiciella frågor har det gemensamt att de behandlar vad som är inkomstskapande händelser. Vad gäller t.ex. för byten eller varulån. Är det händelser som ska utlösa beskattning? Dessa frågor har samband med det skatterättsliga avyttringsbegreppet och behandlas i nästföljande avsnitt.

Till de bedömningar som föregår den egentliga periodiseringen hör vidare regler som drar gränsen mellan olika transaktionstyper. Gränsdragningsreglerna behövs t.ex. för att avgöra om en viss transaktion är en varuförsäljning eller tillhandahållande av en tjänst. Ofta är detta naturligtvis enkelt att avgöra, men det finns också fall som är mer komplicerade. Utredningen lämnar på vissa särskilt

viktiga områden lagförslag som avser gränsdragning mellan olika transaktionstyper. Dessa behandlas då inom respektive sakområden.

För att kunna bestämma om olika händelser ska påverka varandra vid periodiseringen eller för att kunna dra gränsen mellan olika transaktionstyper behövs slutligen regler som avgränsar periodiseringsenheten. Ofta är det självklart att ersättning från en försäljningstransaktion – ett avtal – ska prövas för sig. I andra fall kan det finnas skäl att fråga sig om flera varuleveranser hör ihop på ett sådant sätt att de ska hållas samman. Motsvarande frågeställning finns när det gäller varuförsäljningar och tjänster, t.ex. när säljaren förutom att leverera en vara även har åtagit sig att utföra en tjänst. Dessa frågor behandlas nedan efter avyttringsbegreppet.

Det finns slutligen frågor som kan jämföras med de övriga prejudiciella frågorna. Det gäller betydelsen för periodiseringen av att fordringar och skulder löper utan marknadsmässig ränta.

7.3.1 Avyttringsbegreppet

Förslag: Bestämmelserna om vad som ska tas upp som intäkter i näringsverksamhet förtydligas. Det gäller även innebörden av begreppet avyttring i näringsverksamhet.

Man brukar tala om att det är två huvudfrågor som ska besvaras i inkomstskattesammanhang. Dels är det *omfångsfrågan*, dvs. vilka inkomster som är skattepliktiga och vilka utgifter som är avdragsgilla. Dels är det *periodiseringsfrågan*, dvs. vid vilket beskattningsår inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad.

Besvarandet av omfångsfrågan när det gäller inkomster – om de är skattepliktiga eller skattefria – förutsätter att det finns inkomster att ta ställning till. Man kommer då in på frågan vad som över huvud taget skapar inkomster i näringsverksamhet.

Allmänt sett är det lätt att besvara den frågan. För företag som tillverkar och/eller distribuerar varor är det försäljningen av varan som ger upphov till inkomsten. För företag som tillhandahåller tjänster är det utförandet av tjänsten som ger upphov till inkomsten.

I IL regleras detta på ett allmänt sett i huvudregeln för inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet i 15 kap. 1 § första

stycket, där det anges att bl.a. ersättningar för varor, tjänster och inventarier ska tas upp som intäkt. Men det sägs inget mer om vad som skapar inkomsten. Något mera vägledning får man beträffande inventarier i och med regleringen i 18 kap. 15 § IL beträffande den s.k. nettometoden. Där anges att ett särskilt avdrag får göras om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret eller den skattskyldige har rätt till försäkringsersättning för sådana inventarier på grund av att de gått förlorade under beskattningsåret och att avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen eller försäkringsfallet.

Frågan om vad som är en inkomstskapande händelse i inkomstslaget näringsverksamhet har tangerats i samband med frågan om värdering av finansiella instrument. Möjligheten att i årsredovisningen ta upp finansiella instrument till ett verkligt värde som är högre än anskaffningsvärdet har aktualiserat frågan om värderingen samtidigt ger upphov till en inkomst. Lagstiftaren har gjort bedömningen att de orealiserade vinster som skulle kunna redovisas skulle komma att beskattas om man inte samtidigt införde speciella regler (se t.ex. prop. 2003/04:28, s. 16 och 17). Utredningen har kommit in på problematiken i delbetänkandet Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde (SOU 2005:53). Utredningen konstaterade bl.a. att värdeförändringar på lagertillgångar får direkt genomslag på det skattemässiga resultatet och att värdeuppgångar vid en värdering till verkligt värde således blir beskattade (s. 39).

Om man bortser från problematiken kring sambandet mellan värdering till verkligt värde och inkomster torde det normalt inte vara några större problem att konstatera vad som skapar inkomster i ett företag, t.ex. försäljning av varor. Det är i stället periodiseringsfrågan, dvs. när ersättningen vid försäljningen ska tas upp som intäkt, som vållat problem.

Det finns emellertid några fall där frågan om vad som är en inkomstskapande händelse aktualiserats. Det ena fallet gäller *byten* och det andra fallet gäller *varulån*.

När det gäller byten har Regeringsrätten prövat beskattningseffekterna av att ett företag bytt bort aktier av ett slag mot aktier av ett annat slag i två avgöranden.

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 Bokföringsnämnden (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 skatterettsligt 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 en redovisningsmässig bedömning.

När det gäller varulån kan konstateras att ett avtal om försträckning principiellt är en form av låneavtal. Det avser ofta pengar, men kan även avse annan icke individualiserad (fungibel) egendom såsom olja, säd eller mjölk. I sistnämnda fall brukar man tala om varulån. Till skillnad från vad som gäller för saklån gäller vid varulån att den som "lånar" tillgångarna har fri rätt att förfoga över dem under förutsättning att han återlämnar lika mycket varor av det slag som han fått. Han kan alltså fritt sälja eller konsumera just den olja, säd eller mjölk han lånat, utan att detta strider mot avtalsvillkoren. Denna fria förfoganderätt ger anledning att fundera över om ett varulån bör ses som en avyttring eller inte. Frågan är alltså om den, som ingått ett avtal som innebär att en viss mängd olja av en viss kvantitet ska avlämnas till annan under ett visst beskattningsår och återlämnas ett annat, ska ta upp intäkten från transaktionen, som om oljan sålts.

Regeringsrätten har prövat vad som skulle gälla vid ett försträckningsavtal som avsåg olja (RÅ 1987 ref. 119). Domstolen fann att "långivaren" inte längre var ägare till oljan och att denna därför inte längre fick ta upp oljan i sitt lager. Däremot behandlades inte frågan om försträckningen samtidigt innebar att det uppkom en inkomst.

Utredningen anser att övervägande skäl talar för att ett varulån bör leda till intäktsredovisning.

För det första talar det mesta för att ett varulån civilrättsligt är en överlåtelse. En särskild regel som tydliggör detta skulle således vara väl förenlig med en bestämmelse om att ersättningar vid avyttringar är skattepliktiga.

För det andra stämmer detta synsätt väl överens med utredningens uppfattning att realiserade inkomster ska tas upp och med den grundläggande syn på realisationsprincipen som utredningen har. Avtalet har ingåtts och den huvudsakliga prestationen – avlämnandet – har fullgjorts. Visserligen har "säljaren" när han överlämnar varorna också ett krav på att återfå motsvarande kvantitet av varorna. Med tanke på att det inte är samma utan likadana varor som återfås och att avsikten vid de flesta varulån är att egendomen ska säljas eller konsumeras, bör detta emellertid inte tillmätas avgörande betydelse.

För det tredje är ställningstagandet logiskt i förhållande till synsättet beträffande byten. Det ligger nära till hands att se ett varulån som ett bytesavtal. Varor av viss kvantitet och kvalitet byts mot varor av samma kvantitet och kvalitet. I själva verket kan i praktiken den enda skillnaden mellan ett bytesavtal som avser varor och ett avtal om varulån bestå i att leveranstidpunkterna i det senare faller skiljer sig åt. Mot bakgrund av ställningstagandet beträffande byten bör varulån ses som kombinerade avyttringar respektive förvärv.

Ytterligare en situation som kan nämnas gäller förbehåll vid försäljningen. När det gäller tillgångar som inte är avsedda att säljas vidare, t.ex. tillgångar som blir inventarier hos köparen, är det inte ovanligt att ett försäljningsavtal förses med ett äganderätts- eller ett återtagandeförbehåll. Innebörden av sådana avtalsvillkor är att säljaren förbehåller sig rätten att återta tillgången om köparen inte betalar köpeskillingen. Avtalsvillkoren tillämpas alltså då det är fråga om köp på kredit.

Frågan är om sådana återtagande- eller äganderättsförbehåll ska anses påverka frågan om en avyttring ska anses ha inträffat. Det kan i sammanhanget nämnas att Regeringsrätten i mål som gällt vem som har rätt att göra värdeminskingsavdrag funnit att denna rätt tillkommit köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten (RÅ 1968 ref. 54).

Utformningen av nuvarande regler får anses innebära att avyttringar är inkomstskapande händelser. Det framgår visserligen inte uttryckligen av vad som gäller för inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, däremot framgår det av regleringen för inventarier. Samtidigt kan konstateras att det finns en viss osäkerhet om innebörden av gällande rätt såsom den har uttryckts i rättspraxis angående aktiebyten och varulån. Det finns därför anledning att klargöra vad som är inkomstskapande händelser i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär inte för den skull att det finns anledning att definiera vad som är en inkomst. Dels är det en uppgift som ligger långt utanför direktiven för utredningen, dels är det uppgift som är närmast omöjlig att genomföra. Däremot kan den exemplifiering av inkomster som finns i dag förtydligas. Här kan den beskrivning av vad som är en avyttring på kapitalvinstområdet vara till hjälp. Huvudregeln för avyttringar i det sammanhanget är att med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 § IL).

Förslaget föranleder kompletteringar i 15 kap. 1 § IL.

7.3.2 En eller flera transaktioner

Bedömning: Utredningen lämnar inte förslag på en allmän reglering om när inkomster eller utgifter avser en eller flera periodiseringsenheter. Däremot lämnas förslag på hur ersättningar vid s.k. blandade avtal ska beskattas.

Det är inte ovanligt att en affärssuppgörelse innehåller flera olika delar. Det är då nödvändigt att avgränsa periodiseringsenheten för att över huvud taget kunna fördela inkomsten på rätt period.

Några exempel kan illustrera avgränsningens betydelse.

Ett företag säljer 100 000 burkar läskedryck till ett handelsföretag och varorna ska levereras vid sex tillfällen under ett år

Om den materiella periodiseringsregeln innebär att intäkten ska redovisas när varan levererats är det nödvändigt att avgöra om de olika delleveranserna ska ses som en helhet eller om de ska delas upp. I det förstnämnda fallet ska nämligen intäkten redovisas först när samtliga delar har levererats. I det andra ska en intäkt redovisas för respektive del allteftersom dessa levereras. Avgränsningen har i detta fall en direkt betydelse för utfallet av periodiseringen.

Ett företag säljer en tvättmaskin som enligt avtalet ska levereras och installeras av säljaren

I detta fall har avgränsningen en ytterligare funktion utöver att avgöra periodiseringsfrågan. Om säljarens åtaganden ska hållas samman måste det nämligen avgöras om transaktionen ska behandlas som en varuförsäljning eller som utförande av en tjänst. För att denna fråga ska kunna avgöras är det nödvändigt att transaktionen först avgränsas.

Ett företag åtar sig att bygga ett garage på köparens fastighet och avtalet anger att företaget ska tillhandahålla både arbete och material

Även i detta exempel måste det avgöras om åtagandet ska bedömas som försäljning av varor eller som utförande av en tjänst. Det första steget i den processen är att avgränsa vad som är periodiseringsenheten.

Utgångspunkten för prövningen blir omfattningen av de åtaganden som parterna har. I vissa undantagsfall är det inte ett avtal som ligger till grund för den inkomst som är i fråga. En inkomst kan t.ex. ha sitt ursprung i en offentlig reglering.

Normalt är ett avtal en periodiseringsenhet. I vissa fall bör emellertid inkomster som härrör från olika avtal eller skilda transaktioner periodiseras utifrån en gemensam bedömning. Det gäller

om en gemensam prövning är nödvändig för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Ett bra exempel på en situation då det bör bli aktuellt att sammanföra flera avtal är rättsfallet angående den s.k. DPP-premien (RÅ 2002 ref. 42).

I andra fall kan det i stället bli aktuellt att dela upp inkomsten från ett avtal i flera periodiseringsenheter för att det ska bli ett rimligt resultat. Det gäller om ett avtal avser flera klart åtskiljbara delar och en uppdelning är nödvändig för att intäkten ska kunna hänföras till rätt år.

Utredningen gör bedömningen att dessa frågor inte lämpar sig för allmän lagreglering och lämnar därför inte något förslag i den riktningen. Utredningen återkommer däremot till ett förslag beträffande ersättningar vid s.k. blandade avtal i avsnitt 12.7.9.

7.3.3 Nuvärdesberäkning

Förslag: Kundfordringar och liknande fordringar samt leverantörsskulder och liknande skulder ska beräknas till sitt nuvärde till den del fordringen eller skulden ska regleras senare än ett år efter uppkomsten, och fordringen eller skulden inte löper med marknadsmässig ränta. Som diskonteringsränta tillämpas statslåneräntan vid beskattningsårets ingång.

Vanligen betalar ett företag som köper en vara eller en tjänst av ett annat företag inte kontant vid leverans. Transaktionen ger upphov till ett skuldförhållande mellan företagen, en handelskredit. Handelskrediter löper vanligen utan ränta. Någon hänsyn tas inte till denna dolda räntekompensation om kredittiden inte överstiger den normala. Om kredittiden blir längre än normalt ska enligt god redovisningssed för större företag fordran tas upp till sitt nuvärde.

Detta är ett exempel på att räntevillkor kan ge upphov till problem att bestämma beskattningstidpunkten.

När man ska avveckla det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning uppstår tre frågor i anslutning till den nu beskrivna problematiken:

- Ska hänsyn tas till dold räntekompensation?
- I vilka fall ska nominella poster justeras med hänsyn till nuvärdet?
- Vilken ränta ska tillämpas?

Dold räntekompensation

Det är antagligen förhållandevis ovanligt att varor och tjänster säljs under villkor som leder till långa räntefria krediter. I de fall det förekommer är det emellertid angeläget för de företag som lämnat en icke marknadsmässig kredit att reglerna om beskattningstidpunkten inte ska leda till sakligt sett omotiverad tidigareläggning av beskattningen. Det bör alltså finnas utrymme för att under vissa förutsättningar ta upp en intäkt avseende försäljningen som är lägre än den nominella ersättningen. Om det hela betraktas ur köparens perspektiv innebär det att anskaffningsutgiften för varan eller kostnaden för tjänsten är lägre än den nominella ersättningen.

Enligt RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar gäller följande. Om effekten av betalningstidpunkten är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas för att reglera förpliktelsen (punkt 45). 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 räntekostnad (punkt 60).

Rättspraxis är sparsam när det gäller beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Rättsfallet RÅ 1957 ref. 20 gällde ett bolag som av domstol ålagts att betala ett skadestånd i form av livränta. Regeringsrätten medgav avdrag för en avsättning motsvarande det kapitaliserade värdet av livräntan. Det finns betydligt mer rättspraxis när det gäller kapitalvinstbeskattning. Om fordringarna på köpeskillingen löpt utan ränta har de nuvärdesberäknats. Skillnaden mellan det nominella beloppet och det nuvärdesberäknade beloppet har beskattats som ränta (se bl.a. RÅ 1985 1:51, RÅ 1987 ref. 102 och RÅ 1988 ref. 148).

Sammanfattningsvis anser utredningen att det bör införas regler som under vissa förutsättningar kräver nuvärdesberäkning av fordringar respektive skulder. Det ska vara frågan om fordringar och skulder som påverkar beräkningen av resultatet, dvs. utgör balansposter vid beskattningen, och som kan löpa med ränta. Vanligtvis kommer det att handla om kundfordringar och leverantörsskulder, men det kan inte uteslutas att det kan gälla andra fordringar och skulder som utgör balansposter och som kan löpa

med ränta. Nuvärdesberäkningen bör därför omfatta kundfordringar och liknande fordringar samt leverantörsskulder och liknande skulder.

Frågan om nuvärdesberäkning av framtida utgifter behandlas i kapitel 15.

När ska justering med hänsyn till nuvärdet göras?

Som framgått är det vanligt inom redovisningen att någon nuvärdesberäkning inte görs om handelskrediter löper utan ränta. Inom redovisningen tillämpas normalt en princip som innebär att fordran endast nuvärdesberäknas om kredittiden överstiger ett år. Frågan är vilken tid som ska gälla inom beskattningen.

Det är tydligt att nuvärdesberäkningar komplicerar skattesystemet för alla tillämpare och det är angeläget att antalet fall av nuvärdesberäkning begränsas. Enligt utredningens mening finns det anledning att anlägga samma synsätt när det gäller fordringar och skulder. Samma tid bör alltså gälla i båda fallen. Utredningen har stannat för att föreslå att nuvärdesberäkning ska göras till den del kredittiden överstiger ett år.

Vilken ränta ska tillämpas?

En viktig del i en nuvärdesberäkning är att bestämma diskonteringsräntan. För att få fram nuvärdet multipliceras den framtida fordringen eller de framtida utgifterna med en räntefaktor.

I redovisningen ska vid avsättningar diskonteringsräntan ”vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden”. Diskonteringsräntan ska dock inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.

Den ränta som tillämpas inom redovisningen är företagsspecifik vilket innebär att den ränta som ska användas som diskonteringsränta i princip är den ränta företaget skulle få betala om de på marknadsmässiga villkor skaffade sig det kapital som behövs för att lösa förpliktelsen. Därför måste det enskilda företags kostnad för att skaffa eget och främmande kapital vägas samman.

Det ligger i sakens natur att den bedömning av räntefaktorn som ska göras enligt redovisningsreglerna kan vara vansklig. Hän-

syn måste inte bara tas till allmänna och objektiva faktorer utan också till bedömning av risker som är knutna till det enskilda företaget.

De svårigheter som finns att bedöma diskonteringsräntan gör också att det kan finnas stora skillnader i den diskonteringsränta som tillämpas i olika företag. Frågan är om det är rimligt att även vid beskattningen grunda nuvärdesberäkningen på en företags-specifik ränta. Enligt utredningens mening bör det i skattelagstiftningen införas en schablonregel, som anger vilken ränta som ska användas. Även om en sådan schablonregel kan kritiseras för att den inte fullt ut tar hänsyn till alla relevanta faktorer leder den till att antalet processer kan begränsas och till att förutsättningar för en rättvis taxering förbättras.

Frågan är då vilken ränta som ska användas. Tekniken bör vara att det i IL anges att räntan ska vara statslåneräntan. För att administrationen i företaget ska bli lättare ska statslåneräntan vid beskattningsårets ingång användas.

Bestämmelser om nuvärdesberäkning placeras i en ny paragraf, 14 kap. 8 a § IL.

7.3.4 Händelser efter beskattningsårets utgång

Bedömning: Några allmänna bestämmelser om vad som i redovisningen kallas händelser efter balansdagen införs inte. I vissa konkreta bestämmelser anges om hänsyn ska tas till information som blivit känd efter beskattningsårets utgång men innan deklarationen ska lämnas in.

I redovisningen finns i dag särskilda regler om vad som kallas "händelser efter balansdagen". Sammanfattningsvis innebär dessa regler att redovisningen för ett visst räkenskapsår avgörs endast av händelser som inträffat under räkenskapsåret. Händelser efter balansdagen ska inte påverka redovisningen. Däremot ska hänsyn tas till information om händelser som inträffat under räkenskapsåret, även om denna information blir känd först efter balansdagen (men innan årsredovisningen upprättats).

Information efter balansdagen gäller enligt 2 kap. 4 § ÅRL bara förpliktelser. BFN har dock i ett yttrande i ett mål som gällde frågan om ett skadestånd skulle tas upp som intäkt uttalat att

bestämmelsen får anses ge uttryck för en allmän redovisningsmässig princip om att beakta händelser efter balansdagen (se RÅ 2006 ref. 63).

Reglerna om händelser efter balansdagen kan vara mycket svåra att tillämpa eftersom de förutsätter att man kan skilja mellan vad som är en "händelse" och vad som är tillkommande information om denna händelse. De frågor som aktualiserades av de s.k. SPP-medlen (BFNAR 2001:5 och RÅ 2007 ref. 19 I och II) visar att detta i vissa fall kan vara svårt.

Vid beskattningen gäller principen om beskattningsårets slutenhet. Av denna princip torde följa att händelser och transaktioner som inträffar efter beskattningsårets utgång normalt inte ska påverka beskattningen. Principen motsvarar alltså i denna del vad som gäller inom redovisningen. Det har i rättspraxis egentligen aldrig klarlagts hur principen om beskattningsårets slutenhet förhåller sig till redovisningsreglerna, men man kan anta att redovisningsreglerna här i praktiken fått en utfyllande funktion. Sannolikt har man alltså även vid beskattningen tillämpat principen om att även information som blir känd först efter beskattningsårets utgång kan påverka beskattningen. Regeringsrätten tog dock inte uttrycklig ställning till frågan i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2006 ref. 63.

Utredningen har övervägt om man i samband med slopandet av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning ska införa regler motsvarande de allmänna reglerna om händelser efter balansdagen. Utredningens förslår emellertid inga sådana regler. I stället föreslås att det i de konkreta bestämmelserna anges vad som ska gälla beträffande beskattningsårets slutenhet.

Skälen för utredningens ställningstagande är att reglerna genom särskilda regler kan bli mer konkreta och därför enklare att tillämpa. Materiellt sett kan det finnas anledning att i detta avseende vid beskattningen göra skillnad mellan inkomst- och utgiftsperiodisering. För att få enkla regler och begränsa antalet processer kan det finnas anledning att vara generös med att tillåta att inkomster inte tas upp även om information som blivit tillgänglig först efter beskattningsåret visar att inkomsten borde ha tagits upp redan det föregående året.

7.4 Rättstillämpningen i ett system utan materiellt samband

Bedömning: Det skapas bättre förutsättningar för den fortsatta rättstillämpningen i ett system utan materiellt samband.

Det finns inga rättsliga system som fungerar med automatik. Även om lagregler är genomtänkta och detaljerade kommer det alltid att finnas behov av att tolka reglerna och tillämpa dem på fall som lagstiftaren inte hade tänkt sig när reglerna utformades.

Frågan är om rättstillämpningen i ett system utan materiellt samband kommer att få en annan karaktär än rättstillämpningen i nuvarande system när det gäller det kopplade området. Frågan är dessutom om en förändring av rättstillämpningen innebär något positivt eller något negativt.

Rättstillämpningen beträffande periodisering av inkomster och utgifter vid beskattningen kan i stort delas in i tre huvudgrupper: 1) allmän vägledning, 2) förhandsbesked och 3) rättspraxis, dvs. vägledande avgöranden från prejudikatinstansen Regeringsrätten.

Rättstillämpningen i nuvarande system när det gäller det kopplade området handlar om vad som är innebörden av god redovisningssed när det gäller periodisering av inkomster och utgifter.

När det gäller allmän vägledning kan först konstateras att eftersom innebörden av god redovisningssed vid beskattningen ska vara densamma som i redovisningssammanhang får normgivningen på redovisningsområdet mycket stor betydelse. Det gäller normgivningen från såväl BFN som Redovisningsrådet.

Normgivningen utformas normalt utan att dess betydelse för beskattningen berörs. Det är bara undantagsvis som sambandet mellan redovisning och beskattning berörs i normgivningen. Ett exempel är Rådets för finansiell rapportering rekommendation RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer där undantag från redovisning enligt IFRS/IAS tillåts bl.a. på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning. Ett annat exempel är BFN:s vägledning för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (med det allmänna rådet BFNAR 2006:1). Syftet är att det bokföringsmässiga resultatet så långt som möjligt ska överensstämma med det resultat som beskattningen grundar sig på. Det innebär att det i vissa fall finns uttryckliga hänvisningar till bestämmelser i IL.

Till allmän vägledning hör också Skatteverkets ställningstaganden. Ställningstagandena har först och främst en intern funktion och syftar till att åstadkomma likformighet i Skatteverkets verksamhet (ställningstagandena kallas då för styrsignaler). Men eftersom ställningstaganden även publiceras på verkets webbplats blir de tillgängliga för allmänheten. De ställningstaganden som har publicerats under rubriken Redovisning har vanligtvis behandlat frågor som gäller tolkning och tillämpning av särskilda skatteregler, t.ex. inventarieregler, som i sig kan inrymma något slag av redovisningsfrågor. Undantagsvis har verket tagit ställning till periodiseringsfrågor inom det kopplade området. Ett exempel på det är skrivelsen den 14 februari 2005 angående inkomst från naturvårdsavtal (dnr 130 84518-05/111).

Med ett förhandsbesked menas ett besked i förväg om hur en viss transaktion ska bedömas. Om det ska vara någon mening med ett förhandsbesked bör det vara bindande så att den som begär förhandsbeskedet kan lita på det inför den förestående transaktionen. Det kan konstateras att det inte finns något särskilt förhandsbesked beträffande innebörden av god redovisningssed. BFN lämnar inga förhandsbesked och det gör heller inte Skatteverket. Företagen får i stället lita på att den bedömning som BFN eller Skatteverket gjort i normgivningen respektive i ställningstagandena är tillämplig på den aktuella transaktionen och därför kan läggas till grund för beskattningen av densamma.

Det är Skatterättsnämnden som lämnar förhandsbesked på skatteområdet. Genom kopplingen till god redovisningssed kan även frågor om vad som utgör god redovisningssed komma att prövas. När sådana frågor har kommit upp i har Skatterättsnämnden i några fall begärt att BFN ska yttra sig. I andra fall har Skatterättsnämnden gjort en självständig bedömning av innebörden av god redovisningssed. Men det finns också fall där nämnden konstaterat att det är god redovisningssed som avgör när inkomsten ska tas upp eller utgiften dras av vid beskattningen men inte närmare gått in på vad det innebär.

Den del av rättstillämpningen som har störst rättslig betydelse är rättspraxis. Även om såväl BFN som Skatteverket tolkar innebörden av god redovisningssed – BFN i egenskap av statens expertorgan och Skatteverket i egenskap av den myndighet som framför alla andra ska tillämpa god redovisningssed i sin verksamhet – är det ändå ytterst Regeringsrätten som avgör innebörden av god redovisningssed vid beskattningen. Samtidigt kan konstateras att

det endast är undantagsvis som Regeringsrätten gör en helt självständig bedömning. Det typiska är att Regeringsrätten begär att BFN ska yttra sig om god redovisningssed i den periodiseringsfråga som domstolen ska avgöra. Av rättspraxis under en följd av år kan konstateras att Regeringsrätten nästan alltid anslutit sig till BFN:s bedömning, ofta med en kortfattad formulering. Ett bra exempel på det är RÅ 2004 ref. 18 som gällde avdrag för reservering för avgångsvederlag. I det fallet uttalade domstolen följande:

... bolaget har rätt till det yrkade avdraget om den reservering som gjorts är förenlig med god redovisningssed. BFN har funnit att så är fallet. Regeringsrätten gör samma bedömning.

Det är ovanligt att Regeringsrätten drar allmänna och principiella slutsatser i mål angående periodiseringsfrågor. Den huvudsakliga förklaringen till det är förmodligen att det trots allt är ett konkret fall som domstolen ska ta ställning till men man kan också anta att det beror på att det nästan alltid finns ett yttrande från BFN att utgå ifrån. Ett sådant yttrande kan ibland, men inte alltid, innehålla allmänna och principiella resonemang men Regeringsrätten brukar inte knyta an till sådana resonemang.

Ett problem med nuvarande ordning är att få den praxis som fastställs av Regeringsrätten att gå i takt med normbildningen på redovisningsområdet. Förhandsbeskeden har hittills spelat en undanskyddad roll när det gäller att utveckla prejudikat i periodiseringsfrågor. Flertalet vägledande rättsfall avser således mål som passerat genom hela instansordningen. Regeringsrättens prövning kommer då ofta att avse räkenskapsår som ligger långt tillbaka i tiden. Med den snabba utveckling som varit inom redovisningen har det därför inte sällan satts i fråga om prejudikatet för framtiden är överspelat redan när Regeringsrätten dömer. I dessa fall uppstår också frågan om vad som egentligen gäller – Regeringsrättens praxis eller en senare utvecklad normgivning. Denna fråga torde genom RÅ 1999 ref. 32 (Key Code) ha besvarats med att rättspraxis ändras om god redovisningssed får ett annat innehåll (jfr dock RÅ 2004 ref. 39 angående retroaktiva företagsöverlåtelser).

På vilket sätt kommer rättstillämpningen att förändras med ett system utan materiellt samband?

Först och främst kan konstateras att det kommer att finnas uttryckliga bestämmelser i IL som anger när intäkter ska tas upp och kostnader dras av. Periodiseringen vid beskattningen kommer därför på ett annat sätt än tidigare att utgå från lag. Det innebär att

rättstillämpningen kommer att gälla tillämpning och tolkning av lag i stället för som tidigare tillämpning och tolkning av begreppet god redovisningssed. Det bör i sin tur leda till att domstolarna och framför allt Regeringsrätten reellt sett får en viktigare roll vid bedömningen av periodiseringsfrågor vid beskattningen.

När det därefter gäller betydelsen av allmän vägledning kan konstateras att normgivningen på redovisningsområdet inte kommer att få samma betydelse som tidigare eftersom periodiseringsfrågor kommer att hanteras utan att man behöver ta ställning till vad som är god redovisningssed. Men det innebär inte att normgivningen kommer att sakna betydelse för beskattningen. Det är rimligt att anta att när varken bestämmelserna i lagen eller förarbetena till dessa ger besked om hur periodiseringsfrågor eller likartade frågor vid beskattningen ska lösas kommer domstolarna att undersöka om normgivningen på redovisningsområdet kan bidra till att besvara den aktuella skattefrågan. Men det kan påpekas att normgivningen i sådana sammanhang inte har någon speciell betydelse som rättskälla utan kommer att få samma betydelse som exempelvis juridisk doktrin.

Även den allmänna vägledning som Skatteverkets ställningstaganden innebär kommer delvis att spela en annan roll i fortsättningen. Skatteverket kommer inte längre att ha anledning att uttala sig om vad som utgör god redovisningssed i olika avseenden utan ställningstagandena kommer att – i enlighet med vad som gäller för annan inkomstbeskattning – att handla om tolkning och tillämpning av skatteregler. Sådana ställningstaganden kommer att få betydelse i två avseenden, dels internt för att åstadkomma så stor likformighet som möjligt i beskattningsverksamheten, dels externt för att sprida information till företag m.fl. om hur Skatteverket ser på rättsläget. Ibland kommer företagen att acceptera den rättsliga bedömningen från Skatteverkets sida men i andra fall kommer det att finnas olika synsätt varför man får avvakta att rättsläget klargörs av Regeringsrätten.

Särskilda periodiseringsregler kommer att ha samma rättsliga status som andra regler i IL. Det innebär att de på samma sätt som andra regler ska ligga till grund för en sådan prövning som görs i ärenden om förhandsbesked. Eftersom periodiseringsfrågor kommer att hanteras på samma sätt som andra skattefrågor som regleras i IL är det rimligt att anta att antalet ärenden med periodiseringsfrågor i Skatterättsnämnden kommer att öka. Man kan också anta att i och med att nämnden på ett direkt sätt råder över periodi-

seringsfrågan kommer reella besked om beskattningstidpunkten att kunna lämnas, till skillnad från i dag då det ibland enbart blir en allmän hänvisning till god redovisning.

När det gäller rättspraxis, dvs. avgöranden i Regeringsrätten, är det rimligt att anta att det faktum att bedömningen av beskattningstidpunkten kommer att göras utifrån skatteregler kommer att få betydelse för den rättsliga prövningen. Dels kommer periodiseringsfrågorna att tas upp i samband med att förhandsbesked överklagas, dels kommer de att tas upp i samband med att domar i inkomsttaxeringsmål överklagas. På samma sätt som gäller för underinstanserna – Skatterättsnämnden samt kammarrätterna och länsrätterna – kommer Regeringsrättens bedömning på ett annat sätt än tidigare att stå på egna ben. Det är också rimligt att anta att avgörandena kommer att innehålla mer inslag av allmänna och principiella resonemang, på samma sätt som när Regeringsrätten prövar andra skattefrågor. Till skillnad från vad som gäller i dag kommer det inte att råda någon tvekan om att de vägledande avgörandena har relevans även för framtiden. De kan också antas få betydelse under en betydligt längre tid.

En invändning som har framförts under utredningsarbetet är att införandet av ett system utan materiellt samband skapar ett rättsligt vakuum, dvs. nya skatteregler om periodisering ska tillämpas samtidigt som rättspraxis angående innebörden av god redovisningssed förlorar sin betydelse.

