Sambandet Redovisning – Beskattning

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2015

National Library of Sweden

SOU 1995:43

Delbetänkande av Redovisningskommittén

Sambandet Redovisning – Beskattning

SOU 1995:43

Delbetänkande av Redovisningskommittén

By KB
Our
Son

Statens offentliga utredningar
1995:43
Justitiedepartementet

Sambandet Redovisning – Beskattning

Delbetänkande av Redovisningskommittén
Stockholm 1995

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

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.
- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Regeringskansliets förvaltningskontor
Arkiv- och informationsenheten
103 33 Stockholm
Fax: 08-790 09 86
Telefon: 08-763 24 81

Graphic Systems AB, Göteborg 1995

ISBN 91-38-13936-7
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Genom beslut den 22 augusti 1991 bemyndigade regeringen chefen för Justitiedepartementet att tillkalla en kommitté med uppdrag att göra en översyn av redovisningslagstiftningen och att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt kommittén.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades den 18 december 1991 justitierådet Hans-Gunnar Solerud att vara ordförande i kommittén. Hans-Gunnar Solerud entledigades på egen begäran den 1 mars 1994 och samma dag förordnades regeringsrådet Stig von Bahr som ordförande.

Kommittén har antagit namnet Redovisningskommittén.

Härmed överlämnas delbetänkandet Sambandet Redovisning - Beskattning. Vi har tidigare avlämnat delbetänkandet Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv.

Stockholm i maj 1995

Stig von Bahr

Gunnar Thollander *Stig Rindborg*

/ Margit Knutsson
Eva Nyström

Förteckning över ledamöter, sakkunniga, experter och sekreterare i Redovisningskommittén vilka deltagit i arbetet med delbetänkandet

Ledamöter

Regeringsrådet Stig von Bahr, ordförande
Riksdagsledamoten Stig Rindborg
F.d. riksdagsledamoten Gunnar Thollander

Sakkunniga

Direktören Leif Borin
Advokaten Göran Linders
Auktoriserade revisorn Sten Lundvall
Direktören Linnéa Perttu
Börschefen Bengt Rydén
Godkända revisorn Kersti Plogner
Redovisningskonsulten Siv Winberg
Bankdirektören Sven-Åke Johansson
Kanslichefen Sören Wallin

Experter

Kammarrättsassessorn Lars Svensson
Länsskattechefen Anders Thornell
Enhetschefen Bengt-Allan Mettinger
Hovrättsassessorn Cecilia Bergman
Hovrättsassessorn Bengt Söderquist
Direktören Gunnar Johansson

Sekreterare

Kammarrättsassessorn Margit Knutsson
Civilekonomen Eva Nyström

Innehållsförteckning

Förkortningar 9

Sammanfattning 11

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 17
2. Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 40
3. Förslag till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen 49
4. Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 51
5. Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder 53
6. Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder 57

SAMBANDET REDOVISNING - BESKATTNING

1 *Bakgrund* 61
1.1 Vårt uppdrag 61
1.2 1994 års delbetänkande 62
1.3 Vårt fortsatta arbete 63

2 *Gällande rätt* 67
2.1 Inledning 67
2.1.1 Bokföringen – utgångspunkt för beskattningen . 67
2.1.2 Förvärvskällebegreppet 69
2.1.3 Standardiserade räkenskapsutdrag 69
2.2 Närmare om sambandet mellan redovisning och beskattning 70
2.3 Intäkter och kostnader i näringsverksamhet 72
2.4 Bokslutsdispositioner och obeskattade reserver 73
2.5 Värdering av lager 74

2.6 Pågående arbeten 75
2.7 Avskrivning av inventarier 77
2.8 Periodiseringsfond 78
2.9 Framtida utgifter 79
2.10 Ersättningsfonder 80
2.11 Säkerhetsreserv 81
2.12 Pensioner 81
2.13 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta . . 83
2.14 Vinstandelsstiftelse 84
2.15 Koncernbidrag 85
2.16 Upphovsmannakonto, skogskonto och skogsskadekonto . 86
2.17 Redovisning av latent skatt 87
2.17.1 Inledning 87
2.17.2 Permanenta differenser och periodiserings-differenser 87
2.17.3 Redovisningsrådets rekommendation RR 01:91 . 88
2.17.4 Olika metoder för beräkning av latent skatt . . . 88

3 *Överväganden och förslag* 91
3.1 Fördelar med det nuvarande sambandet 91
3.2 Nackdelar med det nuvarande sambandet 92
3.3 Utgångspunkter för förslagen 94
3.4 Bokföringen - utgångspunkt för beskattningen 96
3.5 Bokslutsdispositioner och obeskattade reserver 96
3.6 Värdering av lager 99
3.7 Pågående arbeten 102
3.8 Särskilda värderingsregler för försäkringsföretag och kreditinstitut m.fl. 104
3.8.1 Inledning 104
3.8.2 Placeringstillgångar i försäkringsföretag 104
3.8.3 Värdering till verkligt värde 106
3.8.4 Aktivering av anskaffningsutgifter 108
3.8.5 Särskilt om livförsäkringsföretag 109
3.9 Omprövning av taxeringsbeslut 110
3.10 Utdelningsspärr 111
3.10.1 Grundläggande utformning 111
3.10.2 Exempel på utdelningsspärrens tillämpning . . . 114
3.10.3 Koncernbidrag 117
3.10.4 Handelsbolag 119
3.10.5 Återföringsordning 121
3.10.6 Skattemyndighetens kontroll av utdelnings-spärren 121
3.11 Redovisning av latent skatt 122

3.11.1 Upphovsmannakonto, skogskonto och skogsskadekonto 123
3.12 Ikraftträdande 124
3.13 Ekonomiska effekter 125

FÖRFATTNINGSKOMMENTAR

1. Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 127
2. Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 135
3. Förslaget till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen 138
4. Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 139
5. Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder 140
6. Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder 141

Bilagor

1. Några frågor avseende omfattningen av det s.k. kopplade området enligt KL 143
2. Exempel på balansräkning och resultaträkning, upprättade enligt förslaget till ÅRL, före och efter föreslagna ändringar i skattelagstiftningen 151
3. Våra direktiv 159

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
Dir.	Kommittédirektiv
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FFFS	Finansinspektionens författningssamling
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop.	Proposition
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRU	Standardiserat räkenskapsutdrag
ÅRL	Förslaget till årsredovisningslag (1995:00)

Sammanfattning

Det pågående lagstiftningsarbetet på redovisningsområdet

Det pågår för närvarande ett omfattande reformarbete på redovisningsområdet. Som en del av detta arbete torde tre nya årsredovisningslagar komma att införas, nämligen en allmän årsredovisningslag för aktiebolag och vissa handelsbolag (förslaget till ÅRL) och två speciella årsredovisningslagar. De speciella lagarna gäller dels kreditinstitut och värdepappersbolag, dels försäkringsföretag. Förslag till de tre lagarna presenterades av oss i ett i februari 1994 avgivet delbetänkande (SOU 1994:17 Del I och II). Det pågående lagstiftningsarbetet bedrivs inom Justitiedepartementet och Finansdepartementet. Målsättningen är att riksdagen skall fatta beslut i höst och att samtliga lagändringar skall träda i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas på räkenskapsår som börjar den dagen eller senare.

Sambandet Redovisning - Beskattning

I Sverige råder ett starkt samband, såväl materiellt som formellt, mellan företagens redovisning och beskattning innebärande att redovisningen utan större korrigeringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen. Det *materiella sambandet* består i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring. Det *formella sambandet* tar sig uttryck i att skattelagstiftningen dels som förutsättning för att vissa avdrag skall medges vid taxeringen kräver att motsvarande avdrag gjorts i räkenskaperna, dels föreskriver att samma värdering av vissa tillgångsposter skall ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt. Genom det formella sambandet tvingas företagen att redovisa bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.

Ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning

Vår uppfattning är att redovisningen kvalitetsmässigt skulle vinna på en ökad frikoppling. Utifrån allmänna redovisningssynpunkter skulle det således vara en fördel om i första hand systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner kunde avskaffas. Sådana avskrivningar och avsättningar som görs uteslutande av skatteskäl bör inte redovisas i balans- och resultaträkningarna utan enbart företas i företagens deklarationer. Även när det gäller vissa värderingsregler där gränsen mot bokslutsdispositioner är flytande är det enligt vår mening motiverat med en viss frikoppling.

Förslagen i detta delbetänkande tar mot bakgrund av det anförda primärt sikte på att systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver skall kunna utmönstras. Följande skatteregler berörs.

Avskrivning av inventarier

Vi föreslår att reglerna i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL om avdrag för *räkenskapsenlig avskrivning* av inventarier frikopplas från redovisningen på så sätt att kravet på att motsvarande avskrivning skall ha gjorts i räkenskaperna för att berättiga till skattemässigt avdrag upphävs. Detta innebär i sin tur att det inte finns något behov av flera avskrivningsmetoder i skattelagstiftningen varför bestämmelserna om restvärdemetoden i punkt 14 av anvisningarna till 23 § KL kan upphävas.

Värdering av lager

När det gäller värderingen av *lager* föreslår vi att den s.k. 97-procentsregeln i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL utformas som en specifik skattemässig nedskrivningsregel. Utgångspunkten för beräkningen av det värde lagret skall tas upp till vid beskattningen föreslås vara det värde lagret åsatts i räkenskaperna, dvs. normalt det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I detta *första steg* av den skattemässiga värderingen föreligger således en fullständig koppling mellan redovisningen och beskattningen. Detta innebär att den bokföringsmässiga värderingen av lagret generellt skall godtas skattemässigt så länge värdet ligger inom det intervall som är förenligt med bestämmelserna i förslaget till ÅRL.

I ett *andra steg* föreslår vi att den skattemässiga värderingen frikopplas från den bokföringsmässiga. Genom att basera den skattemässiga nedskrivningen på det lägsta av anskaffningsvärdet och

verkliga värdet får även företag som i dag helt eller delvis saknar möjlighet att utnyttja 97-procentsregeln - därför att lagrets värde vid en strikt tillämpning av lägsta värdets princip understiger anskaffningsvärdet - en möjlighet till skattemässig nedskrivning. Detta talar för att nedskrivning bör medges med något lägre än tre procent. Vi föreslår att det skattemässiga avdraget begränsas till två procent eller, annorlunda uttryckt, att lagret skattemässigt skall tas upp till lägst 98 procent av värdet enligt lägsta värdets princip.

För lager av *djur i jordbruk och renskötsel*, punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL, föreslår vi inte annan ändring än att värderingsreglerna frikopplas från bokföringen.

Pågående arbeten

När det gäller värderingen av *pågående arbeten* föreslår vi att de skattemässiga värderingsreglerna i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL bibehålls oförändrade samtidigt som den skattemässiga värderingen frikopplas från den bokföringsmässiga. Detta innebär att pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång vid beskattningen även om så sker i räkenskaperna samt att redovisningen av pågående arbeten till fast pris kan bygga på successiv vinstavräkning trots att beskattningen bygger på lägsta värdets princip. Vi föreslår också att sådana pågående arbeten som i dag får tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet i stället får tas upp till lägst 98 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

Fondavsättningar

Vid sidan av avskrivningsreglerna för inventarier utgör systemet med *periodiseringsfonder* enligt lagen om periodiseringsfonder den främsta möjligheten till skattemässig resultatreglering i form av bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. Även systemet med *ersättningsfonder* enligt lagen om ersättningsfonder kan ge upphov till viss skattemässig resultatreglering eftersom avdragsrätten inte är beroende av att någon ny investering faktiskt kommer till stånd. Vi föreslår därför att avdragsrätten för avsättningar till nu nämnda fonder frikopplas från redovisningen.

Garantiutgifter och substansminskning

När det gäller avdrag för avsättning för *framtida garantiutgifter* enligt punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL kan skattereglerna medge ett visst mått av resultatreglering som inte är företagsekonomiskt

motiverad. Det finns därför skäl att även i detta fall frikoppla avdragsrätten från den bokföringsmässiga behandlingen av utgifterna. Vi föreslår att avdrag för framtida garantiutgifter som huvudregel skall medges med högst ett belopp motsvarande årets kostnadsförda garantiutgifter oavsett om någon avsättning skett i räkenskaperna eller inte.

De nuvarande bestämmelserna om avdrag för avsättning för *framtida substansminskning* i punkt 11 av anvisningarna till 23 § KL är utformade i huvudsak efter samma mönster som bestämmelserna om framtida garantiutgifter. Även om sådana avsättningar knappast kan ge upphov till bokslutsdispositioner och obeskattade reserver föreslår vi - i konsekvens med de förslag som lämnas beträffande framtida garantiutgifter - att också dessa avdragsregler frikopplas från redovisningen.

Placeringstillgångar i försäkringsföretag

De i årsredovisningslagen för försäkringsföretag föreslagna redovisningsreglerna innebär något förenklat att större delen av ett försäkringsföretags tillgångar skall klassificeras som *placeringstillgångar* och värderas antingen till anskaffningsvärdet eller till det verkliga värdet oavsett om detta är högre eller lägre än anskaffningsvärdet. För att inte förslaget skall leda till oönskade skattekonsekvenser föreslår vi att sådana placeringstillgångar som i dag utgör omsättningstillgångar alltjämt skall behandlas som omsättningstillgångar vid beskattningen och därmed värderas enligt lägsta värdets princip.

Överlåtbara värdepapper i kreditinstitut och värdepappersbolag

Den föreslagna årsredovisningslagen för kreditinstitut och värdepappersbolag tillåter att *överlåtbara värdepapper* som utgör omsättningstillgångar får tas upp till verkligt värde även när detta överstiger anskaffningsvärdet. För att inte heller detta förslag skall leda till oönskade skattekonsekvenser föreslår vi att tillgångarna vid beskattningen får värderas enligt lägsta värdets princip.

En särskild utdelningsspärr införs

Enligt vår uppfattning bör den föreslagna utvidgningen av det frikopplade området inte öka möjligheterna att dela ut, eller på annat sätt förfoga över, obeskattade vinster. Vi föreslår i denna del att en särskild spärr, något oegentligt kallad utdelningsspärr, införs i 2 § 1 mom. SIL. Spärren är utformad så att ett företag, som delat ut medel

eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen hade kunnat ske om t.ex. samma avskrivningar hade gjorts i resultaträkningen som i deklarationen, får vidkännas begränsningar i avdragsrätten. På motsvarande sätt skall t.ex. det skattemässiga värdet av ett pågående arbete eller av ett försäkringsföretags placeringstillgångar höjas i den mån företaget delat ut medel i en omfattning som inte hade varit möjlig om den skattemässiga värderingen tillämpats i räkenskaperna.

Redovisning av latent skatt

Genom våra förslag till ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning kan skillnaderna mellan företagens bokföringsmässiga och skattemässiga resultat antas öka avsevärt. Den skatt som rätteligen belöper på det bokföringsmässiga resultatet kan därmed komma att i väsentlig mån avvika från den skatt som påförs vid taxeringen för det aktuella räkenskapsåret. Eftersom skatten utgör en kostnad för företaget är det viktigt att skatteutgifterna blir korrekt periodiserade. Även den latenta skatt som belöper på räkenskapsåret men blir en utgift först senare måste därför beaktas. Redovisning av latent skatt utgör ett synnerligen komplicerat område. Vi har bl.a. mot den bakgrunden avstått från att lägga fram förslag om hur latent skatt skall beräknas i olika situationer. Frågan bör i stället bli föremål för sådan kompletterande normgivning som sker i form av rekommendationer och andra uttalanden från exempelvis Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.

Ikraftträdande

Vi föreslår att de av oss förordade reglerna skall träda i kraft samtidigt med de tre nya årsredovisningslagarna, dvs. den 1 januari 1996, och tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Nuvarande regler bör dock alltjämt gälla i fråga om räkenskapsår som påbörjats före utgången av år 1995.

Författningsförslag

1. Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) *dels* att punkt 14 av anvisningarna till 23 § skall upphöra att gälla, *dels* att punkt 4 av anvisningarna till 22 §, punkterna 1, 6, 7, 11-13, 15-17 och 24 av anvisningarna till 23 § samt punkterna 1-3 och 5 av anvisningarna till 24 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Anvisningar
	till 22 §
	4. *Har en omsättningstillgång tagits upp till ett lägre värde vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna skall skillnadsbeloppet återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Detta gäller dock inte i den mån skillnadsbeloppet motsvarar sådana värdeminskningsavdrag som avses i andra stycket.*

Har en fastighet som utgör omsättningstillgång avyttrats skall medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamheten.

till 23 §

1. Kostnaderna i en näringsverksamhet består bl.a. av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar. Till kostnad i näringsverksamhet hänförs även räntor på lån för anskaffande av inventarier m.m., näringsfastighet och sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.

I fråga om handelsbolag räknas räntor på lån som kostnad i näringsverksamheten även när detta inte följer av första stycket. Utgifter i ett handelsbolag för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri anses inte som kostnad i verksamheten.

Om den skattskyldige i sina räkenskaper har inräknat sådana räntor som avses i första och andra styckena i utgiften för anskaffningen av en tillgång och denna utgift enligt bestämmelser i denna lag skall dras av genom årliga värdeminskningsavdrag gäller bestämmelserna om sådana avdrag även beträffande räntorna.

6. Utgifter för anskaffande av en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades.

I anskaffningsvärdet för en byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna driften (byggnadsinventarier). I enlighet härmed räknas som byggnadsinventarier i jordbruk sådana tillgångar som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. I en industribyggnad räknas som byggnadsinventarier tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t.ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e.d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som

byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rullt rappor m.m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt *punkterna 12-14* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

I fråga om byggnadsinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt *punkterna 12 och 13* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt 7 tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. Till anskaffningsvärdet hänförs vidare utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i punkt 4 eller 5 och för vilka bidrag inte har utgått. Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Har byggnader förvärvats tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten - i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken - belöpa på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela

taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnader erhålls. Det sammanlagda anskaffningsvärdet för byggnaderna får jämkas om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som har förvärvats. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för verksamheten begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i verksamhet, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av fastighetsägaren.

Har en byggnad varit att hänföra till privatbostad under tidigare beskattningsår och sker inte avskattning enligt 3 § 1 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall avdrag för värdeminskning anses ha medgetts med 1,5 procent av anskaffningsvärdet för varje sådant beskattningsår.

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen.

7. Utgifter för anskaffande av en markanläggning på en fastighet, avsedd för användning i ägarens näringsverksamhet, dras – om annat inte följer av punkt 8 andra stycket – av genom årliga värdeminsk-

ningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av andra eller femte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförande av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e.d., täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e.d. Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § utgör intäkt av näringsverksamhet för fastighetsägaren. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e.d., industrispår, traversbanor, gödselbassäng som är belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om

utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt *punkterna 12-14* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt *punkterna 12 och 13* gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Övergår en fastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten. Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilken han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna verksamheten läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

Har en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och sker inte avskattning enligt 3 § 1 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall avdrag för värdeminskning ansetts ha medgetts för varje sådant beskattningsår.

11. Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, *får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts* för framtida substansminskning. *Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag* med högst ett belopp mot-

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen *medges avdrag* för framtida substansminskning med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning

svarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i åttonde och tionde styckena av nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller, om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt 25 § 3–6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda moment får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och – vid tillämpning av andra och tredje meningarna – på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt 25 § 3–6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något

därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i 4 § jämförd med 1 kap. 5 § första stycket f fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

12. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna *om räkenskapsenlig avskrivning* i punkt 13 *eller om restvärdeavskrivning i punkt 14*. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 *femte* stycket av anvisningarna till 24 §.

12. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna i punkt 13. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 *fjärde* stycket av anvisningarna till 24 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av underskott. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.

Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret och sker inte avskattning enligt 3 § 1 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat

med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostadsfastighet. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.

13. Skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning av sina inventarier *enligt reglerna i denna anvisningspunkt om räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning för detta gäller*

a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning*; samt*

e) att - om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret - det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

13. Skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning av sina inventarier *under förutsättning* att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde *och att även i övrigt sådana upplysningar lämnas* att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning.

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en näringsverksamhet, som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den

tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har skattskyldig medgivits avdrag för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften minskad med det tidigare medgivna avdraget.

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av *bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för* närmast föregående *räkenskapsår* och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde näringsverksamheten. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av *inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av* närmast föregående *beskattningsår* och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde näringsverksamheten. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

Har inventarier, som har anskaffats före beskattningsårets ingång, avyttrats under beskattningsåret eller har den skattskyldige rätt till försäkringsersättning för inventarier, som har gått förlorade under beskattningsåret, medges ett särskilt avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Avdraget får dock inte överstiga underlaget för beräkning av avdrag enligt fjärde stycket. Har den skattskyldige fått avdrag som nu sagts skall nämnda underlag fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög utgift för inventarier berott på att de skall utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli endast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, medges för det beskattningsår, varunder inventarierna har anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan merutgift. Om avdrag som nu sagts har medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i fjärde stycket beräknas på därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det *bokförda värdet* inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsverksamheten, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det *skattemässiga restvärdet* inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsverksamheten, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur näringsverksamheten för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i 22 § med anvisningar framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av inventarier, i sin helhet skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenskaperna än han får dra av vid taxeringen, föranleder inte detta att det värde, på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas, påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör inte hinder för skattskyldig

att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkenskaperna före övergången men inte har föranlett avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skattepliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

15. Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i *punkterna 12-14.*

Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i *punkterna 12 och 13.*

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av fastighetsägaren för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

16. Avdrag enligt bestämmelserna i punkterna 13 och 14 får även göras för utgifter för anskaffning av *patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet.* Det är härvid utan betydelse om näringsidkaren har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. *Också utgifter för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.*

16. *Punkterna 12 och 13 gäller även i fråga om* utgifter för anskaffning av *koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill samt liknande rättigheter.* Det är härvid utan betydelse om näringsidkaren har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan.

Utgifter för anskaffning av rättigheter som den skattskyldige producerar själv är omedelbart avdragsgilla om utgifterna löpande har kostnadsförts i den skattskyldiges räkenskaper.

17. Har skattskyldig erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i *punkterna 13 och 14*.

24. Avdrag får ske för *kostnad* för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. *Avdrag medges även för kostnad* för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser *kostnaden* anskaffning av *sådana tillgångar*, för *vilka anskaffningskostnaden* enligt bestämmelser i denna lag *får* dras av *endast* genom *årlig avskrivning på grund av värdeminskning*, gäller *dock* bestämmelserna om *sådan avskrivning* även beträffande *den kostnaden*.