Det är inte helt lätt att förutsäga vilken betydelse ett systemskifte får för tidigare rättspraxis i periodiseringsfrågor. Det ligger dock i sakens natur att det kommer att infinna sig osäkerhet beträffande hur vissa periodiseringsfrågor ska bedömas. Samtidigt bör man inte överdriva farhågorna. Införandet av särskilda periodiseringsregler innebär inte att det i reell mening skapas ett helt nytt system. De principer som enligt vad som tidigare sagts i detta kapitel ska läggas till grund för periodiseringen av inkomster och utgifter i IL – belöpande-, realisations-, försiktighets- och matchningsprincipen – är de som redan i nuvarande system i allmänhet ligger till grund för såväl redovisning som beskattning. Det är också i allt väsentligt de principerna som legat till grund för bedömningen av periodiseringsfrågor i rättspraxis.

Man bör heller inte förstora betydelsen och omfattningen av rättspraxis. Om man skalar bort sådana rättsfall där frågan om god redovisningssed endast haft en indirekt betydelse vid prövningen av särskilda skatteregler har utredningen funnit att under perioden

1980–2008 är det 39 rättsfall som gällt frågan om innebörden av god redovisningssed vid periodiseringen av inkomster och utgifter (några av rättsfallen innehåller också inslag av klassificering). Det är följande rättsfall:

RÅ 1981 1:26 (förnödenheter)
RÅ 1981 1:51 (förlustkontrakt)
RÅ 1983 1:29 (datasystem)
RÅ 1984 1:8 (återväxtåtgärder)
RÅ 1985 1:28 (revisionsarvode)
RÅ 1986 ref. 153 (försäkringsersättning)
RÅ 1987 not. 533 (garantiserviceavtal)
RÅ 1988 ref. 14 (återplantering)
RÅ 1989 ref. 82 (förskottshyra)
RÅ 1992 ref. 44 (garantikampanj)
RÅ 1992 not. 293 (garantikampanj)
RÅ 1994 ref. 2 (anslutningsavgifter)
RÅ 1994 ref. 17 (leasingavgift)
RÅ 1994 ref. 19 (nollkupongsobligation)
RÅ 1995 ref. 71 I (real nollkupongsobligation)
RÅ 1997 ref. 52 (framtida skogsvård)
RÅ 1997 not. 51 (EU-bidrag)
RÅ 1998 not. 106 (reklamkostnad)
RÅ 1999 ref. 32 (serviceavtal)
RÅ 2002 ref. 42 (uthyrning – reparationspremie)
RÅ 2002 ref. 83 (kompetenskonto)
RÅ 2002 ref. 84 (markupplåtelse)
RÅ 2002 ref. 94 (annuitetsmetod – framtida betalningar)
RÅ 2002 not. 171 (bidrag)
RÅ 2003 ref. 13 (reparationsreserv)
RÅ 2003 not. 127 (hamnavgift)
RÅ 2003 not. 167 (inkuranstrappa)
RÅ 2004 ref. 10 (överföring till vinstandelsstiftelse)
RÅ 2004 ref. 18 (avgångsvederlag)
RÅ 2004 ref. 113 (utveckling av maskiner)
RÅ 2004 ref. 143 (nedskrivning av lånefordringar)
RÅ 2005 ref. 49 (avtalsbrott)
RÅ 2006 ref. 63 (skadestånd)
RÅ 2006 ref. 68 (gratifikationer)

RÅ 2007 ref. 19 I och II (försäkringsåterbäring)

RÅ 2007 ref. 70 (personaloptioner)

RÅ 2008 ref. 19 I och II (nyttjanderätt till mark)

Det är i genomsnitt något mer än ett rättsfall per år. Det kan dessutom konstateras att en del av rättsfallen har behandlat mindre frekventa frågor.

Sammanfattningsvis innebär införandet av ett system utan materiellt samband följande. I fortsättningen blir det bestämmelser i IL som anger när intäkter ska tas upp och kostnader dras av. Periodiseringsfrågorna kommer inte att styras av det redovisningsmässiga begreppet god redovisningssed. Avsikten med de särskilda periodiseringsreglerna är dock att de ska grundas på de principer för periodisering som tidigare legat till grund för den skattemässiga bedömningen. Det kan antas att de rättsliga instanserna, Skatterättsnämnden och skattedomstolarna med Regeringsrätten i spetsen, kommer att behandla periodiseringsfrågor på ett sätt som kan ge mera vägledning åt både Skatteverket och de skattskyldiga. För Skatteverket kommer periodiseringsfrågorna att kunna hanteras som andra skattefrågor i verksamheten med kontroll och information. Utredningens bedömning är därför att det inte kommer att uppstå något rättsligt vakuum i och med systemskiftet.

7.5 Den närmare utformningen av reglerna om beskattningstidpunkten

7.5.1 Skatteregler

Förslag: Skatteregler om beskattningstidpunkten införs. Gällande regler om värdering av tillgångar kompletteras.

Beskattningen ska i fortsättningen grundas på ett system utan ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Beskattningstidpunkten kommer inte att vara beroende av hur redovisningen i företaget ser ut eller borde se ut. Den kommer i stället att avgöras av skattereglerna.

Inkomster och utgifter kan även periodiseras indirekt vid beskattningen, genom värdering av tillgångar. Ett högre värde på en

tillgång innebär att intäkterna blir högre eller att kostnaderna blir lägre. Vid ett lägre värde på tillgången gäller det omvända.

I dag finns olika regler om värdering av tillgångar, t.ex. för lager och pågående arbeten. Men det finns också tillgångar där värderingen inte följer särskilda regler utan god redovisningssed. Ett exempel är värderingen av egenupparbetade immateriella tillgångar. Slopandet av det materiella sambandet innebär att man behöver införa skatteregler för av sådana tillgångar.

Förslaget föranleder periodiseringsregler i två nya kapitel i IL, 14 a och 14 b kap. och kompletteringar i 17 kap. IL om lager och pågående arbeten samt i 18 kap. IL om inventarier.

7.5.2 Räkenskaperna

Förslag: Hänvisningen till räkenskaperna när det gäller beskattningstidpunkten tas bort. Det behövs inga regler om ändring av bokslut.

I dagens system styr god redovisningssed periodiseringen av inkomster och utgifter även om den inte följts i räkenskaperna. Men om företaget har följt god redovisningssed i räkenskaperna ska de läggas till grund för beräkningen av resultatet. Det innebär att om det periodiserings sätt som valts i räkenskaperna är ett av flera möjliga enligt god redovisningssed så är företaget liksom Skatteverket bundet av redovisningen enligt det periodiserings sättet.

Eftersom det materiella sambandet och hänvisningen till god redovisningssed när det gäller periodiseringen ska tas bort finns det ingen anledning att ha kvar bundenheten till redovisningen i räkenskaperna. Hänvisningen till räkenskaperna kan därför slopas.

En återkommande fråga under de senaste 50 åren har varit vilken betydelse det har för taxeringen att ett företag kommer in med ett ändrat bokslut. Frågan har inte reglerats i lag utan behandlats i rättspraxis. Det kan diskuteras på vilket sätt frågan om ändring av bokslut påverkas av ett framtida materiellt frikopplat system.

Utredningens bedömning är att det saknas grund för att hävda att ändrade bokslut i allmänhet inte godtas vid beskattningen. Samtidigt kan konstateras att när det gäller gruppen av ändrade

bokslut med en annan periodisering av inkomster eller utgifter får behovet av ändrade bokslut anses radikalt ha ändrats genom tillkomsten av IL. Den skattskyldige är bunden av det periodiseringssätt som använts i räkenskaperna. Den bundenheten får anses gälla oavsett om den nya periodisering som yrkas redovisas enbart i deklarationen eller i ett ändrat bokslut.

Ett materiellt frikopplat system gör att det inte längre finns behov av att åberopa och godta ändrade bokslut. Det finns därför ingen anledning att införa regler om ändring av bokslut.

Frågan om ändrat bokslut har även kommit upp i andra sammanhang än när det har gällt en annan periodisering av inkomster och utgifter. Det har t.ex. gällt frågan om ett koncernbidrag har utväxlats mellan två bolag (mot bakgrund av kravet på en värdeöverföring) eller vilken typ av betalning som en företagsledare har fått från det egna bolaget (lön eller lån). Ett ändrat bokslut som syftar till att underbygga en viss skattemässig bedömning i en sådan situation bör bedömas som andra bevismedel som kan förekomma och utgör heller inte skäl att införa särskilda bestämmelser på området.

Förslaget föranleder ändringar i 14 kap. 4 § IL.

7.5.3 Belöpandeprincipen

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) anges att belöpandeprincipen är huvudprincip för periodiseringen av inkomster och utgifter. Hänvisningarna till god redovisningssed och begreppet bokföringsmässiga grunder tas bort. Bestämmelser införs om alternativ värdering av tillgångar, skulder och avsättningar samt om alternativ beskattningstidpunkt.

Periodiseringen av inkomster och utgifter samt värderingen av tillgångar ska i fortsättningen göras enligt skatteregler. Som angetts i avsnitt 7.2 ska inkomster och utgifter periodiseras utifrån ett traditionellt företagsekonomiskt synsätt, dvs. enligt belöpandeprincipen. Den principen bör uttryckligen framgå av IL. Med en sådan reglering finns det ingen anledning att ha kvar hänvisningen till god redovisningssed när det gäller beskattningstidpunkten i allmänhet.

Det finns ytterligare hänvisningar till god redovisningssed i IL som på olika sätt berör beskattningstidpunkten. Det gäller t.ex. bestämmelserna om anskaffningsvärdet för lager respektive inventarier för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. Även sådana hänvisningar bör slopas.

Begreppet bokföringsmässiga grunder har använts sedan kommunalskattelagen (1928:370), KL, kom till. Det är ett välkänt och inarbetat begrepp även om det inte används i redovisningssammanhang. Man brukar säga att bokföringsmässiga grunder är en inkomstberäkningsmetod och att den innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras utifrån företagsekonomiska principer. Bokföringsmässiga grunder skiljer sig därigenom från kontantprincipen. Om god redovisningssed innebär redovisning enligt en kontantprincip kan den inte läggas till grund för beskattningen utan särskild reglering.

Det kan konstateras att begreppet bokföringsmässiga grunder har en allmän innebörd. Det finns inga omedelbara rättsföljder knutna till begreppet och det har inte haft någon praktiskt betydelse för rättstillämpningen. Såvitt utredningen känner till finns det inga avgöranden i Regeringsrätten där domstolen har hänvisat till bokföringsmässiga grunder när det gällt att bestämma innebörden av god redovisningssed eller särskilda skatteregler. Visserligen berördes frågan om bokföringsmässiga grunder i rättsfallet RÅ 2000 ref. 26 (avdrag för reparationsutgifter på byggnader). Regeringsrätten uttalade att det inte fanns stöd för att anse att bokföringsmässiga grunder stred mot avdragsbestämmelsen och att följden av det var att den skattemässiga redovisningen skulle följa den bokföringsmässiga. Det uttalandet förtar dock inte intrycket av att begreppet bokföringsmässiga grunder haft en allmän innebörd.

I fortsättningen ska inkomster och utgifter periodiseras enligt belöpandeprincipen. Slopandet av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning innebär ett systemskifte. Det materiella sambandet har funnits alltsedan tillkomsten av KL och begreppet bokföringsmässiga grunder har hela tiden varit ett närstående begrepp till god redovisningssed. Om hänvisningarna till god redovisningssed tas bort finns det därför både systematiska och pedagogiska skäl att också slopa begreppet bokföringsmässiga grunder.

I avsnitt 6.7.4 tas frågan upp om att de större företagen bör ha möjlighet att välja mellan att utnyttja de möjligheter till skattekrediter som skattereglerna ger och att minska sin administrativa

börda genom att reglerna ges karaktär av minimiregler. Frågan behandlas i kapitel 8. Minimireglerna bör få karaktären av generella regler om en alternativ värdering av tillgångar, skulder och avsättningar respektive en alternativ beskattningstidpunkt, och bör därför placeras tillsammans med övriga allmänna bestämmelser om beskattningstidpunkten.

Förslaget föranleder att 14 kap. 2 § IL får ändrad lydelse. Bestämmelser om alternativ värdering och alternativ beskattningstidpunkt placeras i en ny paragraf, 14 kap. 4 § IL.

7.5.4 Portalparagrafer

Bedömning: Vid prövningen av oreglerade periodiseringsfall bör finnas två portalparagrafer; en som gäller periodisering av inkomster och en som gäller periodisering av utgifter. Samma principer som lagts till grund vid utformningen av de konkreta periodiseringsreglerna bör gälla.

Att det rättsliga sambandet mellan redovisning och beskattning upphör får stor betydelse när det gäller inkomstperiodisering, eftersom sambandet på detta område varit särskilt starkt. Det får också betydelse när det gäller utgiftsperiodisering.

Ett problem som uppstår när det rättsliga sambandet upphör är vad som ska gälla om det saknas särskilda skatteregler för en viss transaktion. Hur ska detta problem lösas? Frågan är av allmänt intresse men har antagligen särskild betydelse för inkomst- och utgiftsperiodisering.

Detta är en viktig fråga som inte får negligeras. Dess betydelse bör emellertid heller inte överdrivas. Ingen regelgivare har någonsin kunnat förutse alla problem som kan uppstå och det förhållandet att regelverket inte kan bli heltäckande är därför inget unikt för de områden som i dag berörs av sambandet mellan redovisning och beskattning. Möjligen är också tilltron till vilken betydelse god redovisningssed haft för att klarlägga vad som gäller för inkomstperiodisering större än vad som är motiverat. Det finns anledning att återigen påminna om att den första allmänna intäktsrekommendationen blev gällande i Sverige först år 1999.

Ändå finns det ett behov av att reglerna svarar upp mot behoven av ett mer komplett regelverk. Det finns flera skäl för detta. För

det första är det när det gäller inkomstperiodisering särskilt svårt att förutse vilka transaktioner som reglerna måste hantera, även om det stora antalet transaktioner torde kunna hänföras till någon av de större kategorierna såsom varuförsäljning eller tillhandahållande av tjänster.

Dessutom finns det en risk för att beskattningen kommer att följa redovisningen även i de fall det inte är lämpligt, om det rättsliga sambandet inte ersätts med en annan mekanism för att lösa oreglerade fall. Det vore olyckligt om t.ex. marknadsvärderingsprinciper skulle komma att tillämpas just på de oreglerade fallen när principen som sådan ansetts olämplig.

Utredningen föreslår av nu anförda skäl att det i IL ska införas en portalparagraf om inkomstperiodisering och en om utgiftsperiodisering. För många transaktionslag kommer det att finnas särskilda regler om inkomstperiodisering. Endast i de fall dessa regler inte träffar en viss transaktion kommer portalparagraferna att ha betydelse.

Den närmare utformningen av bestämmelserna diskuteras i kapitel 11 och i kapitel 15.

De föreslagna portalparagraferna placeras i 14 a kap. 1 och 2 §§ respektive 14 b kap. 2 § IL.

7.6 Beräkningen av resultatet

7.6.1 Inledning

Inom redovisningen diskuteras ibland om utgångspunkten bör vara ett balans- eller resultaträkningsorienterat synsätt. Utvecklingen inom redovisningen har under de senaste decennierna alltmer gått emot ett balansräkningsorienterat synsätt.

Det är inte alltid lätt att se vari skillnaderna består mellan ett balans- och resultaträkningsorienterat synsätt. Det finns flera infallsvinklar på problemställningen. En infallsvinkel gäller reglernas innehåll. Med ett balansräkningsorienterat synsätt kommer värderingen av tillgångar och skulder att skjutas i förgrunden. Matchningen mellan inkomster och utgifter saknar egenvärde och det resultat som uppstår blir en ren konsekvens av den värdering som gjorts. Även om det inte är alldeles lätt att förstå varför, kan anslaget komma att påverka vilka principer som blir styrande. Vilka

principer som ska läggas till grund för beskattningen har diskuterats ovan (avsnitt 7.2) och behandlas inte vidare här.

En annan infallsvinkel gäller hur bestämmelserna bör utformas. Bestämmelser kan skrivas utifrån ett resultaträkningsperspektiv och kommer då att handla om vilka intäkter som ska tas upp ett visst år och vilka kostnader som ska dras av. De kan också skrivas som värderingsbestämmelser och har då naturligen ett balansräkningsperspektiv.

Inom redovisningen finns inget enhetligt synsätt i den nu aktuella frågan. De flesta rekommendationer inom redovisningen behandlar värdering av tillgångar och skulder. Resultatredovisningen blir en konsekvens av värderingen av tillgångar och skulder. Det finns också exempel på normer som har ett resultaträkningsperspektiv. När det gäller inkomst- och utgiftsperiodisering är skillnaden tydlig. Intäktsreglerna är genomgående skrivna ur ett resultaträkningsperspektiv, ett exempel är normgivningen beträffande intäkter. Posterna i balansräkningen, t.ex. kundfordringar, blir av underordnat intresse. Utgiftsperiodisering behandlas emellertid i en rekommendation om avsättningar och har alltså ett balansräkningsperspektiv.

7.6.2 Gällande rätt

Fysiska och juridiska personer beskattas för överskott i inkomstslaget näringsverksamhet. Lagstiftningen är utformad så att överskott och underskott beräknas genom att intäktsposter minskas med kostnadsposter (14 kap. 21 § IL).

I lagen anges inte vad som avses med intäkts- och kostnadsposter. I förarbetena förklaras detta med följande. Det finns andra poster än sådana som normalt benämns intäkter och kostnader som ska påverka resultatet. Exempel på sådana poster är balansposter som in- och utgående lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter. Uttrycken intäktsposter och kostnadsposter används som en samlingsbeteckning för alla poster som ska tas upp respektive dras av i näringsverksamheten (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 498).

Även om uttrycken intäkts- och kostnadsposter används i 14 kap. 21 § IL är de mindre lämpliga att använda när man diskuterar frågor i samband med beräkningen av resultatet. Det är lättare att använda de vanliga uttrycken intäkter och kostnader respektive balansposter. Det kan i det sammanhanget nämnas att det var den

terminologin som förekom i den bestämmelse i KL som motsvarade 14 kap. 21 § IL. Bestämmelsen i 25 § KL innebar att man utgick från intäkterna av en förvärvskälla, gjorde avdrag för kostnaderna i verksamheten, varefter man tog hänsyn till in- och utgående balans enligt 24 §, dvs. till in- och utgående balansposter.

Uppdelningen i intäkter och kostnader respektive balansposter är tydlig i gällande rätt. Omfångsreglerna reglerar vad som ska tas upp som intäkter (15 kap. IL) och vad som ska dras av som kostnader (16 kap. IL). Den allmänna bestämmelsen om beskattningstidpunkten i 14 kap. 2 § andra stycket anger att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad i enlighet med god redovisningssed.

När det gäller balansposter finns det både konkreta och allmänna bestämmelser. Exempel på konkreta bestämmelser är reglerna om värdering av lager och pågående arbeten som behandlas i 17 kap. Exempel på allmänna bestämmelser är reglerna om utgående och ingående balansposter i 14 kap. 3 § IL.

För att underlätta den fortsatta framställningen och diskussionen – och använda ett uttryck som är jämförbart med balansposter – benämns intäkter och kostnader i fortsättningen för *resultatposter*. De frågor som tas upp i fortsättningen i detta avsnitt handlar alltså om resultatposter och balansposter, hur sådana poster förhåller sig till varandra och hur posterna förhåller sig till beräkningen av resultatet.

7.6.3 Frågor

Följande frågor har på olika sätt samband med beräkningen av resultatet samt resultatposter och balansposter.

Huvudfrågan är om systemet även i framtiden ska bygga både på ett resultaträknings- och ett balansräkningsperspektiv eller annorlunda uttryckt om indelningen i resultatposter och balansposter ska finnas kvar. Denna fråga behandlas i avsnitt 7.6.4.

Utformningen av tekniken med resultatposter och balansposter har stor praktiskt betydelse. Det gäller t.ex. vad som ska regleras som resultatposter och vad som ska regleras som balansposter. Men det gäller också hur bestämmelserna i respektive kategori ska utformas. Dessa frågor behandlas i avsnitt 7.6.5.

Bestämmelser om balansposter förutsätter en reglering om betalning av balansposter. Den behandlas i avsnitt 7.6.6. I avsnitt 7.6.7 slutligen behandlas frågan om justeringar av resultatet.

7.6.4 Indelningen i resultatposter och balansposter

Förslag: Reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) ska även i fortsättningen bygga på en kombination av ett resultaträkningsorienterat synsätt och ett balansräkningsorienterat synsätt. Det gäller såväl reglernas innehåll, systematik som uppbyggnad. Det innebär även i fortsättningen en indelning i resultatposter och balansposter och att resultatet beräknas med ledning av både resultatposter och balansposter.

Det är rimligt att ställa sig frågan om man inte i samband med att man i grunden ändrar sambandet mellan redovisning och beskattning bör sträva efter en mer enhetlig reglering och därför välja antingen ett resultaträkningsperspektiv eller balansräkningsperspektiv. Det finns uppenbara fördelar med ett sådant val. Det ger förutsättningar för en mer enhetlig reglering och kan också möjligen göra det enklare att sätta sig in i systemet för den som saknar förkunskaper om företagsbeskattning eller redovisning.

Det finns emellertid också nackdelar med en sådan lösning. Dessa visar sig bl.a. när det undersöks vilket perspektiv som i sådant fall vore att föredra.

Om man skulle välja ett balansräkningsorienterat synsätt skulle det innebära ett systematiskt närmande till redovisningen. Flera av de uttryckliga skattebestämmelser som finns i dag gäller resultatposter även om den redovisningsmässiga motsvarigheten har ett balansräkningsorienterat synsätt. Ett balansräkningsorienterat synsätt skulle dock innebära att man fjärmade sig från det övergripande syftet med beskattningsreglerna – att beräkna resultatet, dvs. beskattningsårets överskott eller underskott. Det är med denna utgångspunkt tydligt att det är resultateffekterna som är av intresse.

Vidare skulle med de utgångspunkter som ovan redovisats i fråga om grundläggande principer ett balansräkningsorienterat synsätt vara mindre logiskt. Det finns nämligen tydliga kopplingar mellan ett sådant synsätt och de förändrade grundprinciper inom

handla om att ta ut skatt på förmögenheten i företag skulle balansposterna vara det viktigaste.

Mot den bakgrunden är det inte orimligt att fråga sig om man över huvud taget behöver balansposter för att beräkna resultatet av näringsverksamhet. Ett materiellt frikopplat system där beskattningstidpunkten för intäkter och kostnader avgörs av konkreta regler borde i princip räcka för resultatberäkningen. Den påverkan på resultatet som balansposter som lager och pågående arbeten har i dagens system skulle i fortsättningen kunna hanteras inom ramen för regleringen av resultatposter. Tekniken att använda såväl resultatposter som balansposter vid beräkningen av resultatet är dock väl inarbetad och har funnits sedan tillkomsten av KL. Det vore därför ett alltför stort ingrepp att ta bort balansposterna.

Det finns ytterligare argument för att behålla balansposterna vid beräkningen av resultatet. Det som är typiskt för inkomstslaget näringsverksamhet är att intäkter och kostnader uppkommer även om det inte gjorts några in- och utbetalningar. I sådana fall motsvaras intäkterna och kostnaderna av fordringar och skulder som kan komma att regleras efter utgången av beskattningsåret. Såväl fordringarna och skulderna som betalningarna påverkar resultatet även om intäkten eller kostnaden redan uppkommit. Men i de fall intäkten eller kostnaden inte tagits med i resultatet eller det inträffat en värdenedgång på en kundfordran kommer regleringen också att påverka resultatet.

Sammanfattningsvis gör utredningen bedömningen att varken ett renodlat balansräkningsperspektiv eller ett renodlat resultaträkningsperspektiv bör väljas. I stället bör reglerna även i fortsättningen bygga på en kombination av ett resultaträkningsorienterat synsätt och ett balansräkningsorienterat synsätt. De flesta regler kommer att gälla resultatposter men en del kommer att gälla balansposter. Till frågan vilka poster som ska vara balansposter återkommer utredningen nedan.

7.6.5 Balansposter

Förslag: En bestämmelse införs om att balansposter ska tas upp eller dras av vid beräkningen av resultatet. Även i fortsättningen ska resultatet påverkas av utgående och ingående balansposter och inte bara förändringen i balansposter. Lager, pågående arbeten och avsättningar ska även i fortsättningen behandlas som balansposter. Nuvarande uttryck fordringar och skulder ersätts med fordringar och skulder avseende inkomster och utgifter.

Balansposters påverkan på resultatet

Som ovan nämnts anges i 14 kap. 21 § IL att överskott och underskott i en näringsverksamhet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Intäktsposterna består av både resultatposter och balansposter. I 14 kap. 3 § IL finns de allmänna bestämmelserna om balansposter.

Det framgår inte klart av de bestämmelser som finns i dag hur resultatet påverkas av balansposterna. Även om det inte finns någon reglering i den delen är det förmodligen i många fall ändå klart hur balansposter påverkar resultatet. Men för säkerhets skull bör bestämmelserna förtydligas. Det bör därför slås fast i lagen att balansposter ska tas upp eller dras av. Det är inget annat än en bekräftelse av gällande rätt.

Bruttosynsätt eller nettosynsätt

En annan fråga när det gäller balansposter och hur de ska påverka resultatet är om hela den utgående respektive ingående balansposten ska beaktas, eller om det bara är förändringen mellan den utgående och ingående balansposten som ska påverka resultatet. Det första synsättet kan kallas för ett bruttosynsätt och det andra synsättet för ett nettosynsätt.

I skattesammanhang tycks ett bruttosynsätt gälla i första hand. Bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL är exempel på det. Det första stycket handlar om värdet av utgående lager och andra balansposter medan det andra stycket handlar om värdet av ingående lager och

andra balansposter (kontinuitetsprincipen). Däremot sägs det inget om förändringar i balansposterna.

Bruttosynsättet gäller dock inte utan undantag i lagstiftningen. I 39 kap. 6 § IL finns bestämmelser om poster som ska beaktas vid beräkningen av resultatet för skadeförsäkringsföretag. Sådana företag ska ta upp minskning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning, minskning av säkerhetsreserv, minskning av regleringsfond för trafikförsäkring och minskning av utjämningsfond. Bland de poster som ska dras av finns ökning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning och ökning av säkerhetsreserv. Det är alltså frågan om minskningar och öknings av olika reserver.

Det spelar förmodligen inte så stor roll om ett bruttosynsätt eller nettosynsätt används vid resultatberäkningen. Det bör bli samma påverkan på resultatet oavsett vilket synsätt som används. Det är dock antagligen så att ett bruttosynsätt ger större möjligheter att åstadkomma materiellt riktiga lösningar i samband med regleringar av fordringar och skulder. Rättsfallet RÅ 1995 ref. 11 angående beskattningen av regleringen av en tidigare oredovisad fordran är exempel på det. Med hänsyn till det och då huvudinriktningen i dagens lagstiftning får sägas vara ett bruttosynsätt anser utredningen att det inte finns anledning att ändra utgångspunkt för lagstiftningen. Balansposterna bör alltså hanteras enligt ett bruttosynsätt även i fortsättningen.

Vilka poster ska behandlas som balansposter

Bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL innebär att lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar är balansposter. Det är oklart om det är en uttömmande uppräkningslista. Klart är emellertid att andra poster har drag av balansposter. Det gäller t.ex. de poster som avses i 39 kap. 7–9 §§ IL (försäkringstekniska avsättningar, säkerhetsreserv och utjämningsfond). Bestämmelsen i 39 kap. 6 § IL synes överlappa 14 kap. 3 § IL och möjligen omfattas dessa poster därför inte av den sist nämnda bestämmelsen.

Utredningen kan inte se några skäl till varför lager, pågående arbeten, och avsättningar inte ska behandlas som balansposter i fortsättningen.

Fordringar i allmänhet bör inte tas med i definitionen av begreppet balansposter, liksom heller inte skulder i allmänhet. De

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. IL. 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.

Fordringar avseende inkomster gäller inkomster som ska tas upp det aktuella beskattningsåret men som ännu inte betalats. I en årsredovisning kan de benämnas som "kundfordringar", "upparbetad med ej fakturerad intäkt" eller "upplupna intäkter".

Skulder avseende inkomster gäller inkomster som inte ska tas upp det aktuella beskattningsåret men har betalats. I en årsredovisning kan de benämnas som "förskott från kunder" eller "förutbetalda intäkter".

Skulder avseende utgifter gäller utgifter som ska dras av det aktuella beskattningsåret men som ännu inte betalats. I en årsredovisning kan de benämnas som "leverantörsskulder" eller "upplupna kostnader".

Fordringar avseende utgifter avser utgifter som inte ska dras av det aktuella beskattningsåret men har betalats. I en årsredovisning kan de benämnas som "förutbetalda kostnader".

Eftersom regleringen om balansposter ska gälla fordringar och skulder avseende inkomster och utgifter som omfattas av periodiseringsbestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet ligger lånefordringar och andra fordringar som utgör kapitaltillgångar, liksom låneskulder, utanför regleringen.

När det gäller reglerna om räkenskapsenlig avskrivning på inventarier är de utformade så att de har drag av både resultatposter och balansposter. Bestämmelserna i 18 kap. 13 § IL anger vilket avdrag som får göras. Avdragets storlek beräknas på grundval av kvarstående ännu ej avdragna anskaffningsutgifter. Den s.k. kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL har mera av ett balansräkningsperspektiv, vilket för övrigt har belysts av Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2006 ref. 41. Detsamma kan sägas om regeln om ytterligare avdrag vid lågt verkligt värde i 18 kap. 18 § IL.

Reglerna om värdeminskningavdrag på inventarier är väl inarbetade. Som framgår av kapitel 18 anser utredningen att det inte finns anledning att ändra reglerna om värdeminskningavdrag på

inventarier annat än när det gäller det formella sambandet. Det finns heller inga skäl att göra en sådan ändring att inventarier kommer att behandlas som balansposter. Värdeminskningen på inventarier ska således även i fortsättningen hanteras som ett avdrag, dvs. som en resultatpost.

Förslaget föranleder ändringar i 14 kap. 3 § IL.

7.6.6 Betalningar av balansposter

Förslag: Betalningar och liknande regleringar av fordringar och skulder avseende inkomster och utgifter samt avsättningar ska tas upp eller dras av. För det fall en inkomst eller en utgift ska hänföras till ett annat beskattningsår än det beskattningsår då fordringen eller skulden uppkommit eller betalningen gjorts ska ett belopp tas upp eller dras av för att undvika att någon intäktspost eller kostnadspost räknas dubbelt eller inte tas med alls.

Av de periodiseringsregler som utredningen föreslår framgår när intäkter och kostnader ska redovisas vid beräkningen av resultatet. Intäkten och kostnaden i ett specifikt fall kan därför bara hänföras till ett visst beskattningsår (i detta sammanhang bortses från att det kan bli ett annat beskattningsår enligt alternativregeln). Det innebär att belopp som i och för sig ska tas upp eller dras av ett annat beskattningsår, på grund av betalning av fordringar eller skulder eller på grund av att fordringar och skulder ännu inte betalats, egentligen inte bör betecknas som intäkter eller kostnader.

I dagens system finns det bestämmelser om hur fordringar och skulder ska påverka resultatet. I föregående avsnitt har förslagits att systemet med balansposter ska finnas kvar och förtydligas. När det gäller betalningar av fordringar och skulder finns det däremot ingen reglering i nuvarande system. Det bör därför införas bestämmelser med innebörd att betalningar ska påverka beräkningen av resultatet.

Det förhållandet att en inkomst eller en utgift ska hänföras till ett annat beskattningsår än det då fordringen eller skulden uppkommit samt det förhållandet att betalningar för inkomster och utgifter ska tas upp respektive dras av kan innebära att intäkts- eller kostnadsposter utelämnas eller räknas dubbelt. För att undvika det

bör det finnas möjlighet att göra justeringar. Det bör därför anges i lagen att ett belopp ska tas upp eller dras av för att undvika att någon intäktspost eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

Hur ett system med korrigerade belopp är tänkt att fungera framgår av följande exempel; de gäller de typfall med fordringar och skulder som beskrevs i föregående avsnitt.

Fordringar avseende inkomster

Intäkten ska tas upp år 1 men har inte betalats år 1. En utgående fordran tas upp samtidigt som avdrag görs med ett belopp som motsvarar den utgående fordringen. När fordringen betalas år 2 tas betalningen upp. Avdrag medges för den ingående fordran.

År 1	
Intäkt	+ 100
Utgående fordran	+ 100
Belopp som dras av	- 100

År 2	
Betalning	+ 100
Ingående fordran	- 100

Skulder avseende inkomster

Intäkten ska inte tas upp år 1 men har betalats år 1. Betalningen tas upp och avdrag medges för en utgående skuld. Intäkten tas upp år 2, liksom den ingående skulden. Avdrag medges med ett belopp som motsvarar den ingående skulden.

År 1	
Betalning	+ 100
Utgående skuld	- 100

År 2	
Intäkt	+ 100
Ingående skuld	+ 100
Belopp som dras av	- 100

Skulder avseende utgifter

Kostnaden ska dras av år 1 men har inte betalats år 1. En utgående skuld dras av samtidigt som ett belopp tas upp som motsvarar den utgående skulden. När skulden betalas år 2 dras betalningen av samtidigt som den ingående skulden tas upp.

År 1	
Kostnad	- 100
Utgående skuld	- 100
Belopp som tas upp	+ 100

År 2	
Betalning	- 100
Ingående skuld	+ 100

Fordringar avseende utgifter

Kostnaden ska inte dras av år 1 men har betalats år 1. Betalningen dras av och en utgående fordran tas upp. Kostnaden dras av år 2, liksom den ingående fordran. Ett belopp tas upp som motsvarar den ingående fordran.

År 1	
Betalning	- 100
Utgående fordran	+ 100

År 2	
Kostnad	- 100
Ingående fordran	- 100
Belopp som tas upp	+ 100

Fördelning över flera beskattningsår

Systemet med korrigerade belopp gäller även om inkomster och utgifter ska fördelas över flera beskattningsår. I ett typfall med fordringar avseende utgifter ser det ut på följande sätt. Det belopp som ska tas upp varje år motsvarar den kostnad som ska dras av samma år.

År 1	
Betalning	- 100
Kostnad	- 20
Utgående fordran	+ 80
Belopp som tas upp	+ 20

År 2	
Kostnad	- 20
Ingående fordran	- 80
Utgående fordran	+ 60
Belopp som tas upp	+ 20

År 3	
Kostnad	- 20
Ingående fordran	- 60
Utgående fordran	+ 40
Belopp som tas upp	+ 20
År 4	
Kostnad	- 20
Ingående fordran	- 40
Utgående fordran	+ 20
Belopp som tas upp	+ 20
År 5	
Kostnad	- 20
Ingående fordran	- 20
Belopp som tas upp	+ 20

De föreslagna bestämmelserna placeras i en ny paragraf, 14 kap. 3 a § IL.

7.6.7 Justeringar av resultatet

Förslag: Justeringsregeln och följdändringsregeln slopas. Möjligheten till kvittning ska finnas kvar och utvidgas till att gälla även kvittning med fel i balansposter.

I 14 kap. 5 § första meningen IL finns justeringsregeln. Det kan diskuteras vilket behov det finns av denna regel i nuvarande system. Behovet får emellertid anses bortfalla i ett materiellt frikopplat system. För det fall den skattskyldige inte följt frikopplade periodiseringsregler vid upprättandet av deklarationen kan Skatteverket göra de korrigeringar som behövs för att resultatet ska bli korrekt. Sådana korrigeringar i ett materiellt frikopplat system kan jämföras med de korrigeringar som Skatteverket gör redan i dag när exempelvis inte skattepliktiga inkomster eller inte avdragsgilla utgifter redovisats i deklarationen. Korrigeringar kan således göras med tillämpning av materiella regler i fortsättningen. Det behövs därför ingen justeringsregel.

I 14 kap. 5 § andra meningen IL finns följdändringsregeln. Vad som sagts om behovet av justeringsregeln gäller även för följdänd-

ringsregeln. Korrigeringar kan göras med hjälp av materiella regler och det behövs därför ingen följdändringsregel.

Bestämmelserna om kvittning mellan balansposter har genomgått en hel del förändringar sedan de infördes år 1981. Den situation som lagstiftaren utgick ifrån var att ett företag hade utrymme för ytterligare av- och nedskrivningar eller andra resultatreglerande åtgärder och att de kunde användas för kvittning mot tänkta taxeringshöjningar trots att bokslutet inte ändrades.

Enligt de kvittningsbestämmelser som gäller i dag torde det bara vara ytterligare värdeminskingsavdrag enligt räkenskapsenlig avskrivning som gäller den situation som avsågs 1981 – ytterligare värdeminskingsavdrag skulle egentligen förutsätta ytterligare avskrivningar i bokslutet. Bestämmelserna får därför i dag närmast anses ha karaktär av lättnadsregler. Taxeringen behöver inte höjas på grund av en felaktighet i en balanspost när ytterligare värdeminskingsavdrag hade kunnat medges.

Det finns klara fördelar med kvittningsmöjligheten. Om kvittning kan göras och Skatteverket därigenom kan avstå från en korrigering av resultatet behöver man inte justera värdet på den utgående balanspost som har ifrågasatts. Man behöver heller inte ändra det skattemässiga värdet på de tillgångar som används för kvittning. Sammantaget finns det därför goda skäl att behålla kvittningsmöjligheten.

Utredningen har även övervägt frågan om det kan finnas skäl att utvidga kvittningsmöjligheten i linje med vad som gällde när den infördes år 1981.

Det kan konstateras att miljön för kvittning har förändrats i förhållande till vad som gällde år 1981. I och med tillkomsten av IL spelar räkenskaperna en mindre roll än tidigare för beräkningen av resultatet. Utredningens förslag om nya regler för beskattningstidpunkten i näringsverksamhet innebär att räkenskaperna i stort sett förlorar all rättslig betydelse för periodiseringsfrågorna och därmed också som argument för en utökad kvittningsrätt. Det viktigaste argumentet för en utökad kvittningsrätt är i stället just det förhållandet att kvittningen innebär att man inte behöver justera värdet på den balanspost som har ifrågasatts. Om därför en skattskyldig har redovisat två balansposter felaktigt i deklarationen, en till sin fördel och en till sin nackdel, bör det finnas möjlighet att kvitta mellan de båda balansposterna. Om felet i kvittningsposten räcker för att kvitta mot felet i den post som ifrågasatts av Skatteverket innebär det att Skatteverket kan avstå från en taxerings-

höjning och att verket heller inte behöver justera det utgående värdet på posterna.

Sammanfattningsvis gör utredningen bedömningen att kvittningsbestämmelsen bör utvidgas till att gälla även fel i balansposter. Beskrivningen av vilka balansposter som kan komma i fråga bör anpassas till den nya lydelsen av regleringen av balansposter i 14 kap. 3 § IL.

Förslaget föranleder att nuvarande bestämmelser i 14 kap. 5 § IL slopas och ersätts av andra (jfr avsnitt 10.4.2). Vidare föreslås 14 kap. 6 § IL få ändrad lydelse.

8 Rätten att välja en tidigarelagd beskattning

8.1 Inledning

Om det tas in regler i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet uppkommer frågan vilken karaktär dessa regler ska ha. För regler som gäller beskattningstidpunkten i andra inkomstslag gäller vanligen att det inte finns någon absolut valfrihet eller ens något spann inom vilket den skattskyldige kan välja att ta upp en inkomst eller dra av en utgift. Om en inkomst eller en utgift är hänförlig till ett visst kalenderår är det året beskattningsår.

När det gäller regler som behandlar beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet förhåller det sig inte sällan annorlunda, åtminstone inom det område där det i dag finns ett samband mellan redovisning och beskattning. Reglerna ger en skattskyldig möjlighet att inom vissa ramar välja när en inkomst ska tas upp eller en utgift dras av. Frågan är därför hur ett framtida system ska utformas.

Det finns alltså något av en konflikt mellan å ena sidan traditionellt utformade skatteregler och å andra sidan det system med större valfrihet som varit gällande för beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Att det finns en tradition av valfrihet som följt redovisningen in i beskattningen är naturligtvis ett skäl för att särskilt överväga hur reglerna ska utformas. Det är emellertid inte det huvudsakliga skälet till att en sådan diskussion är viktigt. I stället handlar det om möjligheterna för de skattskyldiga att minimera sin administrativa börda i ett framtida system.

Principiellt kan man tänka sig att reglerna om beskattningstidpunkt i inkomstslaget näringsverksamhet generellt utformas utifrån endera av tre alternativ.

Reglerna kan för det första utformas som renodlade s.k. minimiregler. Det skulle i korthet innebära att reglerna endast anger ett lägsta värde som en tillgång skattemässigt får tas upp till eller ett högsta värde för de skulder eller avsättningar som minskar det skattemässiga resultatet. Såvitt avser rena resultatposter skulle ett system med minimiregler innebära att skattereglerna anger en senaste tidpunkt för att ta upp inkomster och en tidigaste tidpunkt för att dra av utgifter. Om reglerna utformas som minimiregler utan några begränsningar blir utrymmet för den skattskyldig att påverka sitt resultat stort, om än inte obegränsat (se nedan).

Ett alternativ till ett system med renodlade minimiregler är ett system i vilket valfriheten behålls, men begränsas. Reglerna kan t.ex. ge frihet att välja mellan olika utpekade alternativ eller inom vissa ramar.

Ett tredje alternativ är att reglerna utformas som traditionella skatteregler som anger vilket värde respektive vilken tidpunkt som gäller.

I detta kapitel diskuteras behovet av och förutsättningarna för att utforma särskilda skatteregler som behandlar beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet så att reglerna ger de skattskyldiga möjlighet att påverka beskattningstidpunkten i syfte att minimera sin administrativa börda. Det diskuteras vidare om en frihet att tidigarelägga beskattningen kan användas för att kringgå andra skatteregler. Framför allt gäller det reglerna om avdrag för underskott som uppstått före ägarförändringar i 40 kap. IL.

8.2 Gällande rätt

8.2.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas hur de nu gällande reglerna är utformade när det gäller möjligheten att välja periodiseringsprincip. Frågan gäller alltså valfrihet i periodiseringsfrågor och inget annat.

Även om det i gällande rätt finns möjlighet att disponera över periodiseringsfrågan och om reglerna för framtiden utformas så att dessa möjligheter ökar, finns det alltid en yttersta gräns för hur en skattskyldig kan råda över beskattningstidpunkten. Reglerna i 15 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL innebär nämligen att inkomster ska tas upp respektive utgifter dras av. Den eventuella valfriheten

kan därför bara gälla *när* och inte *om* inkomsten ska tas upp respektive utgiften dras av.

Förutsättningen att endast inkomster får tas upp innebär t.ex. att det endast i vissa begränsade fall kan bli aktuellt att ta upp tillgångar till värden som överstiger marknadsvärdet och att inkomster inte kan tas upp förrän de blivit just en inkomst.

Svårigheten att dra en skarp gräns mellan periodiseringsfrågor och omfångsfrågor påverkar naturligtvis de praktiska möjligheterna att ha helt olika synsätt på valfriheten i periodiserings- och omfångsfrågor.

8.2.2 Redovisningen

Redovisningen har traditionellt gett ett visst utrymme för valfrihet. Resultatet och sättet att redovisa en transaktion har alltså kunnat skilja sig åt från ett företag till ett annat även om omständigheterna i övrigt varit identiska. Det är svårt att veta om valfriheten ökat under senare år, men klart är att ett ökat inslag av skrivna regler och den utveckling av skilda regler för olika företag som synes vara en trend internationellt lett till att valfriheten uppmärksammats mer.

IFRS-reglerna har från tid till annan kritiserats för att ge utrymme för alltför många alternativa redovisningsmetoder. Även om utvecklingen i detta avseende får sägas ha vänt, är det fortfarande vanligt att reglerna likställer olika värderingsmetoder som ger helt olika resultat. Företagen kan alltså fritt välja mellan att värdera t.ex. inventarier till av- och nedskrivet anskaffningsvärde eller marknadsvärde.

Sedan Redovisningsrådet börjat utveckla särskilda redovisningsprinciper för juridisk person och Bokföringsnämnden (BFN) i detta avseende följt i rådets spår har redovisningens karaktär av minimiregler förstärkts. Regelmässigt har de avvikande reglerna för redovisning i juridisk person utformats så, att företaget kunnat välja att också tillämpa principen från koncernredovisningen i juridisk person eller välja en annan princip. Det gäller t.ex. vinstavräkning av tjänsteuppdrag och aktiveringar av utgifter som avser egenupparbetade immateriella tillgångar.

Sammanfattningsvis gäller alltså att redovisningsreglerna i betydande utsträckning ger utrymme för valfrihet vid periodiseringen, även på områden som påverkar beskattningen. Genom

det samband som finns etableras en systematik som innebär att det finns ett spann inom vilket den skattskyldige kan välja vilket resultat han redovisar. I detta avseende finns det alltså redan i dag skillnader i förhållande till vad som gäller i de andra inkomstslagen.

Ett system med renodlade minimiregler skulle emellertid på många områden komma att skilja sig från vad som gäller i dag. Friheten att ta upp en intäkt tidigare än vad som krävs eller dra av en utgift senare skulle nämligen i princip endast begränsas av att bara inkomster är skattepliktiga och av att samtliga utgifter någon gång ska dras av. Dessa skillnader illustreras bäst vid en genomgång av de olika posterna.

8.2.3 De särskilda skattereglerna

Inventarier

Regler om värdeminskning av inventarier finns i 18 kap. IL. Det finns inget materiellt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller inventarier. Däremot finns ett formellt samband vid tillämpning av s.k. räkenskapsenlig avskrivning. De skattemässiga avskrivningarna måste vara lika stora som avskrivningarna i bokföringen (18 kap. 14 §).

Det är inte lätt att ur bestämmelserna i 18 kap. IL läsa ut vilken karaktär reglerna har. I 18 kap. 3 § anges att utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Detta skulle kunna betyda att värdeminskningsavdrag måste göras varje år. Den skattskyldige skulle alltså inte kunna välja att avstå från avdraget. Allmänt anses emellertid att en skattskyldig kan avstå från att göra ett värdeminskningsavdrag. Antagligen finns inte ens en skyldighet att dra av en utgift som motsvarar de planenliga avskrivningarna. Regeln i 3 § skulle då inte betyda annat än att anskaffningsutgifter för inventarier inte får dras av direkt.

Att underlåta att göra ett värdeminskningsavdrag som motsvarar de planenliga avskrivningarna kan emellertid på grund av det formella sambandet skapa problem för de företag som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning.

På motsvarande sätt som gäller avskrivningarna torde det vara frivilligt för en skattskyldig att utnyttja möjligheterna att omedelbart dra av utgifter för t.ex. inventarier av mindre värde eller korttidsinventarier (18 kap. 4 § IL).

I 18 kap. 18 § IL ges en möjlighet till nedskrivning av inventarier som har ett lågt verkligt värde. Även denna regel torde en skattskyldig kunna avstå från att utnyttja.

Sammanfattningsvis är reglerna om inventarier ett tydligt exempel på skattemässiga regler som har karaktär av minimiregler. I praktiken torde det närmast vara fråga om renodlade minimiregler. Så länge det är fråga om utgifter för inventarier torde reglerna i 18 kap. IL inte sätta några gränser uppåt för inventariets värde. Det finns alltså inte någon koppling till realekonomiskt relevanta värden i de skattemässiga reglerna för inventarier. Det innebär också att det skattemässiga värdet kan överstiga det verkliga värdet.

Lagertillgångar

Allmänt

Regler om lagertillgångar finns i 17 kap. IL. En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 §). Regelns utformning synes medföra att den endast anger ett lägsta värde som får tas upp. Det anses emellertid att det finns ett materiellt samband avseende lagertillgångar i allmänhet. Den som tar upp ett högre lagervärde i redovisningen måste lägga detta högre värde till grund för beskattningen. Möjligen är detta en effekt av hur 14 kap. 4 § IL och dess föregångare har utformats.

Mer osäkert är om det är möjligt att ta upp ett högre värde på en allmän lagertillgång vid beskattningen än i redovisningen. Även i detta fall skulle det kunna hävdas att 14 kap. 4 § IL leder till att en skattskyldig blir bunden av det värde som tagits upp i redovisningen. Sannolikt finns det därför i dag ingen möjlighet att ta upp ett högre lagervärde vid beskattningen än i redovisningen, om inte detta beror på att den värderingsmetod som tillämpas i redovisningen inte godtas vid beskattningen. Ett högre lagervärde skulle alltså endast accepteras vid beskattningen i de fall det högre värdet är påbjudet vid redovisningen.

Lager av finansiella instrument

Regler om värdering av lagertillgångar som är finansiella instrument finns i 17 kap. 19–21 §§ IL. Ett lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet (20 § första stycket). Lagret får dock tas upp till det samlade anskaffningsvärdet om samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap tar upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Reglerna om lager av finansiella instrument tillåter således två olika värderingsmetoder. Den skattskyldige får välja metod. Valrätten finns för varje beskattningsår och den skattskyldige kan således fritt byta metod från det ena året till det andra.

En skattskyldig får välja att ta upp lagertillgångar som är finansiella instrument till verkligt värde i redovisningen även om han vid beskattningen tar upp lagret till det samlade anskaffningsvärdet. Värdet i redovisningen kan alltså av detta skäl bli högre än vid beskattningen. Värdet skulle också kunna bli lägre till följd av att det samlade anskaffningsvärdet överstiger det verkliga värdet. Till skillnad från vad som gäller i redovisningen blir någon nedskrivning till nettoförsäljningsvärde inte aktuell vid beskattningen.

En fråga som kan diskuteras är om en skattskyldig skulle kunna välja att tillämpa värdering till verkligt värde vid beskattningen trots att företaget i sin redovisning tillämpar lägsta värdets princip. I en sådan situation skulle det skattemässiga lagervärdet inte sällan överstiga det redovisningsmässiga värdet

Vad som skulle kunna tala för att det inte är möjligt att välja en princip som normalt leder till en tidigarelagd beskattning, om inte motsvarande princip tillämpas i redovisningen, är att möjligheten att beskattas utifrån verkliga värden på lagertillgångar tillkom som en direkt följd av att en motsvarande möjlighet öppnades inom redovisningen. Å andra sidan är det såsom reglerna utformats tydligt att värdering till verkligt värde är huvudregeln enligt 17 kap. 19 § IL och inget i de särskilda reglerna antyder att rätten att välja beskattning av verkliga värden är beroende av vilka val som gjorts i redovisningen.

Inkomstperiodisering

Intäkter i allmänhet

Några särskilda regler finns inte för inkomstperiodisering i allmänhet. Därför gäller enligt 14 kap. 2 § IL ett materiellt samband. Några avgöranden från Regeringsrätten ger emellertid anledning att ifrågasätta vilken betydelse redovisningen har för beskattningen, t.ex. när det gäller försäljning av varor (RÅ 2002 ref. 88).

Det materiella sambandet innebär emellertid inte att det principiellt handlar om att fastställa en miniminivå. En annan sak är att redovisningsreglerna inom intäktsområdet är så vagt utformade att de i praktiken torde ge ett visst utrymme för en skattskyldig att välja vid vilken tidpunkt han vill ta upp en inkomst. Reglerna i sig är emellertid inte utformade så att de ger ett spann inom vilket den skattskyldige kan välja periodiseringsprincip. Genom det materiella sambandet kommer också lösningen att bli densamma i redovisning och beskattning.

I 21 kap. 2 § IL finns en bestämmelse som behandlar inkomster från en försäljning av en rotpost avseende skog. I bestämmelsen anges att en skattskyldig, som får ersättning för avverkningsrätt till skog som betalas under flera år, får ta upp den del av ersättningen som betalas under beskattningsåret som intäkt. Regeln är utformad som en "får"-regel och har därmed karaktär av minimiregel. På grund av bestämmelsen i 14 kap. 2 § IL torde emellertid alternativet till att tillämpa 21 kap. 2 § IL vara att ta upp inkomsten när den enligt god redovisningssed ska tas upp. Någon obegränsad valfrihet ger regeln alltså inte.

Pågående arbeten

För pågående arbeten gäller en form av samband. I 17 kap. 26 och 27 §§ IL finns visserligen regler för pågående arbeten på löpande räkning respektive fast pris med ett materiellt innehåll. Den redovisning som företaget valt ska emellertid följas om den inte strider mot dessa regler, se 17 kap. 23 §.

Reglerna för pågående arbeten skiljer sig från minimiregler genom att den lösning som valts i redovisningen normalt får genomslag vid beskattningen. I övrigt har reglerna gemensamma drag med minimiregler i det att skattereglerna anger det lägsta

värde som en tillgång får tas upp till (17 kap. 27 § IL) respektive när en intäkt senast ska tas upp (17 kap. 26 §).

Utgiftsperiodisering

För utgiftsperiodisering i allmänhet gäller ett materiellt samband enligt 14 kap. 2 § IL. Generellt har reglerna därför inte karaktär av minimiregler. God redovisningssed ska följas vid beskattningen.

Liksom i övrigt påverkas bedömningen emellertid också av vad som gäller enligt god redovisningssed.

Till att börja med kan man konstatera att det i vissa fall finns en valfrihet för utgiftsperiodisering som följer av att flera lösningar ryms inom god redovisningssed. Ett exempel gäller utgifter hänförliga till egenupparbetade immateriella tillgångar. Under vissa förutsättningar får (BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader och RR 15 Finansiella tillgångar) ett värde motsvarande sådana utgifter tas upp som en immateriell tillgång. Det företag som vill kan emellertid avstå från att aktivera sådana utgifter. Sammantaget blir reglerna minimiregler. Såvitt avser företag som tillämpar Redovisningsrådets regler eller IAS-reglerna gäller detta endast i redovisningen för juridisk person.

Av betydelse för bedömningen av om dagens regler är eller har karaktär av minimiregler är också väsentlighetsprincipens påverkan på beskattningen. Inom redovisningen anses generellt gälla att förhållanden som endast påverkar en post i oväsentlig omfattning inte behöver beaktas i redovisningen. Principens närmare tillämpning är omdiskuterad. Det torde emellertid stå klart att mindre utgifter inte behöver aktiveras i anskaffningsvärden för exempelvis inventarier eller lagertillgångar. Mindre utgifter behöver heller inte i övrigt hänföras till rätt räkenskapsår.

I redovisningen torde det vara okontroversiellt att påstå att väsentlighetsbedömningarna ger företagen rätt att välja. De företag som vill göra "rätt" får naturligtvis göra det även om det handlar om oväsentliga belopp. Det är oklart om detsamma gäller inom beskattningen. I rättsfallet RÅ 1994 ref. 2 fann Regeringsrätten att vissa utgifter som egentligen skulle hänföras till en materiell anläggningstillgång inte fick aktiveras eftersom beloppet var oväsentligt.

8.2.4 Sammanfattning av vad som gäller i dag

Det finns inslag i gällande regelsystem som ger de skattskyldiga möjlighet att inom vissa ramar välja vilken princip som ska gälla vid periodisering av inkomster och utgifter.

Det tydligaste exemplet på en valmöjlighet är reglerna om inventarier. När det gäller inventarier är det svårt att över huvud taget hitta regler som begränsar möjligheterna att avstå från att dra av utgiften för anskaffningen. Någon gräns för att styra periodiseringen av utgiften finns då inte.

Ett annat exempel på regler som ger stor valfrihet avseende periodisering är reglerna om värdering av lager som är finansiella instrument. Även här kan det diskuteras om det över huvud taget finns ett ”tak” särskilt för periodiseringen. Visserligen begränsas värderingen uppåt av marknadsvärdet. Motsvarande skulle emellertid gälla även utan en sådan begränsning. Ett lagervärde kan till den del det överstiger marknadsvärdet inte anses vara en inkomst och kan därför inte läggas till grund för beskattningen oberoende av hur redovisningsreglerna utformas.

Även inom de områden inom vilka det råder ett samband mellan redovisning och beskattning finns det i vissa fall regler som har drag av minimiregler. Det gäller framför allt de områden inom vilka det utvecklats särskilda principer för juridisk person som avviker från koncernredovisningsprinciperna. I dessa fall ges de skattskyldiga möjlighet att välja inom vissa ramar. Normalt kommer i dessa fall undantagsregeln för juridisk person att fungera som en minimiregel och den redovisningsmässiga huvudregeln – koncernredovisningsprincipen – att fungera som ett ”tak”. Detsamma gäller inom vissa av de områden inom vilka det finns ett formellt samband.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att det finns gott om regler i dagens system som delar vissa karaktärsdrag med minimiregler i det att de ger ett visst utrymme för den skattskyldige att välja periodiseringsprincip. Däremot är det ovanligt att reglerna utformats så att de helt saknar ”tak”. Ett undantag gäller reglerna för inventarier.

8.3 Överväganden och förslag

8.3.1 Skälen för och emot valfrihet i periodiseringsregler

Förslag: De skattskyldiga ges möjlighet att i viss utsträckning påverka beskattningstidpunkten så att administrationen kan förenklas.

Inledning

Den första frågan man bör ta ställning till är om reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet över huvud taget bör ge den skattskyldige möjlighet att påverka beskattningstidpunkten. Det finns några argument för en sådan lösning och några emot.

Argumentet för valfrihet är att den är nödvändig för att de skattskyldiga ska ges möjlighet att minimera sin administrativa börda. Ett annat är att det redan i dag finns en viss möjlighet att själv bestämma beskattningstidpunkten.

Argumentet mot en sådan valfrihet är att lagstiftningen bör vara konsekvent och att det i övriga inkomstslag inte finns någon motsvarande valfrihet. Det finns också en risk för att regeltillämpningen med en större valfrihet blir principiellt tveksam, praktiskt svår och att det uppstår risker för missbruk.

Nedan utvecklas dessa argument. Först behandlas en principiellt viktig fråga, nämligen varför de skattskyldigas inflytande över beskattningstidpunkten måste begränsas till att tidigarelägga beskattningen.

Frihet att välja skattecredit

I den efterföljande diskussionen om valfrihetens betydelse för möjligheterna att minimera den administrativa bördan lämnas en fråga åt sidan, nämligen frågan varför ett företag inte kan få välja en annan beskattningsprincip även om den leder till en senarelagd beskattning.

Till att börja med kan man konstatera att en sådan valfrihet någon gång kan ha samma betydelse för den administrativa bördan som friheten att välja en princip som ger en tidigarelagd beskatt-

ning. Friheten att välja en senarelagd beskattning ger emellertid bara administrativa fördelar när redovisningsreglerna ger en senarelagd resultatredovisning i förhållande till skattereglerna. I dagens regler finns inte många exempel på detta och inget talar för att detta förhållande kommer att ändras i någon större utsträckning i framtiden. Sammanfattningsvis kan man därför konstatera att den praktiska betydelsen av en möjlighet att senarelägga beskattningen för att minska administrativ börda torde vara begränsad. I de fall det skulle ha en praktisk betydelse för den administrativa bördan skulle ingreppen i systematiken i skattesystemen kunna bli stora, t.ex. om man tillät nedskrivning av fastigheter eller andra tillgångar som är kapitaltillgångar.

Därutöver finns det naturligtvis starka principiella och systematiska skäl för att inte tillåta de skattskyldiga att välja en beskattningsprincip som ger en senarelagd beskattning.

För det första rimmar det illa med vissa skatterättsliga paradigmer att de skattskyldiga får ett så stort inflytande på skattebasen. Det riskerar att motverka ambitionerna att beskattningen ska vara neutral och rättvis. Det är en sak att man låter dem som vill skatta av vinster tidigare än den senaste tidpunkt som lagstiftaren kan tänka sig. En helt annan är att företagen själva får välja när staten ska bevilja dem en skattekredit.

För det andra skulle möjligheterna att utnyttja en sådan valfrihet för skatteplanering bli stora, om systemet inte omgärdades med begränsande regler. Att motsvarande problem inte finns när det gäller en tidigarelagd beskattning beror på att incitamenten för att välja alternativa principer är så mycket större om detta inte bara handlar om att minska den administrativa bördan, utan också om att skaffa sig skattekrediter.

Sannolikt skulle man i ett system i vilket möjligheten att påverka beskattningstidpunkten inte begränsades till en tidigarelagd beskattning inte kunna tillåta att företagen bytte princip. I vart fall borde principbyten endast få göras i de fall det finns mycket starka skäl för det. Kanske skulle det också bli nödvändigt att principbytena föregicks av tillstånd från Skatteverket.

Det är vidare svårt att tänka sig att ett sådant system skulle kunna fungera om det inte fanns regler som tvingade företagen till viss konsekvens i principvalen för olika poster.

Sammantaget torde ett system som tillåter valfrihet också när det leder till en senarelagd beskattning kräva alltför många

komplikerade regler. Ett sådant system kan med hänsyn till det och till de tidigare redovisade skälen inte bli aktuellt.

Argument för valfrihet – den administrativa bördan

En av de stora fördelarna med ett starkt materiellt samband är att det minskar företagens administrativa börda. Om redovisnings- och skattereglerna för en viss post överensstämmer förenklar det företagets administration. Om reglerna skiljer sig åt ökar administrationen genom att företaget får justera bokslutet innan detta läggs till grund för beskattningen.

Ett övergripande mål är att den administrativa bördan ska minska. I utredningens direktiv framhålls också att reglerna som föreslås ska vara enkla. En utgångspunkt för utredningens arbete kan därför sägas vara att alla förslag så långt möjligt ska präglas av förenklingssträvanden. Reglerna får inte utformas så att de orsakar större administrativ börda än vad som är nödvändigt.

Skälen för att vid beskattningen avvika från redovisningen kan hänföras antingen till näringslivets intressen eller till samhälleliga intressen. I det förstnämnda fallet handlar det ofta om att senarelägga beskattningen i förhållande till vad som följer av redovisningsreglerna. I det senare fallet kan det ibland handla om att tidigarelägga beskattningen men också om att skapa tydligare eller enklare regler.

När beskattningsreglerna avviker från redovisningsreglerna är det alltså delvis för att skydda företagen från redovisningsregler som ger ett skattemässigt olämpligt resultat för dem. I vad mån ett enskilt företag anser sig vara i behov av ett sådant skydd kan naturligtvis bero på många faktorer. I vissa företag finns ett generellt intresse av att redovisningens inflytande begränsas. I andra företag begränsar sig detta intresse till vissa för företaget beloppsmässigt viktiga områden. Slutligen finns det säkert företag som är helt ointresserade av att redovisningens effekter på beskattningen alls begränsas. För dessa företag är möjligheten att minska den administrativa bördan överordnad frågan om hur skatteutgiften fördelar sig över åren.

För företagen kan situationen således beskrivas så, att det finns både för- och nackdelar med ett starkt materiellt samband och att vilken lösning som förespråkas beror på det enskilda företaget och i vissa fall också på vilken post det handlar om. Nackdelarna med att

minska eller överge det rättsliga sambandet hänger samman med administrativ börda. När man ökar de materiella skillnaderna mellan redovisning och beskattning ökar den administrativa bördan för företagen. För vissa företag är de förbättringar ett minskat samband ger kompensation nog. För andra företag är möjligheten att hålla ihop redovisning och beskattning viktigare och fördelarna som följer med ett lösare samband mindre. Frågan är om man för dessa företag kan göra något för att minimera nackdelarna. Svaret är ja. Om reglerna ger åtminstone en viss frihet att tidigarelägga beskattningen i förhållande till vad som gäller enligt de huvudregler som gäller för de olika posterna kan företagen, om de vill, i stor utsträckning hålla ihop systemen och därigenom minimera sin administrativa börda.

Argument mot valfrihet

Konsekvens i lagstiftningen

Ett principiellt argument mot att reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet ska ge utrymme för de skattskyldiga att välja en annan beskattningsprincip än den som följer av huvudreglerna är att reglerna i så fall kommer att skilja sig från vad som i övrigt gäller inom skatterätten. Normalt anger regler om beskattningstidpunkten när en inkomst ska tas upp respektive en utgift ska dras av och den skattskyldige har ingen rätt att tidigarelägga inkomsten eller senarelägga utgiften.

Det finns argument för att skattesystemet ska utformas konsekvent och att man inte utan starka skäl ska utforma reglerna på ett visst område med avvikande utgångspunkter. Skillnader i systematik och utgångspunkter kan t.ex. skapa svårigheter för tillämparna och leda till att skattesystemet som sådant blir mer svårtillgängligt. Omsorgen om den inre logiken i skattesystemet talar alltså mot att reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet utformas på annat sätt än vad som i övrigt gäller inom skattesystemet.

Principiella tveksamheter, praktiska svårigheter och missbruksrisker

Vilka invändningar som kan resas mot regler som ger valfrihet beror i mångt och mycket på hur systemet närmare utformas; om valfriheten är obegränsad, om den begränsas och i så fall hur.

Generellt kan man emellertid hävda att det är principiellt tveksamt att tillåta skattskyldiga att tidigarelägga beskattningen utan vidare begränsningar, när de normalt inte själva kan välja om de över huvud taget vill göra ett avdrag eller inte. Oinskränkt frivillighet i omfångsfrågor har tidigare avvisats av lagstiftaren även om det har handlat om den skattskyldiges rätt att missgynna sig själv (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 501). En total valfrihet i frågan när avdrag ska göras skulle endast i mindre omfattning skilja sig från ett system som innebär att det är frivilligt att över huvud taget göra avdraget. Man skulle därför kunna säga att en alltför långtgående valfrihet i periodiseringsfrågor utmanar vissa grundläggande egenskaper i skattesystemet.

Denna problematik och svårigheten att skilja mellan vad som är en omfångsfråga (i vilken ingen valfrihet gäller) och en periodiseringsfråga (i vilken valfrihet gäller) bidrar också till att man kan förutse att vissa praktiska tillämpningssvårigheter kan följa med ett system som innebär valfrihet. Det kan ifrågasättas om en sådan ordning är rimlig i ett system inom vilket det som huvudregel t.ex. inte anses att den skattskyldige själv bestämmer om han vill dra av en utgift. En långtgående valfrihet skulle också kunna leda till praktiska svårigheter.