17. Har skattskyldig erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som han äger, och är nyttigheten knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen, får avdrag härför göras enligt reglerna i *punkt 13*.

24. Avdrag får ske för *utgifter* för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Avser *utgifterna* anskaffning av *en tillgång* för *vilken anskaffningsutgiften* enligt bestämmelser i denna lag *skall* dras av genom *årliga värdeminskningsavdrag*, gäller bestämmelserna om *sådana avdrag* även beträffande *de utgifterna*.

Första stycket gäller även utgifter för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete *som avses i stycket*.

Anvisningar

till 24 §

1. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av

1. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av

varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till *fordrings- och skuldposter. Reserv i lager o.d. får beaktas* endast vid tillämpning av punkt 2 *tredje och fjärde styckena.* Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt *fordrings- och skuldposter* bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt *fordrings- och skuldposter* tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt *fordrings- och skuldposter.*

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. 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

varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till *fordringar, avsättningar och skulder. Tillgångar som nu sagts får tas upp till lägre värde vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna* endast vid tillämpning av punkt 2 *första och tredje styckena och punkt 3 tredje och fjärde styckena.* Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt *fordringar, avsättningar och skulder* bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt *fordringar, avsättningar och skulder* tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt *fordringar, avsättningar och skulder.*

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller *fordringar* har tagits upp med för lågt belopp eller *avsättningar eller skulder* med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i

uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett eller större avsättning enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv än som gjorts skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett eller större avsättning enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv än som gjorts skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall 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 förfaringssättet, 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. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett

senare år, skall 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.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig 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.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförts till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående *tillgångs- och skuldposter* som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförts till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående *tillgångar, avsättningar och skulder* som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

3 § 7-11 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1-5 mom., 27 § 1-4 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får *inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).*

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lager-

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får *- om inte annat följer av andra-sjätte styckena - tas upp till lägst 98 procent av det värde som tillgångarna tagits upp till i räkenskaperna.*

tillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar *tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.*

Första stycket gäller inte lager av fastigheter och liknande tillgångar och *inte heller* lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den åldersammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för

aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av aktie eller andel i utländsk juridisk person. I detta fall saknar det betydelse om den skattskyldige genom förvärvet erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådana mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

3. I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, *godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen* av pågående arbeten *vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med* bestämmelserna i denna anvis-	3. I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, *beräknas inkomsten* av pågående arbeten *enligt* bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i

ningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, sjunde och åttonde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

tredje, sjunde och åttonde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman *eller, i förekommande fall, nettoomsättningen* normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och – i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

Vid värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett *gäller följande. Bestämmelserna i punkt 2 första och tredje styckena av anvisningarna till 24 § äger motsvarande tillämpning såvitt gäller byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse. I fråga om konsultrörelse äger bestämmelserna i första stycket av nämnda anvisningspunkt motsvarande tillämpning.* Har den skattskyl-

Pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett *får – såvitt gäller konsultrörelse – inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I fråga om byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse gäller att sådana arbeten får tas upp till lägst 98 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den*

dige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) eller, i förekommande fall, 4 kap. 9 § andra-fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:00). Har den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Som kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget.

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, får inkomsten i skälig utsträckning jämkas nedåt.

5. Avdrag för framtida *garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga* det sammanlagda beloppet för år räknat

5. Avdrag för framtida *garantiutgifter medges med högst* det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot

av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag *för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter* är påkallat till följd av

att näringsverksamheten är nystartad,

att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret,

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

Medgivet avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och skall tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

2. Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

dels att 2 § 1 och 4 mom. samt 3 § 7 och 8 mom. skall ha följande lydelse,

dels att i 2 § skall införas ett nytt moment, 6 a mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
1 mom.	
Bestämmelserna i 3-6, 18-25, 27, 31-34, 41-43, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.	
I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.	
För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde-*åttonde* styckena.	För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde-*elfte* styckena.
Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår.	
All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.	
Till intäkt av näringsverksamhet räknas – utöver vad som följer av första och andra styckena – löpande kapitalavkastning, vinst (realisa-	

tionsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och - med den begränsning som anges i 14 mom. - förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas - utöver vad som följer av första stycket - 25 § 1-9 och 11 mom. samt 26 § 1-8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

Vid tillämpningen av
a) 6 mom. sjätte stycket,
b) 6 a mom.,
c) punkterna 11 och 13 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen,
d) punkterna 1 och 5 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen,
e) lagen (1990:663) om ersättningsfonder och
f) lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder
gäller bestämmelserna i tionde och elfte styckena.

Har den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen kunnat ske om
a) den skattskyldiges inventarier, lager, pågående arbeten eller tillgångar som avses i 6 a mom. andra och tredje styckena tagits upp till det skattemässiga värdet i den skattskyldiges räkenskaper eller
b) ett belopp motsvarande avdraget för ökning av säker-

hetsreserv, framtida substansminskning, framtida garantiutgifter, avsättning till ersättningsfond eller avsättning till periodiseringsfond satts av i den skattskyldiges räkenskaper
skall det värde som nämnda tillgångar tas upp till vid inkomsttaxeringen höjas eller avdraget minskas i motsvarande mån.

Vad som föreskrivs i tionde stycket a) gäller även om tillgångarna ägs av ett handelsbolag som är i intressegemenskap med den skattskyldige.

4 mom.

Bestämmelserna i andra-åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

1. 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385),
2. 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 11 kap. 1 och 18 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),
4. 7 kap. 1, 2 och 8 §§ sparbankslagen (1987:619),
5. 10 kap. 1, 2 och 9 §§ föreningsbankslagen (1987:620),
6. 15 a kap. 1 och 18 §§ försäkringsrörelselagen (1982: 713).

Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje

stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag.

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Bestämmelserna i *sjunde* stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som

Bestämmelserna i *sjätte* stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som

avses i 25-31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i *sjunde* stycket första och andra meningarna gäller vidare - utöver vad som anges i *nionde* stycket - om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.

avses i 25-31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i *sjätte* stycket första och andra meningarna gäller vidare - utöver vad som anges i *åttonde* stycket - om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.

I samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.

Har en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom. tillämpas bestämmelserna i *andra, tredje och femte* styckena samt *sjunde* stycket första och andra meningarna om det utdelande företaget inte uttagsbeskattats enligt

Har en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom. tillämpas bestämmelserna i *andra-fjärde* styckena samt *sjätte* stycket första och andra meningarna om det utdelande företaget inte uttagsbeskattats enligt punkt 1

punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

6 a mom.

Placeringstillgångar enligt lagen (1995:00) om årsredovisning i försäkringsföretag anses som omsättningstillgångar. Detta gäller dock inte kontorsfastigheter som huvudsakligen avses för rörelsen och inte heller aktier och andelar i dotterföretag och intresseföretag.

Sådana placeringstillgångar som anses som omsättningstillgångar får tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om tillgångarna, med tillämpning av 4 kap. 5 § lagen om årsredovisning i föräkringsföretag, tagits upp till högre värde i räkenskaperna.

Kreditinstitut och värdepappersbolag får ta upp omsättningstillgångar som utgörs av överlåtbara värdepapper till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet även om tillgångarna, med tillämpning av 4 kap. 6 § lagen (1995:00) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, tagits upp till högre värde i räkenskaperna.

Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde i andra och tredje styckena har den innebörd som anges i 4 kap. 9 § andra-fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:00).

3 §

7 mom.

Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader.

Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas utdelning från bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. även om utdelningen inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier. Vad nu sagts gäller endast om utdelningen består av annat än bostadsförmån eller annan förmån av fastighet. Endast den del av utdelningen som överstiger avgifter och andra inbetalningar till företaget än kapitaltillskott enligt 3 mom. femte stycket är skattepliktig.

Utdelning från svenskt aktiebolag är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning lämnas skall bolaget – direkt eller indirekt – ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de ut-

Utdelning från svenskt aktiebolag är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning lämnas skall bolaget – direkt eller indirekt – ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de ut-

delade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. *Värdet skall bestämmas enligt* punkt 2 *första och sjunde styckena* av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

delade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. *Intäkten får inte understiga det lägsta av aktiernas anskaffningsvärde och verkliga värde. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i* punkt 2 *sjätte stycket* av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) *respektive 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) eller, i förekommande fall, 4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:00).*

Utdelning enligt fjärde stycket är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

Som utdelning anses utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden. Även utbetalning från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning.

Som utdelning anses utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden *eller överkursfonden.* Även utbetalning från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning.

8 mom.

Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Som utdelning från svensk ekonomisk förening anses – med de begränsningar som anges i tredje-femte styckena – också vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följan-

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följan-

de. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 12 mom. nionde stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. *Värdet skall bestämmas enligt* punkt 2 *första och sjunde styckena* av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

de. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 12 mom. nionde stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. *Intäkten får inte understiga det lägsta av aktiernas anskaffningsvärde och verkliga värde. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i* punkt 2 *sjätte stycket* av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) *respektive 14 § andra stycket bokföringslagen (1976: 125) eller, i förekommande fall, 4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:00).*

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket 2, skall som utdelning anses ett belopp som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

I andra fall än som avses i tredje och fjärde styckena skall som utdelning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och skall tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

3. Förslag till Lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen. *Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.*	Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen *eller, i förekommande fall, 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:00).*
	Första stycket gäller inte tillgångar som värderats med tillämpning av 4 kap. 13 § årsredovisningslagen.

Om inventeringen sker före balansdagen skall värdet på lagertillgångarna vid inventeringstillfället kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och skall tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

4. Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följade lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap.	
19 §	
Den som har inkomst av näringsverksamhet skall, om inte annat framgår av 25 §, i sin självdeklaration för varje förvärvskälla från bokföringen lämna uppgifter om varje slag av	Den som har inkomst av näringsverksamhet skall, om inte annat framgår av 25 §, i sin självdeklaration för varje förvärvskälla från bokföringen lämna uppgifter om varje slag av
1. intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga avsättningar,	1. intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga avsättningar,
2. tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital.	2. tillgångar, skulder, *avsättningar,* obeskattade reserver och eget kapital.

Uppgifter skall vidare lämnas om

1. arten och omfattningen av verksamheten,
2. hur värdesättningen på lager samt fordringar skett,
3. hur det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats för att överensstämma med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
4. hur avdrag för värdeminskning beräknats,
5. vad den skattskyldige satt in i form av pengar i näringsverksamheten eller tagit ut ur näringsverksamheten i varor, pengar eller annat eller på annat sätt använt för att betala levnadskostnader eller för andra utgifter, som inte är hänförliga till omkostnader i verksamheten, samt om andra förmåner som den skattskyldige fått av verksamheten,
6. ändrade redovisningsprinciper samt
7. under året anskaffade och försålda anläggningstillgångar.

Juridisk person skall lämna uppgift om beslut om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst.

Fysisk person och dödsbo skall lämna uppgift om fördelningsunderlag enligt 2 § lagen (1993: 1536) om räntefördelning vid beskattning vid utgången av närmast föregående beskattningsår samt motsvarande belopp vid beskattningsårets utgång.

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet behöver uppgifter som avses i första och andra styckena endast lämnas av en av makarna. Var och en av makarna skall dock lämna uppgifter om arten och omfattningen av sitt arbete i verksamheten samt de övriga uppgifter som behövs för tillämpningen av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen.

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten på ansökan av den deklarationsskyldige medge att de uppgifter som avses i första stycket 1 lämnas i sammansatta poster. Ett sådant medgivande får omfatta en tid av högst tre år åt gången. En ansökan skall ha kommit in till skattemyndigheten före ingången av taxeringsåret.

Uppgifter som avses i första och andra styckena skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär eller, efter särskilt medgivande av Riksskatteverket eller myndighet som Riksskatteverket bestämmer, på annat lämpligt sätt.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och skall tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

5. Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Härigenom föreskrivs att 1, 3, 9 och 10 §§ lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

1 §

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till

1. ersättningsfond för inventarier,
2. ersättningsfond för byggnader och markanläggningar,
3. ersättningsfond för mark och
4. ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel.

I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.

Vad gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

Med inventarier, byggnader, markanläggningar och djurlager i jordbruk och renskötsel förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier, byggnader, markanläggningar respektive djurlager i jordbruk och renskötsel. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen.

3 §

Avdrag enligt 2 § får inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Har den skattskyldige med anledning av skadan eller avyttringen fått avdrag för värdeminskning på inventarier, byggnader eller mark-

anläggningar med större belopp än han annars skulle ha varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till ersättningsfond för inventarier eller för avsättning tillersättningsfond för byggnader och markanläggningar reduceras i motsvarande mån. Avser ersättningen en avyttrad fastighet får avdraget för avsättning till ersättningsfond inte överstiga den skattepliktiga vinsten med anledning av avyttringen samt det belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång. *Med lagerreserv avses skillnaden mellan det värde lagret tagits upp till i räkenskaperna och lagrets skattemässiga värde.*

Av 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att avdraget enligt 2 § skall minskas i vissa fall.

9 §

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4 eller 5 §,
2. hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,
3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,

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

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas ikonkurs,

6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts, eller

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

Ersättningsfond skall vidare återföras till beskattning i den mån den skattskyldige har förfogat över uppkommen vinst på sätt anges i 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller inte om avsättningen grundas på avyttring som avses i 2 § andra stycket 1-3.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att förvärvskällan helt eller delvis tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av den nya ägaren. Därvid skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket tillämpas.

Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för markskall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det

aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

10 §

Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § skall som skattepliktig intäkt i det inkomstslag där återföringen görs tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 30 procent av det återförda beloppet.	Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § *första stycket* skall som skattepliktig intäkt i det inkomstslag där återföringen görs tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 30 procent av det återförda beloppet.

Om det finns synnerliga skäl skall tillägg inte påföras.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och skall tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

6. Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs att 2, 3 och 5 §§ lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Avsättning till periodiseringsfond för ett beskattningsår bildar en särskild fond.	
Juridisk person som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.	
I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna. Avsättningen görs *i bokslutet* för det räkenskapsår (avsättningsåret) som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår (beskattningsåret). Avdrag medges redan vid taxeringen för beskattningsåret även om taxeringen för avsättningsåret sker vid en senare taxering.	I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna. Avsättningen görs för det räkenskapsår (avsättningsåret) som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår (beskattningsåret). Avdrag medges redan vid taxeringen för beskattningsåret även om taxeringen för avsättningsåret sker vid en senare taxering.
3 §	
För juridisk person får avdrag för avsättning till periodiseringsfond uppgå till högst 25 procent av inkomsten för beskattningsåret före avdraget. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.	
	Av 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att avdraget skall minskas i vissa fall.
I fråga om fysisk person och dödsbo får avdraget uppgå till högst 25 procent av ett positivt belopp som motsvarar inkomsten eller	

underskottet av förvärvskällan enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt före avdrag för avsättning till periodiseringsfond med följande justeringar.

Som tillkommande poster räknas avdrag för egenavgifter enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928: 370) och avdrag på grund av ökning av expansionsmedel enligt 2 § lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Som avgående poster räknas sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter enligt punkterna 11 och 13 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen och intäkt på grund av minskning av expansionsmedel enligt 2 § lagen om expansionsmedel.

5 §

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till,
2. delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,
3. företag har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt 7 §,
4. beslut har fattats om att företag som innehar fond skall träda i likvidation,
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller
6. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall vidare återföras till beskattning i den mån den skattskyldige har förfogat över uppkommen vinst på sätt anges i 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996 och skall tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

1 Bakgrund

1.1 Vårt uppdrag

Enligt de ursprungliga direktiven (dir. 1991:71) är vår huvuduppgift att överväga vilka lagändringar och andra åtgärder som är påkallade för att anpassa lagstiftningen till den snabba utveckling som ägt rum på redovisningsområdet såväl i Sverige som internationellt. Detta uppdrag kan grovt delas upp i två delar. Den ena delen avser företagens löpande bokföring och därmed sammanhängande frågor, såsom arkivering av räkenskapsmaterial och möjligheterna att tillämpa brutet räkenskapsår, och den andra delen avser upprättandet av årsbokslut och årsredovisning samt frågor som har samband med detta.

Bland de frågor som vi skall behandla kan bl.a. nämnas redovisningens betydelse som underlag för företagsbeskattningen. I den delen anges i direktiven att vi närmare bör analysera frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning samt lägga fram de förslag som analysen föranleder. Vidare ingår det i vårt uppdrag att överväga om redovisningslagstiftningen skall bibehålla sin nuvarande uppdelning i dels en bokföringslag, dels föreskrifter i olika associationsrättsliga lagar eller om en annan formell struktur bör väljas liksom i vilken utsträckning lagstiftningen bör ha karaktär av ett ramverk som fylls ut av normgivning av annat slag. I det sammanhanget skall vi också överväga vilka principer som skall gälla för sådan kompletterande normgivning som sker genom rekommendationer av olika expertorgan på redovisningsområdet samt frågan om vilken rättslig status som bör tillkomma denna kompletterande normgivning. Ytterligare en viktig fråga som vi har att överväga rör de sanktioner som bör kunna tillgripas vid avvikelser från lagstiftningen och andra normer på redovisningsområdet.

Genom tilläggsdirektiv (dir. 1992:19 och dir. 1993:6) den 13 februari 1992 respektive den 28 januari 1993 har vi fått i uppdrag att föreslå sådana lagändringar som föranleds av den europeiska integrationen. Denna integrationsprocess innebär på redovisningsområdet att den svenska lagstiftningen skall anpassas till EG:s fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiv samt EG:s redovisningsdirektiv för banker och

andra finansiella institut samt för försäkringsföretag. I tilläggsdirektiven anges även att vi mot bakgrund av Redovisningsrådets tillkomst och den kompetenskonflikt som från principiell synpunkt föreligger mellan rådet och Bokföringsnämnden särskilt skall utreda frågan om sistnämnda organs ställning. Vi skall också ta upp frågan om det behövs särskilda redovisningsregler för pensionsersättningar, avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i ett företags ledning.

1.2 1994 års delbetänkande

Vi har i delbetänkandet Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv (SOU 1994:17 Del I och II) behandlat de frågor som rör anpassningen till EG:s redovisningsregler för såväl företag i allmänhet som banker, andra kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. I samma betänkande har vi även övervägt frågan om särskilda redovisningsregler för pensionsersättningar, avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i ett företags ledning.

Del I av 1994 års delbetänkande innehåller de förslag till ändringar av den svenska lagstiftningen som föranleds av EG:s fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiv medan Del II behandlar anpassningen till EG:s redovisningsdirektiv för kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag. Betänkandet är för närvarande förmål för överväganden inom Justitiedepartementet och Finansdepartementet. Målsättningen är att riksdagen skall fatta beslut i höst och att samtliga lagändringar skall träda i kraft den 1 januari 1996 med verkan på räkenskapsår som börjar den dagen eller senare.

De förslag som regeringen kommer att förelägga riksdagen för beslut under hösten 1995 torde – i överensstämmelse med våra förslag i 1994 års delbetänkande – innebära att det införs tre nya årsredovisningslagar, nämligen en allmän årsredovisningslag för aktiebolag och vissa handelsbolag och två speciella årsredovisningslagar för dels kreditinstitut och värdepappersbolag, dels försäkringsföretag. När hänvisningar i det följande görs till innehållet i någon av de tre föreslagna årsredovisningslagarna baserar sig detta – om inte annat framgår av sammanhanget – på underhandsuppgifter från berörda departement avseende bestämmelsernas lydelse i den lagrådsremiss som inom kort kommer att avlämnas.

Vad gäller företag i allmänhet innebär våra förslag att det tills vidare kommer att råda två parallella system såvitt gäller regler om årsbokslut och årsredovisning. Det ena systemet omfattar bokförings-

lagen /1976:125/ (BFL) samt - i vissa fall - kompletterande regler om bl.a. årsredovisning och koncernredovisning i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, 9 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 3 kap. stiftelselagen (1994:1220)[1]. Detta regelsystem skall tillämpas av bl.a. enskilda näringsidkare, vissa handelsbolag, föreningar och stiftelser. Det andra systemet omfattar den föreslagna nya årsredovisningslagen som, såvitt gäller de bolag som omfattas av lagen, ersätter dels BFL:s regler om årsbokslut, dels 11 kap. aktiebolagslagen /1975:1385/ (ABL) och bestämmelserna i 1980 års årsredovisningslag. Dessa två regelsystem skiljer sig åt i väsentliga hänseenden såsom vad gäller uppställningsformerna för balansräkning och resultaträkning samt värderingsregler och krav på tilläggsupplysningar.

1.3 Vårt fortsatta arbete

Det lagstiftningsarbete som för närvarande pågår på redovisningsområdet synes, som tidigare antytts, medföra en ökad splittring av lagstiftningen. Förhoppningsvis kommer vi dock att i det fortsatta utredningsarbetet kunna föreslå ändringar som leder till en mer koncentrerad lagstiftning. Redan i delbetänkandet uttalade vi att bestämmelserna om årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning borde samlas i en enda lag, i vart fall till den del de är eller bör vara desamma oavsett företagets form och verksamhet (SOU 1994:17 Del I s. 144). De författningar som i första hand bör bli föremål för en sådan reform är BFL, 9 kap. lagen om ekonomiska föreningar, 3 kap. stiftelselagen, 1980 års årsredovisningslag och självfallet den föreslagna nya allmänna årsredovisningslagen. Däremot bör de särskilda författningar som reglerar redovisningen i kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag hållas utanför en sådan generell årsredovisningslag.

Det kan således redan i dag förutses ytterligare reformer på redovisningsområdet varav en av de viktigaste är att utsträcka tillämpningsområdet för den allmänna årsredovisningslagen till andra företagsformer än aktiebolag och handelsbolag. I första hand berörs ekonomiska föreningar och enskilda näringsidkare. En annan väsentlig reform rör frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning. I denna fråga anförde vi i delbetänkandet att det utifrån allmänna redovisningssynpunkter skulle vara en fördel om systemet med

---

[1]Stiftelselagen träder i kraft den 1 januari 1996.

obeskattade reserver och bokslutsdispositioner kunde avskaffas och ersättas av en redovisning av latent skatt (SOU 1994:17 Del I s. 198). Vi ansåg även att det skulle vara bäst förenligt med EG-direktivens krav på rättvisande bild och med direktivens systematik om redovisningen inte var påverkad av skattemässiga överväganden. Ett upphävande av systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner kräver - förutom ändringar i skattelagstiftningen - ändringar i redovisningslagstiftningen. En sådan reform förutsätter således att redovisningslagstiftningen undergår ytterligare förändringar inom de närmaste åren.

Sammanfattningsvis torde det lagstiftningsarbete på redovisningsområdet som för närvarande pågår inom regeringskansliet innebära att redovisningen kommer att undergå viktiga och omfattande förändringar i åtminstone två etapper. I en första etapp kan förutses införandet av de tre årsredovisningslagarna för dels aktiebolag och vissa handelsbolag, dels kreditinstitut och värdepappersbolag, dels försäkringsföretag. I en andra etapp avser vi att föreslå dels att tillämpningsområdet för den allmänna årsredovisningslagen utökas, dels att skattelagstiftningen ändras på ett sätt som medför att systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner kan utmönstras.

Dessa etappvis införda förändringar kommer att kräva ökade arbetsinsatser för bl.a. företag, revisorer och myndigheter. Vad särskilt gäller aktiebolagen måste de redan i årsredovisningen för år 1996 räkna om 1995 års jämförelsesiffror enligt den nya årsredovisningslagen. Något eller några år senare kan de tvingas till nya omräkningar som en följd av att obeskattade reserver och bokslutsdispositioner skall delas upp mellan eget kapital och latent skatt. För denna viktiga företagsgrupp skulle mycket stå att vinna om de planerade ändringarna i skattelagstiftningen kunde genomföras samtidigt med att den nya allmänna årsredovisningslagen införs.

Det finns även andra skäl som talar för att de nya redovisningsreglerna bör samordnas med en reform av beskattningen. Lagrådsremissen torde innehålla förslag om att uppdelningen av försäkringsföretagens tillgångar i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar upphävs och att begeppet "placeringstillgångar" införs i lagstiftningen. Till placeringstillgångar hänförs större delen av ett försäkringsföretags tillgångar. Placeringstillgångarna skall som huvudregel värderas till anskaffningsvärde och inte - som normalt gäller enligt dagens regler - till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Lagrådsremissen torde även innehålla förslag om att kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag ges möjlighet att värdera vissa tillgångar till verkligt värde även när detta värde överstiger anskaffningsvärdet (jfr SOU 1994:17 Del II s. 184 och 302).

De tillgångar som avses är för kreditinstitutens och värdepappersbolagens del omsättningstillgångar som utgörs av överlåtbara värdepapper och för försäkringsföretagens del placeringstillgångar utom aktier i koncernföretag och intresseföretag. De orealiserade vinster som till följd av dessa värderingsregler kan komma att redovisas i de berörda företagens resultaträkningar får inte delas ut till aktieägarna eller motsvarande utan måste sättas av till bundet eget kapital. De frågor som uppkommer i detta sammanhang - och som inte behandlas närmare i lagrådsremissen - är dels om en värdenedgång *under* anskaffningsvärdet avseende en placeringstillgång i ett försäkringsföretag även framdeles bör vara avdragsgill i enlighet med lägsta värdets princip, dels om sådana orealiserade vinster som framkommer i ett företags redovisning till följd av att vissa tillgångar värderas *över* anskaffningsvärdet bör undantas från beskattning.

Vår uppgift är att analysera sambandet mellan redovisning och beskattning utifrån redovisningsmässiga utgångspunkter. Däremot är det inte vår sak att lägga fram förslag till ett nytt system för företagsbeskattningen. Avsikten med de förslag till ändringar i skattelagstiftningen som vi i vårt utredningsarbete kan komma att lägga fram är att - med minsta möjliga ingrepp i den materiella skatterätten - åstadkomma en höjning av redovisningsstandarden utan att skatteuttaget påverkas. Detta vårt ställningstagande har lett till att den skattemässiga behandlingen av sådana placeringstillgångar i ett försäkringsföretag som enligt gällande regler utgör omsättningstillgångar även fortsättningsvis bör baseras på lägsta värdets princip och att sådana orealiserade vinster som till följd av förändrad - och mer rättvisande - redovisning kan komma att rapporteras i försäkringsföretagens årsbokslut och årsredovisningar inte bör bli föremål för beskattning. Samma bör gälla orealiserade vinster på överlåtbara värdepapper i kreditinstitut och värdepappersbolag. Samtidigt som årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag träder i kraft - enligt planerna den 1 januari 1996 - bör därför skattelagstiftningen kompletteras med särskilda bestämmelser om hur sådana beloppsmässiga skillnader mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga värderingen som nyss berörts skall hanteras.

Dessa bestämmelser bör enligt vår mening utformas på ett sådant sätt att den skattemässiga värderingen av de tillgångar som är aktuella i sammanhanget frikopplas från den bokföringsmässiga. Samma lösning bör väljas även vid värderingen av inventarier, lager och pågående arbeten. Det är enligt vår mening mest ändamålsenligt om samtliga nu antydda åtgärder övervägs i ett sammanhang. En sådan frikoppling mellan de skattemässiga och de bokföringsmässiga värde-

ringsreglerna som nu skisserats hänger i sin tur samman med frågan om upphävande av systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. För att inte i onödan splittra lagstiftningsarbetet är det angeläget att samtliga dispositioner och reserver av detta slag försvinner ur företagens redovisning vid en och samma tidpunkt.

Mot den nu redovisade bakgrunden presenterar vi i detta delbetänkande den analys av frågan om sambandet mellan företagens redovisning och beskattning som det enligt våra ursprungliga direktiv ingår i vårt uppdrag att utföra. I första hand är det systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner som granskas men vi tar också upp behovet av att på några punkter precisera skattelagstiftningen där oklarhet föreligger om i vad mån koppling föreligger till redovisningsreglerna. Därjämte behandlar vi skattekonsekvenserna av att vissa omsättningstillgångar respektive placeringstillgångar inom bank- och försäkringsområdet får värderas till högre värde än vad som följer av en tillämpning av lägsta värdets princip.

I vårt slutbetänkande – som skall avlämnas senast den 1 mars 1996 – avser vi att först och främst ta upp frågor som rör företagens löpande bokföring och arkivering av räkenskapsmaterial, redovisningslagstiftningens struktur samt behovet och utformningen av kompletterande normgivning och sanktionssystem. Vi får dock sannolikt också anledning att återkomma till vissa skattefrågor. Främst gäller det den skattemässiga behandlingen av enskilda näringsidkare och handelsbolag.

2 Gällande rätt[1]

2.1 Inledning

2.1.1 Bokföringen - utgångspunkt för beskattningen

I Sverige råder ett starkt samband mellan företagens redovisning och beskattning innebärande att redovisningen utan större korrigeringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen. Sålunda anges i 24 § kommunalskattelagen /1928:370/ (KL) att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder* i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL och i punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf föreskrivs att för skattskyldig som haft *ordnad bokföring* skall beräkningen av inkomst ske på grundval av denna med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. Vidare anges i anvisningspunkten att det bokförda resultatet skall justeras om skattefria intäkter eller icke avdragsgilla kostnader påverkat resultatet liksom om skattepliktiga inkomster utelämnats. Vidare skall korrigering ske om det bokförda resultatet påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp. Sådan korrigering kan dock underlåtas om det är uppenbart att den skattskyldige genom större avskrivningar av anläggningstillgångar[2] hade kunnat eliminera den inkomsthöjning som följer av korrigeringen.

Genom en hänvisning i 2 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) tillämpas vissa bestämmelser i KL, däribland reglerna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet, även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Härav följer att KL:s bestämmelser om inkomstberäkningen även gäller för aktiebolag och sådana juridiska personer i övrigt som endast taxeras till statlig inkomstskatt.

---

[1]När hänvisningar i det följande görs till innehållet i någon av de tre föreslagna årsredovisningslagarna baserar sig detta - om inte annat framgår av sammanhanget - på underhandsuppgifter från berörda departement avseende bestämmelsernas lydelse i den lagrådsremiss som inom kort kommer att avlämnas.

[2]Enligt i prop. 1994/95:187 föreslagen lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 24 §.

Avvikelser mellan det bokföringsmässiga resultatet - varmed i detta sammanhang avses det resultat som redovisas i resultaträkningen - och det resultat som skall ligga till grund för beskattningen kan uppkomma även på andra sätt än de nyss berörda. Sålunda kan en sådan föreligga vid försäljning av fastigheter, aktier m.m. eftersom den skattemässiga inkomstberäkningen i dessa fall inte skall grundas på bokföringen utan göras enligt de särskilda regler i SIL som gäller för beräkning av realisationsvinst. Dessutom förekommer det vissa skattemässigt betingade avdrag som inte berör den skattskyldiges bokföring på annat sätt än att den bokförda skattekostnaden minskar. Exempel på sådana avdrag är underskottsavdrag och det nyligen införda direktavdraget för bygginvesteringar enligt lagen (1994:1850) om direktavdrag för byggnader m.m.

Begreppet *bokföringsmässiga grunder* är i KL en benämning på en inkomstberäkningsmetod vars skatterättsliga innebörd förklaras i punkt 1 av anvisningarna till 24 §. I denna anges att hänsyn skall tas till in- och utgående lager, till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Vidare sägs att inkomst skall anses ha åtnjutits det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Motsvarande gäller ifråga om utgifter.

Med begreppet *ordnad bokföring* avses en bokföring som är så beskaffad att den i såväl formellt som materiellt hänseende visar ett resultat av verksamheten som överensstämmer med det verkliga (prop. 1973:57 s. 30) eller - som det uttrycks i förarbetena till en ändring i dåvarande punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL - att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen (prop. 1973:119 s. 8). De svårigheter som uppstår vid bestämmandet av den närmare innebörden av begreppet har bl.a. sin grund i att inkomstberäkningsreglerna i dåvarande 41 § KL (nuvarande 24 §), då de infördes, gjordes tillämpliga på alla rörelseidkare oavsett om dessa var bokföringsskyldiga eller inte. Vid tillkomsten år 1928 av KL, och även under den tid 1929 års bokföringslag var tillämplig, var ett stort antal rörelseidkare inte bokföringsskyldiga och något krav på att räkenskaperna, för att uppfylla kravet på ordnad bokföring, skulle avslutas med en resultat- och balansräkning infördes inte.

Det kan förmodas att en bokföring som i formellt hänseende står i överensstämmelse med reglerna i BFL skall ligga till grund för taxeringen. Så länge det inte gäller några särskilda skatterättsliga bestämmelser för den skattskyldiges bokföring föreligger inte skäl att vare sig skärpa eller mildra kraven på bokföringen vid taxeringen i förhållande till vad som gäller civilrättsligt. Kravet på ordnad bokföring torde därför vara uppfyllt om bokföringen är förd i enlighet med god redovisningssed och det inte finns några särskilda skatterättsliga krav på bokföringens fullgörande.

2.1.2 Förvärvskällebegreppet

Indelningen av inkomster i olika förvärvskällor härstammar från KL:s tillkomst. Enligt de regler som gällde före 1990 års skattereform beräknades inkomsten inom de olika inkomstslagen särskilt för varje förvärvskälla. Detta var förhållandet för både aktiebolag och enskilda näringsidkare. Beträffande inkomstslaget rörelse gällde att varje verksamhet som var att anse som en självständig rörelse utgjorde en förvärvskälla.

Genom 1990 års skattereform förändrades förvärvskälleindelningen. Skilda aktiva näringsverksamheter bildade en gemensam förvärvskälla medan varje passiv verksamhet bildade en egen förvärvskälla. En verksamhet utgör *aktiv näringsverksamhet* om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten, 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring. Detta krav innebär som huvudregel att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Denna huvudregel får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna (prop. 1989/90:110 s. 646). Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda utgör verksamheten *passiv näringsverksamhet*.

I samband med skattereformen slopades uppdelningen på olika förvärvskällor för aktiebolagens del. Detta medförde att en näringsidkare som ville kvitta i skattehänseende mellan olika verksamheter kunde göra detta genom att förlägga verksamheterna till ett aktiebolag. Denna olikhet mellan den som driver näringsverksamhet i form av aktiebolag och den som driver verksamhet som enskild näringsidkare framstod som en diskriminering av enskilt bedriven näringsverksamhet. För att undanröja detta upphävdes därför genom lagstiftning år 1993 bestämmelserna om indelning i olika förvärvkällor även för fysiska personer. Från och med 1995 års taxering gäller sålunda som huvudregel att all inkomst av näringsverksamhet hänförs till en och samma förvärvskälla. Dock gäller för fysiska personer att verksamhet som bedrivs i ett handelsbolag utgör en särskild förvärvskälla. Vidare gäller för fysiska personer, dödsbon och handelsbolag att självständig näringsverksamhet i utlandet alltid utgör en särskild förvärvskälla.

2.1.3 Standardiserade räkenskapsutdrag

Enligt 2 kap. 19 § första stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall den som har inkomst av näringsverksamhet i sin självdeklaration lämna vissa uppgifter från sin bokföring. De

uppgifter som avses är varje slag av intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga avsättningar (resultatposter) samt tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital (balansposter). Uppgifterna skall lämnas för varje förvärvskälla. Sedan indelningen i förvärvskällor i huvudsak slopats genom 1990 års skattereform kan det ifrågasättas om inte uppgifterna i stället bör lämnas för varje självständigt bedriven rörelse oavsett om den utgör en egen förvärvskälla eller inte. För en sådan uppfattning talar det förhållandet att uppgiftslämnandet bl.a. är avsett att underlätta jämförelser mellan olika företag verksamma inom samma bransch.

Vidare skall uppgift lämnas om hur det bokföringsmässiga resultatet justerats för att överensstämma med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär, ett s.k. standardiserat räkenskapsutdrag (SRU), som utgör en del av självdeklarationen. Någon avskrift av årsbokslut eller årsredovisning behöver inte bifogas deklarationen (prop. 1990/91:5 s. 85).

Genom att uppgift skall lämnas för varje slag av intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder etc. förutsätts en betydande specificering av uppgifterna. Detaljeringsgraden är vald med hänsyn till den fördelning på olika konton som i regel finns i företagens egna redovisningssystem. Uppgiftslämnandet är av denna anledning baserad på BAS-kontoplanen. Detta skapar enhetlighet i uppgiftslämnandet vilket i sin tur underlättar jämförelsen av ett företags uppgifter med ett motsvarande genomsnitt för den aktuella branschen. Om det föreligger särskilda skäl får skattemyndigheten på ansökan av den deklarationsskyldige medge att uppgifter som avser resultatposter lämnas i sammansatta poster. För att sådan dispens skall kunna meddelas krävs att det är förenat med betydande olägenheter och förhållandevis stora kostnader för företaget att lämna specificerade uppgifter (jfr prop. 1990/91:5 s. 82 ff och 120 f.)

Bestämmelserna om SRU infördes genom lagstiftning år 1990 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering.

2.2 Närmare om sambandet mellan redovisning och beskattning

Det föreligger såväl ett materiellt som formellt samband mellan redovisning och beskattning. Det *materiella sambandet* består i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring. Det *formella sambandet* tar sig uttryck i att skattelagstiftningen dels som förutsättning för att vissa avdrag skall medges vid

taxeringen kräver att motsvarande avdrag eller avsättning gjorts i räkenskaperna, dels föreskriver att samma värdering av vissa tillgångsposter skall ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt. Som exempel kan nämnas avdrag för avsättning till periodiseringsfond, avdrag för värdeminskning av maskiner och andra inventarier enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning samt värderingsreglerna för varulager och pågående arbeten. Genom det formella sambandet tvingas företagen att redovisa bokslutsdispositioner och obeskattade reserver i sina årsbokslut och årsredovisningar. Denna redovisningsmetod sägs medföra att svenska årsredovisningar framstår som svårbegripliga för utländska läsare. Det formella sambandet medför också att ett aktiebolag som vill hålla sitt utdelningsbara resultat på en viss nivå kan tvingas avstå från att fullt ut utnyttja möjligheterna till skattemässig resultatreglering eftersom varje sådant utnyttjande medför att utdelningskapaciteten minskar i motsvarande mån.

De problem som det materiella och det formella sambandet medför kan delas upp i två huvudgrupper, dels de som beror på skatterättsliga dispositioner (*resultatreglerande regler*), dels de som beror på specifika skatterättsliga resultatmätningsregler (*periodiseringsregler*). Till den första gruppen hör bl.a. möjligheterna till överavskrivningar av maskiner och andra inventarier samt avsättning till periodiseringsfond. Till den andra gruppen hör bl.a. reglerna om redovisning av framtida utgifter, vinstavräkning av pågående arbeten, avdrag för forsknings- och utvecklingsutgifter samt avdrag för räntor på lån för anskaffande av anläggningstillgångar och näringsfastigheter.

Som närmare kommer att belysas i det följande medför systematiken i KL svårigheter att skilja *omfångsregler* – varmed avses regler som föreskriver vilka intäkter och kostnader som är skattepliktiga respektive avdragsgilla – från *periodiseringsregler*. Problem kan också uppkomma vid avgränsningen mellan periodiseringsregler och *resultatreglerande regler*. I detta sammanhang skall nämnas att det även finns specifika skatterättsliga periodiseringsregler som inte är kopplade till den skattskyldiges redovisning. Exempel på detta är bestämmelserna om restvärdeavskrivning av inventarier, avdrag för värdeminskning av byggnader och markanläggningar samt inkomstberäkning vid avyttring av fastigheter och aktier som utgör anläggningstillgångar.

2.3 Intäkter och kostnader i näringsverksamhet

I 22 och 23 §§ KL jämte anvisningarna till dessa paragrafer regleras *vad* som utgör skattepliktiga intäkter av näringsverksamhet respektive avdragsgilla kostnader, dvs. vad som ovan benämndes omfångsfrågan. För denna fråga har även bestämmelserna i 19 och 20 §§ KL jämte anvisningarna till dessa paragrafer betydelse. Där anges generellt för samtliga skattskyldiga och oavsett inkomstslag dels att vissa inkomster är skattefria, dels att - med vissa uppräknade undantag - avdrag medges för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande.

I 24 § anges hur inkomsten av förvärvskällan skall beräknas, nämligen att denna beräkning skall ske enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i övrigt i KL. Innebörden av bestämmelsen är att inkomstberäkningen vid beskattningen skall följa det bokföringsmässiga resultatet såvida inte någon särskild skatterättslig regel föreskriver en uttrycklig avvikelse härifrån. Nämnda lagrum jämte dess anvisningar kan således sägas reglera *när* intäkterna och kostnaderna skall påverka det skattemässiga resultatet, dvs. frågan om periodisering av posterna. Emellertid innehåller anvisningarna till 23 § inte bara omfångsregler utan även värderingsregler och avskrivningsregler för anläggningstillgångar. Viktiga periodiseringsregler för anläggningstillgångar finns således i 23 § jämte anvisningar medan motsvarande regler för vissa omsättningstillgångar finns i 24 § med anvisningar.

Av det nu anförda följer att systematiken i KL medför svårigheter att klart avgränsa omfångsregler och periodiseringsregler från varandra. Det kan även vara svårt att skilja mellan periodiseringsregler och resultatreglerande regler eftersom flera av KL:s värderingsregler innehåller ett moment resultatmätning och ett moment resultatreglering. Som exempel kan nämnas avskrivningsreglerna samt bestämmelserna om värdering av lager och redovisning av pågående arbeten.

En annan omständighet som bidrar till svårigheterna att tolka och tillämpa KL är att omfattningen av det s.k. kopplade området, dvs. det område inom vilket bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed fullt ut skall tillämpas vid taxeringen inte klart framgår av lagen. När det t.ex. gäller vissa av KL:s regler för värdeminskningsavdrag för anläggningstillgångar framgår det inte klart på vilket stadium frikopplingen från bokföringen sker. Sker denna redan vid beräkningen av anskaffningsvärdet på så sätt att anskaffningsvärdet kan vara olika i bokföringen och vid taxeringen eller sker den i ett senare skede så att det endast är storleken av de årliga avskrivningsbeloppen,

beroende på avskrivningsperiodens längd, som blir olika i bokföringen och vid taxeringen? Om det inte finns någon skatteregel som uttryckligen kräver att anskaffningsvärdet vid taxeringen skall beräknas på visst sätt kan det hävdas att denna fråga tillhör det kopplade området. Detta medför att värdet i enlighet med huvudregeln för inkomstberäkningen skall beräknas enligt god redovisningssed.[3] Den valmöjlighet att antingen aktivera vissa utgifter eller att dra av dem direkt, t.ex. i fråga om forsknings- och utvecklingsutgifter samt vissa ränteutgifter, som måhända föreligger vid beskattningen skulle med detta synsätt vara beroende av att motsvarande redovisningsmetod tillämpas i bokföringen.

2.4 Bokslutsdispositioner och obeskattade reserver

Med bokslutsdispositioner avses sådana åtgärder som företas i syfte att nedbringa den skattepliktiga vinsten i företaget och som inte är en naturlig följd av företagets verksamhet. I balansräkningen redovisas det ackumulerade värdet av företagna bokslutsdispositioner som obeskattade reserver. En bokslutsdisposition innebär att resultatet belastas med en fiktiv kostnad utan motsvarighet i verklig rörelsekostnad. Dispositionen har huvudsakligen sin grund i att denna till följd av skatterättsliga regler är avdragsgill vid taxeringen. Härav följer att dispositionerna främst är betingade av företagets önskan att skjuta skattebetalningen på framtiden, dvs. erhålla en skattekredit. En konsekvens av detta är att de obeskattade reserverna till en del består av eget kapital och till en del av en latent skatteskuld.

Tidigare medgavs betydande möjligheter till resultatreglering i form av bokslutsdispositioner. Genom 1990 års skattereform har emellertid detta i grunden ändrats. Flertalet bokslutsdispositioner har avskaffats och de två främsta är numera *avsättning till periodiseringsfond* samt *överavskrivning av inventarier*. Med överavskrivningar avses därvid skillnaden mellan skattemässiga avskrivningar och sådana företagsekonomiskt motiverade avskrivningar som företas enligt 15 § BFL respektive 4 kap. 4 § förslaget till årsredovisningslag (ÅRL). Syftet med sistnämnda avskrivningar är att på ett företagsekonomiskt lämpligt sätt fördela anskaffningsutgiften för en anläggningstillgång över dess ekonomiska livslängd.