Finns det då också en risk för att valfriheten missbrukas? Svaret måste bli ja, även om frågan är svår att besvara. Även i denna fråga finns det anledning att skilja mellan de olika alternativen (se nedan). Mest problematisk är en obegränsad valfrihet. När det gäller en mer begränsad valfrihet är det egentligen bara i fråga om reglerna i 40 kap. 10–17 §§ IL, om att underskottsavdrag under vissa förutsättningar inte får utnyttjas efter ett ägarskifte, som utredningen mer konkret har känt anledning till oro för. Denna fråga behandlas vidare nedan.

Utvärdering

Det finns alltså både för- och nackdelar med ett system som ger företagen valfrihet när det gäller periodiseringsprinciper. När man väger de skäl som kan anföras för och emot respektive lösning blir resultatet följande. Ett system som innebär att de skattskyldiga kan välja beskattningsprinciper som leder till en senarelagd beskattning i förhållande till de skattemässiga huvudreglerna måste som framgått avvisas. Däremot är argumentet för ett system som innebär att de skattskyldiga kan välja att tidigarelägga sin beskattning för att minska sin administrativa börda starkare än de generella argumenten mot ett sådant system. Frågan är då om det enda villkoret för att välja princip bör vara att det leder till en tidigarelagd beskattning eller om det finns behov av att ytterligare begränsa möjligheterna att välja beskattningsprincip. Detta diskuteras i nästa avsnitt.

8.3.2 Valfrihetens gränser

Förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) tas in en generell bestämmelse som anger att en skattskyldig får frångå lagens huvudregler om beskattningstidpunkten om det leder till en tidigarelagd beskattning och beskattningen härigenom samordnas med redovisningen.

Allmänt

Utgångspunkten bör alltså vara att skattereglerna ska ge utrymme för de skattskyldiga att välja en annan periodiseringsprincip än den som utgör skatterättslig huvudregel, så länge den princip den skattskyldige väljer leder till en tidigarelagd beskattning. Tillgångar får alltså värderas till högre värde, skulder till ett lägre, inkomster får tas upp tidigare och utgifter dras av senare än vad som egentligen följer av skatteregeln.

Med denna utgångspunkt blir frågan om systemet över huvud taget ska innehålla någon gräns för hur en skattskyldig ska kunna tidigarelägga beskattningen. Att det finns en yttersta gräns är klart. Någon valfrihet finns inte när periodiseringsfrågan övergått till att

vara en omfångsfråga. Bara inkomster får tas upp till beskattning och utgifter ska dras av.

Frågan nu är emellertid om skattereglerna också ska innehålla ytterligare begränsningar. Principiellt kan man tänka sig några olika alternativ.

Ett alternativ är att det inte över huvud taget ställs upp ytterligare förutsättningar. Det blir då helt fritt att ta upp vilket värde man vill till beskattning, så länge det faktiskt är frågan om en inkomst eller en utgift och det inte leder till en senarelagd beskattning.

Ett annat alternativ är att det införs en "takregel" som anger ett "tak" – ett högsta belopp för tillgångar, ett lägsta för skulder, en tidigaste tidpunkt för inkomster respektive en senaste för utgifter. Vill man ha en sådan regel är det naturligt att knyta "takbeloppet" till den redovisning som finns i bolaget. Det värde som tagit upp i redovisningen blir alltså "taket". Ett system med takregler ger ett spann inom vilket de skattskyldiga får välja fritt.

Ett tredje alternativ är att inte tillåta ett spann att välja inom. I stället begränsas valfriheten till två olika alternativ. Antingen väljer man den beskattningstidpunkt som följer av de skattemässiga reglerna i IL eller väljer en beskattningstidpunkt som följer av en tillämpning av den princip som man tillämpar i sin redovisning (alternativt samma värde eller beskattningstidpunkt som i redovisningen, se nedan för en diskussion om denna fråga).

Vilka är då argumenten för respektive emot de olika alternativen?

Argumentet för valfrihet är ju att det ger möjlighet att minska den administrativa bördan. Det är emellertid viktigt att framhålla att alla de nu aktuella alternativen är likvärdiga i detta avseende. Visserligen ger de alternativ som innebär fullständig valfrihet eller endast en "takregel" större valfrihet, men denna frihet tillför i förhållande till det tredje alternativet inte något när det gäller möjligheterna att minimera den administrativa bördan.

Alternativen har alltså lika goda positiva egenskaper när det gäller det som är det avgörande argumentet för att tillåta valfrihet. Vilka negativa effekter kan de då de olika alternativen ge? Här finns det anledning att återvända till de frågor som nyss diskuterats när det gäller den allmänna rätten att välja en tidigarelagd beskattning. Finns det principiella tveksamheter? Kan det uppstå praktiska problem? Finns det risk att valfriheten missbrukas?

När det gäller ett system med renodlade minimiregler är det som framgått tydligt att det finns principiella invändningar mot ett system som innebär att man inte kan påverka frågan om man *över huvud taget ska göra ett avdrag* men har en närmast obegränsad möjlighet att påverka *när avdraget görs*. Detta är principiellt tveksamt, men kan också ge upphov till tillämpningsproblem.

Problemen torde vara avsevärt mindre när det gäller ett system som innebär att det förutom miniminivån också finns ett "tak". Det är naturligt i ett sådant system att det värde som företaget tagit upp i sin redovisning utgör "taket". Sådana regler är principiellt mindre svåra att förena med synen att avdrag alltid ska göras och torde vidare ge upphov till mindre svårigheter att bestämma vad som skattemässigt är en inkomst respektive en utgift.

Ett system med de redovisade värdena som "tak" skiljer sig från ett system som innebär att man kan välja mellan minimireglerna i IL och värdena i sin redovisning endast på det sätt att man i det förstnämnda systemet inte bara har en frihet att välja värdena i redovisningen, utan också vilket värde som helst mellan miniminivån och det redovisade värdet. Ger en valfrihet att utnyttja spannet mellan dem upphov till större problem än om man bara får välja det redovisade värdet? Det är svårt att veta. Sannolikt torde få skattskyldiga ha ett intresse av att välja ett värde "i spannet" eftersom detta kräver ett administrativt merarbete. Även om det är svårt att nu bedöma vilka fördelar en skattskyldig långsiktigt skulle kunna vinna genom att välja en annan beskattningstidpunkt än den som gäller som huvudregel enligt IL eller den som motsvarar den princip företaget tillämpar i sin redovisning kan det inte uteslutas att företagen skulle kunna agera så. Det är knappast önskvärt. Det skulle t.ex. kunna bli så att möjligheterna att mer fritt välja var man ska lägga beskattningen kommer att leda till ett arbete med att minimera skattekostnaden som inte är produktivt vare sig för företagen eller för samhället.

Sammanfattningsvis bör enligt utredningens mening det alternativ väljas som fyller det behov att minimera den administrativa bördan som företagen har och vars konsekvenser i övrigt är lättast att förutse. Det innebär att det ska vara tillåtet att välja en alternativ beskattningsprincip eller metod endast om denna princip motsvarar den som tillämpas i den skattskyldiges redovisning.

8.3.3 Närmare om systemets utformning

Förslag: Beskattningen får tidigareläggas. En tillgång får tas upp till ett högre värde och en skuld eller avsättning till ett lägre värde än vad som följer av denna lag om värdet beräknas enligt samma grundläggande värderingsmetod som i räkenskaperna. Motsvarande gäller för resultatposter. Valfriheten gäller post för post.

I det fall det är fråga om inkomster eller utgifter som ska fördelas över flera beskattningsår ska bedömningen av huruvida anpassningen till redovisningen leder till en tidigarelagd beskattning göras sammantaget för det aktuella och tidigare beskattningsår.

Inledning

Den huvudsakliga inriktningen på de bestämmelser som föreslås är alltså att en skattskyldig ska få frångå de huvudregler om beskattningstidpunkten i IL som gäller enligt de särskilda bestämmelserna om detta leder till en tidigarelagd beskattning och det överensstämmer med vad den skattskyldige gör i sin redovisning. Frågan är nu vad detta närmare innebär.

Till att börja med bör det konstateras att det är ett renodlat formellt samband. 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 normgivning på redovisningens område.

Även med dessa utgångspunkter återstår emellertid vissa frågor att besvara. Innebär reglerna att man i ett företag som väljer att tillämpa de alternativa reglerna alltid kommer att få en överensstämmelse mellan det skattemässiga värdet och värdet i årsredovisningen? Ett fullständigt svar på denna fråga kräver att man tar ställning till om valfriheten ska gälla post för post och om det formella sambandet ska gälla metoden eller värdet.

Post för post

En årsredovisning består av finansiell information som har aggregerats och sammanställts. Tillgångar har sorterats i olika tillgångsslag. Varje värde som redovisas i balansräkningen är alltså ett samlat värde för många tillgångar. På raden för lager redovisas t.ex. det sammantagna värdet av samtliga lagerposter. De olika lagerposterna består inte sällan av flera olika delar (t.ex. 1 000 burkar soppa av samma slag som köpts vid samma tillfälle).

Men det är inte nog med det. Värderingen av varje enskild tillgång kan ibland bestå av flera olika delar. För att värdera ett inventarium måste man t.ex. bestämma vilka utgifter som ska tas upp i anskaffningsvärdet, vilken avskrivningsprocent som ska tillämpas, och om hela anskaffningsvärdet eller endast skillnaden mellan anskaffningsvärde och restvärde ska skrivas av.

Från ett kontrollperspektiv och för att få en enkel reglering vore naturligtvis det ideala att kräva att det alternativa värdet helt överensstämmer med värdet i årsredovisningen. Det skulle emellertid leda till att valfriheten inte kan tillämpas post för post. Gäller valfriheten post för post finns det nämligen inga garantier för att värdena avseende det alternativa beskattningsvärdet kommer att överensstämma med det aggregerade värdet i årsredovisningen. På motsvarande sätt förhåller det sig om det i stället är fråga om resultatposter.

Argumentet för att inte tillåta att ett företag tillämpar olika principer för olika poster av samma tillgångsslag (t.ex. lagertillgångar) är att det kan öka kontroll- och administrationskostnaderna, om företagen verkligen väljer att utnyttja en sådan möjlighet. Argumentet för att tillåta sådan valfrihet post för post är att en motsatt ordning för vissa företag riskerar att ta bort de positiva effekter som en valfrihet ger. Ett exempel kan illustrera. Ett företag har principiellt två olika sorters lagertillgångar. För den ena är de indirekta kostnaderna betydande, för den andra försumbara. Om valfriheten inte gäller post för post måste företaget behandla båda lagertillgångarna lika vid beskattningen. Antingen måste det för båda sorternas tillgångar bygga upp system för att bestämma ett särskilt skattemässigt anskaffningsvärde eller måste det avstå från den skattekredit som rätten att inte aktivera indirekta kostnader ger.

Kontroll- och ordningsaspekterna bör i detta sammanhang inte tillmätas en sådan betydelse att man bör inskränka valfriheten.

Företagen kommer rimligen endast undantagsvis att utnyttja möjligheten att ha en selektiv anknytning till redovisningen. Det företag som väljer att prioritera skattecredit framför inbesparad administrativ börda torde vanligen vara konsekvent. Även om vissa företag väljer att inte vara det är missbruksriskerna försumbara eftersom det i alla fall är fråga om en tidigarelagd beskattning. Det merarbete som valfriheten ger för Skatteverket borde också vara hanterligt. Till denna bedömning bidrar också att det normalt saknas skäl att närmare kontrollera om det alternativa värdet överensstämmer med redovisningen (se nedan).

Sammanfattningsvis bör alltså gälla att en skattskyldig post för post kan bestämma om han vill välja ett annat värde (balansposter) eller en annan beskattningstidpunkt (resultatposter) än som följer av de skattemässiga huvudreglerna. Det val som gjorts beträffande en viss post ett visst beskattningsår kommer att styra den skattemässiga redovisningen av posten efterföljande beskattningsår. Det går exempelvis inte att det första beskattningsåret för en post göra omedelbart avdrag (i enlighet med skatteregeln) för att därefter ett senare beskattningsår återföra avdraget och redovisa ett värde på posten (i enlighet med redovisningsmetoden i räkenskaperna). Systemet kan enkelt beskrivas som att ”lagt kort ligger”.

Inkomster och utgifter som ska fördelas över flera år

Ofta är en inkomst eller en utgift hänförlig till ett beskattningsår. I andra fall ska inkomsten eller utgiften fördelas över flera år. För att reglerna ska ge ett ändamålsenligt resultat måste i de senare fallen bedömningen av om anpassningen till redovisningen leder till en tidigarelagd beskattning göras samlat för det aktuella och tidigare beskattningsår.

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 och 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 bara om man inte tar hänsyn till

vad som redovisats tidigare år. För att klarlägga att sådan hänsyn ska tas bör en regel om detta införas.

Regeln blir tillämplig vid pågående arbeten, man kan också få betydelse för andra poster som löper över flera år.

Samma värderingsmetod eller samma värde?

På motsvarande sätt bör man resonera när det gäller rätten att välja att samordna med redovisningen när det gäller en del av värderingen av en tillgång, men inte när det gäller en annan. Även här bör valfriheten gälla respektive del av värderingsprocessen eller processen att hänföra en inkomst eller en utgift till rätt beskattningsår. 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 bli 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 värdeminskningssavdrag. Detta är inte lämpligt.

Avsikten är således att företagen inte bara post för post, utan även såvitt avser de olika delarna av värderingen som kan finnas för respektive post kan välja att samordna sig med redovisningen. Lagtekniskt bör detta för balansposter uttryckas så att värdet ska beräknas enligt *samma grundläggande värderingsmetod* som i räkenskaperna.

Vad händer om förutsättningarna för att tillämpa alternativregeln inte föreligger?

Som framgått är det framför allt för att tillgodose ett grundläggande behov av ordning och reda i skattesystemet som en samordning med redovisningen bör vara en förutsättning för att de

skattskyldiga ska få tidigarelägga sin beskattning. Några andra vägande skäl för att hindra detta finns inte.

Detta förhållande bör naturligtvis också påverka vilka kontrollinsatser som behövs för att se till att reglerna upprätthålls. Eftersom det framför allt är en ordningsfråga att tidigarelagd beskattning samordnas med redovisningen behöver Skatteverket normalt inte lägga ned några resurser på att kontrollera om beskattningen har samordnats med redovisningen. Detta innebär också att det inte är ett stort problem att man vid de tillfällen då en kontroll är motiverad inte kan begränsa sig till årsredovisningen, utan måste använda uppgifter från bokslutsarbete och löpande bokföring.

En fråga av visst intresse är också vilken rättsföljden blir om det visar sig att beskattningen tidigarelagts men någon samordning med redovisningen inte ägt rum. Huvudreglerna finns i de särskilda bestämmelserna i IL. Om förutsättningarna för att tillämpa undantagsregeln inte är uppfyllda leder det till att den enskilde ska beskattas utifrån huvudreglerna. Underkänns den skattskyldiges deklaration på en sådan punkt som här är aktuell kommer alltså den taxerade inkomsten att sänkas. Detta visar också att incitamenten för kontroll är svaga.

Enhetlighet i skattereglerna

Reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet i IL är som framgått inte enhetligt utformade i dag. I vissa fall är det regler som anger ett bestämt värde eller en bestämd beskattningstidpunkt. Det finns emellertid också exempel på regler som tillåter olika metoder (t.ex. reglerna om finansiella instrument som är lager i 17 kap.) eller regler som anger ett högsta avdrag som får göras (t.ex. reglerna om räknenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 13 §).

Med den inriktning som här anges finns det anledning att se över regleringstekniken, i syfte att göra reglerna mer enhetliga. En sådan ordning har framför allt ett pedagogiskt värde.

Eftersom det föreslås att en allmän bestämmelse ska ange förutsättningarna för att lägga ett annat värde på en tillgång eller en skuld till grund för beskattningen eller att ta upp en resultatpost till beskattning vid en annan tidpunkt än den som uttryckligen anges i IL bör de särskilda reglerna i lagen normalt utformas så att de

anger en särskild beskattningsmetod, ett värde eller en beskattningstidpunkt.

Vilka konsekvenser detta får och hur det nya systemet ska fungera bör diskuteras särskilt för inventarier och finansiella instrument som är lager.

Särskilda poster

Inventarier

En särskild fråga är hur det föreslagna systemet kan komma att fungera för inventarier. Det finns flera faktorer som möjligen gör att det är mer komplicerat än för andra tillgångar.

För det första gäller att inventarier i normalfallet behandlas kollektivt vid beskattningen. För det andra är reglerna i dag utformade så att det, när det gäller huvudregeln för räkningsenlig avskrivning, i lagen endast anges vilket som är det högsta tillåtna avdraget. Detta torde innebära att det från skatterättsliga utgångspunkter inte finns några minikrav på hur stora värdeminskningssavdrag som måste göras. Antagligen finns det från skatterättsliga utgångspunkter över huvud taget inget krav på att det ska göras värdeminskningssavdrag (se avsnitt 8.2.3).

Utredningens bedömning är att de nu nämnda svårigheterna inte innebär något hinder för att inordna inventarierna i det nya systemet. Även för inventarier bör det alltså gälla att det i IL anges vilket avdrag som ska göras för varje år. Det företag som vill göra ett lägre värdeminskningssavdrag får göra det om den allmänna förutsättningen är uppfylld, dvs. om värderingsmetoden är densamma som i redovisningen. Bedömningen i denna del är följande.

Visserligen kommer normalt huvudregeln och alternativregeln, som innebär en värdering i överensstämmelse med årsredovisningen, att bygga på olika utgångspunkter. Detta är emellertid inget problem i praktiken. Det företag som väljer det alternativa värdet kommer att ha individuella inventarievärden som läggs till grund för beskattningen. Om gällande rätt i dag innebär att man för inventarier fritt kan lägga sig var man vill kan man möjligen hävda att det nya förslaget innebär en försämring. Någon större praktisk betydelse torde detta emellertid inte ha. I dag finns ett formellt samband som innebär att den som vill utnyttja den stora skattemässiga valfriheten får problem i redovisningen. Fortsätt-

ningsvis kan man välja att ansluta sig till redovisningen inventarium för inventarium. I praktiken torde därför handlingsutrymmet inte förändras.

Hur blir det då med möjligheten att göra mindre eller helt avstå från att göra värdeminskingsavdrag? För aktiebolag och andra företag med skyddat eget kapital ställer ett krav på samordning med redovisningen knappast till något problem.

Möjligen skulle situationen kunna vara en annan för t.ex. enskilda näringsidkare. Med de tidigare redovisningsreglerna och sambandet mellan beskattningen och vissa socialförsäkringsförmåner skulle ett skattemässigt krav på att man endast får avstå från värdeminskingsavdrag om man gör detsamma i redovisningen möjligen kunna ställa till problem. Inom ramen för det s.k. K1-projektet har emellertid redovisningsreglerna liberaliserats på denna punkt. Nu gäller inget ovillkorligt krav på avskrivning i redovisningen. Däremot ska en nedskrivning göras om det klart framgår att det kollektiva bokförda värdet på inventarierna tydligt överstiger det verkliga värdet.

Eftersom redovisningsreglerna ändrats på denna punkt är det oproblematiskt att vid beskattningen kräva att värdeminskingsavdrag görs med ett visst belopp eller att avskrivningen samordnas med redovisningen.

Sammanfattningsvis är det alltså lämpligt att inordna även reglerna för inventarier i det nya systemet. Hur reglerna för inventarier närmare ska utformas behandlas i avsnitt 18.5.

Finansiella instrument som är lager

Reglerna om finansiella instrument som är lager är förhållandevis nya. De är uppbyggda på ett annat sätt än vad som här föreslås allmänt ska gälla i framtiden. Enligt dessa regler är huvudregeln att tillgångarna ska värderas till verkligt värde. Som ett alternativ gäller att de i stället får tas upp till ett kollektivt anskaffningsvärde.

Skälet för att nu ändra reglerna om finansiella instrument som är lager är att det skulle ge en enhetlig reglering.

Det finns emellertid också tungt vägande skäl emot en ändring. För det första skulle det innebära materiella ändringar i förhållandevis nya regler, utan att något materiellt skäl för ändring visat sig. En närliggande lösning, om man ville ändra, vore att göra dagens alternativa regel med värdering till anskaffningsvärde till

huvudregel enligt IL. Redan här stöter man emellertid på problem eftersom skattereglerna på detta område inte har karaktär av minimiregler. Det företag som väljer marknadsvärdering kan t.ex. få ett lägre värde än det kollektiva anskaffningsvärdet. Av detta skäl krävs också konsekvens inom koncernen.

Ett annat skäl mot att ändra är att de nu gällande reglerna just för finansiella instrument antagligen är enklare för företagen än den lösning som i övrigt föreslås. Finansiella instrument som är lager omsätts vanligen snabbt. För sådana tillgångar är det enklare att kunna välja mellan två renodlade metoder som tillämpas konsekvent, än att bara kunna avvika i de fall då beskattningen tidigareläggs.

Sammanfattningsvis anser utredningen att reglerna om finansiella instrument som är lager inte bör inordnas i det allmänna system som föreslås. Reglerna bör i stället kvarstå oförändrade.

8.3.4 Risken för kringgående av reglerna i 40 kap. IL

Förslag: Regler införs i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) för att hindra att den valfrihet som det framtida systemet ger kan användas för att omvandla underskott som inte får dras av till avdragsgilla förluster.

Inledning

Det system som föreslås bygger på att det finns en grundläggande men begränsad rätt att välja beskattningsprincip. Det företag som inte väljer att tillämpa den princip som gäller som huvudregel får i stället välja en alternativ princip. Den alternativa principen ska vara densamma som den företaget tillämpar i redovisningen. Den får dock inte ge en senarelagd beskattning i förhållande till vad som följer av huvudregeln. Är det en tillgång får värdet alltså inte understiga värdet som huvudregeln skulle ha givit. Är det en skuld får värdet inte överstiga värdet enligt huvudregeln. Motsvarande gäller för inkomster och utgifter.

En fråga som kan diskuteras är om en sådan valfrihet kan ge några negativa effekter. Med ett undantag har utredningen inte kunnat se några negativa effekter som överväger fördelarna. Undantaget gäller reglerna om rätt till underskottsavdrag efter

ägarförändringar i 40 kap. IL. Här finns det anledning att fundera närmare över om den ökade valfriheten kan ge problem.

I detta avsnitt diskuteras om den ökande valfriheten när det gäller beskattningstidpunkten kan ge problem i förhållande till reglerna i 40 kap. IL och hur man i så fall skulle kunna åtgärda problemen.

Ökade möjligheter till kringgåenden?

Reglerna om underskottsavdrag vid ägarförändringar

Sedan länge finns regler som begränsar möjligheten att efter en ägarförändring utnyttja underskott som uppkommit före ägarförändringen. Reglerna finns numera i 40 kap. 9–19 §§ IL. De innehåller två ”spärrar” som hindrar att underskottsavdrag utnyttjas efter en ägarförändring, nämligen ”beloppsspärren” och ”koncernbidragsspärren”.

Beloppsspärren innebär att underskott som överstiger 200 procent av köpeskillingen inte får utnyttjas efter vissa ägarförändringar (40 kap. 15 § IL). Reglerna hindrar att vinster från verksamhet som tillförs underskotts företaget efter förvärvet kvittas mot de tidigare förlusterna. Förbudet att dra av underskott är permanent och bortfaller alltså inte en viss tid efter ägarförändringen. Syftet med bestämmelsen är att hindra handel med underskott och regeln kommer framför allt att träffa förvärv av företag som har karaktär av ”skalbolag” – företagets egentliga värde är hänförligt till rätten till framtida underskottsavdrag. Tanken är att köpeskillingen storlek visar om det finns substantiella värden i företaget. Beloppsspärren kan bli tillämplig när en juridisk person, en fysisk person eller en grupp av fysiska personer förvärvar aktier i det bolag som har ett underskott. Beloppsspärren berör inte förluster som är hänförliga till det år ägarförändringen äger rum.

Koncernbidragsspärren innebär att ett underskotts företag inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och mottagna koncernbidrag (40 kap. 18 § IL). Koncernbidragsspärren påverkar inte rätten till avdrag mot de vinster som är hänförliga till underskotts företaget.

Spärren kan utlösas av att underskotts företaget får ett nytt moderbolag eller av att det blir moderföretag. Syftet med reglerna är att hindra att en förlust som uppstått före en ägarförändring kvittas mot vinst i ett företag som inte haft, men genom aktieförvärvet fått, koncernbidragsrätt.

Till skillnad från beloppsspärren innebär koncernbidragsspärren att avdragsförbudet är tidsbegränsat. I takt med att bolaget genererar "egna" vinster kommer det underskott som är hänförligt till tiden före ägarförändringen att kunna dras av. Spärren gäller bara t.o.m. det femte året efter det beskattningsår då spärren inträdde (40 kap. 18 § tredje stycket IL). Därefter kan underskottet alltså kvittas mot koncernbidrag från andra bolag.

Belopps- och koncernbidragsspärren överlappar varandra. Om beloppsspärren leder till att en del av ett underskott inte får dras av ska resterande del prövas mot koncernbidragsspärren (40 kap. 18 § andra stycket IL).

Kan valfrihet i fråga om beskattningsprincip användas för att kringgå begränsningsreglerna i 40 kap. IL?

Rättsföljden är densamma för belopps- och koncernbidragsspärren. Avdrag medges inte för underskott som är hänförligt till tiden före en ägarförändring i de fall någondera av spärrarna är tillämpliga.

Reglerna utgår från de underskott en skattskyldig faktiskt redovisar i sin deklaration. Inget i belopps- eller koncernbidragsspärren medför att de redovisade underskottens storlek ska prövas särskilt i en underskottssituation. I den mån underskottens storlek blivit felaktiga på grund av oriktig tillämpning av periodiseringsregler kan deklarationen ändras i vanlig ordning. I den mån dagens regler ger utrymme för att välja beskattningsprincip finns emellertid inga andra hinder än skatteflyktsklausulen mot att denna valfrihet utnyttjas för att styra underskottens storlek.

När man funderar över det framtida systemet bör man till att börja med fråga sig om en valfrihet när det gäller beskattningsprinciper kan användas för att påverka underskottets storlek. Kan man t.ex. genom att byta beskattningsprincip påverka underskottets storlek?

Svaret på frågan är i princip ja. Inom vissa ramar kan man påverka storleken på ett underskott genom att välja beskattningsprincip.

Ett exempel kan illustrera. Ett företag har finansiella instrument som är lager. Dessa beskattas utifrån en anskaffningsvärdeprincip. Om företaget i sin redovisning använder marknadsvärdeprincipen kan det även i beskattningen övergå till att tillämpa denna princip. Om instrumenten ökat i värde efter förvärvet kommer detta att leda till att underskottet minskar. En möjlighet att välja mellan anskaffningsvärdeprincipen och marknadsvärdeprincipen med rätt att byta fram och åter kan därför användas för att omvandla vad som med en tillämpning av anskaffningsvärdeprincipen skulle ha blivit ett underskott som inte kunnat utnyttjas efter en ägarförändring till en kostnad som uppstår först efter ägarförändringen.

Sätter man siffror på exemplet blir det mer illustrativt. Två bolag köper år 1 aktier (finansiella instrument som är lager) vars anskaffningsvärde uppgår till 100. År tre är marknadsvärdet 500. Bolagen har till följd av annan verksamhet förluster som uppgår till 400. Aktiemajoriteterna i bolaget överläts. Det ena bolaget tillämpar anskaffningsvärdemetoden och det andra övergår år tre till marknadsvärdemetoden. För det bolag som tillämpar marknadsvärdemetoden uppstår inget underskott eftersom den inkomst som uppstår när aktierna värderas upp motsvarar den övriga förlusten. För det andra blir underskottet 400. Om man nu vidare antar att någon av spärarna kommer att leda till att underskottet inte får dras av och aktierna säljs för 500 efter ägarförändringen visar sig skillnaderna tydligt. Vid försäljningen uppstår ingen inkomst för det marknadsvärderande bolaget eftersom det bokförda värdet och försäljningspriset är detsamma. Sammantaget kommer skatteeffekten för detta bolag att vara noll. För det andra bolaget uppstår vid försäljningen av aktierna en skattepliktig vinst på 400. Denna får om beloppsspärren är tillämplig inte kvittas mot underskottet och sammantaget drabbas detta bolag av en merbeskattning i förhållande till det andra på motsvarande belopp.

Motsvarande effekter kan man få t.ex. när det gäller inventarier.

Möjligheten att välja beskattningsprincip kan alltså ge företagen möjlighet att påverka underskottens storlek genom att vinster tas upp till beskattning tidigare än vad som följer av de skattemässiga huvudreglerna. Frågan är nu: är detta ett problem i förhållande till belopps- eller koncernbidragsspärren?

Kan beloppsspärren kringgå?

När det gäller beloppsspärren kan man till att börja med konstatera att syftet med spärren i första hand torde ha varit att stoppa handel med s.k. skalbolag. Åtminstone de allra flesta av de exempel som visar på möjligheter att påverka underskottets storlek förutsätter att det finns en verksamhet i bolaget och kanske också att denna verksamhet ger vinst. Redan av detta skäl kan det ifrågasättas om det verkligen finns någon anledning att befara att möjligheterna att kringgå beloppsspärren ökar om reglerna ger en valfrihet som den föreslagna. Reglernas konstruktion torde också tala emot det.

Några exempel kan illustrera.

Om ett bolag, som i exemplet ovan, har finansiella instrument som är värde 500 och inga skulder torde en köpare vara beredd att betala åtminstone aktiernas värde minskat med latent skatt och kostnader för att avyttra aktierna. Om vi antar att köpeskillingen kommer att uppgå till cirka 280 skulle beloppsspärren bara träffa underskott som överstiger 560.

Finansiella instrument är enklare att värdera och realisera än andra tillgångar, men principerna och sambanden torde i princip vara desamma i fråga om andra tillgångs- eller skuldposter. Man kan därför ifrågasätta om möjligheten att tidigarelägga beskattningen är ett problem i förhållande till beloppsspärren. Eftersom det alternativa värdet måste utgå från värdet i redovisningen och i vart fall aldrig kan överstiga marknadsvärdet borde det alltid finnas en köpeskillning av en sådan storlek att beloppsspärren ändå aldrig blir tillämplig i de fall då valfriheten kan ge utrymme för den skattskyldige att påverka underskottets storlek.

När man bedömer frågan om kringgående isolerat för beloppsspärren kan man alltså ifrågasätta behovet av särskilda regler. Helt säker på att de ekonomiska samband som ligger bakom denna analys håller i alla lägen kan man emellertid inte vara. Avgörande för om det bör införas regler som ska ”skydda” beloppsspärren bör därför vara om det behövs sådana regler för koncernbidragsspärren. Om svaret på denna fråga är ja, finns det ingen anledning att undanta beloppsspärren. Om svaret är nej finns det ingen anledning att utforma särskilda regler för att skydda beloppsspärren.

Kan koncernbidragsspärren kringgås?

De ekonomiska samband mellan köpeskillingen och möjligheten att utnyttja valfriheten som torde finnas för beloppsspärren gör sig inte gällande för koncernbidragsspärren. När det gäller denna regel finns nämligen inget inbyggt fribelopp på motsvarande sätt som i beloppsregeln, som ju bara gäller för belopp som överstiger 200 procent av köpeskillingen. Koncernbidragsspärren kan alltså bli tillämplig även om köparen betalar betydligt mer för aktierna än värdet av underskottsavdragen i företaget.

Såvitt gäller koncernbidragsspärren kan alltså valfriheten ha en reell betydelse för möjligheterna att kringgå avdragsbegränsningen. Det är emellertid långt ifrån givet att dessa möjligheter ska anses stå i strid med grunderna för koncernbidragsspärren. För att värdera om det finns skäl att införa regler som ska hindra att den föreslagna valfriheten används för att kringgå koncernbidragsspärren måste perspektivet breddas.

Till att börja med bör det diskuteras om det över huvud taget är ett problem att den skattskyldige genom val av beskattningsprinciper kan påverka underskottets storlek. Genom att välja en annan princip än den skattemässiga huvudregeln kan han visserligen tidigarelägga beskattningen av vinsten. Han kan emellertid bara göra det genom att lägga en beskattningsprincip som bättre återspeglar det företagsekonomiskt riktiga resultatet till grund för beskattningen. Detta gör att det är svårt att tala om ett kringgående. Den skattskyldige minskar ju sitt underskott genom att välja en princip som bättre återspeglar den företagsekonomiskt riktiga vinsten i företaget.