Värderingsreglerna för *varulager* och *pågående arbeten* gav tidigare

---

[3] I bilaga 1 anges ett antal exempel som belyser denna fråga.

upphov till en stor del av bokslutsdispositionerna genom att skattelagstiftningen tillät betydande undervärdering av dessa tillgångar. Numera är huvudprincipen att värderingen av dessa tillgångar skall följa civilrättsliga värderingsmetoder. Detta medför att det i princip inte längre finns något utrymme för reserveringar i de skattemässiga värderingsreglerna.

2.5 Värdering av lager

Enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL får lager som huvudregel inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket BFL. Beräkningen av lagrets anskaffningsvärde skall enligt andra stycket i anvisningspunkten ske med tillämpning av den s.k. först in-först ut-metoden, dvs. de lagertillgångar som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid utgången av beskattningsåret anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager vid inkomsttaxeringen.

Begreppet anskaffningsvärde i BFL är inte entydigt. Vissa utgifter, t.ex. direkta utgifter för arbete och material, *skall* räknas in i anskaffningsvärdet medan andra utgifter, t.ex ränteutgifter och utgifter för forskning och utveckling, *kan, bör eller får* inräknas i anskaffningsvärdet. Varje värde som faller inom ett visst intervall kan därmed utgöra ett enligt BFL godtagbart anskaffningsvärde. Bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL innebär att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen av lagret skall användas även vid beskattningen så länge inte detta värde understiger ett enligt god redovisningssed beräknat lägsta värde på lagret. Varje värde inom det intervall som lägsta värdets princip enligt BFL tillåter kan således ligga till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen.

Enligt punkt 2 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 24 § KL får dels annat varulager än lager av fastigheter, aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet (den s.k. 97-procentsregeln), dels djur i jordbruk och renskötsel tas upp till lägst 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL får reserv i lager o.d. beaktas skattemässigt endast vid tillämpningen av nu nämnda lagervärderingsregler.

Tillämpningen av 97-procentsregeln förutsätter att samtliga lagertillgångar värderas till anskaffningsvärdet. Om vissa tillgångar värderats

till verkligt värde i räkenskaperna måste således en justering göras för detta. Regeln infördes i samband med 1990 års skattereform i syfte att förenkla den skattemässiga värderingen av varulager. Det antogs att en på anskaffningvärdet baserad skatteregel skulle leda till färre tvister mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna än en regel baserad på det verkliga värdet.

Enligt Bokföringsnämndens (BFN) uttalande U 92:1, Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procentsregeln, skall lagrets värde, beräknat enligt lägsta värdets princip och med en individuell inkuransbedömning, tas upp på tillgångssidan i balansräkningen. Detta gäller oavsett om 97-procentsregeln tillämpas eller ej. På passivsidan skall skillnaden mellan detta värde och det skattemässigt godtagna värdet redovisas som lagerreserv under obeskattade reserver. Enligt uttalandet kan även nettoredovisning av lagret godtas under förutsättning att avvikelsen från en värdering enligt lägsta värdets princip inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning.

2.6 Pågående arbeten

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL gäller i fråga om skattskyldiga som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse att den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten godtas vid inkomsttaxeringen om inte redovisningen står i strid med bestämmelserna i anvisningspunkten.

Värdet av pågående arbeten som utförs på *löpande räkning* behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret. Den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten på löpande räkning innebär därför att resultatredovisning normalt sker i takt med faktureringen. Det förekommer att företag i sina räkenskaper tar upp arbeten på löpande räkning enligt de regler som gäller för arbeten till fast pris. Detta innebär att nedlagda kostnader avseende de ofakturerade arbetena redovisas som tillgång i balansräkningen. Vilka effekter en sådan redovisning får i skattehänseende är oklart.

Vid värdering av pågående arbeten som utförs till *fast pris* och för vilka slutredovisning inte har skett gäller, genom hänvisningen till punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL, som huvudregel att arbetet (tillgången) inte får tas upp till lägre värde än det lägsta som är tillåtet enligt 14 § första stycket BFL, dvs. det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Den skattemässiga redovisningen av pågående

arbeten till fast pris innebär därför att vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader, såväl direkta som en skälig andel av indirekta, skall tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna à conto-betalningar och förskottsbetalningar tas upp som skuld till den för vars räkning arbetet utförs. Varje pågående projekt skall värderas för sig och summan av de olika projektens värden är det värde som de pågående arbetena lägst får tas upp till. Som alternativ gäller för pågående arbeten inom byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse att dessa får tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 20 basbelopp (714 000 kronor för 1995), får vidare tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Enligt 14 § fjärde stycket BFL får omsättningstillgång värderas över anskaffningsvärdet om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed. Successiv vinstavräkning leder ofta till en värdering över anskaffningsvärdet. Som exempel på fall där sådan vinstavräkning kan tillåtas anförs i förarbetena till BFL företag som tillverkar ett fåtal stora objekt vilkas tillverkning kräver en längre tid. I sådant fall bör företaget vid värderingen kunna ta upp en efter försiktig bedömning beräknad andel av påräknelig vinst, dock aldrig mer än vad som svarar mot objektets färdigställandegrad. Vidare understryks att arbetet måste vara i det närmaste färdigställt och att kostnader och intäkter med i det närmaste full säkerhet kan fastställas. Enligt vad vi erfarit kommer förslaget till ÅRL att innehålla en uttrycklig bestämmelse som medger att pågående arbeten för annans räkning under vissa förutsättningar får tas upp till ett värde som överstiger anskaffningsvärdet, 4 kap. 10 §.

International Accounting Standards Committee (IASC) behandlar redovisning av pågående arbeten i sin rekommendation IAS 11. Rekommendationen gäller entreprenader inom skilda områden såsom uppförande eller tillverkning av broar, dammanläggningar, fartyg, byggnader och maskinanläggningar. Den omfattar såväl arbeten till fast pris som arbeten på löpande räkning. I rekommendationen anges två vinstberäkningsprinciper, dels successiv vinstavräkning ("percentage of completion"), dels vinstavräkning efter att projektet är avslutat ("completed contract"). Enligt rekommendationen skall vinstavräkning av pågående arbeten alltid ske successivt med hänsyn tagen till projektets färdigställandegrad, såvida resultatet av ett kontrakt kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om detta kriterium inte är uppfyllt får högst ett belopp motsvarande nedlagda kostnader intäktsredovisas i resultaträkningen.

Den i räkenskaperna redovisade värderingen av pågående arbeten

som utförs till fast pris gäller i princip även vid taxeringen. Detta innebär att om företaget väljer att göra en successiv vinstavräkning och denna står i överensstämmelse med god redovisningssed skall den därvid gjorda värderingen ligga till grund för beskattningen. Någon möjlighet att genom någon form av bokslutsdisposition erhålla en lägre värdering vid taxeringen finns inte. Om den skattskyldige på motsvarande sätt valt att i räkenskaperna medräkna indirekta kostnader skall dessa medräknas också vid taxeringen, även om detta eljest inte hade krävts vid tillämpningen av KL:s regler.

Den s.k. 97-procentsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL får tillämpas även vid värderingen av pågående arbeten inom vissa branscher förutsatt att arbetet sker till fast pris. Den maximala skattemässiga nedskrivningen (bokslutsdisposition) uppgår alltså till tre procent av det samlade anskaffningsvärdet. Punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL anger uttömmande i vilka fall obeskattade reserver i lager och pågående arbeten kan förekomma. Som nyss framhållits kan därför sådan nedskrivning av värdet av pågående arbeten som i form av en bokslutsdisposition vidtas i syfte att eliminera t.ex. en i förtid framtagen vinst inte föranleda nedsättning av taxeringen.

2.7 Avskrivning av inventarier

Enligt punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL medges avdrag vid taxeringen för s.k. räkenskapsenlig avskrivning av inventarier under förutsättning av bl.a. att den skattskyldige har ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut och att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Reglerna om räkenskapsenlig avskrivning har i princip varit oförändrade sedan de infördes år 1955. Genom lagstiftning år 1981 infördes den s.k. restvärdemetoden som komplement till den räkenskapsenliga avskrivningen, punkt 14 av anvisningarna till 23 § KL. Restvärdemetoden innebär att avskrivningen alltid beräknas på det skattemässiga restvärdet, dvs. vad som vid taxeringen kvarstår oavskrivet av det ursprungliga anskaffningsvärdet. Något krav på överensstämmelse mellan de skattemässiga avskrivningarna och avskrivningarna i bokföringen finns inte. Här har således sambandet mellan redovisning och beskattning brutits.

Företagsskatteberedningen, vars slutbetänkande (SOU 1977:86) låg till grund för bestämmelserna om restvärdemetoden, hade föreslagit att denna metod skulle ersätta den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden. Som motivering för en avskrivningsmetod som inte var kopplad till bokföringen anfördes att kravet på samband mellan redovisning och beskttning var otidsenligt. Beredningen anförde vidare bl.a. följande

(s. 498). När den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden – som innebär krav på överensstämmelse mellan de skattemässiga och bokföringsmässiga restvärdena – infördes var denna ordning naturlig med hänsyn till att flertalet rörelseidkare inte var bokföringsskyldiga. Det var således framför allt taxeringskontrollskäl som anfördes som argument för en anknytning till bokförda värden. Den avstämning som sker vid taxeringen och som bygger på denna anknytning har emellertid inte stor betydelse från kontrollsynpunkt. Normalt kan kontroll av avskrivningsunderlag etc. endast ske i samband med taxeringsrevision. Det väsentliga från kontrollsynpunkt är att underlaget för skattemässiga avskrivningar kan stämmas av mot ordnade räkenskaper.

2.8 Periodiseringsfond

Enligt 1 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder gäller fr.o.m. 1995 års taxering att avdrag får göras vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL för belopp som satts av till periodiseringsfond. Juridisk person, utom dödsbo och handelsbolag, som är skyldig att upprätta årsbokslut enligt BFL skall enligt 2 § andra stycket göra avsättningen i sina räkenskaper. I fråga om handelsbolag gäller att avsättningen till periodiseringsfond görs hos delägarna. Om delägaren är ett aktiebolag görs avsättningen i aktiebolagets räkenskaper medan en fysisk person gör avsättningen i sin deklaration. Systemet med periodiseringsfonder ersatte det genom 1990 års skattereform införda systemet med skatteutjämningsreserv.

Avdragets storlek regleras i 3 §. För juridiska personer gäller att ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond får uppgå till 25 procent av inkomsten för beskattningsåret före avdraget. För fysiska personer är procentsatsen densamma. Däremot görs vissa justeringar vid beräkningen av avdragsunderlaget. Som exempel kan nämnas att avdrag för egenavgifter och för ökning av expansionsmedel skall läggas till och att återfört avdrag för egenavgifter och intäkt på grund av minskning av expansionsmedel skall dras av.

Ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes, 4 §. Eftersom varje avsättning till periodiseringsfond bildar en särskild fond innebär detta att en skattskyldig som mest kan ha fem års periodiseringsfonder vid en viss tidpunkt.

2.9 Framtida utgifter

I redovisningssammanhang används normalt inte begreppet framtida utgifter. I stället är det begreppen upplupna kostnader och befarade förluster som täcker de förpliktelser som den redovisningsskyldige ådragit sig per en viss tidpunkt (SOU 1983:47 s. 193). Till framtida utgifter kan således hänföras såväl sådana till den gångna periodens intäkter direkt hänförliga kostnader, intäktsanknutna kostnader, som sådana kostnader som är att hänföra till denna period oberoende av om de anknyter till intäkterna under perioden, ej periodanknutna kostnader (befarade förluster). Sistnämnda typ av kostnader beaktas av försiktighetsskäl. Eftersom redovisningen i första hand skall återge ekonomiska effekter av händelser fram t.o.m. balansdagen, och inte effekter av framtida händelser, förutsätter en reservering för framtida utgifter att dessa har ett samband med den verksamhet som bedrivits före balansdagen.

De fall av framtida utgifter som är särskilt reglerade i KL är avsättning för *pensionskostnader* (punkt 20 av anvisningarna till 23 §), *garantiutgifter* (punkt 5 av anvisningarna till 24 §), utgifter för framtida *hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o.d.* (punkt 6 av anvisningarna till 24 §) samt avdrag för *framtida substansminskning* på grund av utvinning av naturtillgångar (punkt 11 av anvisningarna till 23 §). I samtliga fall medges avdrag vid beskattningen med belopp motsvarande vad som satts av i den skattskyldiges räkenskaper, dock med vissa begränsningar. Vidare gäller, utom vad avser pensionsavsättningar, att medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Avdragrätten för framtida utgifter av annat slag än de nyss nämnda är inte särskilt reglerad i KL utan denna får bedömas utifrån de allmänna inkomstberäkningsreglerna i 20 och 24 §§ jämte anvisningar.

Avdragsrätten för framtida garantiutgifter och för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle etc. infördes genom lagstiftning år 1973 respektive år 1978. I båda fallen motiverades de nya bestämmelserna med att praxis blivit mycket restriktiv och att skattedomstolarna inte alltid godtagit ett företagsekonomiskt synsätt utan i flera fall vägrat avdrag för avsättningar som från redovisningsmässiga synpunkter varit befogade. Vidare underströks – såvitt avsåg garantiavsättningar – att sådana endast fick beaktas i syfte att periodisera utgifterna till rätt räkenskapsår och inte fick öppna möjlighet till konsolidering samt – såvitt avsåg kärnbränslehantering – att utgångspunkten var att avdrag skulle medges för avsättningar som framstod som företagsekonomiskt motiverade. (SOU 1983:47 s. 47, 77 och 39.)

Bidragsskattekommittén föreslog i sitt betänkande Skatteregler om

reservering för framtida utgifter (SOU 1983:47) en generell avdragsrätt för framtida utgifter. Enligt förslaget avses med begreppet sådana utgifter som beräknas uppkomma först efter det beskattningsår under vilket intäktsredovisning skett och som har ett sådant direkt samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten att utgifterna enligt god redovisningssed skall periodiseras till en kostnad redan innan utgifterna uppkommit. Definitionen omfattar inte det redovisningsmässiga begreppet "befarade förluster" eftersom definitionen förutsätter att intäktsredovisning skett. Emellertid konstaterade kommittén att Regeringsrätten i ett vid den tiden nyligen avgjort mål (RÅ 1981 1:51) medgett avdrag för en i räkenskaperna gjord reservering för befarad framtida förlust på kontrakterade oljeleveranser efter i huvudsak de principer som kommittén föreslagit skulle gälla för framtida utgifter (SOU 1983:47 s. 80).

Frågan om avdrag för framtida utgifter var inte, underströk kommittén, en fråga om resultatutjämning i den meningen att det skulle tillskapas möjligheter att bygga upp obeskattade reserver. Syftet var i stället att på detta område åstadkomma en bättre överensstämmelse mellan den skattemässiga och den företagsekonomiska resultatberäkningen (jfr SOU 1983:47 s. 7 och 78).

Bidragsskattekommitténs betänkande har inte lett till lagstiftning.

2.10 Ersättningsfonder

Enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder får avdrag vid taxeringen göras för belopp som satts av till ersättningsfonder för inventarier, byggnader och markanläggningar, mark samt djurlager i jordbruk och renskötsel. Som förutsättning för avdrag gäller enligt 1 § andra stycket, utom såvitt avser ersättningsfond för mark, att skattskyldig som enligt BFL eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

Ersättningsfonderna får enligt 4 § tas i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader och markanläggningar, kostnader för reparations- och underhållsarbeten, anskaffning av mark och nedskrivning av djurlager. Genom ianspråktagandet uppkommer inte någon skattepliktig intäkt för företaget utan i stället skall avskrivningsunderlaget reduceras med motsvarande belopp respektive lagret anses nedskrivet med beloppet, 7 §. Har ersättningsfond tagits i anspråk för anskaffning av mark skall anskaffningsutgiften för marken reduceras med det ianspråktagna beloppet när ingångsvärdet för marken beräknas. Detta medför att den skattemässiga effekten av ianspråkta-

gandet uppkommer först vid en framtida avyttring av marken. Denna teknik är vald med hänsyn till att värdeminskningsavdrag inte medges för anskaffningsutgiften för mark.

2.11 Säkerhetsreserv

Enligt 2 § 6 mom. SIL medges skadeförsäkringsföretag avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till säkerhetsreserv. Syftet med reserven är att åstadkomma viss utjämning av resultatet mellan goda och dåliga år. Finansinspektionen anger i föreskrifter och allmänna råd avseende skadeförsäkringsbolags beräkning och redovisning av försäkringstekniska skulder samt redovisning av säkerhetsreserv (FFFS 1994:34) takvärden för hur stor säkerhetsreserven maximalt får vara i enskilda försäkringsgrenar. Avsättning till säkerhetsreserv är frivillig och skall enligt Finansinspektionen betraktas som en buffert som företaget kan utnyttja för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svårbedömda faktorer. Säkerhetsreserven skall enligt uppställningsformen för balansräkning i Finansinspektionens föreskrifter för försäkringsbolagens årsredovisning (FFFS 1991:20) redovisas som en obeskattad reserv. Även vi har i annat sammanhang gjort den bedömningen att säkerhetsreserven snarare är att hänföra till obeskattade reserver än till försäkringstekniska avsättningar (SOU 1994:17 Del II s. 275).

2.12 Pensioner

Pensionåtaganden från arbetsgivarens sida gentemot sina anställda är förenade med framtida utgifter. Eftersom rätten till pension intjänas under den anställdes aktiva tid bör utgifterna periodiseras som kostnader under denna tid. Detta kan ske genom att arbetsgivaren antingen tecknar en *pensionsförsäkring*, varvid de framtida utgifterna periodiseras i form av pensionspremier, eller genom att arbetsgivaren tryggar sitt pensionsåtagande genom avsättning till ett särskilt *pensionskonto* eller genom överföring av medel till en *pensionsstiftelse*. I de två sistnämnda fallen talar man om pensionering i företagets egen regi.

Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) reglerar den redovisningsmässiga behandlingen av en arbetsgivares pensionsutfästelser. I lagens 1 § anges att utfästelserna kan tryggas genom särskild redovisning av pensionsskuld eller avsättning till pensionsstiftelse. En avsättning till pensionskonto med-

för inte någon faktisk disposition av företagets medel utan är en ren bokföringstransaktion medan en avsättning till pensionsstiftelse kräver att likvida medel eller reala tillgångar tillförs stiftelsen.

I punkt 20 av anvisningarna till 23 § KL regleras avdragsrätten vid beskattningen för pensionskostnader. Grundprincipen är att avdrag medges för vad som i räkenskaperna satts av till pensionskonto och pensionsstiftelse enligt tryggandelagens bestämmelser intill vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv samt för så stor del av kostnaderna för pensionsförsäkring som behövs för att trygga gjorda pensionsåtaganden. Dock innehåller skattereglerna vissa begränsningsregler i syfte att förhindra att företaget erhåller avdrag med belopp som överstiger vad som kan anses utgöra en rimlig pension. Gemensamt för dessa begränsningsregler är att högre avdrag än vad som följer av allmän pensionsplan, dvs. sådan plan som är grundad på en central överenskommelse mellan arbetsmarknadens parter, normalt inte medges[4].

Enligt 6 § tryggandelagen avses med pensionsreserv företagets skuld för åtaganden enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan pensionsutfästelse som, utan att omfattas av allmän pensionsplan, företaget under vissa förutsättningar äger redovisa.

På grund av de kvantitativa begränsningsregler som gäller vid beskattningen kan den skattemässiga pensionsreserven, dvs. det högsta belopp som vid beskattningen godtas som skuldförd pensionsavsättning, uppgå till ett lägre belopp än den civilrättsliga, beräknad enligt tryggandelagen. Även om något överskott - varmed avses att företagets kontoavsättning och/eller kapital i pensionsstiftelse överstiger kapitalvärdet av gjorda pensionsåtaganden - inte föreligger kan företaget vid beskattningen tvingas återlägga viss del av den redovisade pensionsskulden. Detta kan leda till att posten "Avsatt till pensioner" i balansräkningen, oavsett dess egenskap av skuld, delvis kommer att utgöra ett beskattat belopp ("negativ obeskattad reserv" enligt Föreningen Auktoriserade Revisorers /FAR/ rekommendation nr 4, Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad).

Enligt BFL och förslaget till ÅRL får kapitalvärdet av pensionsåtaganden upptas antingen som skuld/avsättning[5] i balansräkningen eller som ansvarsförbindelse inom linjen. I praxis är det vanligt att den del av ett pensionsåtagande som är avdragsgill vid taxeringen redovisas

---

[4]Med allmän pensionsplan jämställs dels pensionsåtagande för pensionsförmåner som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan, dels vissa kommunala pensionsåtaganden och åtaganden av statliga företag.

[5]Skuld enligt BFL och avsättning enligt förslaget till ÅRL.

som skuld medan eventuell överskjutande del redovisas som ansvarsförbindelse inom linjen.

2.13 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL skall fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed skall dock posterna tas upp till det värde som följer av god redovisningssed. Därvid gäller att i det fall fordringar har tagits upp till lägre belopp eller skulder till högre belopp än kursen vid beskattningsårets utgång skall en schablonberäknad intäkt tas upp till beskattning.

Enligt BFN:s rekommendation R 7, Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta, gäller som huvudregel att värderingen skall ske till kursen på balansdagen. Samtliga kursförluster liksom orealiserade kursvinster på kortfristiga poster skall omedelbart påverka resultatet medan orealiserade kursvinster på långfristiga fordringar och skulder skall sättas av till en valutakursreserv. I rekommendationen sägs att avsättningen skall redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen och som en obeskattad reserv i balansräkningen trots att valutakursreserven är att betrakta som en företagsekonomiskt erforderlig reserv.

Föredragande statsrådet anförde i förarbetena till punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL bl.a. följande (prop. 1990/91:54 s. 236 ff). Det finns skäl att utgå från att de värderingsprinciper som BFN rekommenderat kommer att ligga till grund även för den skattemässiga bedömningen av kursvinster och kursförluster. En strikt tillämpning av nämndens rekommendation skulle emellertid innebära vissa negativa effekter från beskattningssynpunkt genom att redovisningen av vinster på långfristiga poster skiljer sig från den som gäller förluster på sådana poster. Denna skilda behandling innebär att ett företag som redovisar en kursvinst och en kursförlust av ungefär samma storlek tillåts reducera resultatet med kursförlusten medan vinsten tas upp till beskattning först vid ett senare tillfälle, trots att vinsten och förlusten i själva verket tar ut varandra. En strikt tillämpning av balansdagens kurs skulle emellertid i vissa fall kunna leda till likviditetssvårigheter för de skattskyldiga. Ett annat skäl som talar emot en sådan tillämpning är sambandet mellan redovisningen och beskattningen.

För att motverka de negativa konsekvenser som en tillämpning av

BFN:s rekommendation ansågs kunna ge upphov till och samtidigt vid beskattningen bibehålla kopplingen till redovisningen valdes metoden med en schablonintäkt. Denna intäkt är avsedd att neutralisera förmånen av att beskattningen av kursvinsten skjuts upp. Den skattemässiga behandlingen av fordringar och skulder i utländsk valuta medför att företagens resultat- och balansräkningar, med BFN:s synsätt, kommer att innehålla en schablonbeskattad, obeskattad reserv.

Enligt vad vi erfarit kommer förslaget till ÅRL att innehålla en uttrycklig bestämmelse som gör det möjligt att under vissa förhållanden värdera fordringar och skulder i utländsk valuta till balansdagens kurs, 4 kap. 11 §.

2.14 Vinstandelsstiftelse

Med vinstandelsstiftelse avses i allmänhet en stiftelse som bildats av ett företag och som har till syfte att genom avsättning av vinster i företaget främja de anställdas ekonomiska intressen. Utbetalning från stiftelsen sker i enlighet med vad som är föreskrivet i det enskilda fallet, t.ex. efter viss tid eller vid uppnådd pensionsålder. Enligt BFN:s uttalande U 88:1, Redovisning av vinstandelar till anställda, skall företagets kostnad för vinstdelningen redovisas i bokslutet för det år då vinsten uppstått. I de flesta fall överförs medel från företaget först sedan vinstens storlek blivit känd, dvs. först efter det aktuella räkenskapsårets utgång. Enligt uttalandet kommer kostnaden för vinstdelningen därigenom att belasta resultatet i form av en reservering i bokslutet. Eftersom vinstdelningen företas i syfte att stimulera de anställdas arbetsinsatser i företaget bör, sägs det vidare i uttalandet, reserveringen redovisas som en personalkostnad och därmed ingå i posten "Rörelsens kostnader" i resultaträkningen.

Den skattemässiga avdragsrätten är inte lagreglerad utan denna får bestämmas utifrån de allmänna inkomstberäkningsreglerna i KL. Om huvudsyftet är att premiera de anställda anses reserveringen utgöra en avdragsgill driftkostnad enligt 20 §. De anställda beskattas det år då utbetalning från stiftelsen blir tillgänglig för lyftning. På samma sätt som är fallet med pensionsavsättningar skapas härigenom en viss skattekredit genom att avdragsrätten ofta ligger flera år före beskattningstidpunkten.

2.15 Koncernbidrag

Koncernen utgör inte skattesubjekt i Sverige utan varje enskilt företag som ingår i en koncern utgör ett självständigt skattesubjekt. För att i viss mån neutralisera de skattemässiga effekterna av valet av organisationsform finns i 2 § 3 mom. SIL särskilda regler beträffande inkomster som förs över från ett koncernföretag till ett annat i form av koncernbidrag. Dessa regler innebär att en sådan överföring under vissa förutsättningar behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren.

Koncernbidrag utgör en faktisk förmögenhetsöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. Företeelsen är uteslutande reglerad i skattelagstiftningen. Inom associationsrätten saknas således regler om koncernbidrag. Skattereglerna innebär för det första att avdragsgilla koncernbidrag kan lämnas från moderföretag till dotterföretag, från dotterföretag till moderföretag samt mellan dotterföretag. Med dotterföretag avses i detta sammanhang företag i vilka moderföretaget äger minst 90 procent av aktierna eller andelarna (s.k. helägda dotterföretag). Dessutom finns kompletterande bestämmelser som medger att avdragsgilla koncernbidrag kan lämnas dels från moderföretag till annat koncernföretag än ett helägt dotterföretag om detta företag genom inlösen och fusioner hade kunnat bringas att uppgå i moderföretaget, dels mellan företag som står i sådant förhållande till varandra att bidraget, om det hade lämnats genom förmedling av något annat företag, hade varit avdragsgillt i varje sådant led.

Reglerna om vinstutdelning i t.ex. 12 kap. ABL gör inte något undantag för det fall då medel överförs i form av ett koncernbidrag *från ett dotterföretag till dess moderföretag*. En sådan överföring betraktas som vinstutdelning och måste således rymmas inom utdelningsbara medel. Även om förmögenhetsöverföringen är avdragsgill vid taxeringen är det således inte säkert att den är tillåten från associationsrättslig synpunkt.

En strikt tillämpning av ABL:s regler medför att koncernbidraget först skall räknas in i dotterföretagets nettovinst för året och därefter delas ut till moderföretaget efter beslut av ordinarie bolagsstämma. Ett sådant förfaringssätt tillämpas emellertid inte alltid i praktiken utan koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag brukar redovisas som en extraordinär kostnad hos givaren – respektive intäkt hos mottagaren – eller som en bokslutsdisposition. En förklaring till detta kan vara att koncernbidraget annars antas bli en affärshändelse året efter det år avdragsrätten respektive skatteplikten inträder. Detta problem torde möjligen kunna lösas genom att vinstutdelningen anteciperas hos dotter- och moderföretaget.

Oavsett hur koncernbidraget redovisas i resultaträkningen är det nödvändigt att dotterföretaget iakttar vinstutdelningsreglerna så att inte bidraget överstiger högsta tillåtna vinstutdelningsbelopp för det aktuella året.

I det fall ett koncernbidrag lämnas i form av ett aktieägartillskott *från ett moderföretag till ett dotterföretag* är det oklart om det måste rymmas inom utdelningsbara medel. Det kan nämligen hävdas att bidraget inte utgör en vederlagsfri utbetalning till mottagaren eftersom värdet på aktierna i dotterföretaget kan förväntas öka i motsvarande mån. I sådant fall skulle det associationsrättsligt vara tillåtet att lämna koncernbidrag även om det inte ryms inom fritt eget kapital. Enligt FAR:s uttalande nr 10, Vissa problem i samband med villkorligt aktieägartillskott och villkorade skulder, skall ett aktieägartillskott i normalfallet, då det avser förlusttäckning i ett dotterföretag, omedelbart kostnadsföras. Denna kostnadsföring kan sägas motsvara den nedskrivning av värdet på aktierna i dotterbolaget som i annat fall varit nödvändig som en följd av dotterbolagets förluster. Om tillskottet inte utgått för förlusttäckning kan moderbolaget enligt uttalandet ta upp tillskottet som en investering i aktier i dotterbolag på samma sätt som om det varit fråga om en nyemission. I detta fall ökar moderbolaget sitt anskaffningsvärde för aktierna i dotterbolaget. Ett sådant tillskott redovisas inte i resultaträkningen.

2.16 Upphovsmannakonto, skogskonto och skogsskadekonto

För att vissa näringsidkare skall ges möjlighet till inkomstutjämning mellan olika beskattningsår kan uppskov med beskattningen medges beträffande vissa intäkter av näringsverksamhet. Det är fråga om dels inkomster av konstnärlig verksamhet enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, dels inkomster avseende skogsbruk enligt skogskontolagen (1954:142). Lagarna gäller vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt. Som förutsättning för uppskov gäller enligt båda lagarna att inbetalning gjorts på ett särskilt bankkonto, upphovsmannakonto respektive skogskonto eller skogsskadekonto. Endast fysiska personer och, såvitt gäller skogskonto och skogsskadekonto, dödsbon kan medges uppskov. Enligt Riksskatteverkets föreskrifter om näringsidkares uppgiftslämnande i självdeklaration (RSFS 1990:27) skall avsättningar till skogskonto och upphovsmannakonto redovisas som bokslutsdispositioner i den skattskyldiges SRU.

2.17 Redovisning av latent skatt

2.17.1 Inledning

I varje system där skattereglerna inte fullständigt anknyter till redovisningsreglerna kan ett företags skattemässiga respektive bokföringsmässiga resultat komma att skilja sig åt. I sådant fall blir konsekvensen att den skatt som påförs på grund av taxeringen inte överensstämmer med den skatt som belöper på det bokföringsmässiga resultatet. Om det skattemässiga resultatet understiger det bokföringsmässiga resultatet uppkommer ofta en latent skatteskuld medan det omvända förhållandet kan ge upphov till en latent skattefordran.

2.17.2 Permanenta differenser och periodiseringsdifferenser

Skillnaderna mellan det skattemässiga och det bokföringsmässiga resultatet kan vara permanenta eller tillfälliga. En *permanent differens* är definitiv i den meningen att den aldrig kommer att ge upphov till vare sig någon framtida skatteutgift eller skattelättnad medan en tillfällig differens eller en s.k. *periodiseringsdifferens* kommer att återföras eller reverseras någon gång i framtiden. Med reversering avses att skillnaden mellan skattemässiga avdrag och avdrag enligt räkenskaperna kommer att återföras till beskattning under en senare period. Reversering inträffar exempelvis under en period då inventarier är helt avskrivna skattemässigt men inte enligt plan. Det kan också vara fråga om att en intäkt upptas till beskattning under en senare period än den då intäkten rapporteras i resultaträkningen. Av det nu sagda följer att endast periodiseringsdifferenser kan ge upphov till latenta skatteskulder respektive skattefordringar.

En periodiseringsdifferens som innebär att företaget skattemässigt tidigarelägger en viss kostnad eller skjuter upp beskattningen av en viss intäkt ger normalt upphov till en latent skatteskuld. På motsvarande sätt kan en skattemässig tidigareläggning av en viss intäkt respektive senareläggning av en viss kostnad ge upphov till minskade framtida skatteutgifter och därmed till en latent skattefordran. En särskild form av periodiseringsdifferens uppkommer i det fallet ett företag till följd av bristande lönsamhet får ett negativt skattemässigt resultat. Sådana skattemässiga underskott kan i regel utnyttjas som avdragsposter (förlustavdrag) och därigenom eliminera eller minska beskattningen i framtiden.

Orsaken till att permanenta differenser uppkommer kan vara att

skatterätten innehåller specifika regler om skattefrihet för vissa intäkter eller avdragsförbud för vissa kostnader. Som nyss nämnts utlöser differensen i dessa fall inte någon framtida beskattning och medför - bortsett från fallet med förlustavdrag - inte heller någon framtida skattelättnad. Andra fall där det kan uppkomma permanenta differenser mellan det bokföringsmässiga och det skattemässiga resultatet är när inkomstberäkningen inom redovisningen och vid beskattningen skiljer sig åt. Detta är t.ex. fallet vid försäljning av fastigheter.

Periodiseringsdifferenser mellan det skattemässiga och det bokföringsmässiga resultatet kan t.ex. uppkomma om skatterätten innehåller bestämmelser om avdrag för avskrivningar på anläggningstillgångar eller för nedskrivning av lager som skiljer sig från de redovisningsmässiga reglerna. Andra fall är om den skattskyldige får avdrag vid taxeringen för vissa typer av avsättningar som inte har gjorts i räkenskaperna.

2.17.3 Redovisningsrådets rekommendation RR 01:91

På grund av det nuvarande starka sambandet mellan redovisning och beskattning redovisar svenska företag endast i undantagsfall latent skatt på företagsnivå, dvs. i den enskilda årsredovisningen. Däremot är det numera vanligt att sådan redovisning av latent skatt sker på koncernnivå. Detta följer av Redovisningsrådets rekommendation RR 01:91, Koncernredovisning. I koncernbalansräkningen skall nämligen enligt denna rekommendation alla obeskattade reserver inom koncernen delas upp mellan latent skatteskuld och eget kapital. I koncernresultaträkningen bortfaller i konsekvens härmed sådana bokslutsdispositioner som innebär en förändring av de obeskattade reserverna. Skattedelen av dessa dispositioner skall redovisas tillsammans med årets skattekostnad medan den del som motsvarar eget kapital ingår i årets resultat.

2.17.4 Olika metoder för beräkning av latent skatt

Det finns i huvudsak två metoder för beräkningen av latent skatt, nämligen *skuldmetoden* ("the liability method") och *den ackumulativa metoden* ("the deferral method"). Oavsett vilken metod som används kan vidare den latenta skatten beräknas antingen på grundval av samtliga konstaterade periodiseringsdifferenser (*fullskattemetoden* eller "comprehensive application of tax") eller på grundval endast av sådana differenser som kan beräknas bli reverserade inom en överskådlig

framtid, normalt tre år (*partialmetoden* eller "partial application of tax").

Enligt *skuldmetoden* skall den latenta skatteskulden eller skattefordringen beräknas på grundval av den skattesats som kan antas gälla vid den tid då periodiseringsdifferensen beräknas bli reverserad. Denna metod tar sin utgångspunkt i balansräkningen och innebär i grova drag att det är skillnaden mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga värderingen av tillgångar och skulder som utgör underlag för beräkningen. Metoden innebär vidare att det som regel är den vid bokslutstidpunkten gällande skattesatsen som skall tillämpas men att man även tar hänsyn till redan kända framtida ändringar i bl.a. skattesatsen. Denna metod förutsätter således att den latenta skatteskulden eller skattefordringen omvärderas varje år på grundval av de skatteregler som då gäller.

Den ackumulativa metoden å andra sidan tar sin utgångspunkt i resultaträkningen och innebär att den latenta skatteskulden eller skattefordringen beräknas på grundval av den skattesats som gällde vid den tidpunkt då periodiseringsdifferensen uppstod och någon årlig omvärdering, motsvarande den som följer av skuldmetoden, sker inte. Den latenta skatteskuld eller skattefordran som redovisas i balansräkningen utgör därmed en summering av de periodiseringsdifferenser som uppstått under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår. Med denna metod blir den latenta skatteskulden eller skattefordringen initialt korrekt beräknad. Om skattereglerna ändras blir emellertid effekten att den bokförda skulden eller fordringen kan komma att uppgå till ett felaktigt belopp.

När det gäller frågan om samtliga periodiseringsdifferenser skall beaktas (fullskattemetoden) eller om hänsyn endast skall tas till sådana som kan beräknas bli reverserade inom en överskådlig framtid (partialmetoden) är utrymmet för förnyelse av skattekrediter av avgörande betydelse. Det kan nämligen göras gällande att en reversering av en periodiseringsdifferens ofta blir neutraliserad av en ny periodiseringsdifferens i framtiden. Sålunda kan avdrag ofta medges för en ny avsättning samtidigt som en tidigare avdragsgill avsättning återförs till beskattning (jfr avdrag för avsättning till periodiseringsfond samt för avsättning för framtida substansminskning och framtida garantiutgifter). Vidare kan det inträffa att den skattskyldige förvärvar nya inventarier i en omfattning som medför att skillnaden mellan de totala skattemässiga och planenliga avskrivningarna bibehålls oförändrad. I nu nämnda fall kan det hävdas att differensen mellan det skattemässiga och det bokföringsmässiga resultatet i själva verket är av permanent natur och således inte ger upphov till någon latent skatteskuld. Mot detta kan emellertid anföras att partialmetoden

bygger på en subjektiv bedömning vid en viss tidpunkt av sannolikheten för att en viss framtida händelse skall inträffa. Det kan således hävdas att metoden – i vart fall när fråga är om en latent skatteskuld och inte en latent skattefordran – står i strid med försiktighetsprincipen i och med att en framtida ännu inte beslutad åtgärd eller ens känd händelse tillåts neutralisera effekterna av en händelse som skett i en tidigare period.

Enligt Redovisningsrådets tidigare nämnda rekommendation om koncernredovisning skall den latenta skatteskulden beräknas enligt skuldmetoden – vilket för bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar innebär en skattesats på för närvarande 28 procent – och på grundval av samtliga periodiseringsdifferenser som aktualiseras vid en tillämpning av rekommendationen.

International Accounting Standards Committee

IASC gav år 1979 ut en rekommendation om redovisning av latent skatt, IAS 12, Accounting for Taxes on Income. Rekommendationen är för närvarande föremål för översyn. Ett första utkast till ny rekommendation i ämnet publicerades i januari 1989, Exposure Draft E33. Härefter har ytterligare ett utkast publicerats, nämligen Exposure Draft E49, Income Taxes. Detta skedde i oktober 1994 och utkastet är för närvarande ute på remiss. Remisstiden går ut den 31 maj 1995.

Enligt IAS 12 är både skuldmetoden och den ackumulativa metoden tillåtna vid beräkningen av latent skatt. Vidare är det tillåtet att bortse från sådana periodiseringsdifferenser som inte kan antas komma att reverseras inom en överskådlig framtid, som regel inom de närmaste tre åren. Redan i E33 utmönstrades emellertid den ackumulativa metoden och genom E49 har även möjligheten att endast beakta sådana periodiseringsdifferenser som beräknas bli reverserade inom en nära framtid tagits bort. Detta innebär att det förslag till rekommendation som i dagsläget föreligger från IASC innehåller krav på dels att skuldmetoden skall användas, dels att samtliga periodiseringsdifferenser skall beaktas. En slutlig rekommendation kan väntas bli publicerad tidigast under hösten 1995.

3 Överväganden och förslag[1]

3.1 Fördelar med det nuvarande sambandet

En av fördelarna med det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning är att det förenklar för företagen. Det är önskvärt att företagen bara skall behöva upprätta ett bokslut och göra så få justeringar som möjligt i detta för taxeringsändamål. Denna aspekt framträder särskilt tydligt beträffande små och medelstora företag med förhållandevis få externa intressenter. Mot detta förenklingsskäl skall ställas att huvudsyftet med den externa redovisningen normalt är att ge ägare och andra externa intressenter en rättvisande bild av företaget, jfr artikel 2.3 i EG:s fjärde bolagsdirektiv. Intressenter utanför ledningen i företaget, som inte har tillgång till företagsintern information, skall 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. I en externredovisning som är inriktad på att ligga till grund för beskattning kan däremot uppgifterna komma att begränsas till det nödvändigaste samtidigt som resultat och ställning medvetet underskattas.

Ett annat motiv, förutom strävan efter enkelhet, som brukar åberopas till stöd för det nuvarande sambandet är statens, i egenskap av beskattningsmyndighet, kontrollbehov. Redovisningen skall helst vara så utformad att den direkt kan ligga till grund för skattekontrollen. En bokföring som varit föremål för revision skulle då utgöra den bästa grunden för en sådan kontroll. Möjligen kan också skatteförmågeprincipen åberopas som stöd för det nära sambandet. Ett av syftena med slopandet av de tidigare generösa resultatregleringsmöjligheterna genom 1990 års skattereform var nämligen att skattebasen så nära som möjligt skulle ansluta till företagets verkliga vinst. En med

---

[1]När hänvisningar i det följande görs till innehållet i någon av de tre föreslagna årsredovisningslagarna baserar sig detta – om inte annat framgår av sammanhanget – på underhandsuppgifter från berörda departement avseende bestämmelsernas lydelse i den lagrådsremiss som inom kort kommer att avlämnas.

tillämpning av BFL och övriga föreskrifter på redovisningsområdet samt god redovisningssed framräknad nettovinst förutsattes på ett rättvisande sätt återspegla den verkliga vinsten och borde därför kunna ligga till grund för beskattningen.

Det kan vidare antas att det starka samband mellan redovisning och beskattning som råder i Sverige bidragit till att svensk redovisning genomgående håller en hög kvalitet. Den prövning som ett företags redovisning kan komma att underkastas i samband med att dess deklaration granskas i ett taxeringsärende utgör vid sidan av revisionsplikten det kanske viktigaste instrumentet för kontroll av att företagen inte bryter mot gällande redovisningsregler inklusive god redovisningssed.

Slutligen kan nämnas ett finanspolitiskt motiv för sambandet i dess nuvarande form, nämligen i den mån det föreskrivs att ett medgivande av skattekrediter skall vara villkorat av att vinst motsvarande sådana skattemässiga avdrag eller dispositioner som ger upphov till skattekrediter undantas från utdelning. Förekomsten av skattekrediter förutsätter alltså att vinstbelopp vid sidan av den latenta skatten binds i företaget och därmed blir otillgängliga för utdelning. Därmed upprätthålls ett samband mellan den beskattningbara inkomsten och utdelningsbart belopp. En utdelning av vinst som motsvaras av skattekrediter i form av obeskattade reserver kan vidare innebära ett kringgående av bestämmelserna om dubbelbeskattning av bl.a. aktiebolagens vinster i och med att beskattningen i det första ledet, dvs. av bolaget, skjuts upp på obestämd tid. Detta finanspolitiska motiv är emellertid av intresse endast för aktiebolag, ekonomiska föreningar och för sådana företag i övrigt, t.ex. banker och försäkringsföretag, för vilka särskilda regler gäller avseende möjligheterna att disponera uppkommen vinst.

3.2 Nackdelar med det nuvarande sambandet

Varje system med en företagsbeskattning som baserar sig på företagens bokföringsmässiga resultat – varmed i detta sammanhang avses det resultat som redovisas i resultaträkningen till skillnad från det skattemässiga resultatet som redovisas i deklarationen – för ofrånkomligen i någon utsträckning med sig en, sedd från strikt redovisningssynpunkt, negativ inverkan på redovisningen. Det kan nämligen antas att ett enskilt företag i regel föredrar att tillämpa sådana redovisningsmetoder som minimerar skattebelastningen framför andra metoder som på ett bättre sätt tillgodoser de krav på redovisningen som från andra synpunkter än de fiskala bör upp-

ställas. Detta förhållande kan påverka redovisningens kvalitet på ett negativt sätt och verka hämmande på utvecklingen av god redovisningssed. I vilken utsträckning detta blir fallet beror i sin tur på hur starkt sambandet är och hur systemet är utformat.

Det skall emellertid inte glömmas bort att även om beskattningen skulle ske med utgångspunkt i ett resultat som var framräknat enligt specifika skatterättsliga regler skulle redovisningen alltid i någon mån påverkas av innehållet i skatterätten. De uppgifter som den skattskyldige lämnar i sin skatteredovisning måste hämtas ur och kunna kontrolleras med hjälp av bokföringen och det är samma transaktioner som ligger till grund för såväl det bokföringsmässiga som det skattemässiga resultatet. För den skattskyldige kan det därför, i vart fall från bevissynpunkt, finnas ett visst intresse att i balansräkningen och resultaträkningen redovisa på ett sätt som kan godtas även skattemässigt.