Möjligen är det mer rimligt att tala om ett kringgående när den skattskyldige efter aktieöverlåtelsen byter till en företagsekonomiskt mindre korrekt beskattningsprincip för att "hämta hem" en kostnad efter en ägarförändring. Då tillämpar han emellertid det som skattemässigt är en huvudregel. Inte heller detta är därför något typiskt kringgående.

Man bör också framhålla att valet står mellan de skattemässiga huvudreglerna i IL och en värdering utifrån den metod som tillämpas i redovisningen. Även om det är ett formellt samband utan någon skattemässig prövning av om företaget har tagit upp de värden som de enligt redovisningsnormerna borde ha tagit upp finns det också skattemässiga begränsningar när det gäller de alternativa värdena. Den skattskyldige kan inte dra av annat än utgifter

och inte ta upp annat än inkomster. Marknadsvärdena är alltså den yttersta gränsen. Värdena får heller inte understiga det värde som de skattemässiga huvudreglerna ger.

Med de nu redovisade begränsningarna kan det vara svårt att upparbeta någon upprördhet över de möjligheter till "kringgåenden" som valfriheten kan ge. Det kan också konstateras att vissa av de regler som finns i dag ger utrymme för att välja beskattningsprincip eller för att på frivillig väg öka det skattemässiga resultatet genom att avstå från att maximalt utnyttja de möjligheter skattereglerna ger. Man kan t.ex. lösa upp periodiseringsfonder och överavskrivningar. Såvitt gäller inventarier och andra poster torde det åtminstone teoretiskt också finnas möjligheter till en mer långtgående skatteplanering. Något underlag som visar om det faktiskt förekommer förfaranden som bör betecknas som kringgåenden av reglerna i 40 kap. IL har utredningen inte. Å andra sidan kan det vara så att de skattskyldiga hittills avstått från att försöka utnyttja de möjligheter som eventuellt finns på grund av att rättsläget är oklart. Detta är möjligen också ett område inom vilket skatteflyktsklausulen har och även fortsättningsvis skulle kunna få betydelse.

Sammanfattningsvis skulle man kanske kunna säga att det huvudsakliga argumentet mot att införa regler som ska hindra företagen från att utnyttja den ökade valfriheten till att omvandla ej avdragsgilla underskott som uppstått före en ägarförändring till avdragsgilla kostnader efter ägarförändringen är att företagen bara kan påverka underskottets storlek så att det bättre återspeglar företagets faktiska resultat fram till aktieöverlåtelsen. Mot bakgrund av att reglerna huvudsakligen har sin grund i en önskan att hindra handel med förlustbolag borde detta inte vara ett stort problem.

Det finns emellertid också en annan sida av saken.

Tillämpningen av koncernbidragsspärren begränsas inte till fall då man kan misstänka att handel med förluster är skälet för aktieförvärvet. Bestämmelserna är generella. Finns ett underskott spärras detta efter en ägarförändring om övriga förutsättningar är uppfyllda. Systemet med spärrar för vissa underskott torde också bygga på att det är det underskott som faktiskt uppstått till följd av tidigare års deklARATIONER som spärras vid en ägarförändring. Något stöd för att man i gällande rätt skulle ge ett underskotts företag möjlighet att justera underskottet så att det återspeglar de företags-ekonomiska realiteterna finns alltså inte. Det är också tveklöst så

att förslagen kommer att öka möjligheterna att påverka förluster-
nas storlek. Den sammantagna effekten av utredningens förslag
skulle alltså bli att möjligheterna att undvika en tillämpning av
koncernbidragsspärren skulle öka med den ökande valfriheten.
Åtminstone för företag med stora tillgångar eller skulder av viss
sort skulle effekten kunna bli så stor att koncernbidragsspärren i
praktiken sätts ur spel. Mot detta kan det hävdas att spärren i dag
träffar fler fall än vad som är motiverat utifrån det syfte den har
och att ökade möjligheter att undvika att underskott träffas av
spärren därför inte är ett problem.

Utredningen har – med viss tvekan – bestämt sig för att lägga
fram ett förslag som är avsett att förhindra att belopps- eller
koncernbidragsspärren sätts ur spel genom att ett företag utnyttjar
möjligheten att byta beskattningsprincip fram och åter. Skälen är i
huvudsak följande.

Det må vara riktigt att spärrarna i dag har en bredare träffbild än
som krävs utifrån den problembeskrivning som låg till grund för
lagstiftningen. Det är emellertid inte utredningens uppgift att
överväga eller lämna förslag som principiellt ändrar synen på vilka
underskott som bör spärras eller på vilka som inte bör träffas av ett
avdragsförbud. I utredningens direktiv anges att utredningen om
den föreslår frikopplade regler ska överväga om det behövs regler
för att möta eventuella missbruksrisker. Eftersom förslagen har
effekten att möjligheterna att påverka underskottens storlek ökar
bör det införas regler som begränsar möjligheterna att utnyttja
detta för att omvandla ej avdragsgilla förluster till avdragsgilla
kostnader.

8.3.5 Utformningen av en regel om beräkning av spärrat underskott efter ett principbyte

Allmänt

Förslag: En regel som hindrar att möjligheterna att välja och byta beskattningsprincip utnyttjas för att omvandla underskott som inte får dras av till kostnader som kan dras av utformas enligt följande.

En inkomst ska tas upp om en skattskyldig byter grundläggande metod för att hänföra inkomster och utgifter till rätt beskattningsår inom tre år från utgången av det beskattningsår det inträffat en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10–14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och:

1. den nya metoden tillämpas på tillgångar, skulder eller avsättningar, som den skattskyldige hade vid ägarförändringen,
2. en tillämpning av den metod den skattskyldiga byter till hade medfört att det före ägarförändringen skulle ha uppstått ett underskott eller att ett underskott ökat (hypotetiskt underskott) samt
3. det hypotetiska underskottet enligt 2. inte skulle ha fått dras av enligt beloppsspärren i 40 kap. 15 § eller koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § inkomstskattelagen.

Hur ska man utforma en regel så att de ökande möjligheterna att välja och byta beskattningsprincip inte kan utnyttjas för att omvandla underskott som inte får dras av efter en ägarförändring till kostnader som kan dras av efter ägarförändringen?

För att besvara denna fråga kan man kort rekapitulera huvudragen i de förfaranden som kan hota de intressen som belopps- och koncernbidragsspärren ska skydda. En skattskyldig minimerar sina underskott före en ägarförändring genom att välja en beskattningsprincip eller metod som ger högre värden på t.ex. inventarier respektive lager av finansiella instrument än motsvarande princip i de skattemässiga huvudreglerna i IL. Efter ägarförändringen övergår den skattskyldige till att tillämpa principerna i IL:s regler på samma tillgångar. Då uppstår en resultat effekt som motsvarar det underskott, som skulle ha redovisats om dessa regler hade tillämpats redan före ägarförändringen. I den mån belopps-

eller koncernbidragsspärren skulle ha varit tillämpliga på detta underskott har reglerna satts ur spel genom principbytet.

Den centrala delen i de förfaranden som kan bli problematiska är alltså att den skattskyldige byter beskattningsprincip eller grundläggande metod för att bestämma resultatet. Principbyten bör därför vara en viktig beståndsdel i regler som ska hindra att valfriheten utnyttjas på ett inte avsett sätt.

Ett sätt att se till att valfriheten inte kan utnyttjas för syften som skulle kunna anses vara tvivelaktiga är att temporärt begränsa valfriheten efter ägarförändringar. Principbyten skulle helt enkelt kunna förbjudas under en viss tid efter en ägarförändring. Alternativt skulle man kunna förbjuda principbyten efter en ägarförändring om bolaget även bytt princip under en viss tid före ägarförändringen.

Regler som generellt förbjuder principbyten vore emellertid olämpliga eftersom de inte skiljer mellan principbyten som får till effekt att avdragsbegränsningarna i 40 kap. IL sätts ur spel och sådana som inte gör det. Det kan ibland finnas skäl för en skattskyldig att byta beskattningsprincip, skäl som alltså inte har något att göra med reglerna i 40 kap. IL. Inte sällan kan en möjlighet att byta princip vara viktig i samband med ägarförändringar i ett bolag. Därför vore det också olyckligt om reglerna gavs en bredare träffbild än vad som är nödvändigt för att de ska uppfylla sitt syfte. Sannolikt skulle en tillämpning av en sådan förbudsregel kunna bli komplicerad. Om företaget trots allt byter princip måste man i efterhand reda ut vilka värden som är de riktiga och omvärdera tillgångar, skulder eller avsättningar (eller resultatposter).

I stället för att helt förbjuda principbyten bör byten under en viss tid efter en ägarförändring utgöra ett grundläggande rekvisit i en mer snävt utformad regel.

Reglerna bör ges en objektiv utformning och det bör därför inte spela någon roll om skälet för principbytet i praktiken haft något att göra med reglerna om underskottsavdrag eller inte. Har belopps- eller koncernbidragsspärren satts ur spel ska reglerna tillämpas även om syftet med principbytet inte varit att undvika avdragsbegränsningar för underskott. Däremot bör de övriga rekvisiten utformas så att regeln kommer att tillämpas i de fall de fått till effekt att belopps- eller koncernbidragsspärren satts ur spel.

Den skattskyldige kan byta beskattningsprincip före, efter eller både före och efter ägarförändringen. Vilket byte bör reglerna inrikta sig mot? Det är praktiskt svårt att låta princip- eller metod-

byten som den skattskyldige gör *före* ägarförändringen få beskattningseffekter efter ägarförändringen. Reglerna blir också mer komplicerade om de för sin tillämpning ska förutsätta att den skattskyldige bytt beskattningsprincip eller metod *både före och efter* ägarförändringen, även om det kanske är i dessa fall man tydligast kan se att det handlar om kringgåenden. Inget av dessa alternativ bör alltså väljas. I stället bör reglerna utformas så att en tillämpning kan bli aktuell om den skattskyldige under en viss tid *efter* ägarförändringen byter beskattningsprincip.

Vilken tid bör då gälla som "karenstid" för princip- eller metodbyten? Koncernbidragsspärren gäller t.o.m. femte året efter det att spärren inträtt. Därefter får de tidigare underskotten dras av. Kan en motsvarande tid vara rimlig som karenstid?

Syftet med bestämmelserna är att stoppa de principbyten som kan antas ha genomförts för att företaget inte vill förlora rätten att dra av ett underskott efter en ägarförändring, även om avsikten inte uttryckligen fått genomslag i reglernas utformning. Som framgått kan det finnas andra mer legitima skäl till att ett företag vill byta beskattningsprincip efter en ägarförändring. Ett skäl kan vara att den administrativa bördan kan minska om beskattningsprinciperna samordnas i koncernen. För flera av de poster som principbytena kan tänkas gälla är det också så att effekten av ett principbyte kommer att klinga av förhållandevis snabbt. Är det frågan om inventarier kommer avskrivningarna att leda till att värdet snabbt minskar av andra skäl än att företaget byter beskattningsprincip. Motsvarande gäller för egenupparbetade immateriella tillgångar. Är det i stället lagertillgångar som marknadsvärderas kommer effekterna av att omvärdera de tillgångar som finns i lager vid ägarförändringen snabbt att försvinna när tillgångarna omsätts. För andra tillgångar som marknadsvärderas behöver det inte vara så, men då är det i stället svårt att förutse värdeutvecklingen och därmed utfallet av principbytet om det är fråga om en längre tid.

Sammantaget kan det sägas att en alltför lång karenstid kan leda till att reglerna kommer i konflikt med ett effektivt företagande och att ett principbytes effekter inte sällan kommer att försvinna förhållandevis snabbt. Därför bör karenstiden inte bli alltför lång. Princip- eller metodbyten som genomförs under tiden från ägarförändringen till utgången av det tredje beskattningsåret efter denna förändring bör kunna leda till att reglerna blir tillämpliga. Det innebär att principbyten som görs inom en period som normalt kan variera från tre till fyra år aktualiserar en tillämpning.

Vad är ett byte av en grundläggande metod för att bestämma beskattningsårets inkomster och utgifter?

Det grundläggande rekvisitet är alltså att den skattskyldige inom karenstiden byter grundläggande metod för att bestämma den beskattningsbara inkomsten för beskattningsåret (fortsättningsvis beskattningsmetod). Frågan är vad detta innebär.

Inledningsvis är det viktigt att konstatera att det trots likheterna inte finns någon omedelbar koppling mellan att i detta sammanhang byta grundläggande metod för att bestämma beskattningsårets inkomster och utgifter och de redovisningsmässiga reglerna om ”byte av redovisningsprincip”. Visserligen kan det förhållandet att en skattskyldig byter redovisningsprincip ibland innebära att han också byter beskattningsmetod (se nedan). Det förhållandet att ett visst förfarande inte anses utgöra ett byte av redovisningsprincip har ingen betydelse för bedömningen av om den skattskyldige bytt metod. Bedömningen av om en skattskyldig bytt beskattningsmetod är en fristående skattemässig prövning.

Vad är då ett byte av 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 räknenskapsenlig avskrivning 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.

Övriga rekvisit

Om företaget bytt beskattningsprincip eller metod inom karenstiden kan reglerna bli tillämpliga. Ytterligare förutsättningar bör emellertid vara uppfyllda för att beskattningskonsekvenser ska inträda.

För det första bör det krävas att den nya grundläggande beskattningsmetoden tillämpas på tillgångar som fanns i företaget vid tiden för ägarförändringen.

För det andra ska företagets skattemässiga ställning vid den taxering som närmast föregick ägarförändringen beräknas med tillämpning av den grundläggande beskattningsmetod som företaget bytt till efter ägarförändringen. Visar det sig att resultatet försämras i sådan omfattning att det uppstår ett underskott eller att ett faktiskt deklarerat underskott blir större kan reglerna vara tillämpliga.

Slutligen prövas om detta hypotetiska underskott i så fall skulle ha drabbats av ett permanent eller tillfälligt avdragsförbud till följd av belopps- eller koncernbidragsspärren.

Undantag för vissa poster?

Som framgått finns det i gällande rätt en valfrihet för vissa poster, som torde kunna användas för att reducera ett underskott. Det gäller för periodiseringsfonder, men också för överavskrivningar på inventarier. Frågan är om de möjligheter som finns i dag ska finnas kvar.

När det gäller upplösning av periodiseringsfondsavsättningar gäller att de nya reglerna inte kommer att träffa dessa. Skälet är att en avsättning till en periodiseringsfond är knuten till resultatet ett visst år och att man inte efter en ägarförändring kan återta den resultateffekt som uppstår om man innan förändringen löst upp en periodiseringsfond. Något principbyte efter en ägarförändring blir alltså inte aktuellt eftersom reglerna konstruerats så att det hypotetiska testet utlöses av principbyten efter ägarförändringen.

Sammanfattningsvis gäller alltså att det även i framtiden kommer att bli möjligt att minska underskotten genom att före en ägarförändring upplösa periodiseringsfonder. Detta är materiellt oproblemiskt eftersom resultateffekten inte kan återvinnas efter ägarförändringen genom ett principbyte.

När det gäller inventarier är det annorlunda. Överavskrivningar kan upplösas före en ägarförändring, för att sedan återvinnas genom en återgång till räkenskapsenlig avskrivning. Frågan blir då om det finns anledning att skilja mellan inventarier och andra poster, bara för att möjligheterna att utnyttja reglerna för inventarier kan finnas i dag (utredningen har inte analyserat om lagen [1995:575] mot skatteflykt kan vara tillämplig på sådana förfaranden). Svaret på frågan är nej. Principiellt gör sig inga andra skäl gällande när det gäller inventarier. Något undantag för inventarier bör därför inte ges.

Rättsföljd och beskattningstidpunkt

Förslag: Ett belopp som motsvarar den del av det hypotetiska underskottet som inte hade fått dras av enligt 40 kap. 15 eller 18 § inkomstskattelagen (1999:1229) om det hade varit ett underskott ska tas upp som en inkomst.

Inkomsten ska tas upp det år metodbytet görs om underskottet inte skulle ha fått dras av enligt beloppsspärren. Om underskottet inte skulle ha fått dras av enligt koncernbidragsspärren ska inkomsten tas upp det år den skattskyldige tar upp koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen mot vilket ett hypotetiskt underskott inte hade kunnat dras av om det varit ett underskott.

Rättsföljd – vägrat avdrag eller inkomst

Om beräkningen leder fram till att principbytet har medfört att ett underskott som inte skulle ha fått dras av omvandlats till kostnader som är avdragsgilla är frågan vad detta ska få för konsekvenser.

Rättsföljden av att belopps- eller koncernbidragsspärren är tillämpliga är att avdrag inte medges för vissa underskott. De nu aktuella reglerna ska skydda dessa regler och borde ge samma rättsföljd. Det är emellertid inte praktiskt möjligt. Hur gör man för att vägra avdrag för ett hypotetiskt underskott?

Ett tänkbart alternativ är i stället att avdrag inte medges för den kostnad som motsvarar den del av det hypotetiska underskottet som inte skulle ha fått dras av. En sådan lösning har emellertid den nackdelen att beskattningseffekterna då kommer att påverka de

skattemässiga värdena för de tillgångar det gäller även i framtiden. Detta kan leda till ett administrativt merarbete för både företaget och Skatteverket och kan också försvåra skattekontrollen. Särskilt besvärligt kan det bli i de fall då det handlar om att skydda koncernbidragsspärren. Då ska beskattningen rätteligen endast vara temporär. De skattemässiga värdena kommer alltså att få ändras vid två tillfällen.

En alternativ lösning är att den skattskyldige får ta upp en intäkt som motsvarar den del av det hypotetiska underskottet som enligt belopps- eller koncernbidragsspärren inte skulle ha fått dras av. Effekterna av att regeln blir tillämplig skiljs alltså från andra beskattningseffekter till följd av värdeförändring, avyttringar m.m. Detta minskar risken för att det blir fel och gör det enklare att se till att beskattningen blir temporär i de fall den ska vara det. I ett avseende innebär det förhållandet att det avdragsförbud som ligger i belopps- och koncernbidragsspärren att effekterna blir mer ingripande för vissa skattskyldiga. Det gäller de skattskyldiga som aldrig kommer att ge vinst och som heller inte kan förvänta sig att vinster överförs från nuvarande eller framtida närstående bolag. För dem gäller att det under speciella omständigheter kan bli mindre gynnsamt att påföras en intäkt än att vägras ett avdrag, som de ändå inte kunnat göra. Normalt torde dock intäkter som påförs i anledning av det hypotetiska underskottet kunna dras av mot underskott.

Beskattningstidpunkten

När det gäller inkomst till följd av ett hypotetiskt underskott som inte skulle ha fått dras av enligt *beloppspärren* är det enkelt att bestämma beskattningstidpunkten. Inkomsten ska tas upp till beskattning det beskattningsår som den skattskyldige byter beskattningsmetod.

När det i stället gäller inkomst till följd av att ett hypotetiskt underskott inte skulle ha fått dras av enligt *koncernbidragsspärren* blir det lite mer komplicerat. I detta fall är ju avdragsförbudet inte generellt utan gäller bara i förhållande till mottagna koncernbidrag. Underskottet hade varit avdragsgillt mot internt upparbetade vinster. För att reglerna för hypotetiska underskott ska ge likartade effekter som koncernbidragsspärren skulle ha gett bör någon

beskattning inte bli aktuell förrän den skattskyldige tar emot koncernbidrag.

Koncernbidragsspärren – temporär beskattning

Förslag: Har ett företag tagit upp inkomst enligt 40 kap. 19 b § inkomstskattelagen (1999:1229) på grund av att det hypotetiska underskottet inte skulle ha varit avdragsgillt enligt 40 kap. 18 § samma lag ska det senast vid utgången av det femte beskattningsåret efter ägarförändringen medges avdrag med ett belopp som motsvarar den intäkt som tagits upp.

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. inkomstskattelagen. Avdrag får dock inte göras förrän koncernbidragsspärren enligt 40 kap. 18 § samma lag fallit bort.

Avdragsförbudet för de underskott som kommer i konflikt med beloppsspärren är definitivt. När det gäller koncernbidragsspärren är emellertid avdragsbegränsningen temporär. Spärren träffar inte vinster som härrör från företaget, utan endast sådana vinster som överförs till företaget. Efter en viss tid hävs spärren. Därefter kan underskottet dras av mot vinster som överförs från bolag med koncernbidragsrätt.

Frågan är nu hur man med en teknik som innebär att ett företag som uppfyller rekvisiten påförs en intäkt, i stället för att vägras ett avdrag, ska se till att beskattningskonsekvenserna blir jämförbara med dem som skulle ha uppstått om det varit fråga om ett faktiskt och inte ett hypotetiskt underskott.

När det gäller att begränsa tiden under vilken spärren gäller är det i princip enkelt. Efter en motsvarande tid som spärren hävs enligt 40 kap. 18 § IL ges den skattskyldige ett avdrag som motsvarar den intäkt han tidigare påförts.

Det är mer besvärligt att utforma reglerna så att de helt motsvarar koncernbidragsspärren under tiden mellan det att en inkomst tagits upp och den tidpunkt då ”spärren hävs” och den skattskyldige får ett avdrag enligt första stycket. Problemet illustreras av följande exempel.

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. Frågan är nu vad som händer om företaget året därefter får vinster som härrör från det egna bolaget. Vid en tillämpning av koncernbidragsspärren skulle den skattskyldige då ha kunnat dra av underskottet.

För att de nu aktuella reglerna så långt möjligt ska ge samma effekt som koncernbidragsspärren föreslås att den skattskyldige i den ovan 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.

Avdraget föreslås vidare få 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 både finns ett faktiskt underskott som är underkastat avdragsbegränsningar och ett hypotetiskt underskott som föranlett beskattning.

9 Utdelning av obeskattade vinster

9.1 Inledning

9.1.1 Beskattning före utdelning

Sverige tillämpar, med vissa undantag, principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Detta innebär att bolagens vinster ska beskattas två gånger, en gång på bolagsnivå och en gång på ägarnivå i samband med utdelning.

I utredningens direktiv uppmärksammas särskilt sambandets betydelse för den ekonomiska dubbelskattningen. I direktiven framhålls att det med en redovisning enligt IAS inte finns något krav på attorealiserade vinster ska sättas av till bundet kapital och att det utan korrigerande skatteregler därför skulle vara möjligt att dela ut obeskattade vinster.

För en utredning som har till uppdrag att förutsättningslöst utreda sambandet mellan redovisning och beskattning är relationen mellan utdelning av obeskattade vinster och skattesystemet särskilt intressant. I gällande rätt är det en huvudprincip att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. En förutsättning för att en skattskyldig ska kunna utnyttja de möjligheter till skattekrediter som ges i skattesystemet är att medel motsvarande krediten binds i bolaget.

När frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning har utretts tidigare har principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut varit en viktig del i utredningsarbetet (se t.ex. SOU 1995:43, Sambandet Redovisning – Beskattning, och RSV Rapport 1998:6, Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning). Mycket talar också för att det är de problem som hänger samman med denna princip som har föranlett att tidigare förslag inte kunnat genomföras. Mot denna bakgrund har utredningen valt att ägna betydande uppmärksamhet åt sambandet mellan beskattning och vinstutdelning. Dessa frågor behandlas i detta kapitel.

9.1.2 Begreppet skattekredit

Den följande diskussionen grundas på att staten lämnar ett företag kredit när företagsbeskattningsreglerna leder till att en intäkt tas upp till beskattning vid en senare tidpunkt än den redovisats i företagets räkenskaper eller när en utgift redovisas som en kostnad vid beskattningen tidigare än i räkenskaperna.

Begreppet skattekredit såsom det används i detta sammanhang har således en särskild betydelse. Det har närmast sin bakgrund i nationalekonomin. Det är alltså inte fråga om kreditgivning i traditionell mening.

Det finns emellertid likheter mellan det synsätt som ligger bakom principen att vinster ska beskattas innan de delas ut och det som gäller inom redovisningen. I modern redovisning redovisar åtminstone större företag tillgångar och skulder som är hänförliga till skattekonsekvenserna av de transaktioner de genomfört (redovisning av uppskjuten skatt, se nedan). Företagen redovisar en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran om det föreligger en temporär skillnad, dvs. om det finns skillnader i tiden mellan de skattemässiga och redovisningsmässiga värdena på företagets tillgångar eller skulder. Därför finns det också ett samband mellan begreppet skattekredit såsom det används här och på hur företagen i sin redovisning ser på sin ekonomiska relation med staten i anledning av företagsbeskattningen.

9.1.3 Ekonomisk dubbelbeskattning eller bolagsbeskattning

Sverige tillämpar som sagt ekonomisk dubbelbeskattning. Andra system för beskattning av bolagsvinst och utdelning kan i praktiken innebära lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen, t.ex. genom att andelsägaren medges avräkning för den skatt som bolaget erlagt eller genom att bolaget betalar lägre bolagsskatt på den del av vinsten som delas ut. Vinster i bolag kan också enkelbeskattas genom att utdelningen är skattefri. Det är däremot ovanligt med enkelbeskattning som innebär att vinster över huvud taget inte beskattas i bolaget.

Det är egentligen inte den ekonomiska dubbelbeskattningen som gör sambandet mellan vad som kan delas ut och bolagsbeskattningen intressant. Vad det i stället handlar om är hur möjligheten att dela ut obeskattade vinster påverkar kostnaden för den skatte-

kredit som ges när vinster som inte beskattats i bolaget delas ut eller risken för att sådana utdelade vinster över huvud taget inte kommer att bli bolagsbeskattade. Därför finns ett motsvarande problem i varje system som innehåller bolagsbeskattning, oavsett om systemet innebär ekonomisk dubbelbeskattning eller inte.

9.2 Gällande rätt

Det finns flera olika sätt att se till att obeskattade vinster inte kan delas ut. Om det finns ett *materiellt samband* på ett visst område leder det med automatik till att obeskattade vinster inte kan delas ut. I kapitel 2 har angivits vad som avses med ett materiellt samband och i kapitel 6 har utredningen föreslagit att det i fortsättningen inte ska råda ett materiellt samband. Detta alternativ behandlas därför inte vidare i detta avsnitt.

Även ett *formellt samband* får till effekt att obeskattade vinster inte kan delas ut. I detta kapitel behandlas heller inte under gällande rätt det formella sambandet. En allmän beskrivning av detta finns i kapitel 2. De regler som etablerar ett formellt samband diskuteras bl.a. i kapitel 18 (inventarier).

Obeskattade vinster kan heller inte delas ut om det finns aktiebolagsrättsliga regler (t.ex. i form av en *civilrättslig utdelningsspärr*) som begränsar möjligheten att dela ut vissa medel. Ett exempel på detta gäller de värden som visar sig vid en uppskrivning. Den ökning av företagets kapital som blir följden av en uppskrivning ska föras till en bunden uppskrivningsfond och leder således inte till att företagets utdelningskapacitet ökar. Också regler som etablerar ett formellt samband leder till att obeskattade vinster inte kan delas ut, även om detta inte är det primära syftet.

Ett annat sätt att förhindra utdelning av obeskattade vinster är en *skatterättslig utdelningsspärr*. En sådan spärr finns i 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, när det gäller värderingen av placeringstillgångar i försäkringsföretag samt lager av finansiella instrument.

Slutligen har redovisningen av uppskjuten skatt betydelse för möjligheten att dela ut obeskattade vinster.

Fortsättningsvis i avsnittet om gällande rätt diskuteras de mekanismer som inte tidigare behandlats på andra ställen; civilrättsliga utdelningsregler, en skatterättslig utdelningsspärr och regler om

redovisning av uppskjuten skatt. Vidare behandlas de områden inom vilka obeskattade reserver kan delas ut.

9.2.1 Sambandet mellan redovisning och vinstutdelning

Regler om värdeöverföringar från ett aktiebolag finns i aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Tillåtna former för värdeöverföring är enligt 17 kap. 2 § ABL (1) vinstutdelning, (2) förvärv av egna aktier, (3) minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna och (4) gåvor till allmännyttiga eller liknande ändamål.

En värdeöverföring får inte äga rum om det inte efter värdeöverföringen finns full täckning för bolagets bundna kapital. Beräkningen ska grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet efter balansdagen (3 § första stycket).

Även om det inte finns något hinder enligt den återgivna s.k. beloppsspärren får bolaget genomföra en värdeöverföring endast om den också är tillåten enligt den s.k. försiktighetsregeln. Enligt denna regel ska värdeöverföringen för att vara tillåten framstå som försvarlig med hänsyn till:

- de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på det egna kapitalet och
- bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt (3 § andra stycket).

Vid tillämpning av försiktighetsregeln ska även koncernförhållandena beaktas (3 § tredje stycket). Däremot finns det numera ingen koncernmässig beloppsspärr.

Genom aktiebolagslagens hänvisning till fastställd balansräkning framgår att det finns ett i det närmaste direkt samband mellan redovisningen och bolagens möjligheter att dela ut vinst. Det är storleken på bolagets redovisade kapital som är utgångspunkten vid en bedömning av huruvida utdelning kan lämnas eller inte. Den beloppsmässiga bedömningen ska visserligen kompletteras med en försiktighetsprövning. Denna prövning kan emellertid endast påverka beslutet i en riktning. Finns det inte enligt företagets balansräkning efter värdeöverföringen täckning för det bundna kapitalet kan några medel heller inte delas ut.

I vissa länder finns regler som anger att vissa vinster inte får delas ut, t.ex. vinster som är hänförliga till värdeökningar på tillgångar och därför inte anses realiserade.

9.2.2 Skatterättslig utdelningsspärr

En skatterättslig utdelningsspärr är en regel som innebär att utdelning av obeskattade vinster ger effekter vid beskattningen. Någon spärr i egentlig mening är det inte frågan om. Ett företag kan nämligen dela ut vinsten om det är berett att acceptera skattekonsekvensen. Efter beskattning kan man givetvis inte tala om att medlen är obeskattade. Sådillvida utgör en skatterättslig utdelningsspärr ett absolut hinder mot att obeskattade vinster delas ut.

Regeln i 17 kap. 21 § IL är det enda exemplet på en skattemässig utdelningsspärr i svensk rätt. Regeln handlar om värdering av placeringstillgångar i försäkringsföretag som är lagertillgångar samt finansiella instrument som är lagertillgångar och innebär att varulagervärdet ska höjas till den del företaget har delat ut medel eller på annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som det lagligen inte kunnat om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

9.2.3 Undantag – regler som tillåter att obeskattade vinster kan delas ut

Principen att vinster ska beskattas innan de delas ut är inte konsekvent genomförd i svensk skatterätt. Det finns flera exempel på skillnader mellan redovisning och beskattning som innebär att det skattemässiga värdet blir lägre än värdet i räkenskaperna, utan att det motverkas av regler som begränsar möjligheten till utdelning.

Ett första och viktigt undantag gäller värdeminskningssavdrag på byggnader. Avskrivningstiden på byggnader regleras för beskattningens del av en särskild bestämmelse i IL och av allmänna råd från Skatteverket (SKV A 2005:5).

Värdeminskningssavdraget avseende en byggnad som är hänförlig till en vanlig hyresfastighet uppgår normalt till 2 procent per år (se SKV A 2005:5). I räkenskaperna är det inte ovanligt att avskrivningstiden är betydligt längre och avskrivningen därför lägre.

Denna skillnad kan tyckas märklig eftersom procentsatsen för värdeminskingsavdrag ska bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd (19 kap. 5 § IL), men torde förklaras av en schabloniserad tillämpning vid beskattningen. Något krav på att de skattemässiga avskrivningarna ska motsvara de redovisningsmässiga, såsom för inventarier, finns heller inte. Konsekvensen blir att det beskattade egna kapitalet blir lägre än det totala egna kapitalet. En del (28 procent) av denna skillnad redovisas som en uppskjuten skatteskuld, om företaget tillhör den kategori som måste redovisa uppskjutna skatteskulder eller om det frivilligt väljer att göra det. Den återstående delen (72 procent) av skillnaden blir emellertid fritt eget kapital och är därmed tillgänglig för utdelning.

Ett annat undantag gäller värdeminskning på inventarier. För det företag som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning gäller som framgått ett krav på att de skattemässiga avskrivningarna ska motsvara avskrivningarna i räkenskaperna. Något motsvarande krav finns däremot inte när det gäller restvärdesavskrivning. Det innebär, på samma sätt som när det gäller byggnader, att obeskattade vinster kan bli föremål för utdelning.

Vid räkenskapsenlig avskrivning gäller ett krav på att värdeminskingsavdragens storlek ska motsvara avskrivningarna i räkenskaperna. Härav anses vidare följa att det skattemässiga värdet ska motsvara värdet i balansräkningen (RÅ 2001 ref. 8 och RÅ 2004 ref. 136). Överavskrivningarna måste bokföras så att de ger en kostnadseffekt (och de obeskattade reserverna så att de minskar det fria egna kapitalet). Kravet på att värdeminskingsavdragen ska minska det fria egna kapitalet, även till den del de avser överavskrivningar, bortfaller emellertid om företaget i ett senare skede väljer att lösa upp överavskrivningarna. Då redovisas en intäkt i räkenskaperna men någon motsvarande skattemässig intäkt tas inte upp (RÅ 2001 ref. 8). Konsekvensen blir att bundna medel omvandlas till fria, trots att avdraget ursprungligen medgetts under förutsättning att medlen ska bindas i företaget. Företaget tappar dock fortsättningsvis möjligheten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning.