Förekomsten av skattemässiga reserveringsmöjligheter kopplade till redovisningen kan vidare medföra s.k. inlåsningseffekter. Vinst som sparas i företaget i form av en obeskattad reserv undgår beskattning medan vinst som är tillgänglig för utdelning träffas av skatt.

Ett annat problem med sambandet i dess nuvarande utformning är att förekomsten av obeskattade reserver och bokslutsdispositioner gör de svenska årsredovisningarna svårbegripliga för utländska läsare. En ökad frikoppling skulle således medföra att anpassningen till den internationella utvecklingen på redovisningsområdet förenklades.

Det är ett allmänt samhällsintresse att redovisningen utformas på ett sådant sätt att de beslut som fattas på grundval av den leder till en effektiv resursallokering i samhället. Vid utformningen av företagens redovisning måste hänsyn tas till en rad olika intressenters önskemål, däribland statens i egenskap av beskattningsmyndighet. I denna egenskap äger således staten ett eget "partsintresse" i frågan. Detta intresse skall inte sammanblandas med det allmänna samhällsintresset av god information och effektiv resursallokering utan är att jämställa med övriga användargruppers intressen. För det fall att sambandet mellan redovisning och beskattning medför att redovisningens kvalitet försämras innebär detta, oavsett att kopplingen må tillgodose statens kontroll- och informationsintressen i samband med taxeringen, negativa konsekvenser för redovisningens roll som beslutsunderlag för övriga intressenter. I sådant fall kan det nära sambandet leda till att det angivna samhällsintresset motverkas.

Ytterligare negativa konsekvenser för redovisningens utformning och kvalitet kan uppstå 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

skall 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. Skatterättens regler syftar till att fastställa ett beskattningsunderlag och förhindra att detta på grund av undervärdering fastställs till för lågt belopp.

3.3 Utgångspunkter för förslagen

Enligt vår mening talar övervägande skäl för att redovisningen, med den syn vi har att anlägga på denna, kvalitetsmässigt skulle vinna på en ökad frikoppling. Utifrån allmänna redovisningssynpunkter skulle det vara en fördel om i första hand systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner kunde avskaffas och ersättas av en redovisning av latent skatt. Sådana avskrivningar och avsättningar som görs uteslutande av skatteskäl borde således inte redovisas i balans- och resultaträkningarna utan företas i företagens deklarationer. Men även när det gäller vissa av KL:s värderingsregler där gränsen mot bokslutsdispositioner är flytande skulle redovisningen enligt vårt synsätt vinna på en viss frikoppling. Det skall vidare noteras att vi vid behandlingen av EG:s redovisningsdirektiv (SOU 1994:17) fann att det skulle vara bäst förenligt med kravet på rättvisande bild och med dessa direktivs systematik om redovisningen inte var påverkad av skattemässiga överväganden.

Vad som talar mot en ökad frikoppling är dels att en sådan måste ske på bekostnad av den förenkling som framför allt för små och medelstora företag ligger i att samma regler tillämpas både i redovisningen och vid beskattningen, dels den kvalitetshöjande effekt som det nära sambandet i vissa avseenden ändå kan förmodas ha.

Vår uppgift har varit att analysera sambandet mellan redovisning och beskattning utifrån redovisningsmässiga utgångspunkter och framför allt peka på och föreslå ändringar av sådana skatteregler som på ett tydligt sätt verkar hämmande på utvecklingen av god redovisningssed eller till och med motverkar möjligheterna att höja kvaliteten på företagens redovisning. Däremot har det inte varit vår sak att lägga fram förslag till ett nytt system för företagsbeskattningen. De förslag till ändringar i skattelagstiftningen som vi i det följande lägger fram syftar således i första hand till att med minsta möjliga ingrepp i den materiella skatterätten åstadkomma ett ökat utrymme för företagen att utan hänsyn till skattekostnaden redovisa på ett sätt

som bäst tillvaratar samtliga intressenters behov av redovisningsinformation. Denna vår utgångspunkt har bl.a. lett till att vi inte föreslår någon ändring i gällande bestämmelser om skattemässigt avdrag för avsättning till pensioner. Även om det från redovisningssynpunkt borde vara en självklarhet att redovisa samtliga pensionsförpliktelser som skuld/avsättning[2] och inte som ansvarsförbindelse förefaller det inte som om det i första hand är skattereglerna som motverkar en sådan utveckling av god redovisningssed. Ett av de tyngst vägande skälen mot en redovisning av pensionsförpliktelser som skuld/avsättning är i stället risken för att företaget skall bli likvidationspliktigt på grund av för lågt eget kapital.

Avsikten med våra ändringsförslag på skatteområdet är att möjliggöra en höjning av redovisningsstandarden. Förslagen syftar alltså inte till att förändra vare sig det totala skatteuttaget i företagssektorn eller skatteuttaget på företagsnivå, dvs. i det enskilda företaget. Inte heller har vi funnit skäl att helt förutsättningslöst pröva frågan om sådana företag, för vilka det gäller särskilda begränsningar i möjligheten att dela ut vinst, skall kunna grunda utdelningen på det bokföringsmässiga resultatet om detta blir högre än det skattemässiga resultatet. De företag som därvid avses är aktiebolag, ekonomiska föreningar, inklusive föreningsbanker, bankaktiebolag, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag. I stället har vi utgått från de begränsningar som i dag gäller i fråga om rätten att lägga obeskattade vinster till grund för utdelning. För att inte våra förslag till frikoppling skall medföra någon förändring vad gäller möjligheterna att dela ut sådana vinster föreslås att en särskild spärr, något oegentligt kallad utdelningsspärr, införs, se avsnitt 3.10.

Genom förslaget till utdelningsspärr förhindras att frikopplingen leder till att skattebasen och därmed statens skatteintäkter påverkas. För att kunna hålla utdelningarna på viss nivå är det nämligen i dag vanligt att företagen avstår från att maximalt utnyttja skatterättens möjligheter att reducera den skattepliktiga vinsten. Maximala skattemässiga avdrag medför enligt nuvarande ordning att utdelningsutrymmet minskar i motsvarande mån. Detta förhållande förändras inte med våra förslag.

---

[2]Skuld enligt BFL och avsättning enligt förslaget till ÅRL.

3.4 Bokföringen - utgångspunkt för beskattningen

Enligt vår mening bör utgångspunkten för företagsbeskattningen även i framtiden vara företagens bokföringsmässiga resultat. Detta innebär att inkomst av näringsverksamhet som huvudregel skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och ske på grundval av den skattskyldiges bokföring. Först i det fall en särskild skatteregel uttryckligen föreskriver eller medger att en annan redovisningsmetod vad gäller värdering och/eller periodisering skall eller får tillämpas i deklarationen än vad som följer av gällande redovisningsföreskrifter, skall eller kan det bokföringsmässiga resultatet frångås. Liksom hittills kan skillnader mellan det bokföringsmässiga och det skattemässiga resultatet självfallet också uppkomma till följd av regler om skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader.

Förutom de mer ingripande ändringar i skattelagstiftningen som direkt syftar till att begränsa kopplingen mellan redovisning och beskattning anser vi att lagtexten på vissa ställen behöver preciseras. Som exempel kan nämnas beräkningen av en tillgångs anskaffningsvärde. Enligt vår mening förhåller det sig enligt gällande rätt på det sättet att den bokföringsmässiga beräkningen skall ligga till grund även för beskattningen om det inte finns någon uttrycklig skatteregel som föreskriver hur anskaffningsvärdet skall beräknas. För att tydliggöra detta föreslår vi ett tillägg i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL av innebörd att vissa räntor som aktiveras i räkenskaperna även skall aktiveras vid beskattningen. Ett annat exempel är förslaget till ändring av punkt 16 av anvisningarna till 23 § som klargör att ett företag, som i räkenskaperna löpande kostnadsför utgifter för egenproducerade immateriella anläggningstillgångar, även vid beskattningen får omedelbart kostnadsavdrag. Den nuvarande lydelsen av denna anvisningspunkt kan ge intryck av att aktivering alltid skall ske vid beskattningen oavsett hur utgifterna har behandlats i räkenskaperna.

3.5 Bokslutsdispositioner och obeskattade reserver

Som anförts tidigare är det i första hand systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver som enligt vår mening bör upphävas. De två främsta möjligheterna till sådan skattemässig resultatreglering som det nuvarande systemet innehåller är rätten till avdrag

för *räkenskapsenlig avskrivning* av inventarier och avdrag för avsättning till *periodiseringsfond*. Vi föreslår att reglerna för sådana avdrag frikopplas från redovisningen på så sätt att kravet på att motsvarande avskrivning respektive avsättning skall ha gjorts i räkenskaperna för att berättiga till skattemässigt avdrag upphävs. Detta innebär i sin tur att det inte finns något behov av flera avskrivningsmetoder i skattelagstiftningen. Bestämmelserna om restvärdeavskrivning bör därför kunna upphävas. För sådana skattskyldiga som vid tiden för de nya avskrivningsreglernas ikraftträdande tillämpar restvärdemetoden kommer det skattemässiga restvärdet av inventarierna beräknat enligt den metoden bilda utgångspunkt för beräkningen enligt de nya reglerna.

Även nu gällande regler för *värdering av lager* och redovisning av *pågående arbeten* vid beskattningen innefattar ett visst mått av resultatreglering som ger upphov till bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. Vi har valt att behandla dessa regler under särskilda rubriker, se avsnitt 3.6 och 3.7.

Systemet med *ersättningsfonder* kan även det ge upphov till bokslutsdispositioner och obeskattade reserver eftersom avdragsrätten inte är beroende av att någon ny investering faktiskt kommer till stånd. Vi anser därför att även dessa fonder bör frikopplas från redovisningen på samma sätt som föreslås beträffande reglerna om avsättning till periodiseringsfond.

När det gäller avdrag för avsättning för *framtida garantiutgifter* kan skattereglerna, genom kravet på samma avsättning i räkenskaperna som i deklarationen, också innebära ett visst mått av resultatreglering som inte är företagsekonomiskt motiverad. Det finns därför skäl att även i detta fall frikoppla avdragsrätten från den bokföringsmässiga behandlingen av utgifterna. Vi föreslår därför att – oavsett vad som skett i räkenskaperna – avdrag för framtida garantiutgifter som huvudregel medges med högst samma belopp som årets kostnadsförda garantiutgifter uppgått till. En sådan bestämmelse överensstämmer med den nu gällande begränsningsregeln i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

De nuvarande bestämmelserna om avdrag för avsättning för *framtida substansminskning* är utformade i huvudsak efter samma mönster som bestämmelserna om framtida garantiutgifter. Även om sådana avsättningar knappast kan anses ge upphov till bokslutsdispositioner och obeskattade reserver anser vi att bestämmelserna i konsekvens med de förslag som lämnas beträffande framtida garantiutgifter också bör frikopplas från redovisningen. Förslaget innebär i det fall fastighetsägaren intäktsfört en förskottsbetalning att avdrag medges med högst ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för

hela naturtillgången som kan anses belöpa på den betalda, framtida utvinningen oavsett hur beloppet har hanterats i redovisningen.

Slutligen bör den skattemässiga behandlingen av försäkringsföretagens *säkerhetsreserver* enligt 2 § 6 mom. SIL frikopplas från redovisningen. En sådan frikoppling synes inte i sig erfordra någon ändring i SIL. Frågan om den konstitutionella lagligheten av det i lagrummets åttonde stycke intagna bemyndigandet för regeringen eller Finansinspektionen att utfärda föreskrifter avseende beräkningen av säkerhetsreservens storlek får enligt vår mening tas upp i annat sammanhang.

För att inte våra förslag till frikoppling skall medföra någon förändring vad gäller möjligheten till vinstutdelning i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende föreslår vi, som nämnts i det föregående, att en särskild utdelningsspärr införs, se avsnitt 3.10.

Det förekommer i redovisningspraxis att *koncernbidrag* redovisas som bokslutsdisposition. Emellertid skiljer sig ett koncernbidrag från övriga bokslutsdispositioner i ett viktigt hänseende. Ett koncernbidrag innefattar nämligen en faktisk förmögenhetsöverföring mellan två företag medan t.ex. en avsättning till periodiseringsfond endast innefattar en bokföringsåtgärd i ett enskilt företag. Det är därför enligt vår mening principiellt felaktigt att redovisa ett koncernbidrag som en bokslutsdisposition.

Ett koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag utgör med få undantag en vinstdisposition och bör därför redovisas som en sådan i dotterföretaget och som mottagen utdelning i moderföretaget. Ett koncernbidrag i motsatt riktning, dvs. från moderföretag till dotterföretag bör, beroende på omständigheterna, redovisas antingen som en kostnad eller som en moderföretagets investering i dotterföretaget. Den närmare regleringen av redovisningen av koncernbidrag i olika former bör dock inte genomföras i lag utan detta bör ske genom kompletterande normgivning i form av rekommendationer och andra uttalanden från exempelvis BFN och Redovisningsrådet. Det kan knappast antas att skattereglernas utformning utgör något hinder mot en utveckling av redovisningspraxis på det sätt som nyss skisserats eller att de i övrigt motverkar nyss nämnda organs möjligheter att utveckla god redovisningssed på området. Vi har därför inte funnit skäl att föreslå någon ändring i gällande skattelagstiftning på den här punkten.

Även insättningar på *upphovsmannakonto* och *skogskonto* innefattar faktiska förmögenhetsdispositioner. Det är därför enligt vår mening principiellt felaktigt att redovisa sådana insättningar som bokslutsdispositioner. Vi återkommer i det följande till frågan i vad mån den

latenta skatt som belöper på uppskovsbeloppet skall redovisas i näringsverksamheten, se avsnitt 3.11.1.

När det gäller värderingen av *fordringar och skulder i utländsk valuta* framgår det klart av punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL att den skattemässiga behandlingen följer god redovisningssed. Sådana avsättningar av orealiserade vinster som enligt BFN:s rekommendation R 7 skall göras till en särskild valutakursreserv är således inte skattemässigt betingade utan tvärtom skulle en sådan avsättning underkännas skattemässigt om den stred mot god redovisningssed. Att valutakursreserven är en företagsekonomiskt erforderlig reserv sägs också uttryckligen i rekommendationen. Av det anförda följer att en avsättning till valutakursreserv inte bör behandlas som en bokslutsdisposition respektive obeskattad reserv utan som en skuld/avsättning[3]. Detta följer redan av i dag gällande regler och förutsätter således inte någon ändring i vare sig KL eller SIL.

Som antytts tidigare är det troligt att förslaget till ÅRL kommer att innehålla en uttrycklig bestämmelse som gör det möjligt att resultatföra kursvinster även på långfristiga fordringar och skulder i utländsk valuta. Beroende på den närmare utformningen av denna bestämmelse kan det finnas skäl att i ett senare sammanhang se över reglerna i KL så att inte ett sådant ändrat redovisningssätt leder till oönskade skattekonsekvenser. En tänkbar lösning kan vara att – på samma sätt som i det följande föreslås beträffande den skattemässiga behandlingen av t.ex. pågående arbeten, placeringstillgångar i försäkringsföretag och överlåtbara värdepapper i kreditinstitut – frikoppla den skattemässiga värderingen från den bokföringsmässiga och låta skillnadsbeloppet omfattas av utdelningsspärren.

Slutligen skall kort beröras frågan om reserveringar avseende *vinstandelsstiftelse*. Även om sådana reserveringar i någon mån kan ha resultatreglerande effekt och därmed ge upphov till skattekrediter är de enligt vår mening närmast att betrakta som rörelsekostnader. Inte heller på dessa punkter finns det således skäl att föreslå någon ändring i gällande skattelagstiftning.

3.6 Värdering av lager

Enligt BFN:s uttalande U 92:1, Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procentsregeln, skall det värde lagret åsätts i räkenskaperna alltid beräknas enligt lägsta värdets princip och

---

[3]Skuld enligt BFL och avsättning enligt förslaget till ÅRL.

med en individuell inkuransbedömning. Även om företaget vid beskattningen utnyttjar 97-procentsregeln skall det på tillgångssidan i balansräkningen ta upp lagrets värde beräknat enligt lägsta värdets princip. På skuldsidan skall skillnaden mellan det skattemässiga värdet och det bokföringsmässiga redovisas som en obeskattad reserv. Den nedskrivning av lagret som medges enligt KL på tre procent utgör således med BFN:s synsätt - till vilket vi ansluter oss - en bokslutsdisposition. Förhållandena är desamma vid tillämpningen av de skattemässiga reglerna för värdering av djur i jordbruk och renskötsel. För det fall det bokföringsmässiga värdet överstiger det deklarerade värdet - lägst 85 procent av genomsnittlig produktionskostnad - bör skillnaden i dagens system redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen och som en obeskattad reserv i balansräkningen.

För att uppnå målsättningen att avskaffa systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver är det ofrånkomligt att även de särskilda lagervärderingsreglerna förändras på något sätt. Det närmast till hands liggande alternativet är att den skattemässiga värderingen frikopplas från redovisningen och att en utdelningsspärr, motsvarande den som enligt det föregående föreslås beträffande bl.a. avskrivningsreglerna i KL, införs. Det finns dock även skäl som talar för den rakt motsatta lösningen, nämligen att de skattemässiga lagervärderingsreglerna upphävs vilket skulle innebära att de regler som enligt BFL respektive förslaget till ÅRL gäller för den bokföringsmässiga värderingen av lagret fullt ut skulle tillämpas även vid taxeringen.

Såvitt vi har kunnat utröna skulle det för många företag innebära en inte obetydlig skatteskärpning om 97-procentsregeln upphävdes. Ett sådant förslag strider även mot vår målsättning att undvika lösningar som innebär andra ingrepp i den materiella skatterätten än sådana som är nödvändiga för att systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver skall kunna upphävas. Vi anser därför att 97-procentsregeln i huvudsak bör bibehållas men utformas som en specifik skattemässig nedskrivningsregel.

Enligt vår mening bör utgångspunkten för beräkningen av det värde lagret skall tas upp till vid beskattningen vara det redovisade värdet i den skattskyldiges räkenskaper, dvs. normalt det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I det fall tillgångarna i enlighet med 4 kap. 13 § förslaget till ÅRL tas upp till (en bestämd mängd och) ett fast värde bör detta värde bilda utgångpunkt även för den skattemässiga värderingen. Motsvarande bör gälla i det fall företaget utnyttjar möjligheterna enligt förslaget till ÅRL att värdera lagret till vägda genomsnittspriser eller annan jämförbar metod, 4 kap. 12 §. I

detta *första steg* av den skattemässiga värderingen bör således en fullständig koppling mellan redovisningen och beskattningen gälla. Förslaget torde i flertalet fall innebära en förenkling för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna eftersom lagrets värde, före skattemässig nedskrivning, inte behöver justeras vid beskattningen. Sådan justering krävs ofta vid tillämpningen av 97-procentsregeln, nämligen i de fall vissa tillgångar värderats till verkligt värde och andra till anskaffningsvärde i räkenskaperna.

Det första steget innebär således att den bokföringsmässiga värderingen av lagret generellt godtas skattemässigt så länge värdet ligger inom det intervall som följer av bestämmelserna i BFL respektive förslaget till ÅRL. Det skall i detta sammanhang noteras att det förslag till ÅRL som avses att presenteras i lagrådsremissen torde innehålla ett uttryckligt förbud mot användningen av sist in-först ut-metoden.

Som vi nyss framhållit bör även framdeles lämnas ett visst utrymme för avdrag vid beskattningen för nedskrivning av lager. Detta förutsätter att den skattemässiga värderingen i ett *andra steg* frikopplas från den bokföringsmässiga värderingen. När det gäller att bestämma storleken av detta skattemässiga avdrag måste hänsyn tas till att den nuvarande 97-procentsregeln kan utnyttjas fullt ut, varmed avses att nedskrivning medges med tre procent av lagrets värde beräknat enligt lägsta värdets princip, endast när detta värde i sin helhet baserats på anskaffningsvärden. Har lagervärderingen till följd av prisfall, inkurans e.d. helt eller delvis grundats på lagrets verkliga värde ger 97-procentsregeln ingen skattelättnad alls för företaget eller i vart fall ett lägre avdrag än tre procent av värdet beräknat enligt lägsta värdets princip. Det sist sagda kan belysas med följande exempel. Antag att ett företag har ett lager som består av produkterna A och B vilka har anskaffats för 90 respektive 10. Produkten A har stigit i värde medan produkten B:s värde på balansdagen sjunkit till 8. Lagrets anskaffningsvärde är alltså 100 och dess värde enligt lägsta värdets princip 98. Med tillämpning av 97-procentsregeln kan lagret tas upp till lägst 97, dvs. till endast 1 (98-97) lägre än värderingen enligt lägsta värdets princip.

Vårt förslag att basera den skattemässiga nedskrivningen på det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet – eller i undantagfall till ett fast värde – innebär att företag som på grund av 97-procentsregelns nuvarande utformning helt eller delvis saknar möjlighet att utnyttja regeln därför att lagrets värde vid en strikt tillämpning av lägsta värdets princip understiger anskaffningsvärdet får en möjlighet till skattemässig nedskrivning som inte finns i dag. Detta talar för att nivån för en på lägsta värdets princip baserad nedskrivning bör ligga

något lägre än tre procent. En lämplig avvägning uppnås enligt vår mening om det skattemässiga avdraget begränsas till två procent. Den sålunda föreslagna *98-procentsregeln* bör i övrigt ges samma tillämpningsområde som den nuvarande 97-procentsregeln. Detta innebär att den även bör gälla vid värderingen av pågående arbeten inom vissa branscher.

Någon anledning att ändra den särskilda värderingsregeln avseende *djur i jordbruk och renskötsel* föreligger inte. Denna skattemässiga värderingsregel bör dock frikopplas från värderingen enligt räkenskaperna.

De förslag som vi enligt det föregående lämnar beträffande lagervärderingsreglerna i KL innebär att lagret kan åsättas olika värden i räkenskaperna och i deklarationen med följd att det bokföringsmässiga resultatet kan komma att överstiga det skattemässiga. För att inte ett sådant skillnadsbelopp skall kunna användas för utdelning i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende bör skillnadsbeloppet omfattas av en särskild utdelningsspärr, se avsnitt 3.10.

Det skall i sammanhanget noteras att de företag som alltjämt omfattas av BFL:s värderingsregler även framdeles kan komma att ta upp lagret till lägre värde än vad som följer av lägsta värdets princip. En förutsättning för detta är dock att skillnadsbeloppet redovisas som en lagerreserv (se 14 § tredje stycket BFL). Framhållas bör att utgångspunkten för den skattemässiga nedskrivningen är det värde lagret har tagits upp till på tillgångssidan, dvs. värdet enligt lägsta värdet princip. Som vi tidigare påpekat är vårt fortsatta utredningsarbete inriktat på att utöka tillämpningsområdet för ÅRL så att dess bestämmelser helt och hållet kommer att ersätta BFL:s bokslutsregler. Härigenom kommer möjligheterna att redovisa lagerreserver att upphöra för samtliga företag.

3.7 Pågående arbeten

Pågående arbeten till fast pris inom byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse får värderas enligt 97-procentsregeln. Som framgått av föregående avsnitt har denna värderingsregel karaktär av bokslutsdisposition och de samlade nedskrivningarna utgör en obeskattad reserv. Av punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL framgår att detta är det enda fall då en skattemässig nedskrivning av ett pågående arbete kan ge upphov till en reserv. En konsekvens av detta är att en nedskrivning av värdet av pågående arbeten som vidtas i form av en bokslutsdisposition för att eliminera en i räkenskaperna i

förtid framtagen vinst inte kan föranleda nedsättning av taxeringen. Inte heller torde det vara möjligt att nedbringa den skattemässiga vinsten genom att åberopa regeln i KL om omedelbart avdrag för nedlagda kostnader avseende ofakturerade pågående arbeten på löpande räkning om ett sådant arbete har tagits upp som tillgång i räkenskaperna.

Enligt vår mening medför utformningen av skattereglerna att utvecklingen av god redovisningssed riskerar att hämmas på ett inte önskvärt sätt. Sålunda kan det antas att företagen avstår från att tillämpa successiv vinstavräkning vid värdering av pågående arbeten till fast pris om en sådan metod medför ett högre skatteuttag. Inte heller kan en utveckling mot aktivering av nedlagda kostnader avseende pågående arbeten på löpande räkning antas komma till stånd så länge skatterätten medger direktavdrag för sådana kostnader. En väg att komma till rätta med dessa nackdelar är att utöka möjligheterna att redovisa obeskattade reserver. En successivt framtagen vinst skulle i så fall kunna elimineras i form av en bokslutsdisposition. På samma sätt skulle ett pågående arbete på löpande räkning som tagits upp som tillgång i räkenskaperna skattemässigt kunna skrivas ner till noll kronor. En sådan lösning skulle emellertid stå i strid med vår uttalade målsättning att avskaffa systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.

I stället anser vi att de skattemässiga värderingsreglerna bör bibehållas i dess nuvarande utformning samtidigt som den skattemässiga värderingen frikopplas från den bokföringsmässiga. En sådan lösning innebär exempelvis att pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång vid beskattningen även om så sker i räkenskaperna samt att – i fråga om arbeten som utförs till fast pris – redovisningen kan bygga på successiv vinstavräkning trots att beskattningen bygger på lägsta värdets princip. Vi föreslår vidare att sådana pågående arbeten som i dag får tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet i stället får tas upp till lägst 98 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

Vårt förslag innebär att de pågående arbetena kan komma att åsättas olika värden i räkenskaperna och i deklarationen. Det bokföringsmässiga resultatet kan alltså komma att överstiga det skattemässiga. För att inte ett sådant skillnadsbelopp skall kunna användas för utdelning i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende föreslås även i detta sammanhang en särskild utdelningsspärr, se avsnitt 3.10.

3.8 Särskilda värderingsregler för försäkringsföretag och kreditinstitut m.fl.

3.8.1 Inledning

Vi har i den första utredningsetappen (se SOU 1994:17 Del II s. 239 och 246) föreslagit att indelningen i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar upphävs såvitt gäller försäkringsföretag. I stället införs begreppet "*placeringstillgångar*" i den föreslagna årsredovisningslagen för försäkringsföretag som en enhetlig beteckning på huvuddelen av ett försäkringsföretags tillgångar. För värderingen av placeringstillgångarna gäller i princip bestämmelserna i förslaget till ÅRL om värdering av anläggningstillgångar, dvs. som regel skall tillgångarna tas upp till anskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för planenliga avskrivningar. På kort sikt kan detta värde vara högre än det verkliga värdet.

I 1994 års delbetänkande har vi även föreslagit att försäkringsföretagen ges rätt att värdera vissa placeringstillgångar till *verkligt värde* även när detta värde överstiger anskaffningsvärdet. Samma värderingsregel har vi även föreslagit beträffande vissa omsättningstillgångar i kreditinstitut och värdepappersbolag. Om förslagen i dessa delar genomförs blir effekten att berörda företag kan komma att redovisa orealiserade vinster i resultaträkningen. För att förhindra att sådana orealiserade vinster används för utdelning har vi föreslagit att beloppen i fråga skall sättas av till särskilda fonder under bundet eget kapital.

Vi har slutligen i delbetänkandet föreslagit att försäkringsföretagen skall ta upp direkta och indirekta *anskaffningsutgifter* som har ett klart samband med tecknande av försäkringsavtal som en tillgång om utgifterna är av väsentligt värde för den bedrivna rörelsen under kommande år.

I nu angivna hänseenden torde, enligt vad vi erfarit, våra förslag överensstämma med de som kommer att presenteras i lagrådsremissen.

3.8.2 Placeringstillgångar i försäkringsföretag

Enligt gällande lagstiftning indelas ett försäkringsföretags tillgångar i omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar. Med anläggningstillgångar förstås enligt 11 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (1982:713) maskiner, inventarier och dylikt, kontorsfastigheter som

huvudsakligen avses för rörelsen, aktier och andelar i dotterföretag samt andra aktier och andelar som innehas som ett led i organisationen av företagets försäkringsrörelse. Efter medgivande av Finansinspektionen får även andra tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav redovisas som anläggningstillgångar. Enligt 7 § är övriga tillgångar omsättningstillgångar.

Omsättningstillgångarna kan indelas i tre grupper nämligen finansiella tillgångar (i huvudsak likvida tillgångar såsom kassa, banktillgodohavanden, fordringar m.m.), återförsäkrares andel i försäkringstekniska skulder samt vad som hittills betecknats som placeringstillgångar (obligationer, förlagsbevis, placeringsaktier, inteckningslån, placeringsfastigheter m.m.). Av denna indelning av försäkringsföretagens tillgångar följer att huvuddelen av tillgångarna i dag värderas enligt de bestämmelser som gäller för omsättningstillgångar, dvs. enligt lägsta värdets princip, oavsett avsikten med innehavet. Detta gäller även vid beskattningen.

Ett genomförande av förslaget till särskild årsredovisningslag för försäkringsföretag får, som nyss nämnts, till följd att större delen av ett försäkringsföretags tillgångar kommer att utgöras av placeringstillgångar vilka skall tas upp till anskaffningsvärde – i förekommande fall efter avdrag för planenliga avskrivningar – eller till verkligt värde. Om denna värdering även läggs till grund för beskattningen kan våra förslag innebära en avsevärd skatteskärpning för försäkringsföretagen.

Som vi har framhållit flera gånger är vår målsättning att de förslag som läggs fram på redovisningsområdet inte skall medföra någon förändring av det totala skatteuttaget. Sådana placeringstillgångar som i dag anses som omsättningstillgångar – dvs. andra placeringstillgångar än *kontorsfastigheter* för den egna rörelsen samt aktier och andelar i *dotterföretag* och *intresseföretag* – bör även framdeles behandlas som sådana vid inkomsttaxeringen, se förslaget till 2 § 6 a mom. SIL. Detta bör gälla både vid den löpande inkomstbeskattningen och vid en eventuell försäljning av tillgångarna.

Förslaget att behandla flertalet placeringstillgångar som omsättningstillgångar innebär att de får värderas enligt lägsta värdets princip vid beskattningen oavsett behandlingen i räkenskaperna. Är det verkliga värdet lägre än anskaffningsvärdet får tillgången alltså tas upp till detta lägre värde vid taxeringen även om tillgången tas upp till anskaffningsvärdet i räkenskaperna. Om å andra sidan det verkliga värdet överstiger anskaffningsvärdet kommer det skattemässiga och det bokföringsmässiga värdet att sammanfalla utom i det fall då företaget utnyttjar möjligheten till värdering till verkligt värde i räkenskaperna, se vidare avsnitt 3.8.3.

Om företaget på det nyss skisserade sättet tar upp en tillgång till anskaffningsvärdet i räkenskaperna samtidigt som tillgången skrivs ner enligt lägsta värdets princip vid taxeringen bör överskjutande belopp inte få användas för utdelning. Vi anser därför att det överskjutande beloppet bör beskattas om företaget delar ut medel i en omfattning som inte hade varit möjlig om tillgången hade skrivits ner även i räkenskaperna. Denna utdelningsspärr beskrivs närmare i avsnitt 3.10.

Den föreslagna frikopplingen kan komma att medföra en benägenhet hos försäkringsföretagen att hävda att placeringstillgångar – framför allt fastigheter och andra tillgångar som är svåra att värdera – har ett verkligt värde som understiger det bokförda värdet. En sådan skattemässig värdering kommer ju inte att påverka det redovisade resultatet och därmed inte heller inverka på företagets kapitalbas och solvensmarginal. Detta kan i sin tur leda till taxeringsprocesser som gäller en från redovisningen fristående bedömning av en tillgångs verkliga värde. Att märka är dock att en nedskrivning skall ske även i räkenskaperna om fråga är om en varaktig värdenedgång. En lägre värdering vid taxeringen än i räkenskaperna kan därför knappast förekomma under en längre tid än några få år. Med hänsyn härtill och då utdelningsspärren kan antas ha en dämpande effekt på nedskrivningsviljan torde de praktiska problemen kunna bemästras.

3.8.3 Värdering till verkligt värde

För *försäkringsföretagens* del innebär vårt förslag, som framgått av det föregående, att merparten av *placeringstillgångarna* får tas upp till verkligt värde även när detta överstiger anskaffningsvärdet. Sådana placeringstillgångar kan t.ex. utgöras av byggnader och mark, aktier och andelar i andra företag än koncernföretag och intresseföretag samt obligationer och andra räntebärande värdepapper. Vidare innebär förslaget att placeringar för livförsäkringstagare som själva bär placeringsrisken (s.k. Unit Linked-försäkring) *skall* tas upp till verkligt värde. Den vinst som uppkommer till följd av att det bokförda värdet överstiger anskaffningsvärdet skall i skadeförsäkringsföretag sättas av till en särskild *Fond för orealiserade vinster*, som tas upp under bundet eget kapital. Avsättningen får till effekt att de orealiserade vinsterna inte kan läggas till grund för utdelning. Motsvarande ordning föreslås gälla för livförsäkrings-

företagen[4].

När det gäller den skattemässiga behandlingen av placeringstillgångar i försäkringsföretag kan det nu sagda sammantaget med förslaget i föregående avsnitt att vissa placeringstillgångar får värderas enligt lägsta värdets princip vid taxeringen belysas med följande exempel. I exemplet bortses från värdeminskningsavdrag. Anskaffningsvärdet för en fastighet uppgår till 100. Om det verkliga värdet går ner till 80, utan att värdenedgången anses bestående, får fastigheten tas upp till 80 vid taxeringen samtidigt som anskaffningsvärdet, 100, bibehålls som bokfört värde. Mellanskillnaden, 20, behöver inte sättas av till någon särskild fond men omfattas av utdelningsspärren. Om å andra sidan det verkliga värdet går upp till 120 kan två situationer uppkomma. Antingen tillämpar företaget metoden att värdera placeringstillgångarna till anskaffningsvärde i räkenskaperna. I sådant fall uppgår såväl det skattemässiga värdet - beräknat enligt lägsta värdets princip - som det bokföringsmässiga till 100. Som alternativ till denna metod kan företaget tillämpa metoden med värdering till verkligt värde. I sådant fall upptas fastigheten till 120 i räkenskaperna medan det skattemässiga värdet ligger kvar på 100. Mellanskillnaden, 20, skall sättas av till en bunden fond och kan därmed inte ligga till grund för utdelning.

När det gäller *kreditinstitut och värdepappersbolag* innebär vårt förslag att omsättningstillgångar som utgörs av *överlåtbara värdepapper* får tas upp till verkligt värde och att den vinst som uppkommer till följd av att det bokförda värdet överstiger anskaffningsvärdet skall sättas av till en *Fond för orealiserade vinster*. Denna fond skall redovisas under bundet eget kapital. Genom fondavsättningen uppnås på samma sätt som gäller skadeförsäkringsföretagen att beloppet i fråga inte kan läggas till grund för utdelning (SOU 1994:17 Del II s. 184).

De *orealiserade vinster* som genom de nya värderingsreglerna kan komma att redovisas i försäkringsföretagens, kreditinstitutens och värdepappersbolagens räkenskaper bör inte bli föremål för beskattning. Vad nu sagts innebär att det bör vara tillåtet att värdera berörda tillgångar i försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag enligt lägsta värdets princip vid inkomsttaxeringen även om tillgångarna tagits upp till högre värde i räkenskaperna, se förslaget till 2 § 6 a mom. SIL. En förutsättning är dock att detta övervärde inte läggs till grund för utdelning. En sådan ordning överensstämmer

[4]I vårt delbetänkande (SOU 1994:17 Del II s. 302 ff) föreslogs beteckningen *Medel till framtida förfogande* för livförsäkringsföretagen.

med det förslag till skattemässig behandling av pågående arbeten som föreslagits i det föregående. När det gäller orealiserade vinster på placeringstillgångar i försäkringsföretag och överlåtbara värdepapper i bl.a. kreditinstitut skiljer sig emellertid den bokföringsmässiga behandlingen åt från den som gäller för pågående arbeten såtillvida att vinsterna skall sättas av till särskilda fonder under bundet eget kapital. Någon särskild utdelningsspärr med verkan vid beskattningen är därför inte nödvändig. I stället skulle uttryckligen kunna föreskrivas att en orealiserad vinst inte utgör en skattepliktig intäkt och att en motsvarande orealiserad förlust i form av en värdenedgång tillbaka till anskaffningsvärdet inte utgör en avdragsgill kostnad.

Enligt vår mening är det dock angeläget, inte minst från tillämparsynpunkt, att samtliga förslag till frikoppling mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga värderingen bygger på samma teknik. Vi lägger därför inte fram förslag till regler om skattefrihet och avdragsförbud för orealiserade vinster respektive förluster. I stället förordar vi att systemet med utdelningsspärr skall omfatta skillnaden mellan bokfört och skattemässigt värde oavsett om skillnaden hänför sig till en orealiserad vinst eller till att anskaffningsvärdet överstiger det verkliga värdet. Lösningen kan i princip anses överensstämma med vad som gäller när ett företag tillämpar successiv vinstavräkning av pågående arbeten i räkenskaperna och lägsta värdets princip vid inkomsttaxeringen. Till detta kommer för försäkringsföretagens del att sådana skattemässiga avdrag som är en följd av att det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet inte behöver sättas av till en bunden fond och därför i stället måste omfattas av utdelningsspärren. Det vore enligt vår mening mindre lämpligt att för försäkringsföretagens del tillskapa två parallella system för den skattemässiga hanteringen av sådana skillnadsbelopp som kan uppkomma som en följd av frikopplingen mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga värderingen av vissa placeringstillgångar. Att ett eventuellt skillnadsbelopp kan komma att till viss del underkastas en "dubbel" utdelningsbegränsning ser vi inte som någon nackdel.

3.8.4 Aktivering av anskaffningsutgifter

Med direkta anskaffningsutgifter avses bl.a. anskaffningsprovisioner och utgifter för att upprätta avtal medan indirekta anskaffningsutgifter t.ex. kan utgöras av annonskostnader och förvaltningskostnader som uppkommer i samband med handläggningen av ett anbud (SOU 1994:17 Del II s. 257). Enligt nu gällande praxis inom försäkringsbranschen råder en restriktiv syn på möjligheterna att

aktivera anskaffningsutgifter. Skälet till detta torde vara att reglerna i 17 § andra stycket BFL om aktivering av s.k. organisationskostnader inte gäller för försäkringsföretag, 11 kap. 6 § första stycket försäkringsrörelselagen.

Med den koppling som för närvarande föreligger mellan redovisning och beskattning kommer vårt förslag om krav på periodisering av *anskaffningsutgifter* i samband med tecknande av försäkringsavtal att innebära en viss skatteskärpning. Den direkta avdragsrätten försvinner och ersätts av en avdragsrätt i takt med att utgifterna kostnadsförs i resultaträkningen.

I enlighet med vår huvudprincip om oförändrat skatteuttag borde den ändrade bokföringsmässiga behandlingen av anskaffningsutgifter inte påverka skattebelastningen. Anskaffningsutgifterna borde med andra ord vara omedelbart avdragsgilla även om utgifterna periodiseras över flera år i räkenskaperna. Med tanke på de relativt sett låga belopp det är fråga om och då periodiseringen avser en förhållandevis kort tid anser vi emellertid att beskattningen i detta fall bör följa redovisningen. En sådan lösning är också att föredra från tillämpningssynpunkt. I detta hänseende föreslår vi därför inte någon ändring i skattelagstiftningen.

3.8.5 Särskilt om livförsäkringsföretag

Enligt 2 § 6 mom. SIL frikallas *livförsäkringsföretagen* från skattskyldighet enligt lagen för dels den del av nettointäkten som är hänförlig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning, dels influtna premier. Undantaget från skattskyldighet gäller dock inte den del av nettointäkten eller premierna som är hänförlig till försäkringar som i redovisningshänseende tas upp som grupplivförsäkringar eller sjuk- och olycksfallsförsäkringar som avses i försäkringsrörelselagen. Livförsäkringsföretag skall, till den del de är frikallade från skattskyldighet enligt SIL, betala en särskild avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 1 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (avkastningsskattelagen). Sammanfattningsvis innebär skattereglerna att flertalet livförsäkringsföretag endast omfattas av bestämmelserna i sistnämnda lag.

Avkastningsskatten beräknas med utgångspunkt i ett kapitalunderlag som i princip utgörs av värdet av den skattskyldiges tillgångar vid ingången av beskattningsåret efter avdrag för finansiella skulder vid samma tidpunkt, 3 § andra stycket. Vid beräkningen av kapitalunderlaget bortses från den del av tillgångarna och skulderna som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller som avser försäkringar

som i redovisningshänseende tas upp som grupplivförsäkringar eller sjuk- och olycksfallsförsäkringar eftersom nettointäkten av sådana verksamheter i stället beskattas enligt SIL.

Som huvudregel för beräkningen av kapitalunderlaget gäller att tillgångarna och skulderna skall tas upp till *bokfört värde*, 5 §. Härifrån görs i de följande paragraferna några undantag. Sålunda gäller enligt 6 § att fastigheter skall tas upp till *marknadsvärde*. Vidare föreskrivs i 7 § att noterade värdepapper i regel skall tas upp till det *noterade värdet*. I undantagsfall får, i stället för det noterade värdet, ett beräknat *försäljningsvärde* läggas till grund för värderingen. Slutligen gäller enligt 8 § att fordran som inte omfattas av 7 § skall tas upp till sitt *anskaffningsvärde jämte upplupen ränta*.

För försäkringsföretag som meddelar s.k. Unit Linked-försäkring gäller Finansinspektionens föreskrifter för årsredovisning för försäkringsföretag som meddelar livförsäkring med anknytning till värdepappersfonder (FFFS 1991:19). Av dessa föreskrifter framgår att andelar i försäkringspremiefonder för försäkringstagarnas räkning - vilket motsvarar placeringar för livförsäkringstagare som själva bär placeringsrisken (SOU 1994:17 Del II s. 255) - skall tas upp till fondandelarnas verkliga värde (*inlösenpris*).

Av värderingsreglerna i avkastningsskattelagen följer att huvuddelen av ett livförsäkringsföretags placeringstillgångar redan enligt gällande rätt skall tas upp till verkligt värde vid beskattningen. Samma gäller enligt Finansinspektionens föreskrifter vid värderingen av placeringar för livförsäkringstagare som själva bär placeringsrisken. Detta innebär att en tillämpning av de nya reglerna om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde i räkenskaperna skulle leda till en högst obetydlig skärpning av beskattningen. Vi finner därför inte anledning att föreslå någon ändring vad gäller sambandet mellan livförsäkringsföretagens redovisning och den särskilda avkastningsskatten.

3.9 Omprövning av taxeringsbeslut

Den 30 juni 1990 trädde den nya taxeringslagen (1990:324) i kraft. Lagen tillämpas första gången på mål och ärenden som avser 1991 års taxering. Genom lagen har ett femårigt omprövningsförfarande införts. Detta innebär att en skattskyldig inom fem år från taxeringsårets utgång kan begära *omprövning* av sin taxering, 4 kap. 9 § första stycket taxeringslagen.

Enligt 4 kap. 17 § 3 taxeringslagen får *eftertaxering* ske bl.a. om en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av t.ex. ett beslut avseende

annat taxeringsår (13 § andra stycket 1). Sådan eftertaxering får ske under samma tid som gäller beträffande den skattskyldiges rätt att begära omprövning, dvs. som längst t.o.m. det femte året efter det aktuella taxeringsåret. Beslut om eftertaxering får i vissa fall även meddelas efter denna frist dock senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. Vad nu sagts innebär exempelvis att en skattskyldig under år 4 kan begära omprövning av taxeringen för år 1 och yrka att t.ex. avdraget för avskrivning av inventarier höjs. Om skattemyndigheten bifaller yrkandet och detta beslut innebär att taxeringarna för efterföljande år påverkas – genom att avskrivningsunderlaget ändras och därmed avdragens storlek – kan skattemyndigheten genom eftertaxeringsbeslut ändra dessa års taxeringar. Som mest kan fem taxeringsår beröras.

Om t.ex. en viss avskrivning av inventarier inte behöver ha företagits i räkenskaperna för att berättiga till skattemässigt avdrag kan den skattskyldige utan att ändra sitt årsbokslut – och sin årsredovisning – när som helst under femårsfristen begära att ett vid taxeringen medgivet avdrag för avskrivning av inventarier ändras. Denna situation kan i dag uppkomma i det fall den skattskyldige tillämpar restvärdemetoden – och självklart även på andra områden där beskattningen har frikopplats från redovisningen (gäller t.ex. avskrivning av byggnader) – men genom våra förslag till ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning kommer utrymmet för att begära sådan omprövning att öka. Även om det redan i dag är möjligt att inom femårsperioden påkalla ändring av en taxering även på sådana punkter som förutsätter att årsredovisningen ändras får det nämligen förmodas att sådana ändringar är mindre vanliga eftersom det förutsätter att de associationsrättsliga bestämmelserna för årsredovisningens fastställande och registrering iakttas[5]. Vi bedömer dock inte att den ökning av antalet omprövningsärenden som till följd av våra förslag kan komma att inträffa bör behöva medföra några större hanteringsproblem för skattemyndigheterna.