Även värdeökningar på finansiella instrument som inte är lagertillgångar kan leda till att obeskattade vinster kan delas ut. Vissa företag värderar sådana tillgångar till verkligt värde i räkenskaperna. Skattemässigt är de emellertid kapitaltillgångar och värdeförändringar leder därför inte till beskattning. Eftersom det inte finns

någon begränsning i möjligheten att dela ut medel som motsvarar värdeökningen kan obeskattade vinster delas ut.

Slutligen kan även reglerna om förbättringsutgifter på byggnader leda till att obeskattade vinster delas ut. Reglerna innebär nämligen att företagen får direktavdrag för vissa förbättringsutgifter på fastigheter, även om dessa i redovisningen läggs till fastighetens anskaffningsvärde. Det innebär att det skattemässiga värdet på fastigheten blir lägre än det redovisade värdet, utan att det finns någon annan utdelningsbegränsning än den som följer av kraven på redovisning av en uppskjuten skatteskuld.

9.2.4 Redovisning av skattefordringar och skatteskulder

Från en företagsekonomisk utgångspunkt ger skillnader mellan redovisning och beskattning upphov till fordringar eller skulder för företaget. Har en tillgång tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna än vid beskattningen, så har företaget en skuld till staten.

Sådana skulder eller fordringar kan uppstå på olika sätt. Tillgångar eller skulder kan redan initialt värderas på skilda sätt i redovisning och vid beskattning även om både systemen i princip utgår från samma grundmodell (t.ex. anskaffningsvärde). Exempelvis finns det regler som ger sådana effekter för byggnader (det s.k. utvidgade reparationsavdraget). Det kan också vara så att redovisningsprinciperna är helt skilda i de båda systemen. Ett exempel på detta är reglerna för finansiella instrument som är lager. De tillåter att ett företag i räkenskaperna redovisar tillgångarna till verkligt värde, men vid beskattningen tar upp dem till ett värde som framkommit vid en tillämpning av lägsta värdets princip.

Skatte- och redovisningsreglerna kan också ge skilda resultat på grund av att de värdeförändringar som inträffar under innehavstiden redovisas på olika sätt. Även här kan exemplen hämtas från reglerna för byggnader. Ofta skiljer sig de skattemässiga värde-minskningsavdragen från avskrivningarna i räkenskaperna. Nedskrivningar på fastigheter, som måste göras i räkenskaperna, är inte heller avdragsgilla vid beskattningen försåvitt fastigheten inte skattemässigt utgör en lagertillgång.

Den uppskjutna skatteskulden motsvarar den skatt som ska betalas när skillnaden upphör. Skulden kan minska eller upphöra genom att skillnaden minskar eller upphör. Höjs bolagsskatten ökar skulden.

Redovisning av uppskjuten skatt blir bara aktuell om skillnaden är temporär. Om den är permanent, dvs. om skillnaden består i att en inkomst som tas upp i räkenskaperna inte över huvud taget är skattepliktig, eller om en skuld som redovisas inte är avdragsgill, så uppstår ingen skatteskuld eller skattefordran. Exemplet i denna del kan hämtas från s.k. näringsbetingade andelar. Vinst vid avyttring av sådana andelar är under vissa förutsättningar skattefri. Om sådana andelar på vilka vinsten är skattefri, tas upp till ett högre värde i räkenskaperna än vid beskattningen ska ingen uppskjuten skatteskuld redovisas. Skillnaden är nämligen i detta fall permanent, eftersom vinsten aldrig ska beskattas. Däremot ingår vinsten naturligtvis i företagets redovisade resultat.

Skatteskulder och fordringar kan i princip avse aktuell skatt, dvs. skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en viss period, eller uppskjuten skatt, som är fordringar och skulder som hänför sig till sådana ovan nämnda skillnader som kommer att leda till att skatt ska betalas i framtiden. I detta sammanhang är det framför allt de uppskjutna skatteskulderna som är av intresse. För både aktuella och uppskjutna skatteskulder gäller emellertid att de minskar företagets utdelningsbara medel. Det innebär också att möjligheten att dela ut obeskattade vinster, för företag som redovisar uppskjuten skatt, alltid begränsas till 72 procent av vinsten. 28 procent av vinsten kommer att motsvaras av en uppskjuten skatteskuld och kommer inte att kunna ligga till grund för vinstutdelning.

Mindre företag behöver, enligt BFN:s allmänna råd BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter, inte redovisa uppskjutna skatteskulder och skattefordringar.

9.3 Tidigare utredningar

9.3.1 Redovisningskommittén

Redovisningskommittén föreslog att sambandet mellan redovisning och beskattning skulle minska på ett flertal punkter (SOU 1995:43). Det grundläggande skälet för kommitténs förslag var att systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver ansågs påverka redovisningens kvalitet negativt. Förslaget att sambandet skulle avskaffas gällde t.ex. för värdeminskningssavdrag vid räkenskaps-

enlig avskrivning, periodiseringsfonder och pågående arbeten på löpande räkning.

Redovisningskommittén föreslog också att en särskild utdelningsspärr skulle införas. Spärren var utformad så att avdragsrätten begränsades för ett företag som delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som det lagligen inte kunnat göra om tillgångar tagits upp till samma värden i balansräkningen som i deklarationen. Med utdelning avsågs det aktiebolagsrättsliga utdelningsbegreppet.

Redovisningskommittén framhöll särskilt att den inte funnit anledning att förutsättningslöst pröva frågan om hur en frikoppling mellan redovisning och beskattning skulle påverka utrymmet för vinstutdelning. Kommittén diskuterade därför inte närmare behovet av den utdelningsspärr som föreslogs. Skälet för förslaget var i stället att den ökade frikopplingen inte skulle ge ökade möjligheter att dela ut obeskattade vinster.

Endast vissa obeskattade vinster skulle enligt Redovisningskommitténs förslag omfattas av utdelningsspärren. Om dessa obeskattade vinster delades ut skulle ett belopp som motsvarade det "överutdelade" beloppet tas upp till beskattning. Beskattningen skulle emellertid också påverka den vidare beskattningen av den tillgång som den obeskattade vinsten var hänförlig till. Systemet var här olika för olika typer av tillgångar. Avsikten var nämligen inte att den totala beskattningen skulle öka. Syftet var i stället att bolagsbeskattningen skulle tidigareläggas om vinsten delades ut.

Det förhållandet att en tillämpning av utdelningsspärren skulle påverka den framtida beskattningen av tillgången innebar också att det i vissa fall kunde uppstå tveksamhet om vilken tillgång den utdelade men obeskattade vinsten var hänförlig till. Redovisningskommittén föreslog för dessa situationer att skattemyndigheten skulle lämna förslag på vilken tillgångs värde som skulle ändras om spärrbeskattning ägt rum och det fanns flera alternativ. Företaget skulle därefter antingen acceptera skattemyndighetens förslag eller självt ange vilken tillgång som genererat den obeskattade vinst som delats ut.

Redovisningskommitténs förslag i den del som avser utdelningsspärren avstyrktes av flera remissinstanser. Både Riksskatteverket och organisationer som representerar näringslivet motsatte sig förslaget i denna del, bl.a. på grund av att det ansågs vara alltför komplicerat. Redovisningskommitténs förslag har inte lett till lagstiftning.

9.3.2 Riksskatteverket

Riksskatteverket uppdrog åt en arbetsgrupp att undersöka sambandet mellan redovisning och beskattning. Arbetsgruppen redovisade sina förslag i rapporten RSV Rapport 1998:6, Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning.

Gruppens förslag innebar i princip att det formella sambandet skulle avskaffas. Det grundläggande materiella sambandet skulle bestå, men fler särskilda skatteregler föreslogs.

Arbetsgruppen föreslog vidare att de regler som konstituerar en s.k. utdelningsspärr för vissa finansiella företag – om de ansågs befogade – skulle utvidgas till att gälla för alla företag och förklas.

Utdelningsspärren borde enligt arbetsgruppen konstrueras så att verkställd utdelning under räkenskapsåret skulle jämföras med en summa betecknad skattemässigt godtagbar utdelning för föregående räkenskapsår. Om utdelningen översteg den skattemässigt godtagbara skulle företaget beskattas för mellanskillnaden. Skattemässigt godtagbar utdelning skulle vara summan av posterna Balanserad vinst eller förlust samt Årets resultat, justerat med egetkapitalandelen av temporära skillnader enligt definitionen i redovisningsreglerna. Förslaget har inte genomförts.

9.4 Förhållanden i andra länder

I Danmark och Storbritannien finns inte några särskilda skatteregler som påverkar möjligheten att dela ut obeskattade vinster. Däremot finns civilrättsliga regler som har betydelse för jämförelsen.

I Storbritannien gäller i princip att endast realiserade värdeökningar kan ligga till grund för bedömningen av vad som är fritt eget kapital. Vissa uppvärderingar av tillgångar kan anses realiserade i detta sammanhang, men i så fall måste företaget utan problem kunna realisera värdeökningen genom att sälja tillgångarna och skaffa sig kontanter.

I Danmark finns en civilrättslig utdelningsspärr som framför allt riktar sig mot de tillgångar som i redovisningen värderas till verkligt värde.

I Finland har det nyligen lagts fram ett förslag om att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut.

I Norge finns regler om s.k. korreksjoninntekt, som har till syfte att se till att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. Enligt reglerna om korreksjoninntekt ska ett företag som är obegränsat skattskyldigt i Norge för hela sin vinst ta upp en korreksjonsinntekt om det har delat ut obeskattade vinster eller gjort en avsättning som avser sådan utdelning. Vilket belopp som ska tas upp som intäkt räknas fram genom att de negativa temporära skillnaderna (beskattningen har tidigare lagts i förhållande till redovisningen) dras ifrån de positiva temporära skillnaderna (beskattningen har senare lagts i förhållande till redovisningen).

9.5 Överväganden och förslag

9.5.1 Sambandet mellan vinstutdelning och beskattning

Utredningen ska enligt sina direktiv, om den föreslår frikopplade regler, också föreslå någon mekanism som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster. Bakgrunden till denna del av uppdraget framgår av direktiven. Där anges att det med redovisning enligt IFRS inte finns något krav på att orealiserade vinster ska sättas av till bundet kapital. Utan korrigerande skatteregler skulle det därför vara möjligt att dela ut obeskattade vinster. I direktiven anges också att "företagen i en större utsträckning skulle kunna utnyttja befintliga skatteregler, vilket kan leda till skattebortfall för staten".

Av direktiven får anses följa 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 med att redovisning enligt IFRS kan leda till ökade möjligheter att dela ut obeskattade vinster, även om skattereglerna inte ändras.

Mot bakgrund av det uppdrag utredningen fått är en diskussion om principens vara eller inte vara överflödigt. För att utredningens förslag ska få en lämplig utformning bör likväl behovet av regler som hindrar att obeskattade vinster delas ut analyseras.

Som framgått redovisar de större företagen i dag uppskjuten skatt. Det innebär att ett belopp som motsvarar den beräknade framtida skatteskulden inte kan delas ut. Om syftet med att upprätthålla principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut bara varit att garantera att den beräknade skatteskulden inte skulle kunna delas ut hade det varit tillräckligt att samtliga företag hade

redovisat uppskjuten skatt. Det är emellertid inte detta som är motivet till att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut.

Det är i stället farhågor för att skattebasen undergrävs som ligger bakom principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. Finns det ingen möjlighet att dela ut obeskattade vinster minskar intresset av att maximalt utnyttja möjligheterna till skatte-kredit. Tillämpningen av reglerna ger ett rimligt resultat även om det är fråga om komplicerade affärsförhållanden som är svåra att reglera. Om det går att dela ut obeskattade vinster kan svagheter i regelsystemet utnyttjas i större omfattning och i praktiken kan resultatet till och med bli att vinster inte beskattas i bolagssektorn.

9.5.2 Tekniker för att hindra utdelning av obeskattade vinster

Bedömning: Det finns i huvudsak fyra metoder för att se till att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut; en civilrättslig respektive en skatterättslig utdelningsspärr, ett materiellt samband och ett formellt samband. De två förstnämnda bör inte väljas (se nedan). I kapitel 6 har utredningen funnit att ett materiellt samband inte bör gälla. Då återstår att pröva om principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut kan upprätthållas genom ett formellt samband.

I detta avsnitt diskuteras vilken av de tekniker som finns för att hindra utdelning av obeskattade vinster som bör väljas. Redan i kapitel 6 har utredningen föreslagit att något materiellt samband inte ska gälla i framtiden. Detta alternativ diskuteras därför inte vidare. Då återstår att pröva civilrättslig utdelningsbegränsning, skatterättslig utdelningsbegränsning och formellt samband.

Civilrättslig utdelningsbegränsning

Bedömning: Det är principiellt felaktigt att av skatteskal införa civilrättsliga utdelningsbegränsningar. En sådan lösning begränsar också företagets handlingsutrymme mer än vad som är nödvändigt.

En traditionell civilrättslig utdelningsspärr innebär att vissa vinster måste föras till en bunden fond. I andra länder såsom Danmark och Norge används civilrättsliga utdelningsbegränsningar ofta för vinster som betraktas som orealiserade. Det kan gälla värdeökningar på finansiella instrument. I dessa länder har också utdelningsbegränsningarna primärt en civilrättslig bakgrund. Att de obeskattade vinster som är hänförliga till sådana poster inte kan delas ut är snarast en bieffekt.

Fördelarna med en civilrättslig utdelningsbegränsning är att den är effektiv. Det finns emellertid också nackdelar. I Sverige har det ansetts att det av civilrättsliga skäl inte behövs särskilda, beloppsmässiga utdelningsbegränsningar. Det är principiellt felaktigt att införa särskilda civilrättsliga utdelningsbegränsningar om det saknas civilrättsliga skäl för sådana regler. Civilrättsliga utdelningsbegränsningar kan vidare förefalla naturliga för vissa skattekrediter, men inte för andra. Som ett generellt instrument för att hindra att obeskattade vinster delas ut har instrumentet alltså brister. Den allvarligaste invändningen mot en civilrättslig utdelningsbegränsning är emellertid att den går längre än vad som egentligen behövs. Vissa företag har inget intresse av skattekrediter. En traditionell civilrättslig utdelningsspärr ger emellertid ingen möjlighet för företagen att välja om man vill avstå skattekrediten för att i stället dela ut vinsterna. Är det frågan om en utdelningsspärr som har införts enbart av skattemässiga skäl kommer den att få konsekvenser som går utöver syftet med reglerna.

Skatterättslig utdelningsspärr

Bedömning: Ett system med en s.k. utdelningsspärr befaras kunna stå i strid med EG-rätten. En utdelningsspärr skulle dessutom bli mer komplicerad än t.ex. ett formellt samband.

Förenlighet med EG-rätten

En förutsättning för att det över huvud taget ska bli aktuellt att införa en utdelningsspärr är att sådana regler är förenliga med EG-rätten. Under arbetet med utredningens delbetänkande har det framkommit att det kan finnas anledning att närmare överväga om en utdelningsspärr är förenlig med gemenskapsrätten. Det som

väckt denna fråga är kravet i det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet på att källskatter inte får tas ut och EG-domstolens praxis, framför allt domen i mål C-294/99 Athinaiki Zythopoiia (fortsättningsvis Athinaiki).

I detta avsnitt diskuteras fortsättningsvis om en utdelningsspärr kan konstrueras så att den är förenlig med gemenskapsrätten. För att besvara denna fråga måste några andra frågor först besvaras. Är det sannolikt att domstolen skulle finna att en utdelningsspärr är en källskatt? Går det att konstruera en effektiv utdelningsspärr så att den inte utlöses av utdelning till ett moderbolag i annan medlemsstat?

Moder-dotterbolagsdirektivet

Målet med direktivet är att främja den inre marknaden genom att underlätta för koncerner med bolag i skilda medlemsstater. Framför allt ska detta åstadkommas genom att dubbelbeskattning undviks, eller att kedjebeskattnings undviks i stater som har dubbelbeskattning.

Medlemsstaterna ska tillämpa direktivet på utdelning till moderbolag i medlemsstaten från ett dotterbolag i en annan medlemsstat och på utdelning från bolag som är hemmahörande i medlemsstaten till ett moderbolag i annan medlemsstat. Motsvarande gäller vid utdelning till och från fasta driftställen i medlemsstater.

Direktivet innehåller två åtaganden för medlemsstaterna. Den medlemsstat som ett moderbolag hör hemma i måste antingen helt avstå från att beskatta utdelad vinst som ett moderföretag tar emot från ett dotterföretag eller beskatta sådan vinst men låta moderbolaget avräkna den bolagsskatt som dotterbolaget har betalat och som belöper sig på den utdelade vinsten. Vidare får en medlemsstat inte belägga den vinst som ett dotterbolag delar ut med källskatt.

Den nu aktuella frågan är om en utdelningsspärr kan anses vara en källskatt och därmed otillåten. I direktivet finns flera artiklar som behandlar källskatt. Vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag ska vara befriad från källskatt (artikel 5). Ett moderbolags medlemsstat får inte ta ut källskatt på vinst som bolaget uppbär från ett dotterbolag (artikel 6). Källskatt, såsom termen används i direktivet, omfattar inte sådan bolagsskatt som förskottsbetalas till den medlemsstat där dotterbolaget hör hemma i samband med utdelning till moderbolaget.

EG-domstolens praxis

EG-domstolen har i mål C-294/99 angående Athinaiki Zythopoiia beskrivit källbeskattning enligt följande.

För att undvika fusk och underlätta uttaget av skatt på utdelning tillämpar staterna ofta tekniken med källbeskattning. Detta innebär att det bolag som lämnar utdelning ska hålla inne en del, som detta bolag betalar in till skattemyndigheterna. Det belopp som således hålls inne debiteras den totala skatteskuld som uppkommer för de aktieägare som har sitt hemvist i den stat där detta bolag är etablerat.¹ När det innehållna beloppet hänförs till utdelning som har delats ut till aktieägare med hemvist i annan stat innebär det däremot att dessa belastas av en kompletterande skatt som tas ut av den stat där bolaget är etablerat och som den stat där dessa aktieägare har sitt hemvist inte behöver beakta när den beskattar deras inkomster.

Det grekiska beskattningssystem som låg till grund för domstolens bedömning i Athinaiki är inte lätt att tillgodogöra sig utifrån den beskrivning som lämnas i domen. Omständigheterna kan emellertid beskrivas på följande sätt.

Inkomsterna i ett grekiskt aktiebolag kan i princip delas in i tre kategorier; bolagsskattepliktiga inkomster, skattefria inkomster och inkomster som är föremål för särskild beskattning som medför avskrivning av skatteskulden. Utdelning av vinst påverkar beskattningen av annars skattefria inkomster liksom inkomster som beskattas i annan ordning genom bolagsbeskattning. Systemet innebär att skatteberäkningen utgår från den totala nettoinkomsten. Från denna dras, efter en proportionering, de inkomster som inte ska bolagsbeskattas. Vid vinstutdelning återförs emellertid de avdragna beloppen till den nettoinkomst som ska bolagsbeskattas.

Den grekiska domstolen ställde följande fråga till domstolen.

Ska begreppet källskatt i den mening som avses i artikel 5.1. i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 anses innefatta det fall i nationell lagstiftning, där det vid vinstutdelning från ett dotterbolag – ett aktiebolag eller motsvarande – till dess moderbolag föreskrivs att man vid fastställelse av dotterbolagets beskattningsbara vinst ska beakta den totala nettovinsten, inklusive de inkomster som tidigare varit föremål för särskild beskattning som medför avskrivning av skatteskulden samt icke-beskattningsbara inkomster, när dessa två kategorier av inkomster enligt nationell lagstiftning inte skulle beskattas

¹ I den engelska versionen lyder meningen: "The amount deducted can then be set against the overall tax liability of the shareholders resident in the State in which that company is established."

om dotterbolaget behöll inkomsterna och inte delade ut dem till moderbolaget.

Det är utifrån beskrivningen i domen svårt att avgöra vilka de sammanlagda skatteeffekterna av utdelningen blir enligt den prövade grekiska lagstiftningen. En rimlig slutsats utifrån hur den nationella domstolens fråga formulerats och de beskrivningar som lämnas i domen är att den totala bolagsbeskattningen faktiskt ökar och inte bara tidigareläggs vid utdelning. Om det verkligen är så är emellertid svårt att avgöra. En invändning mot detta påstående är att alla medel i ett företag åtminstone i teorin förr eller senare torde delas ut eller på annat sätt lämna företaget. Bolagsbildningar är ju inte eviga. Det framgår heller inte om den ökade bolagsbeskattningen kompenseras genom att annan beskattning minskar i motsvarande mån.

Grekland gjorde i målet gällande att bestämmelserna i den nationella lagstiftningen var att hänföra till beskattningen av dotterbolagets inkomster.

Domstolen fann emellertid att det var fråga om en otillåten källskatt. Domstolen konstaterade att begreppet källskatt inte begränsas till att endast avse vissa särskilda nationella skatter och att det enligt fast rättspraxis var domstolens uppgift att utifrån objektiva kännetecken avgöra om det rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan fråga.

Domstolen framhöll särskilt att det var utdelningen som var den direkt utlösande faktorn för beskattningen och beskattningen var direkt beroende av storleken på utdelningen. Domstolen bemötte också den grekiska regeringens invändning att fråga var om en förskottsbetalning av bolagsskatt. Att det inte var så visades enligt domstolen av att inkomsten i fråga behandlades på annat sätt än andra bolagsinkomster i Grekland när det gällde rätt till förlustutjämning.

I mål nr C-375/98 Epson Europe BV (Epson) mot Ministério Público och Fazenda Pública, som föregick Athinaiki, behandlade domstolen frågan om ett portugisiskt system, ISD, var att anses som ett källskattesystem. Systemet, som tillämpades parallellt med det källskattesystem som Portugal övergångsvis hade rätt att tillämpa, var ett källskattesystem och som sådant otillåtet.

Portugal hävdade att ISD var en arvs- och gåvoskatt, som syftade till att beskatta vederlagsfria förmögenhetsöverföringar.

ISD togs ut med en viss procent på inkomst av utdelning på ett värdepapper.

Domstolen konstaterade att ISD utgjorde en källskatt som aktualiserades till följd av betalning av utdelning, att underlaget för skatten utgjordes av inkomsten från värdepapperen och att det var innehavaren av värdepapperen som var skattskyldig. Domstolen drog därför slutsatsen att ISD hade samma effekt som en inkomstskatt och fann att fråga var om en otillåten källskatt.

I mål nr C-58/01 *Océ Van der Grinten NV mot Commissioners of Inland Revenue (Van der Grinten)* prövade domstolen ånyo innebörden av begreppet källskatt.

I domen lämnas inledningsvis en beskrivning av det tidigare i Storbritannien gällande systemet för beskattning av förskottsutdelningar (advance corporation tax, ACT). ACT torde vara anledningen till att direktivet innehåller en särskild bestämmelse som innebär att förskottsbetalning av bolagsskatt inte ska anses utgöra källskatt (artikel 7.1).

ACT innebar att ett dotterföretag som utnyttjade möjligheten att under löpande räkenskapsår dela ut årets vinst till moderbolaget var skyldigt att erlagga en särskild skatt på utbetalningen. Den erlagda skatten avräknades senare från moderbolagets eller dotterbolagets allmänna bolagsskatt försåvitt det var fråga om bolag som var skattskyldiga för bolagsskatt i Storbritannien.

Van der Grinten handlade dels om en särskild skatt på fem procent som utgick på utdelning med stöd av dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Storbritannien, dels om en skatt på ett tillgodohavande. Domstolen fann att den första beskattningsåtgärden var en otillåten källskatt medan skatten på tillgodohavandet ansågs vara en tillåten, eftersom syftet med denna senare beskattningsåtgärd var att begränsa den ekonomiska dubbelbeskattningen.²

Det förefaller som domstolen jämfört den beskattning som för det klagande bolaget blev följden av beskattningsåtgärden med den beskattning som skulle ha följt om den ifrågasatta beskattningsåtgärden inte ägt rum.

² I den engelska versionen av domen anges följande: "On the other hand, such taxation does not amount to a withholding tax prohibited by Article 5 (1) of the Directive in so far as it is imposed on the tax credit to which that distribution of dividends confers entitlement in the United Kingdom."

I mål nr C-284/06 angående Finanzamt Hamburg-Am Tierpark mot Burda GmbH ansåg domstolen att vissa tyska regler inte stred mot förbudet mot källskatter i moder-dotterbolagsdirektivet³. Domstolen fann att fråga inte var om en källskatt eftersom skatten drabbade det utdelande bolaget och inte det mottagande bolaget. Det bör framhållas att avgörandet synes vara oförenligt med tidigare avgöranden och att det är oklart om det innebär att i framtiden inga beskattningsåtgärder som avser det utdelande bolaget kan underkännas på den grunden att de är källskatter.

Är en utdelningsspärr en källskatt i direktivets mening?

Det är svårt att med ledning av de avgöranden som finns från EG-domstolen dra några säkra slutsatser om hur stor risken är för att ett system med en skatterättslig utdelningsspärr skulle kunna underkännas som en otillåten källskatt. Å ena sidan finns det skillnader jämfört med de fall som prövats och det är inte alldeles lätt att uppfatta en utdelningsspärr som en källskatt. Å andra sidan är det frågan om en skatt som utlöses av utdelning och det finns en direkt relation mellan beskattningen och det som delas ut. Av EG-domstolens avgörande i mål C-284/06 bör man dock kunna dra den slutsatsen att en utdelningsspärr kan vara förenlig med EG-rätten.

Det finns emellertid likväl en risk som man inte helt kan bortse ifrån för att domstolen vid en prövning skulle finna att beskattning på grund av en utdelningsspärr är en källskatt och därför inte tillåten enligt moder-dotterbolagsdirektivet. Huvudskälet för denna bedömning är att en traditionell utdelningsspärr uppfyller de grundläggande rekvisit som domstolen ställt upp för att en beskattningsåtgärd ska anses vara en källskatt. Det måste nämligen vara utdelningen som utlöser beskattningen och som också ligger till grund för skatteberäkningen. Eftersom en utdelningsspärr inte är ett instrument för att undvika dubbelbeskattning och då det finns substantiella skillnader mellan en utdelningsspärr och det godtagna ACT-systemet finns det risk för att en utdelningsspärr kommer att bedömas vara en otillåten källskatt.

³ Som redovisats i kapitel 1 meddelades domstolens dom den 26 juni 2008, samma dag utredningen höll sitt slutsammanträde. Av tidsskäl har en analys av avgörandet inte kunnat underställas de sakkunniga eller experterna.

Kan spärren konstrueras så att utdelningar till utländska moderbolag inte berörs?

Utredningen berörde i delbetänkandet Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde (SOU 2005:53) frågan om det gick att konstruera en spärr som på en gång var effektiv och ändå inte kom i konflikt med moder-dotterbolagsdirektivet. Ett sätt att göra det skulle kunna vara att inte låta spärren gälla vid utdelning inom koncern. Slutsatsen drogs att detta inte var möjligt.

Även här måste slutsatsen bli densamma. Ställningstagandet bygger på följande analys.

Principiellt bör en spärrbeskattning bli aktuell först när de obeskattade vinstmedlen lämnar bolagssektorn. Innan dess finns ingen anledning att ta tillbaka de skattekrediter som lämnats.

I praktiken är det emellertid förenat med stora svårigheter att pröva om obeskattade vinster har delats ut till ägare utanför bolagssektorn sedan medlen lämnat det bolag i vilket vinsterna primärt skulle ha bolagsbeskattats. Särskilt i de fall medlen delats ut till ett skattesubjekt som inte har hemvist i Sverige torde Skatteverkets möjligheter att följa vinsternas vidare hantering i praktiken bli obefintliga.

En utdelningsspärr skulle möjligen kunna bli effektiv för rent inhemska förhållanden men inte i fråga om gränsöverskridande utdelningar. Att då likväl införa en spärr skulle leda till att det blev oförmånligt att etablera dotterbolag i Sverige jämfört med en etablering i utlandet.

Enkelhet

Det finns även ett annat tungt vägande argument mot en utdelningsspärr. Grundläggande är att ett system för att hindra utdelning av obeskattade vinster måste vara så enkelt som möjligt. För att detta mål ska kunna uppfyllas är det enligt utredningens mening avgörande att systemet inte kräver att värdet på de tillgångar eller skulder som de obeskattade vinsterna är hänförliga till justeras i samband med beskattning (se nedan angående ”rullande” beskattning av obeskattade vinster). En komplicerande faktor i det system som tidigare föreslagits av Redovisningskommittén var just att utdelning inte bara skulle leda till beskattning, utan också

till en justering av de skattemässiga värdena på de individuella tillgångar som möjliggjort utdelningen.

Att inom ramen för ett system med en skattemässig utdelningsspärr konstruera regler som leder till att någon sådan justering inte behöver göras är betydligt mer komplicerat än att göra det inom ramen för ett system med formellt samband.

Formellt samband

Bedömning: Systemet med formellt samband kan utformas så att de nackdelar som funnits med nu gällande formella samband i princip bortfaller.

För- och nackdelar med ett formellt samband

Formellt samband innebär i princip att beskattningsreglerna styr redovisningen, eftersom ett företag som vill utnyttja en möjlighet att värdera en post på ett gynnsamt sätt vid beskattningen måste anpassa räkenskaperna till skattereglerna. Som framgått finns inom de områden där ett formellt samband gäller exempel på att ett system med obeskattade reserver tillämpas (t.ex. för anläggnings-tillgångar och periodiseringsfond) och exempel på områden inom vilka systemet med obeskattade reserver inte tillämpas.

I de tidigare utredningar av sambandet mellan redovisning och beskattning som gjorts har det föreslagits att det formella sambandet ska upphöra (se SOU 1995:43 och RSV Rapport 1998:6). I den debatt om sambandet mellan redovisning och beskattning som pågått under de senaste decennierna är det också framför allt det formella sambandet som kritiserats.

Till det formella sambandets största fördelar hör att det är ett effektivt sätt att se till att obeskattade vinster inte kan delas ut. I jämförelse med en skatterättslig utdelningsspärr är det en avsevärt tekniskt enklare lösning (se nedan). Vad är det då som är dåligt med ett formellt samband?

En ofta framförd uppfattning är att det formella sambandet – just genom att beskattningsreglerna styr redovisningen – leder till en sämre redovisning. Det formella sambandets negativa effekter på redovisningen är egentligen av fyra olika slag.

För det första finns det vid ett formellt samband en uppenbar risk för att företagen avstår från att redovisa intäkter som de borde redovisa. Skälet är att en företagsekonomiskt riktig redovisning skulle höja den skattepliktiga inkomsten. Den finansiella informationen blir därmed av sämre kvalitet eftersom informationen till intressenterna om hur företagets resultat och ställning utvecklats påverkas av företagets önskan att senarelägga beskattningen. Man kan säga att redovisningsintressenternas behov och de fiskala behoven åtminstone för vissa företag skiljer sig åt och att det formella sambandet håller samman systemen på ett sätt som hämmar redovisningen. Denna risk finns framför allt för de områden inom vilka systemet med obeskattade reserver inte tillämpas. Det gäller t.ex. pågående tjänsteuppdrag. En motsvarande risk finns för övrigt eller kanske framför allt om det råder ett materiellt samband, även om det i detta fall inte är det enskilda företagets redovisning utan redovisningsnormgivningen som riskerar att påverkas av skatteskal.

För det andra har det framhållits att systemet med obeskattade reserver gör redovisningen svårbegriplig, särskilt för utländska bedömare. Det är riktigt att det i dag gällande systemet för inventarier kan vara svårtillgängligt eftersom det förutsätter kunskap om både skattesystem och redovisning.

För det tredje kan det vara svårt att få ett krav på formellt samband att fungera väl tillsammans med vissa redovisningsprinciper, t.ex. principen om rättvisande bild. En konsekvens av det formella sambandet är nämligen att ett företag, för att kunna tillämpa skattereglerna, måste redovisa skuldposter som inte motsvaras av en företagsekonomisk förpliktelse. Av detta skäl har det ifrågasatts om det är lämpligt eller ens lagligt att bokföra överavskrivningar och egetkapitaldelen av periodiseringsfond på det sätt som görs.

Ett liknande problem finns naturligtvis när enskilda poster värderas till ett värde som understiger det företagsekonomiska värdet, utan att några obeskattade reserver redovisas. Problemet finns därför även på de områden inom vilka det råder ett materiellt samband. Hur skattemässigt betingade undervärderingar kan förenas med ett krav på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av det företagsekonomiska skeendet är en rimlig fråga.

Diskussionen har hittills gällt förhållandet mellan skattereglerna å ena sidan och ÅRL och EG:s redovisningsdirektiv å den andra. Den konflikt som det formella sambandet skapar fördjupas genom

utvecklingen på redovisningsområdet. Uppenbarligen är det inte förenligt med IFRS-reglerna att bokföra skulder som inte motsvaras av någon förpliktelse. Därigenom blir, *för det fjärde*, alltså regler som etablerar ett formellt samband ett absolut hinder mot att tillämpa IFRS-reglerna i årsredovisningen.

Hur ska man då allmänt se på dessa invändningar mot det formella sambandet?

Det är naturligtvis riktigt att ett formellt samband kan leda till att redovisningens intressen sätts på undantag. Samtidigt bör det framhållas att t.ex. systemet med obeskattade reserver varit ett förhållandevis smidigt sätt att tillgodose intressen som annars förefaller oförenliga, nämligen statens intresse av att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut, företagets intresse av att beskattningen ska förläggas till en tidpunkt som är rimlig utifrån likviditetsaspekter m.m. och redovisningsintressenternas intresse av att den ekonomiska informationen från företagen bygger på företags-ekonomiska överväganden. I detta avseende är systemet med obeskattade reserver överlägset andra lösningar.

Det finns mycket som talar för att redovisningen hämmas mer på områden inom vilka det råder ett materiellt samband eller formellt samband utan obeskattade reserver. Goda exempel kan, utöver den tidigare nämnda redovisningen av pågående arbeten, hämtas från redovisning av egenupparbetade immateriella tillgångar.

Det är också – med den utformning som de obeskattade reserverna har i dag – tydligt att redovisningsinformationen blir mindre lätt att tillgodogöra sig än vad som varit fallet om de obeskattade reserverna avskaffats utan att ersättas av några motsvarande regler. Frågan är emellertid om detta inte snarast beror på systemets närmare utformning och inte på att det finns ett formellt samband eller obeskattade reserver.

Argumentet att de obeskattade reserverna menligt påverkar utländska bedömares möjlighet att värdera svenska företag torde i dag vara överspelat. I dag redovisas obeskattade reserver i årsredovisningen. Normalt tilldrar sig denna redovisning inget eller litet intresse från utländska bedömare. I en framtidsinriktad diskussion kan det vidare ifrågasättas om ett system med obeskattade reserver inte skulle kunna utformas så att systemets påverkan på redovisningsinformationen blev obetydligt (se nedan).

Invändningen att fiktiva skulder är svåra att förena med kraven på en rättvisande redovisning i EG:s fjärde redovisningsrättsliga

direktiv och ÅRL är naturligtvis lätt att sympatisera med. I praktiken torde emellertid förhållandet mellan reglerna i lag och direktiv vara opproblematiskt. I direktivet finns uttryckliga bestämmelser som behandlar vad det företag ska göra som undervärderat en tillgång av skatteskäl.

Det är riktigt att ett formellt samband inte går att förena med IFRS-redovisning i juridisk person. Här kan man tänka sig att det finns problem både när det gäller formellt samband med och utan obeskattade reserver. En redovisning som innehåller obeskattade reserver är inte i enlighet med IFRS, eftersom den innehåller poster som inte är konforma med det systemet. Ett formellt samband utan inslag av obeskattade reserver leder till att ett IFRS-företag måste välja mellan att utnyttja skattekrediter eller följa IFRS i redovisningen för juridisk person.

Redovisningsutvecklingen hämmas av att skattekostnaden ökar om man redovisar "rätt". En särskild aspekt av detta är att redovisningen, med ett formellt samband, inte kan svara upp mot den inom redovisningen viktiga principen att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild, eftersom företagsekonomi med ett formellt samband kan få ge vika för beskattningsintressen. Kritiken i denna del gäller framför allt ett formellt samband utan obeskattade reserver. De obeskattade reserverna är ju ett sätt att förena korrekt redovisningsinformation med möjlighet att utnyttja skattekrediter.

9.5.3 Ett nygammalt system för att binda obeskattade vinster i bolaget

Förslag: Principen att obeskattade vinster inte ska få delas ut ska upprätthållas genom att en skattskyldig endast får utnyttja de möjligheter till skattekrediter som de särskilda skattereglerna ger om ett belopp motsvarande den obeskattade vinsten binds i bolaget.

I varierande grad är argumenten mot ett formellt samband alltså rättvisande i förhållande till dagens system. Vilken tyngd har argumenten mot systemet med ett formellt samband och obeskattade reserver i en diskussion som gäller det framtida systemet? Frågan hänger samman med om det finns möjlighet att utforma ett system

med formellt samband så att systemets eventuella negativa effekter på redovisningen minskar.

För att avgöra det måste man först skissartat presentera förslaget. Enligt förslaget ska de enskilda posterna i företagets redovisning inte över huvud taget påverkas av de skatteregler som ska säkerställa att obeskattade vinster inte kan delas ut. Redovisningen ska alltså när det gäller de enskilda posterna stå helt fri från påverkan av beskattning. Avsikten är vidare att det ska finnas skatteregler som ger åtminstone de företag som tillämpar moderna redovisningsprinciper, t.ex. IFRS, möjlighet att senarelägga beskattningen i förhållande till vad som skulle ha blivit fallet om redovisning och beskattning samordnats materiellt. Ett sådant företag kommer alltså att ha olika värden i redovisningen och vid beskattningen på flera tillgångar (inklusive kundfordringar och andra balansposter som är knutna till intäkter) och skulder (inklusive avsättningar och andra balansposter som är knutna till kostnader). För att företaget ska kunna utnyttja de möjligheter till skattekrediter som de materiella reglerna ger krävs att företaget redovisar ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet enligt redovisningen och värdet enligt beskattningen så att det inte kan delas ut. Gör företaget inte det beskattas det för den del av skillnadsbeloppet som redovisas som fritt eget kapital. Beskattningen påverkar inte det skattemässiga värdet på de poster för vilka värdet skiljer sig mellan redovisning och beskattning. För att beskattningen inte ska bli permanent dras ett belopp som motsvarar det beskattade beloppet av året därpå.

Hur giltig är då den tidigare kritiken mot det formella sambandet i ett sådant framtida system?

Först kan man konstatera att den kritik som gäller att det formella sambandet hämmar utvecklingen av redovisningen inte träffar ett framtida system såsom det här presenterade. För varje enskild post kan företaget ta upp det företagsekonomiskt riktiga värdet i redovisningen utan att detta ger några skatteeffekter. I detta avseende är systemet överlägset både ett system med materiellt samband och ett med formellt samband utan obeskattade reserver. När det gäller ett materiellt samband finns det en risk för att beskattningen negativt påverkar redovisningsnormgivningen och ett formellt samband utan obeskattade reserver kan verka hämmande för företagets egna val av redovisningsprinciper inom ramen för vad som är tillåtet.

Blir då den finansiella informationen svårbegriplig för dem som läser årsredovisningar? Kommer utländska investerare att avstå från investeringar i Sverige för att de inte förstår den finansiella informationen? Svaret är utan tvekan nej. Att en viss del av kapitalet redovisas så att det inte kan delas ut har i sig inte en sådan inverkan på den finansiella informationen. Och även om den skulle ha haft det berör förslagen endast redovisningen i juridisk person. Redovisningsintressenterna är framför allt intresserade av koncernredovisningen. De som är intresserade av redovisningen för juridisk person är framför allt de som nationellt arbetar med kreditgivning. För dessa torde den påverkan som förslaget får på redovisningen sakna betydelse för begripligheten i den finansiella informationen.

Den sista och kanske tyngsta invändningen mot ett formellt samband är att det skulle hindra företagen från att tillämpa IFRS i sin årsredovisning.

För det första bör man konstatera att det i dag inte för några företag finns ett krav på att de ska tillämpa IFRS i årsredovisningen. Kraven gäller enbart koncernredovisningen.

Visserligen utgår reglerna i årsredovisningen från koncernredovisningsreglerna (se RFR 2.1 Redovisning i juridisk person). Regelmässigt medges emellertid undantag från koncernredovisningens regler och principer om detta kan motiveras av skatteskal.

IFRS är ett slutet system i den meningen att det företag som i sin årsredovisning vill ange att man tillämpar IFRS måste tillämpa samtliga regler. Därför kommer ett system med formellt samband, med eller utan obeskattade reserver, att leda till att svenska företag som vill ange att de tillämpar IFRS i sin redovisning för juridisk person måste avstå från att utnyttja de skattekrediter som ges inom ramen för ett formellt samband.

I praktiken torde emellertid företagets intresse i första hand vara att minimera det administrativa merarbetet med att – med redovisningen som grund – upprätta sin deklaration och att minimera sin skattekostnad. Om företagen i stor utsträckning kan åstadkomma detta t.ex. genom ett system med obeskattade reserver torde det vara av större värde än att det i årsredovisningen anges att den är upprättad enligt IFRS. När det gäller redovisningsintressenterna i allmänhet och den internationella kapitalmarknaden i synnerhet är, såsom konstaterats, redovisningen för juridisk person oftast ett dokument av litet intresse.

Sammanfattningsvis har de argument som i dag kan anföras mot ett system med formellt samband inte någon större tyngd mot det system som ovan skissats.

Argumenten för ett sådant system har i stället desto större tyngd. Det kommer att bli effektivt och dessutom med den utformning som föreslagits rimligt enkelt att tillämpa. Systemet är vidare flexibelt på flera sätt. Det kan fungera lika bra för företag vars redovisning i stor utsträckning överensstämmer med beskattningen som för företag i vilka det finns stor skillnad mellan redovisning och beskattning. Systemet är också okänsligt för materiella ändringar i både redovisning och beskattning och är därför inte beroende av utvecklingen.

9.5.4 Närmare om tekniken

Kollektiv hantering av de obeskattade vinsterna

Förslag: Principen att obeskattade vinster inte kan delas ut ska gälla generellt. De temporära skillnader mellan redovisning och beskattning som är underlag för att bedöma vilket belopp som inte kan redovisas som fritt eget kapital utan beskattning ska hanteras kollektivt.

Tidigare har konstaterats att det finns skillnader mellan olika poster när det gäller behovet av att hindra utdelning av obeskattade vinster. Om man enbart ser till risken för att statens kreditkostnader kan komma att öka kan det därför ifrågasättas om principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut måste gälla generellt. För vissa poster som inte ger upphov till större och längre skattekrediter är det svårt att se ett sådant behov.

Det kan emellertid konstateras att behovet av regler som säkerställer att obeskattade vinster inte kan delas ut i framtiden kommer att göra sig gällande på betydligt fler områden. Nu gäller att obeskattade vinster hänförliga till poster för vilka det gäller ett formellt eller materiellt samband inte kan delas ut. Detsamma gäller i de fall det finns en skatterättslig utdelningsspärr. För framtiden måste till att börja med alla de poster som i redovisningen kan tas upp till verkligt värde inordnas i ett system som hindrar utdelning av obeskattade vinster. Vidare innebär ett avskaffat materiellt samband även på andra områden att stora skillnader mellan redovisning

och beskattning kommer att uppstå. Det gäller t.ex. för immateriella tillgångar och i vissa fall för pågående arbeten.

Det finns alltså flera viktiga områden inom vilka det tveklöst behövs regler som innebär att obeskattade vinster inte kan delas ut. Det finns sannolikt fler andra områden som det i dag är svårt att identifiera. Det är emellertid än svårare att identifiera områden inom vilka man säkert kan säga att det inte finns något problem med att tillåta utdelning av obeskattade vinster. Det talar för att systemet bör vara heltäckande.

Ett ytterligare skäl för att systemet bör vara heltäckande och alltså generellt hindra utdelning av obeskattade vinster är att detta öppnar för enklare regler och en enklare hantering än om utdelningsbegränsningarna ska hanteras post för post. Inom ramen för ett generellt system kan obeskattade vinster hanteras kollektivt. En stor fördel med detta är att det skattemässiga värdet på de poster som ingår i beskattningsunderlaget inte behöver påverkas. Beskattningen kan bli temporär genom att den inkomst som tagits upp dras av efterföljande beskattningsår (se nedan). Detta innebär i sin tur att det inte behövs några regler som anger vilka av de i beskattningsunderlaget ingående posterna som ska ändras vid beskattning.

Systemets huvuddrag

Förslag: Utdelning av obeskattade vinster i svenska aktiebolag och andra svenska skattesubjekt med skyddat kapital hindras genom att en skattskyldig som redovisar obeskattade vinster, så att de lagligen kan delas ut vid en prövning mot den s.k. beloppsspärren i aktiebolagslagen (2005:551), ska ta upp ett belopp motsvarande vinsterna till beskattning. Det anses inte som att de obeskattade vinsterna redovisas så att de kan delas ut om de redovisas som fritt eget kapital i en årsredovisning, men bolagsstämman samtidigt beslutar att avsätta motsvarande medel till bundet kapital.

Med obeskattade vinster avses att värdena på tillgångarna vid beskattningen är lägre eller att värdena på skulder och avsättningar är högre än i årsredovisningen.

Vid bedömningen av hur stora de obeskattade vinsterna är ska hänsyn inte tas till de skillnader mellan redovisning och beskattning som beror på att inkomster inte är skattepliktiga eller utgifter inte avdragsgilla. Värdeförändringar på tillgångar

eller skulder är att anse som skattepliktiga inkomster respektive utgifter även om reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) medför att inkomst ska tas upp eller utgift dras av först när tillgången avyttrats eller skulden reglerats.

Vid beräkning av underlaget för vad som ska anses som obeskattade vinster tillåts kvittning.

Huvudprincip

Förslaget innebär i korthet följande. För varje beskattningsår måste det, om den skattskyldige har fritt eget kapital, avgöras om den skattskyldige har några obeskattade vinster. Så är fallet om det finns skillnader mellan redovisning och beskattning som innebär att tillgångarna vid beskattningen tagits upp till ett lägre värde eller att skulderna och avsättningar tagit upp till ett högre värde än i årsredovisningen. I detta sammanhang hänförs även intäktsposter till tillgångarna och utgiftsposter till skulderna.

Vid en bolagsstämma fastställs först resultat- och balansräkningarna. Därefter beslutar stämman om hur årets vinst ska användas. I det fall stämman beslutar om att medel ska sättas av till en bunden fond, t.ex. reservfond, anses det enligt förslaget inte som att de obeskattade reserverna redovisats så att de kan delas ut.

Principiellt jämförs alltså företagets balansräkning med en särskild skattemässig balansräkning. Denna skattemässiga balansräkning upptar såväl de skattemässiga värdena på balansposter som sådana poster som annars vid beskattningen behandlas som resultatposter (intäkter från försäljning blir kundfordringar osv.). Att man i detta sammanhang arbetar med en balansräkningsteknik i stället för en resultaträkningssteknik beror på att det som är av intresse är de ackumulerade skillnaderna mellan redovisning och beskattning. Om systemet utgått från ett resultaträkningsperspektiv hade man fått arbeta med uppgifter från flera år.

Om företaget redovisar de obeskattade vinsterna som en obeskattad reserv eller som en bunden fond händer ingenting. Om de obeskattade vinsterna i stället redovisas så att de lagligen, vid en prövning mot den s.k. beloppsspärren i ABL, kan delas ut ska företaget ta upp en inkomst som motsvarar den del av de obeskattade vinsterna som redovisats på detta sätt.

De föreslagna reglerna tas in som 14 kap. 23 och 24 §§ IL.

Periodiseringsfrågor och omfångsfrågor

Syftet med bestämmelserna om redovisning av obeskattade vinster är att det inte ska vara möjligt att dela ut de vinster i företaget som ska beskattas, men som ännu inte beskattats. Det betyder bl.a. att sådana vinster som är skattefria inte ska ingå i underlaget för att beräkna vad som är obeskattade vinster. Det kan t.ex. gälla vinst vid avyttring av näringsbetingade andelar. Konsekvenser av detta blir att man inte får fram underlaget för att beräkna de obeskattade vinsternas storlek bara genom att jämföra värdena vid beskattningen och värdena i redovisningen. Det måste också avgöras vilka av dessa skillnader som är en konsekvens av att vinsterna är skattefria och inte av att beskattningen senarelagts.

En särskild fråga gäller värdeförändringar på tillgångar och skulder. För att tydliggöra att skillnader i värderingen mellan beskattning och redovisning är att anse som temporära skillnader behandlas frågan särskilt i lagtexten. Utredningens uppfattning är att en sådan värdeförändring principiellt är att anse som en skattepliktig inkomst och att en särskild reglering därför egentligen inte är nödvändig. För att ingen osäkerhet ska gälla bör frågan dock behandlas i lagen.

Det kan i vissa fall vara så att alla de omständigheter som har betydelse för om det är en temporär eller definitiv skillnad (periodiserings- eller omfångsfråga) inte är kända när företaget ska bedöma storleken på sina obeskattade vinster. Bedömningen får göras utifrån vad som är känt för beskattningsåret. I det fall företagets framtida handlande är av avgörande betydelse får naturligtvis företagets egen bedömning av hur det kommer att agera en mycket stor betydelse.

Den föreslagna regeln placeras i 14 kap. 25 § IL.

Kvittning

I ett system med fler särskilda skatteregler kommer det också att finnas exempel på att de skattemässiga tillgångsvärdena överstiger de redovisningsmässiga eller att de skattemässiga värdena på skulder eller avsättningar är lägre än de värden som finns i årsredovisningen. Detta kan t.ex. inträffa om ett företag tillämpar redovisning till verkligt värde men beskattas utifrån anskaffningsvärden. Sådana

effekter kan man också få då tillgångar som skattemässigt är kapitaltillgångar skrivits ned.

En särskild fråga är om de skillnader mellan skatt och redovisning som består i att de skattemässiga värdena på tillgångar överstiger de redovisningsmässiga eller i att det finns en omvänd relation när det gäller skuldposter ska leda till att beskattningsunderlaget reduceras. Ett annat sätt att formulera frågan är om kvittning ska tillåtas vid beräkning av beskattningsunderlaget.

Det finns skäl emot att tillåta kvittning. En sådan kvittningsrätt skulle kunna tänkas undergräva principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. De skatteregler som kräver en tidigarelagd beskattning av inkomster i förhållande till vad som gäller i redovisningen (eller en senarelagd avdragsrätt) gör det för att det finns sakliga skäl för en sådan ordning. Det kan ifrågasättas om det finns skäl för att låta ett företag som på grund av omständigheterna måste tidigarelägga beskattningen "få tillbaka" en del av beskattningseffekten, genom en mildrad tillämpning av principen att obeskattade vinster inte ska få delas ut. En kvittningsrätt skulle också kunna få stora och slumpmässiga effekter. Ett företag som drabbas av stora värdenedgångar på kapitaltillgångar (t.ex. fastigheter) skulle utan beskattningskonsekvenser kunna dela ut obeskattade vinster som är hänförliga t.ex. till andra kapitaltillgångar (t.ex. aktier). En annan sak är att utdelningen i vissa fall skulle hindras av de civilrättsliga reglerna.

Det finns emellertid också skäl för kvittning. Ett sådant skäl är att systemet torde bli enklare att tillämpa ju större inslagen av kollektiv hantering blir. Det kan också ifrågasättas om inte de bakomliggande skälen för att inte tillåta att obeskattade vinster delas ut kan uppfyllas lika bra även om kvittning tillåts. Utredningen anser därför att kvittning bör tillåtas.

Obeskattad reserv, bunden fond eller valfrihet

Förslag: Skattereglerna utformas så att de blir neutrala i förhållande till behandlingen i redovisningen. Vinsterna ska därför bindas i bolaget antingen genom att ett belopp motsvarande de obeskattade vinsterna redovisas som en obeskattad reserv eller – om de civilrättsliga reglerna ändras så att detta blir möjligt – på frivillig grund sätts av till bundet eget kapital. I båda fallen ska beloppet reduceras med det belopp som en del företag redovisar som en uppskjuten skatteskuld i anledning av motsvarande temporära skillnader.

Hur ska då ett företag göra om det vill utnyttja de möjligheter till skattecredit som de materiella reglerna ger?

Den metod som är naturlig mot bakgrund av vad som gäller i dag och som utan vidare ändringar i ÅRL eller ABL kan tillämpas är att de obeskattade vinsterna bokförs som obeskattade reserver. Det innebär att det samlade beloppet bokförs som en egen post mellan ”eget kapital” och ”skulder”.

Systemet med obeskattade reserver är vedertaget och sedan länge tillämpat för vissa poster i Sverige. Systemet har också accepterats av EU och någon risk för att det skulle kunna underkännas såsom stridande mot gemenskapsbestämmelser torde inte finnas.

Det finns alltså redan i nuläget en helt acceptabel metod för att hantera de obeskattade vinsterna inom redovisningen. Det kan emellertid antas att vissa företrädare för företagen och redovisningen tycker att det vore en fördel om de obeskattade vinsterna kunde redovisas på ett sätt som bättre överensstämmer med dess företagsekonomiska innebörd. För dessa är det säkert tilltalande om de obeskattade vinsterna kan bokföras som en del av det bundna egna kapitalet.

En sådan lösning torde förutsätta att det i ABL och andra relevanta lagar finns en möjlighet för företaget att omvandla fritt eget kapital till bundet eget kapital. Det behövs också regler om hur detta kapital i så fall upphör att vara bundet.

Det finns också vissa inslag i nu gällande redovisningsregler som tillsammans med de föreslagna reglerna möjligen kan sägas ge en ur redovisningsperspektiv mindre tilltalande lösning. Det gäller t.ex. fond för verkligt värde, som ska redovisas som fritt eget kapital.

Detsamma gäller för omräkningsdifferenser som är hänförliga till filialer.

Utredningens uppdrag omfattar inte att lämna förslag som avser ändringar i ÄRL eller ABL. De bestämmelser som här föreslås är emellertid neutrala i detta avseende. I dagsläget kan ett företag redovisa de obeskattade vinsterna som obeskattade reserver. Ändras de civilrättsliga reglerna, så att det blir möjligt att i stället redovisa dem som bundet eget kapital kräver det ingen ändring i IL. Utredningen har under hand samrått med Justitiedepartementet, som är medvetet om önskemålet om ändringar i civilrättsliga regler till följd av de regler som utredningen föreslår.

Hur förhåller sig redovisningen av de obeskattade vinsterna till redovisningen av uppskjuten skatt? Även i detta avseende är de bestämmelser som föreslås neutrala. Det innebär att det är den sammantagna effekten på möjligheten att dela ut obeskattade vinster som är av intresse. Om en sådan utdelning hindras av att man redovisar obeskattade reserver, uppskjutna skatteskulder eller bundet kapital saknar betydelse för beskattningen. Konkret innebär detta att det företag som redovisar ett belopp som motsvarar en del av de obeskattade vinsterna som en uppskjuten skatteskuld inte behöver ta med denna del i den obeskattade reserven eller i det bundna kapitalet.

Hur ska man se till att den totala beskattningen inte blir högre?

Förslag: Genom att ett belopp motsvarande inkomsten dras av efterföljande beskattningsår behöver de enskilda posterna inte särskiljas.

Syftet med reglerna är att se till att det inte går att dela ut de obeskattade vinster som uppstår vid skillnader i periodisering mellan redovisning och beskattning. Syftet är alltså inte att höja nivån på bolagsbeskattningen. Det behövs en teknik för att se till att de beskattningsåtgärder som blir aktuella inte blir permanenta.

Det finns flera sätt att se till att beskattningen blir tillfällig. Man kan t.ex. ändra det skattemässiga värdet på de poster som ingår i underlaget för att fastställa de obeskattade vinsternas storlek när företaget beskattats för att det redovisat sådana vinster så att de kan delas ut. En nackdel med denna metod är emellertid att man då

måste ha regler som anger vilka poster det gäller. Särskilt i en situation då inte samtliga företagets obeskattade vinster redovisas som fritt eget kapital behövs det regler som fördelar det avskattade beloppet på de olika posterna. Detta blir komplicerat och bör undvikas.

En enklare metod är att "rulla" beskattningen framför sig. Om ett företag beskattats för att det redovisat obeskattade vinster så att de kan delas ut ett år medges företaget under efterföljande beskattningsår avdrag med motsvarande belopp. Denna teknik innebär att det alltid är den aktuella relationen mellan obeskattade vinster och redovisning av fritt eget kapital som ligger till grund för eventuella beskattningsåtgärder.

Beskattningsår m.m.

Förslag: Inkomsten ska tas upp det år som de obeskattade vinsterna redovisas så att de kan delas ut. Om underlaget för att beräkna de obeskattade vinsterna ändras efter taxeringen genom omprövningsbeslut eller beslut från domstol, ska tidigare beskattning inte ändras.

Beskattningsår

I det fall ett företag beskattas kommer beskattningen att grunda sig på värden som både hämtas från företagets deklaration och från dess årsredovisning. Ett företag deklarerar i maj. Har det kalenderår som räkenskapsår behöver resultat- och balansräkningar inte vara fastställda när deklarationen lämnas in. Detta väcker frågan vilket år ett företag ska beskattas om det redovisar obeskattade vinster så att de kan delas ut.

Förslaget innebär att ett företag ska beskattas det år vinsterna redovisas så att de kan delas ut. Ett exempel kan illustrera. Om ett företag i sin deklaration för år 1 har obeskattade vinster och inte redovisar en obeskattad reserv av motsvarande storlek ska företaget beskattas år 1.

Företaget beskattas även om resultat- och balansräkning inte är fastställda när deklarationen lämnas in. I detta avseende skiljer sig den framtida beskattningen inte från vad som gäller i dag i de fall det finns ett materiellt eller formellt samband.

Efterföljande ändringar av poster som är relevanta för underlaget

En särskild men inte oviktig fråga är hur man ska behandla det fallet att belopp som är en del i underlaget för en eventuell beskattning av obeskattade vinster ändras efter taxeringen, t.ex. genom ett omprövningsbeslut eller genom domstols dom.

Den situation som framför allt är av intresse gäller att det skattemässiga värdet på en tillgång sänks eller att det skattemässiga värdet på en skuld höjs. Då ökar de obeskattade vinsterna. Frågan som uppstår är om detta också ska leda till att företaget beskattas för att den obeskattade reserv det redovisat inte motsvarar de obeskattade vinsterna. Förslaget innebär att det inte ska vara så. Någon ytterligare beskattning blir det alltså inte frågan om. I stället hanteras problemet inom ramen för systemet med en rullande beskattning. Finns posten som det ändrade beslutet gällde kvar i företaget kommer ändringen att få genomslag i den beräkning av underlaget som ska göras i den nästkommande deklarationen.

Vad gäller då om de obeskattade vinsterna minskar till följd av senare ändrade taxeringsbeslut. Inte heller i detta fall ska någon ändring göras. Företaget har i dessa fall normalt anpassat sig efter det beslut som gäller och redovisat en större obeskattad reserv än som varit nödvändigt. Någon glädje av att detta i efterhand ändras torde företaget emellertid inte ha. Inte heller i det fall företaget delat ut de obeskattade vinsterna och blivit beskattat för detta finns det anledning att i efterhand korrigera denna beskattning. Detta skulle komplicera systemet och "felet" rättas ju till genom att företaget efterföljande år får avdrag med motsvarande belopp.

Genom att några konsekvensändringar av underlaget för att beräkna de obeskattade vinsterna inte ska göras förenklas också systemet avsevärt.

Det är värt att framhålla att den föreslagna bestämmelsen inte träffar det fallet att ett företag redovisat obeskattade vinster som fritt eget kapital men inte tagit upp ett motsvarande belopp till beskattning. Den föreslagna bestämmelsen möjliggör i en sådan situation för Skatteverket att höja bolagets taxering.

Handelsbolag m.m.

Förslag: I en särskild bestämmelse i inkomstskattelagen (1999:1229) anges att även sådana obeskattade vinster som uppstått i ett handelsbolag eller i ett annat svenskt delägarbeskattat företag ska behandlas på samma sätt som de obeskattade vinster som uppstått direkt hos det skattesubjekt på vilket reglerna om obeskattade vinster är tillämpliga.

Reglerna om obeskattade vinster gäller för svenska aktiebolag och för andra svenska subjekt som har s.k. skyddat kapital.

En särskild fråga är vad som ska gälla om verksamheten inte bedrivs direkt hos ett skattskyldigt bolag eller annat skattesubjekt som träffas av reglerna om obeskattade vinster. Vad ska gälla då? Det kan handla om verksamhet i ett svenskt handelsbolag som har ett svenskt aktiebolag som bolagsman, ett utländskt delägarbeskattat bolag som ägs av ett svenskt bolag eller ett svenskt aktiebolags verksamhet i en filial i utlandet.

Åtminstone för filialerna kan det redan utifrån huvudregeln inte råda någon tvekan om att reglerna är tillämpliga även på obeskattade vinster som uppstått i filialen. Även verksamheten i filialen är en del av det svenska skattesubjektet. Några särskilda lagregler för denna situation behövs inte. Det bör dock påpekas att frågan om obeskattade vinster inte får någon betydelse i de fall inkomsten från en filial är undantagen från beskattning i Sverige till följd av ett skatteavtal.

När det gäller handelsbolag och utländska delägarbeskattade bolagen finns det möjligen utrymme för mer tvekan. Därför ska särskilda regler tas in i IL. Av reglerna ska framgå att ett aktiebolag är skyldigt att hantera obeskattade vinster som är hänförliga till nu aktuell indirekt bedriven verksamhet på samma sätt som andra obeskattade vinster.

10 Förenklingar

10.1 Inledning

Inom redovisningen finns en långt driven ambition att söka lösningar som ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Inkomster och utgifter ska i möjligaste mån hänföras till rätt räkenskapsår. I årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, anges också uttryckligen att redovisningen ska ge en rättvisande bild. Även i övrigt ställer redovisningsreglerna stora krav på kunskap och administrativt stöd.

I kombination med en komplex verklighet kan denna ambition ibland leda till att stora resurser får läggas på redovisningen. Om det inte fanns instrument för att nyansera den högt ställda ambitionen i de fall det är mindre viktigt att finna den korrekta lösningen, skulle oproportionellt stora resurser få läggas på att göra rätt. Därför finns väsentlighetsprincipen.

Väsentlighetsprincipen gäller även vid beskattningen som en konsekvens av att vi har ett samband mellan redovisning och beskattning. Avskaffas sambandet saknas stöd för ett generellt väsentlighetstänkande vid beskattningen. Detta aktualiserar frågan hur väsentlighetsfrågan ska lösas i skattereglerna.

Utgångspunkten för utredningens arbete är att det ska införas särskilda skatteregler i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och att dessa väsentligen ska bygga på motsvarande principer som ligger till grund för eller kan antas komma att ligga till grund för redovisningsreglerna för mindre företag. Eftersom de särskilda skattereglerna kan antas bygga på lösningar som tillämpas inom redovisningen överförs de problem som finns i redovisningen till beskattningen.

10.2 Redovisning

10.2.1 Väsentlighetsprincipen

I dag torde det råda enighet om att det finns en väsentlighetsprincip inom redovisningen, även om principen under senare tid ifrågasatts internationellt. Varken IFRS, Redovisningsrådet eller Bokföringsnämnden (BFN) beskriver emellertid principen närmare i normgivning eller förord.

Däremot finns det olika uppfattningar om principens närmare innebörd. Oenigheten gäller hur principen ska tillämpas i ett konkret fall, t.ex. hur stora belopp som är oväsentliga. Men den gäller också mer principiella frågor, t.ex. om man kan underlåta att över huvud taget redovisa en inkomst på grund av att den är oväsentlig eller om väsentlighetsbedömningen endast kan gälla periodiseringen.

I BFN:s uttalande Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (med det allmänna rådet BFNAR 2000:2) anges att de allmänna råden inte behöver tillämpas på oväsentliga poster (punkt 7). I motiveringen till punkten förklaras vad som avses med oväsentliga poster.

Vad som ska förstås med oväsentliga poster framgår motsatsvis av den följande framställningen om väsentliga poster. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar på basis av den information som lämnas i de finansiella rapporterna. Att en post bedöms vara oväsentlig innebär inte att den kan utelämnas från redovisningen med hänvisning härtill. I stället innebär det att posten inte nödvändigtvis behöver behandlas i full överensstämmelse med de principer som angivits i det allmänna rådet. Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig kan beloppets relativa storlek i vissa fall ha avgörande betydelse. I andra fall kan andra bedömningsgrunder vara avgörande. Avgörandet måste ske på basis av en professionell bedömning som i det enskilda fallet tar hänsyn till de aktuella förhållandena. Exempel på information som är av betydelse med utgångspunkt från en annan bedömningsgrund än beloppets relativa storlek är uppgifter som krävs enligt lag, föreskrifter och redovisningsrekommendationer, där det är uppenbart att beloppets storlek inte är av avgörande betydelse.

10.2.2 Förenklingar för mindre företag

Den 1 januari 2007 ändrades reglerna om bl.a. bokföringsskyldighet för mindre företag. Reglerna om löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning förenklades bl.a. genom att mer komplicerade bestämmelser endast blev tillämpliga på större företag.

De nya reglerna innebär bl.a. att företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning, däribland de enskilda näringsidkarna, och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, får tillämpa en kontantmetod, dvs. dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras; 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078), BFL. Metoden får även tillämpas av andra bokföringsskyldiga om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (5 kap. 2 § fjärde stycket BFL).

En nyhet är att alla företag som är bokföringsskyldiga ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (6 kap. 1 och 2 §§ BFL). Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta årsbokslut i förenklad form (6 kap. 3 §). Ett förenklat årsbokslut består av en resultaträkning och en balansräkning och upprättas enligt god redovisningssed (6 kap. 10 §).

10.2.3 Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut

BFN har i en vägledning, Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (med det allmänna rådet BFNAR 2006:1), samlat de redovisningsregler som gäller för de flesta enskilda näringsverksamheter. Grunden för vägledningen är att fysiska personer som upprättar ett förenklat årsbokslut ska tillämpa reglerna i den.

En utgångspunkt i vägledningen är att reglerna ska vara så enkla som möjligt men ändå motsvara de krav som bör ställas på redovisningen i en enskild näringsverksamhet av mindre omfattning. Det sägs i vägledningen att i detta ligger en strävan att det bokföringsmässiga resultatet så långt det är möjligt ska överensstämma med det resultat som beskattningen grundar sig på.

En annan utgångspunkt är att alla de bestämmelser som gäller för redovisningen ska finnas med i vägledningen. I vissa fall finns det hänvisningar till andra regler, t.ex. reglerna i IL.

Av det allmänna rådet framgår att ett företag får bokföra enligt kontantmetoden eller enligt faktureringsmetoden. Något förenklat kan man säga att kontantmetoden innebär att inbetalningar till och utbetalningar från företaget samt insättningar och uttag ska bokföras löpande men att periodiseringar ska göras i samband med bokslutet. De periodiseringar som ska göras är dock inte fullständiga. Hänsyn ska t.ex. inte tas till upplupna intäkter och kostnader.

Det allmänna rådet innefattar även andra förenklingar. BFN har här valt att använda beloppet 5 000 kronor som gräns för ett antal poster. Om det bokförda värdet av inventarier före årets avskrivning uppgår till högst 5 000 kronor behöver de inte tas upp i balansräkningen utan kan skrivas av och redovisas som en kostnad. Ett lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kronor behöver inte heller tas upp i balansräkningen utan får redovisas som en kostnad. Förskott till leverantörer respektive förskott från kunder som uppgår till högst 5 000 kronor behöver inte tas upp som fordringar eller skulder. Ränteinkomster respektive ränteutgifter som hänför sig till räkenskapsåret men som ännu inte betalats behöver inte tas upp som fordringar eller skulder om de sammanlagt uppgår till högst 5 000 kronor.

Ytterligare förenklingar av redovisningslagstiftningen övervägs av Utredningen om enklare redovisning (Ju 2007:7). Enligt direktiven (dir. 2007:78) ingår bl.a. följande frågor i utredningsuppdraget:

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv i små och medelstora företag
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.
- Gemensam verifikation
- Reglerna om årsbokslut

I delbetänkandet Enklare redovisning (SOU 2008:67) har utredningen behandlat dessa frågor. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 juni 2009.

10.3 Skatterätt

10.3.1 Väsentlighetsprincipen

Väsentlighetsprincipen är en del av regelsystemet inom redovisningen. Eftersom beskattningen utgår från god redovisningssed när det inte finns uttryckliga regler om vilken beskattningstidpunkt som ska gälla är det rimligt att anta att väsentlighetsprincipen gäller även vid beskattningen. Betydelsen av väsentlighetsprincipen har dock inte uppmärksammats särskilt mycket i skattesammanhang.

Det är framför allt rättsfallet RÅ 1994 ref. 2 som belyser betydelsen av väsentlighetsprincipen. Rättsfallet gällde ett energibolag som hade mottagit anslutningsavgifter. Bolaget hade inte redovisat avgifterna som intäkter vid beskattningen utan i stället reducerat avskrivningsunderlaget för sina anläggningstillgångar. Regeringsrätten gjorde bedömningen att redovisningssättet inte var förenligt med god redovisningssed och att det inte kunde ligga till grund för bolagets taxering. I frågan om hur anslutningsavgifterna skulle periodiseras konstaterade domstolen att de uppgick till endast omkring 0,4 procent av bolagets intäkter för elkraft under räkenskapsåret. Regeringsrätten ansåg att en periodisering av en oväsentlig del av intäkterna inte borde göras. Samtliga anslutningsavgifter under räkenskapsåret skulle därför tas upp som intäkt.

Den fråga som ställdes på sin spets i rättsfallet är om det är frivilligt att tillämpa väsentlighetsprincipen eller om man faktiskt inte får göra rätt i fråga om oväsentliga belopp. Frågan är nog främmande för redovisare men utifrån bedömningen i rättsfallet kan konstateras att det är en realitet inom beskattningen. Bedömningen innebar att det inte var förenligt med god redovisningssed att periodisera oväsentliga belopp, i vart fall inte på det sätt bolaget gjort. Frågan har senare prövats av flera kammarrätter med olika utgång.

10.3.2 Förenklingsregler

Det finns förenklingsregler av olika slag vid beskattningen. En del av dem har tillkommit för att allmänt sett förenkla den skattemässiga hanteringen för näringsidkare. En sådan regel är bestämmelsen om ersättningar för avverkningsrätt under flera år i 21 kap. 3 § IL. Den innebär att om ersättning för upplåtelse av rätt att

avverka skog ska betalas under flera år får upplåtaren som intäkt varje år ta upp den del av ersättningen som betalas under året.

Några förenklingsregler tycks mera ge uttryck för en väsentlighetsprincip. Det gäller t.ex. bestämmelserna om omedelbart avdrag för utgifter för inventarier, byggnader och markanläggningar. Omedelbart avdrag kan göras för inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år (18 kap. 4 § IL) samt för byggnader och markanläggningar som är avsedda att användas bara ett fåtal år (19 kap. 6 § respektive 20 kap. 8 § IL). Trots att det egentligen finns ekonomisk grund för en periodisering av utgifterna vid beskattningen är det möjligt att dra av utgifterna med en gång.

10.3.3 Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut

I syfte att göra det möjligt för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut att använda det även vid inkomstbeskattningen har nya bestämmelser införts i IL.

De nya bestämmelserna gäller periodisering av inkomster och utgifter samt redovisningen av lager, pågående arbeten och inventarier och innebär följande.

- Periodiseringen av inkomster och utgifter ska göras enligt god redovisningssed även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor (14 kap. 2 § tredje stycket IL).
- Med anskaffningsvärde på lager avses det värde som följer av god redovisningssed (17 kap. 2 § tredje stycket IL).
- Om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor behöver inte något värde på lagertillgångarna tas upp (17 kap. 4 a § IL).
- Bestämmelserna om pågående arbeten som utförs på löpande räkning får tillämpas även på arbeten som utförs till fast pris (17 kap. 24 § andra stycket IL). Det innebär att något värde på pågående arbeten inte behöver tas upp och att kostnaderna kan dras av löpande och intäkterna redovisas i takt med faktureringen.

- Med anskaffningsvärde på inventarier avses det värde som följer av god redovisningssed (18 kap. 7 § andra stycket IL).
- Om avskrivningsunderlaget för inventarierna uppgår till högst 5 000 kronor får värdeminskningssavdrag göras med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § första stycket IL).

10.4 Överväganden och förslag

10.4.1 Allmänt

Förslag: En allmän väsentlighetsregel införs i inkomstskattelagen (1999:1229). Därutöver införs olika förenklingsregler:

1. en kontantmetod för vissa enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag,
2. en alternativregel och
3. konkreta förenklingsregler.

Utredningens förslag innebär att sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra. En konsekvens av detta är att möjligheten att vid beskattningen förlita sig på den väsentlighetsprincip som gäller inom redovisningen bortfaller.

Utgångspunkten vid utformningen av särskilda skatteregler är att dessa väsentligen ska bygga på motsvarande principer som ligger till grund för eller kan antas komma att ligga till grund för redovisningsreglerna för mindre företag. Ambitionen är alltså att förslagen i så stor utsträckning som möjligt ska överensstämma med K2-reglerna. Exempel på skatteregler som har sin utgångspunkt i redovisningsreglerna är regeln om varuförsäljning vid delleranser (avsnitt 12.7.9), när ersättning för hyra ska tas upp (avsnitt 13.6.5) och när ersättning för underlåtenhet att utnyttja tillgångar eller driva verksamhet ska tas upp (avsnitt 11.4.2). Ett exempel som avser utgifter är regeln om när avgångsvederlag får dras av (avsnitt 16.5.5).

Mycket talar emellertid för att särskilda skatteregler som bygger på redovisningen behöver kombineras med någon form av väsentlighetsregler. Frågan är hur reglerna ska utformas. Tre alternativ är tänkbara.

Det första alternativet innebär att man försöker i lag införa en allmän väsentlighetsprincip av den typ som tillämpas inom redovisningen och helt förlitar sig på denna. Detta alternativ bör avvisas. Det är knappast möjligt att på en gång i lag införa en regel som är allmän och tillräckligt tydlig för att vara operationell. Att införa en sådan regel skulle därför vara att överföra de problem med väsentlighetsprincipen som hittills funnits inom redovisningen, och som bidrar till att principen i dag ifrågasätts.

Det andra alternativet är att områdesvis införa flera mer konkreta förenklingsregler. Exempel på sådana finns redan i nu gällande skattelagsstiftning, t.ex. i bestämmelsen om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde i 18 kap. 4 § IL. En sådan lösning kan sannolikt fungera väl, men det är osäkert om man med särskilda regler kan säkerställa en rimlig tillämpning i alla de fall då en väsentlighetsprincip med ett bevarat samband skulle få betydelse.

Det tredje alternativet innebär en kombination av de två först behandlade alternativen. En allmän regel som etablerar en väsentlighetsprincip inom beskattningen kombineras med särskilda förenklingsregler. Denna lösning bör enligt utredningens mening väljas.

Utöver en allmän väsentlighetsregel och särskilda förenklingsregler för olika poster föreslås ytterligare två åtgärder för att förenkla för företagen.

En kontantmetod föreslås för vissa enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. För att en sådan metod ska innebära en förenklingskrävs att den genomförs även på andra områden, dvs. på redovisningsområdet och i mervärdesskattesystemet.

Det andra förslaget gäller alternativregeln som redan behandlats i kapitel 8. Regeln innebär att beskattningen samordnas med redovisningen för de skattskyldiga som vill tidigarelägga beskattningen.

10.4.2 Väsentlighetsregeln

Förslag: En väsentlighetsregel införs i 14 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) som innebär följande. Under förutsättning att resultatet bara påverkas oväsentligt och att den skattskyldige gör samma sak i räkenskaperna 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 följer av övriga bestämmelser i lagen.

En tillämpning av väsentlighetsregeln får inte leda till att inkomster tas upp senare eller utgifter dras av tidigare än när de betalas.

Bedömningen av om väsentlighetsregeln kan tillämpas, ska göras post för post. Om det sammanlagda värdet av liknande poster är väsentligt får väsentlighetsregeln inte tillämpas, trots att posterna var för sig är oväsentliga.

Eftersom man tillämpar en väsentlighetsprincip i redovisningen är det rimligt att införa en väsentlighetsregel vid beskattningen. Det ligger i sakens natur att den ska kunna tillämpas bara om resultatet påverkas oväsentligt. Likaså är en naturlig utgångspunkt att regeln bara ska gälla beskattningstidpunkten, dvs. när inkomster ska tas upp eller utgifter dras av, men inte omfångsfrågan, dvs. om inkomster över huvud taget ska tas upp eller utgifter dras av.

En fråga att ta ställning till är hur väsentlighetsregeln ska förhålla sig till den faktiska redovisningen i räkenskaperna. Det finns skäl för att regeln ska vara frikopplad från redovisningen. Det ligger i linje med huvudinriktningen på förslagen, nämligen att skattereglerna ska vara frikopplade från redovisningen. Det finns emellertid exempel i utredningens förslag på att det för vissa poster ska finnas ett samband med redovisningen i räkenskaperna. Det gäller t.ex. i fråga om värderingsmetod för lager. Utredningen har stannat för att detsamma ska gälla vid tillämpningen av väsentlighetsregeln. Om regelverken inte samordnas blir det heller inte frågan om en reell förenkling, utan bara en skattecredit. Det kommer således inte att vara möjligt att t.ex. dra av utgifter som

aktiveras i räkenskaperna med stöd av väsentlighetsregeln. Sådana utgifter måste även redovisas som kostnader i räkenskaperna.

Om väsentlighetsregeln blir tillämplig är effekten att den post som avses inte behöver tas upp respektive dras av när den annars enligt de vanliga reglerna skulle ha tagits upp eller dragits av. Frågan är då när den i stället ska tas upp eller dras av. Utredningen har stannat för ett alternativ som innebär att den enda tillåtna tidpunkten vid en tillämpning av väsentlighetsregeln är betalningstidpunkten.

Bedömningen ska i regel göras post för post. I vissa fall kan emellertid en sådan prövning leda fel. Det är t.ex. fallet om flera liknande poster var och en för sig är oväsentliga, men sammantaget väsentliga. I sådana fall ska enligt förslaget prövningen avse det sammantagna värdet av posterna.

Förslaget till väsentlighetsregel placeras i 14 kap. 5 § IL.

10.4.3 Kontantmetoden

Förslag: En kontantmetod införs i 14 kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229) och innebär följande:

- Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med enbart fysiska delägare som upprättar förenklat bokslut ska ta upp inkomster och dra av utgifter det beskattningsår då inkomsterna kan disponeras respektive utgifterna betalas eller regleras på liknande sätt.
- Bestämmelserna om utgifter för lager, inventarier, byggnader och markanläggningar ska dock tillämpas.
- Delägarna i handelsbolag ska tillämpa reglerna om periodisering av räntor i 14 a och 14 b kap. inkomstskattelagen.
- Statliga stöd får hänföras till den period de avser.

Inledning

Som beskrivits ovan har regler införts i IL som gör det möjligt för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut att använda detta även vid beskattningen. Det system som införts innebär möjligheter att tillämpa en kontantmetod i olika avseen-

den. Kravet på bokföringsmässiga grunder har därför strukits för denna kategori näringsidkare. Den skattemässiga periodiseringen ska i stället enbart göras enligt god redovisningssed, vilket motsvaras av BFN:s vägledning och allmänna råd.

Handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare

Utredningen har i uppdrag att överväga om förenklade regler kan gälla även för handelsbolag med enbart fysiska personer i delägarkretsen. Även för dessa ska gälla att de ska göra ett förenklat bokslut, vilket innebär att handelsbolaget inte får omsätta mer än tre miljoner kronor årligen. Övervägande skäl talar för att handelsbolagen ska behandlas på samma sätt som de enskilda näringsidkarna. Utredningen föreslår alltså att handelsbolag med enbart fysiska personer i delägarkretsen ska behandlas på samma sätt som enskilda näringsidkare. Vad som ska gälla för räntor diskuteras nedan.

Ytterligare förenklings

Det finns anledning att överväga om de förslag som lämnats inom ramen för det s.k. K1-projektet kan förenklas ytterligare. Först diskuteras allmänt skälen för en sådan lösning och hur denna skulle kunna se ut. Därefter diskuteras om detta kan ge upphov till risker för skatteundandragande.

Utgångspunkten för utredningens arbete är att periodiseringsfrågorna vid beskattningen ska avgöras av skattelag och inte av redovisningsnormgivning. Det nuvarande systemet för enskilda näringsidkare med ett förenklat årsbokslut kan därför inte kvarstå utan måste ersättas med uttryckliga regler om när intäkter ska tas upp och kostnader dras av vid beräkningen av resultatet. Frågan är emellertid om det inte finns anledning att ta ytterligare ett steg på den inslagna linjen.

Det är ett allmänt önskemål hos lagstiftare, organisationer m.fl. om att administrationen och regelverken kring verksamheten i små företag ska göras enklare. Ett naturligt steg i en sådan utveckling är enligt utredningens mening att gå vidare på den väg som systemet för enskilda näringsidkare med ett förenklat årsbokslut innebär och grunda beskattningen på en kontantmetod, dvs. där det är belopp

som betalas in som ska tas upp och belopp som betalas ut som ska dras av. Detta ska gälla för vanliga inkomster och utgifter i verksamheten.

I IL finns i dag regler som innebär att avdrag för utgifter tidigareläggs och att beskattningen av inkomster senareläggs. Exempel på den första gruppen av regler är avdrag för beräknade egenavgifter (16 kap. 29 § andra stycket). Exempel på den andra gruppen av regler är skogsavdrag (21 kap. 4 §) och avdragen för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto (21 kap. 21 §). Frågan är om det är rimligt att behålla sådana regler för skattskyldiga som ska beskattas enligt en kontantmetod. Besvarandet av den frågan förutsätter emellertid en mer omfattande analys än vad som är möjligt att åstadkomma inom ramen för utredningens uppdrag. Utredningens slutsats är därför att sådana regler om tidigareläggning av avdrag och senareläggning av beskattning ska vara möjliga att tillämpa även om beskattningen av vanliga inkomster och utgifter sker enligt en kontantmetod.

Enbart för större investeringar i inventarier, byggnader och markanläggningar och liknande ska det – liksom i nuvarande system – finnas ett krav på periodisering av utgifter. Sådana utgifter ska alltså dras av genom värdeminskingsavdrag. Även lager ska tas upp.

Införandet av en utvidgad kontantmetod för de små företagen innebär att beskattningen i fortsättningen kommer att utgå från två tydliga huvudspår, förutom kontantmetoden kommer belöpandeprincipen att gälla.

Tanken på en renodlad kontantmetod har väckts i olika sammanhang. Skatteverket har exempelvis i ett idéunderlag den 24 april 2007, Förenkling för småföretag, föreslagit att enskilda näringsidkare ska ha möjlighet att välja mellan kontantmetoden och faktureringsmetoden i bokföringen. Kontantmetoden innebär att fordringar och skulder inte behöver beaktas vid årets slut. Det överskott som kan beräknas enligt någon av metoderna ska läggas till grund för beskattningen (s. 25).

För att en utvidgad kontantmetod ska bli meningsfull krävs att det görs en anpassning i övriga system, dvs. i redovisningen och i mervärdeskattesystemet. I sitt idéunderlag skriver Skatteverket bl.a. följande i den delen. Om det föreligger förutsättningar att genomföra ändringar dels i BFL så att bokföring av fordringar och skulder inte behöver ske vid räkenskapsårets utgång, dels vid inkomstbeskattningen så att särskild avstämning av fordringar och skulder vid årsskiftena inte behöver ske, anser verket att det bör

utredas hur ett nytt redovisningssystem för mervärdesskatt skulle kunna utformas (s. 26).

Risker med en kontantmetod

Frågan är om en kontantmetod kan innebära ökade risker för skatteundandragande.

Det innebär principiellt alltid ökade risker för skatteundandragande när det finns asymmetriska regler i ett skattesystem. Regler som leder till att beskattningstidpunkten för en viss kategori skattskyldiga knyts till betalningstidpunkten samtidigt som belöpandeprincipen ska gälla för andra kategorier, innebär en asymmetri. Det går därför att tänka sig fall där reglerna skulle kunna utnyttjas för att senarelägga beskattningen av en inkomst hos en part i en affärstransaktion, samtidigt som motparten får omedelbart avdrag för motsvarande utgift. Detta är ett problem och frågan är om det går att hantera inom ramen för den tänkta kontantmetoden.

En faktor att ta hänsyn till är att den avgränsning som föreslås för kontantmetoden innebär att det inte kan bli fråga om att tillämpa olika principer i samma koncern. Enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska delägare ingår per definition inte i en koncern. Även om det kan vara så att en enskild näringsidkare också är ägare till ett aktiebolag torde riskerna med att näringsidkaren och bolaget gör affärer med varandra bara för att kringgå regler om beskattningstidpunkten inte vara så stora att det utgör skäl för att avstå från att införa kontantmetoden. Möjligheterna att åstadkomma skattefördelar i samband med normala transaktioner – gällande t.ex. försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster – får anses vara begränsade.

Däremot får det anses föreligga särskilda risker när det gäller transaktioner som är lätta att genomföra. Hit hör lån och andra finansiella transaktioner. När det gäller periodisering av räntor innehåller IL också särskilda begränsningar för K1-företagen. Det kan övervägas om särskilda regler för räntor skulle kunna behövas.

När det gäller de enskilda näringsidkarna är det av särskilt intresse att finansiella tillgångar enligt 13 kap. 7 § IL bara tillhör näringsverksamheten i begränsad omfattning (jfr RÅ 1997 ref. 5). Med de begränsningar som finns är det svårt att se att det för

enskild näringsverksamhet skulle gå att utnyttja en kontantmässig redovisning av räntor på ett inte avsett sätt.

Utredningen bedömer att det förhåller sig annorlunda med handelsbolag. Handelsbolaget är en juridisk person och reglerna i 13 kap. 7 § IL har ingen motsvarighet för handelsbolag. Ett exempel kan illustrera hur en kontantmässig beskattning av räntor skulle kunna utnyttjas i handelsbolag.

Ett handelsbolag bedriver näringsverksamhet. Handelsbolaget lånar upp pengar på villkor som bl.a. innebär att ränta betalas löpande. Tillämpas en kontantmetod innebär det att ränteutgiften blir avdragsgill. Handelsbolaget förvärvar för de inlånade medlen nollkupongsobligationer. Eftersom kontantmetoden gäller tas någon upplupen räntefordran inte upp till beskattning. Effekten av in- och utlåningstransaktionerna kommer att bli att beskattningen av den vinst som uppstår i företagets egentliga verksamhet skjuts på framtiden.

Exemplet visar att det är problematiskt att ha en kontantmetod för handelsbolag avseende räntor. För dessa bör tillämpningen av kontantmetoden därför begränsas.

Den närmare utformningen av kontantmetoden

Kontantmetoden ska gälla enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med enbart fysiska delägare som upprättar förenklat bokslut. Metoden innebär att inkomster ska tas upp och utgifter dras av det beskattningsår då inkomsterna kan disponeras respektive utgifterna betalas eller regleras på liknande sätt.

Avsikten är att kontantmetoden ska gälla sådana inkomster och utgifter som annars ska periodiseras enligt belöpandeprincipen eller enligt de periodiseringsregler som ska finnas i 14 a och 14 b kap. IL.

För framför allt lantbrukare kan statliga stöd ibland vara en mycket viktig inkomstkälla. Om de statliga stöden betalas ut vid olika tillfällen under olika år kan det ge negativa effekter för socialförsäkringsförmånerna. Reglerna bör därför ge möjlighet att tillämpa belöpandeprincipen på stöden utan att företagen för den skull i övrigt utestängs från att tillämpa de förenklade reglerna. Statliga stöd får alltså hänföras till de beskattningsår de avser.

För att undvika skatteplanering som inte är avsedd ska i enlighet med vad som tidigare anförts delägarna i handelsbolag tillämpa reglerna om periodisering av räntor i 14 a och 14 b kap. IL.

Kontantmetoden utgör däremot inte hinder för skattskyldiga att tillämpa andra periodiseringsregler i IL än de i 14 a och 14 b kap. IL. Det gäller t.ex. regler om inkomster i 15 kap., om utgifter i 16 kap., om frukt- och bärodlings samt substansminskning i 20 kap., om skogsfrågor i 21 kap., om pensionskostnader i 28 kap., om näringsbidrag i 29 kap., om periodiseringsfonder i 30 kap., om ersättningsfonder i 31 kap., om upphovsmannakonto i 32 kap., om räntefördelning i 33 kap. och om expansionsfonder i 34 kap.

Investeringar i maskiner och anläggningar m.m. kan uppgå till betydande belopp även för skattskyldiga som ska tillämpa kontantmetoden. Reglerna om utgifter för lager (17 kap.), inventarier (18 kap.), byggnader (19 kap.) och markanläggningar (20 kap.) ska därför tillämpas. I de fall det är frågan om investeringar till mindre belopp kan omedelbart avdrag ändå medges enligt förenklingsreglerna för sådana tillgångar.

Förslaget till bestämmelserna om kontantmetoden placeras i en ny paragraf, 14 kap. 5 a § IL.

10.4.4 Alternativregeln

Förslag: Det ska finnas en alternativregel i inkomstskattelagen (1999:1229) som innebär att en skattskyldig får frånga övriga bestämmelser om beskattningstidpunkten om det innebär en tidigarelagd beskattning och att beskattningen samordnas med redovisningen.

Utredningens utgångspunkt är att de särskilda skattereglerna ska vara minimiregler. Alla regler är därmed frivilliga i den meningen att skatterättsliga bestämmelser inte hindrar att man tidigarelägger beskattningen. En motsatt ordning skulle kunna orsaka administrativt merarbete.

Utredningen föreslår således en generell förenklingsregel, en alternativregel. Den möjliggör för en skattskyldig att frånga IL:s huvudregler om beskattningstidpunkt om det leder till en tidigarelagd beskattning och beskattningen härigenom samordnas med redovisningen (se vidare kapitel 8). Regeln innebär alltså att ett

företag kan välja att bli beskattat utifrån redovisningen så länge metoden i redovisningen leder till en tidigarelagd beskattning. De företag som t.ex. vill använda ett lagerredovisningssystem, som inte tar hänsyn till väsentlighetsreglerna, kan genom att tillämpa den alternativa beskattningsmetoden bli beskattade utifrån redovisningen.

10.4.5 Konkreta förenklingsregler

Förslag: Även i fortsättningen ska det finnas konkreta förenklingsregler inom olika områden.

Det är angeläget att de särskilda reglerna utformas så att de verkligen ger en administrativ lättnad. Ett problem med belopps- eller relationsbestämda väsentlighetsregler är att de lätt kan utformas så att utfallet först måste beräknas för att man ska kunna veta om regeln kan tillämpas. För att undvika detta är det viktigt att reglerna utgår från mer övergripande prövningar, t.ex. från vad som är normalt i företaget och inte från utfallet av enskilda transaktioner eller snävt avgränsade tidsperioder.

Det är också viktigt att inse att sådana regler aldrig kan ge en administrativ lättnad för de företag som ligger ”nära gränsen” för att inte få tillämpa väsentlighetsregeln. Dessa företag är hänvisade till att noggrant kontrollera att de inte överskrider gränsvärdena eller att avstå från att tillämpa väsentlighetsregeln.

Det har ifrågasatts om detta inte innebär att mer konkreta förenklingsregler saknar värde. Så är det inte. Reglerna är mycket värdefulla för de företag som inte ligger nära gränsen. Om reglerna ges en generös utformning kan detta i praktiken vara ett mycket stort antal företag. Ett exempel kan illustrera.

I K2-rapporten föreslogs att ett företag inte behövde ta upp lagret som en tillgång om de samlade lagertillgångarna i företaget normalt underskred 25 000 kronor. För handelsföretag och andra som regelmässigt har samlade lagertillgångar som överskrider detta belopp saknar en sådan bestämmelse betydelse. I många företag finns emellertid lagertillgångar, trots att företagets verksamhet inte är sådan att lagret har någon större betydelse. Det kan handla om färgpytsar hos ett måleriföretag, olja i en fastighet som tillhör ett mindre företag eller förnödenheter i övrigt i företag som inte

sysslar med handel. De företag som skulle kunna få administrativa fördelar kan vara många, även om regeln i sig inte är särskilt radikal.

I dagens system finns det förenklingsregler av olika slag och med olika utformning. Det är en närmast en självklarhet att sådana regler kommer att finnas även i ett fortsatt frikopplat system, för att så långt som möjligt underlätta den skattemässiga hanteringen för både stora och små företag. I de efterföljande kapitlen lämnas förslag på sådana regler. Här följer en kortfattad sammanställning av förslagen inom olika områden.

Händelser efter beskattningsårets utgång

I vissa fall behöver hänsyn inte tas till information som blir känd efter beskattningsårets utgång. Detta gäller bl.a. för regeln om när royaltyinkomst ska tas upp (avsnitt 14.3) liksom för portalparagrafen för inkomster (avsnitt 11.4.2). En motsvarande regel finns för ränteinkomster som inte definitivt kan bestämmas vid beskattningsårets utgång, t.ex. ränta på reala nollkupongsobligationer. Utredningen föreslår att ränteinkomsten för bl.a. reala nollkupongsobligationer som löper över flera beskattningsår ska beräknas med ledning av förhållandena vid beskattningsårets utgång (avsnitt 14.2.3).

Ersättning för varor och inventarier

Ersättning för varor och inventarier ska tas upp när de avyttrats och avlämnats (avsnitt 12.7.3). Regeln är samordnad med reglerna om när köparen tar upp lagertillgången eller inventariet och när säljaren inte längre tar upp lagertillgången eller inventariet. Vid bedömningen av om en försäljning har ägt rum ska hänsyn inte tas till villkor som avser garantier, betalning eller hävningsrätt eller till liknande avtalsvillkor. Vid konsumentköp ska ersättningen i stället tas upp när varan överlämnats till konsumenten eller till ett självständigt transportföretag om denna tidpunkt inträffar tidigare.

Ränteinkomster

En regel föreslås för upplupna räntefordringar som avser ränta för högst tolv månader. Sådana inkomster behöver inte tas upp förrän räntan är disponibel. Som förutsättning gäller att ränteinkomsten tillsammans med andra ränteinkomster som ska behandlas på samma sätt är en ringa del av företagets sammantagna inkomster.

Ränta som betalas ut löpande föreslås som huvudregel tas upp med ett belopp som motsvarar fordringsbeloppet multiplicerat med den för varje del av beskattningsåret gällande räntesatsen. En skattskyldig som har ett väl utvecklat system för att tillämpa effektivräntemetoden får i stället använda denna metod under förutsättning att metoden är vedertagen och ränteinkomsten som tas upp motsvarar den som redovisas i räkenskaperna.

Semesterlön

Företagets skuld för semesterlön vid beskattningsårets utgång påverkas av flera faktorer som inte är kända vid beskattningsårets utgång, t.ex. vilken lön den anställda kommer att ha när han tar ut sparad semester. Förslag lämnas om att avdraget ska beräknas med ledning av den lön som gäller vid beskattningsårets utgång.

Utgift för aktierelaterad ersättning

Utgift för aktierelaterad ersättning som utgör värdepapper ska dras av det beskattningsår som värdepappret överläts. Detta gäller även i de fall det skulle finnas inslag i programmet som kan leda till att det finns en intjänandeperiod.

Immateriella tillgångar och FoU

Förslag lämnas om att utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar dras av omedelbart (avsnitt 19.6.3). Även utgifter för forskning och utveckling ska dras av omedelbart (avsnitt 19.6.4).

Lager

Utredningen föreslår att andra utgifter än förvärvspriset inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet om de normalt uppgår till högst tio procent av inköpspriset (avsnitt 20.5.7). Regeln har utformats med utgångspunkt i vad som kan anses vara normala förhållanden eftersom den skattskyldige annars skulle behöva exakt beräkna om övriga utgifter överstiger tio procent av inköpspriset.

För egentillverkade tillgångar föreslås en motsvarighet till förenklingsregeln för inköpta tillgångar. Andra utgifter än inköpspris för råvaror och utgifter för lön och arbetsgivaravgifter för personal som arbetar med tillverkningen behöver inte tas upp om de normalt sammantaget kan antas uppgå till högst en tiondel av inköpspriset för råvarorna (avsnitt 20.5.8). Ränteutgifter behöver inte tas upp även om de kan anses direkt hänförliga till produktionen av tillgången (samma avsnitt). Enligt utredningens förslag bör det inte finnas något krav på att en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader ska tas med i anskaffningsvärdet (samma avsnitt).

Metoder för värdering av varulager accepteras som leder till att det värde som tas upp i skälig omfattning återspeglar den faktiska resursförbrukningen i företaget under räkenskapsåret. 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 metoderna dokumenterats och tillämpats konsekvent och om en tillämpad schabloniserad värderingsmetod är rimlig i förhållande till de värderingsproblem som förekommer i företaget och till lagerpostens betydelse i företaget (avsnitt 20.5.11).

Något värde på lagertillgångar behöver inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 10 000 kronor.

Pågående arbeten

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.

Inventarier

Vissa utgifter behöver inte ingå i anskaffningsvärdet. För inköpta anläggningstillgångar föreslås att andra direkta utgifter än inköpspriset inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet om de sammantaget uppgår till högst tio procent av inköpspriset. Detsamma föreslås gälla för egentillverkade tillgångar, med den skillnaden att utgifter för lön och arbetsgivaravgifter för personal som arbetat med att tillverka tillgången inte ingår i de utgifter som får undantas (avsnitt 18.5.1).

Utredningen föreslår att utgift som avser inventarier vars anskaffningsvärde understiger ett halvt prisbasbelopp ska få dras av omedelbart (avsnitt 18.5.5).

Förbättringar som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får dras av omedelbart (avsnitt 18.5.4).