3.10 Utdelningsspärr

3.10.1 Grundläggande utformning

Som tidigare nämnts har vi inte funnit skäl att förutsättningslöst pröva frågan om hur den föreslagna frikopplingen mellan redovisning

[5]Se Riksskatteverkets skrivelse den 16 juni 1994, Dnr 3553-94/900.

och beskattning skall påverka utrymmet för vinstutdelning. Vi har i stället valt att ansluta till det rådande systemet såtillvida att målsättningen är att en utvidgning av det frikopplade området inte skall öka möjligheterna att dela ut, eller på annat sätt förfoga över, obeskattade vinster. Vi föreslår i denna del att en utdelningsspärr införs. Spärren är - trots benämningen - inte något associationsrättsligt institut. En överträdelse av spärren utlöser således inte några associationsrättsliga sanktioner (i form av skadestånd, återbetalningsskyldighet e.d.) utan får enbart beskattningsmässiga konsekvenser.

Utdelningsspärren bör tillämpas i fråga om avdrag för avskrivning av *inventarier*, avsättning för *framtida substansminskning* och *framtida garantitugifter*, avsättning till *periodiseringsfond* och *ersättningsfond* samt vid värderingen av *varulager*, *djur i jorbruk och renskötsel* och *pågående arbeten*. För försäkringsföretagens del bör även bestämmelserna om värdering av *placeringstillgångar* samt om avdrag för ökning av *säkerhetsreserv* omfattas och för kreditinstitut och värdepappersbolag bör utdelningsspärren även gälla vid värderingen av överlåtbara värdepapper som utgör omsättningstillgångar.

Utdelningsspärren, som enligt förslaget införs i 2 § 1 mom. SIL, bör utformas så att ett företag, som delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen hade kunnat ske om t.ex. samma avskrivningar hade gjorts i resultaträkningen som i deklarationen, får vidkännas begränsningar i avdragsrätten. På motsvarande sätt skall t.ex. det skattemässiga värdet av ett pågående arbete höjas i den mån företaget delat ut vinst i en omfattning som inte hade varit möjlig om samma värde hade redovisats i räkenskaperna. Förslaget tar inte bara sikte på utdelningar utan även på annat förfogande över uppkommen vinst. Härmed avses i första hand reglerna om fondemission i aktiebolag. Enligt 4 kap. 16 § ABL kan fondemission nämligen ske genom överföring till aktiekapitalet av belopp som kan utdelas enligt 12 kap. 2 § första stycket samma lag[6]. Genom den föreslagna frikopplingen kan bolagets utdelningsbara vinstbelopp innehålla även obeskattade vinster vilka, om nuvarande reglering lämnades oförändrad, skulle kunna användas för fondemission. Genom att utdelningsspärren föreslås omfatta även fondemission förhindras att bolaget först överför obeskattade vinster till aktiekapitalet och därefter beslutar om nedsättning av detta och utbetalar motsvarande belopp till aktieägarna.

---

[6]I sak likalydande bestämmelser finns i 4 kap. 17 § första stycket 1 bankaktiebolagslagen (1987:618) och i 4 kap. 18 § första stycket 1 försäkringsrörelselagen.

Ett annat exempel på en inte avsedd effekt som skulle uppkomma om förslaget till utdelningsspärr endast tog sikte på utdelning från ett företag är reglerna om återbetalning av medlemsinsatser enligt 4 kap. lagen om ekonomiska föreningar[7]. Enligt dessa bestämmelser har en medlem som avgått ur föreningen rätt att efter viss tid få ut sina inbetalda insatser. Återbetalningen får dock inte överstiga vad som belöper på honom i förhållande till övriga medlemmar av föreningens eget kapital enligt den balansräkning som hänför sig till tiden för avgången. Om det i detta fall vore tillåtet att inräkna även obeskattade vinster i föreningens eget kapital skulle det återbetalningsbara beloppet öka i motsvarande mån. Detta talar för att hänsyn endast bör tas till beskattade vinster vid beräkningen av det återbetalningsbara beloppet. En förening som återbetalar medlemsinsatser i en omfattning som inte hade varit möjlig om t.ex. föreningens inventarier eller varulager tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen bör således helt eller delvis förlora rätten till skattemässigt avdrag för avskrivningar eller för lagernedskrivning.

Som antytts i det föregående är avsikten att tillämpningen av utdelningsspärren skall utgå från det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Ett förfogande över uppkommen vinst som enligt de associationsrättsliga reglerna är att anse som en utdelning blir således att betrakta som en utdelning även vid tillämpningen av den skatterättsliga utdelningsspärren. Vid bedömningen av vad som hade varit utdelningsbara medel enligt t.ex. 12 kap. ABL om samma avdrag etc. hade gjorts i räkenskaperna som vid inkomsttaxeringen torde det i praktiken knappast bli tal om att tillämpa någon annan utdelningsregel än den "*mekaniska*" spärren i 12 kap. 2 § första stycket ABL. Någon begränsning till denna regel bör emellertid inte föreskrivas i SIL. Även om det i något sällsynt undantagsfall skulle framstå som uppenbart att *försiktighetsregeln* i 12 kap. 2 § andra stycket ABL har överträtts utan att utdelningen står i strid med paragrafens första stycke bör den skattemässiga behandlingen av exempelvis inventarier eller pågående arbeten kunna underkännas.

---

[7] I sak likalydande bestämmelser finns i 4 kap. föreningsbankslagen (1987:620).

3.10.2 Exempel på utdelningsspärrens tillämpning

Exempel 1

I följande exempel antas ett aktiebolag ha inventarier med ett anskaffningsvärde på 100. Med vinst avses årets resultat före avskrivningar och avsättning för latent skatt. För enkelhetens skull bortses dock från den verkliga skatt som belöper på årets inkomst av näringsverksamhet och även från obligatoriska fondavsättningar o.d. I exemplet används en skattesats på 28 procent vid beräkningen av den latenta skatten.[8]

	År 1	År 2*	År 3**
Vinst	50	50	50
Planenliga avskrivningar	5	5	5
Bokfört värde	95	90	85
Skattemässiga avskrivningar	30	21	14,7
Skattemässigt restvärde	70	49	34,3
Latent skatt	7	4,5	2,7
Årets utdelningsbara medel enligt balansräkningen	38	40,5	42,3
Ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen	- -	78,5	120,8
Årets utdelningsbara medel enligt deklarationen	20	29	35,3
Ackumulerade utdelningsbara medel enligt deklarationen	- -	49	84,3

* *Kontroll av balansräkningen mot föreslagen lagtext:* Vid beräkningen av utdelningsbara medel skall hänsyn tas inte bara till årets skattemässiga avskrivningar (21) utan till skillnaden mellan det bokförda värdet (90) och det skattemässiga restvärdet (49) av inventarierna, efter avdrag för latent skatt (7+4,5=11,5) som ju satts av i räkenskaperna. Detta skillnadsbelopp (41-11,5=29,5) utgör "bundet" kapital vid bedömningen av bolagets avdragsrätt. Genom en avstämning av ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen och deklarationen kan beloppet kontrolleras (78,5-49=29,5).

** *Kontroll av balansräkningen mot föreslagen lagtext*: Vid beräkningen av utdelningsbara medel skall hänsyn tas inte bara till årets skattemässiga avskrivningar (14,7) utan till skillnaden mellan det bokförda värdet (85) och det skattemässiga

[8] I bilaga 2 lämnas ett exempel på en balansräkning och en resultaträkning upprättade enligt förslaget till ÅRL och med tillämpning av de föreslagna ändringarna i skattelagstiftningen.

restvärdet (34,3) av inventarierna, efter avdrag för latent skatt (7+4,5+2,7=14,2) som ju satts av i räkenskaperna. Detta skillnadsbelopp (50,7-14,2=36,5) utgör "bundet" kapital vid bedömningen av bolagets avdragsrätt. Genom en avstämning av ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen och deklarationen kan beloppet kontrolleras (120,8-84,3=36,5).

Exempel 2

I detta exempel ändras förutsättningarna på så sätt att bolaget även gör maximal avsättning till periodiseringsfond. Med vinst avses således årets resultat före avskrivningar, avsättning till periodiseringsfond och avsättning för latent skatt.

	År 1	År 2*	År 3**
Vinst	50	50	50
Planenliga avskrivningar	5	5	5
Bokfört värde	95	90	85
Skattemässiga avskrivningar	30	21	14,7
Skattemässigt restvärde	70	49	34,3
Inkomst av näringsverksamhet	20	29	35,3
Avsättning till periodiseringsfond	5	7,25	8,8
Latent skatt avskrivningar	7	4,5	2,7
Latent skatt periodiseringsfond	1,4	2	2,5
Årets utdelningsbara medel enligt balansräkningen	36,6	38,5	39,8
Ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen	- -	75,1	114,9
Årets utdelningsbara medel enligt deklarationen	15	21,75	26,5
Ackumulerade utdelningsbara medel enligt deklarationen	- -	36,75	63,25

* *Kontroll av balansräkningen mot föreslagen lagtext:* Vid beräkningen av utdelningsbara medel skall hänsyn tas till skillnaden mellan det bokförda värdet (90) och det skattemässiga restvärdet (49) av inventarierna, efter avdrag för latent skatt (7+4,5=11,5), samt till såväl årets avsättning till periodiseringsfond (7,25) som föregående års (5), efter avdrag för latent skatt (2+1,4). Detta skillnadsbelopp (41-11,5+7,25-2+5-1,4=38,35) utgör "bundet" kapital vid bedömningen av bolagets avdragsrätt. Genom en avstämning av ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen och deklarationen kan beloppet kontrolleras (75,1-36,75=38,35).

** *Kontroll av balansräkningen mot föreslagen lagtext:* Vid beräkningen av utdelningsbara medel skall hänsyn tas till skillnaden mellan det bokförda värdet (85) och det skattemässiga restvärdet (34,3) av inventarierna, efter avdrag för latent skatt

(7+4,5+2,7=14,2), samt till såväl årets avsättning till periodiseringsfond (8,8) som föregående års (7,25+5), efter avdrag för latent skatt (2,5+2+1,4). Detta skillnadsbelopp (50,7-14,2+8,8-2,5+7,25-2+5-1,4=51,65) utgör "bundet" kapital vid bedömningen av bolagets avdragsrätt. Genom en avstämning av ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen och deklarationen kan beloppet kontrolleras (114,9-63,25=51,65).

Exempel 3

I detta exempel ändras förutsättningarna ytterligare på så sätt att bolaget även skriver ner sina pågående arbeten maximalt. Med vinst avses således årets resultat före avskrivningar, avsättning till periodiseringsfond, nedskrivning av pågående arbeten och avsättning för latent skatt.

	År 1	År 2*	År 3**
Vinst	50	50	50
Planenliga avskrivningar	5	5	5
Bokfört värde	95	90	85
Skattemässiga avskrivningar	30	21	14,7
Skattemässigt restvärde	70	49	34,3
Pågående arbeten enligt balansräkningen	50	60	70
Pågående arbeten enligt deklarationen	40	45	60
Förändring av skattemässig nedskrivning av pågående arbeten	10	5	-5
Inkomst av näringsverksamhet	10	14	25,3
Avsättning till periodiseringsfond	2,5	3,5	6,3
Latent skatt avskrivningar	7	4,5	2,7
Latent skatt pågående arbeten	2,8	1,4	-1,4
Latent skatt periodiseringsfond	0,7	1	1,8
Årets utdelningsbara medel enligt balansräkningen	34,5	38,1	41,9
Ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen	- -	72,6	114,5
Årets utdelningsbara medel enligt deklarationen	7,5	20,5	34
Ackumulerade utdelningsbara medel enligt deklarationen	- -	28	62

* *Kontroll av balansräkningen mot föreslagen lagtext:* Vid beräkningen av utdelningsbara medel skall hänsyn tas till skillnaden mellan det bokförda värdet (90) och det skattemässiga restvärdet (49) av inventarierna, efter avdrag för latent skatt (7+4,5=11,5), och till såväl årets avsättning till periodiseringsfond (3,5) som föregående års (2,5), efter avdrag för latent skatt (1+0,7=1,7), samt slutligen till skillnaden mellan det bokförda värdet (60) och det skattemässiga värdet (45) av pågående arbeten, efter avdrag för latent skatt (2,8+1,4=4,2). Detta skillnadsbelopp (41-11,5+3,5-1+2,5-0,7+15-4,2=44,6) utgör "bundet" kapital vid bedömningen av bolagets avdragsrätt. Genom en avstämning av ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen och deklarationen kan beloppet kontrolleras (72,6-28=44,6).

** *Kontroll av balansräkningen mot föreslagen lagtext:* Vid beräkningen av utdelningsbara medel skall hänsyn tas till skillnaden mellan det bokförda värdet (85) och det skattemässiga restvärdet (34,3) av inventarierna, efter avdrag för latent skatt (7+4,5+2,7=14,2), och till såväl årets avsättning till periodiseringsfond (6,3) som föregående års (3,5+2,5), efter avdrag för latent skatt (1,8+1+0,7), samt slutligen till skillnaden mellan det bokförda värdet (70) och det skattemässiga värdet (60) av pågående arbeten, efter avdrag för latent skatt (2,8+1,4-1,4=2,8). Detta skillnadsbelopp (50,7-14,2+6,3-1,8+3,5-1+2,5-0,7+10-2,8=52,5) utgör "bundet" kapital vid bedömningen av bolagets avdragsrätt. Genom en avstämning av ackumulerade utdelningsbara medel enligt balansräkningen och deklarationen kan beloppet kontrolleras (114,5-62=52,5).

3.10.3 Koncernbidrag

En fråga som bör övervägas är hur koncernbidrag skall behandlas när det gäller tillämpningen av den föreslagna utdelningsspärren. Det kan vara svårt att fastställa utdelningens storlek om ett moderföretag och ett dotterföretag med kort mellanrum utväxlar prestationer som har karaktär av koncernbidrag respektive (aktie)ägartillskott. Dotterföretaget lämnar först ett koncernbidrag på exempelvis 100 varefter moderföretaget återsänder 72 i form av ett (aktie)ägartillskott. Moderföretaget behåller således endast ett belopp motsvarande den skatt som belöper på koncernbidraget från dotterföretaget. Frågan är om koncernbidraget skall bestämmas till nettobeloppet (28) eller till bruttobeloppet (100). Enligt vår mening talar starka skäl för att endast nettobeloppet bör anses som utdelning, i vart fall om transaktionerna sker i det närmaste samtidigt.

Vi har vidare övervägt om avdrag för koncernbidrag bör kunna vägras på den grunden att ett annat *företag inom samma koncern* delar ut medel på ett sätt som inte hade varit förenligt med utdelningsspärren om det givande bolaget stått för utdelningen. Tanken med en sådan bestämmelse är att ett företag inte skall kunna använda det bokföringsmässiga resultatet - opåverkat av de skattemässiga dispositionerna - för att lämna koncernbidrag till ett annat företag som i sin tur använder beloppet för vinstutdelning.

Ett koncernbidrag *från ett dotterföretag till dess moderföretag* utgör civilrättsligt sett med få undantag en *vinstdisposition* och får därmed

inte överstiga vad som är tillgängligt för utdelning enligt de associationsrättsliga reglerna. Vid bedömningen av om vinstdispositionen håller sig inom ramen för utdelningsbara medel måste hänsyn tas till eventuella skattedispositioner, t.ex. överavskrivningar. Den föreslagna utdelningsspärren innebär att det givande bolagets deklaration skall prövas mot bakgrund av bl.a. denna vinstutdelning och detta oavsett hur moderbolaget i sin tur använt koncernbidraget. Samma synsätt bör anläggas på det fallet att koncernbidraget lämnas till ett systerföretag. Det förhållandet att koncernbidraget utgör en vid taxeringen avdragsgill kostnad är i detta sammanhang utan betydelse. En förmögenhetsöverföring som enligt civilrättens regler utgör en vinstutdelning skall således generellt behandlas som en sådan även vid tillämpningen av den föreslagna utdelningsspärren. Att koncernbidraget är avdragsgillt vid taxeringen kan dock innebära att utrymmet för t.ex. överavskrivningar minskar.

Det kan inträffa att ett bidrag mellan två koncernföretag närmast har karaktär av rörelsekostnad i det givande företaget; bidraget avser t.ex. vissa av moder- eller systerföretaget tillhandahållna tjänster. I detta fall är det inte fråga om utdelning varför den föreslagna utdelningsspärren inte blir tillämplig. Detta gäller oavsett om överföringen använts för vinstutdelning i det mottagande företaget.

Ett koncernbidrag *från ett moderföretag till ett dotterföretag* kan närmast ses som ett *(aktie)ägartillskott* och utgör definitionsmässigt inte någon vinstutdelning. Frågan är om ett sådant koncernbidrag ändå skall jämställas med utdelning när det gäller tillämpningen av utdelningsspärren.

I enlighet med vad som tidigare anförts beträffande koncernbidrag från dotterföretag till moderförtag bör ett (aktie)ägartillskott som har karaktär av rörelsekostnad aldrig utlösa utdelningsspärren hos moderföretaget. Ett tillskott som har karaktär av en moderföretagets investering i dotterföretaget och således medför att värdet på aktierna eller andelarna i detta företag ökar bör inte heller medföra att utdelningsspärren aktualiseras. Möjligen skulle frågan kunna bedömas något annorlunda om dotterföretaget i sin tur delade ut medel i en omfattning som inte hade varit tillåten i moderföretaget.

Antag exempelvis att ett aktiebolag (moderbolaget) äger 60 procent av aktierna i ett annat bolag (dotterbolaget). Resterande 40 procent av aktierna ägs av samma fysiska person(er) som äger aktierna i moderbolaget. Moderbolaget yrkar och medges avdrag för överavskrivningar med 100. Dessa 100 tillförs dotterbolaget i form av ett aktieägartillskott. Dotterbolaget delar i sin tur ut 60 tillbaka till moderbolaget och 40 till övriga aktieägare. Om moderbolaget hade delat ut dessa 40 direkt till aktieägarna hade utdelningsspärren utlösts.

Om dotterbolaget är helägt uppkommer inte något problem eftersom utdelningen ju i så fall går tillbaka till samma bolag som lämnat tillskottet. Det är således samma medel, först i form av ett aktieägartillskott och sedan i form av en vinstutdelning, som utväxlas mellan bolagen. Om moderbolaget sedan väljer att vidareutdela utdelningen från dotterbolaget prövas moderbolagets deklaration på vanligt sätt med tillämpning av den särskilda utdelningsspärren.

Inte heller i det fallet att dotterbolaget inte är helägt men samma personer äger aktier i såväl moderbolaget som dotterbolaget synes den föreslagna utdelningsspärren behöva föranleda något tillämpningsproblem. I sådant fall bör rimligen det aktieägartillskott som formellt sett lämnas av moderbolaget ensamt i själva verket anses ha lämnats av samtliga aktieägare i förhållande till vars och ens aktieinnehav och den del som på detta sätt bedöms härröra från annan aktieägare än moderbolaget bör antas först ha kommit denne till del i form av utdelning från moderbolaget. I exemplet ovan skulle således 40 av aktieägartillskottet anses ha delats ut till övriga aktieägare för att sedan tillskjutas dotterbolaget i form av ett aktieägartillskott. Vid prövningen av moderbolagets deklaration får denna utdelning på 40 betydelse.

Vår slutsats är att bestämmelsen om utdelningsspärr inte behöver kombineras med särskilda regler som tar sikte på koncernbidrag eller andra förmögenhetsöverföringar mellan koncernföretag. Frågan om utdelningsspärren skall tillämpas bör avgöras enbart på grundval av om ett koncernbidrag civilrättsligt sett utgör utdelning eller inte.

3.10.4 Handelsbolag

Handelsbolaget utgör inte ett särskilt skattesubjekt. I stället beskattas varje delägare för sin andel av handelsbolagets inkomst oavsett gjorda uttag.

Enligt FAR:s rekommendation nr 12, Redovisning av aktier och andelar, gäller att en delägare i ett handelsbolag bör ta upp sin andel av handelsbolagets nettoresultat i sin egen resultaträkning för samma period. Skälet till detta är att denna andel har gottskrivits delägaren och därmed också normalt är tillgänglig för lyftning. Härtill kommer att redovisningsmetoden medför att skattekostnaden blir korrekt periodiserad eftersom delägaren beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat.

På grund av skattereglernas utformning vad gäller beskattningen av handelsbolagens vinster skulle ett företag via ett handelsbolag kunna utnyttja de skattemässiga dispositionsmöjligheterna för att sedan dela

ut motsvarande belopp till aktieägarna. Som exempel kan nämnas att ett aktiebolag placerar samtliga inventarier i ett handelsbolag. Handelsbolaget gör maximala *skattemässiga avskrivningar* samtidigt som det i resultaträkningen endast kostnadsför planenliga sådana. Aktiebolagets andel i handelsbolagets bokföringsmässiga resultat – opåverkat av överavskrivningarna – ingår i årets resultat i aktiebolaget och är därmed fritt disponibelt för utdelning. För att förhindra ett sådant kringgående av den föreslagna utdelningsspärren bör aktiebolaget i det nu skisserade fallet förlora avdragsrätten på samma sätt som om aktiebolaget självt hade ägt inventarierna och yrkat avdrag för överavskrivningar. Samma bör gälla vid bedömningen av reglerna om värdering av *lager*, inklusive *djur i jordbruk och renskötsel*, av *pågående arbeten* och av sådana *placeringstillgångar* i försäkringsföretag och *överlåtbara värdepapper* i kreditinstitut och värdepappersbolag som får värderas enligt lägsta värdets princip vid inkomsttaxeringen även om de tagits upp till ett högre verkligt värde i räkenskaperna. Däremot förefaller det inte nödvändigt att införa en motsvarande bestämmelse när det gäller *avsättning för framtida garantiutgifter* eller för *framtida substansminskning*. Orsaken härtill är att sådana avsättningar ändå alltid skall återföras nästföljande beskattningsår vilket innebär att möjligheterna att dela ut obeskattade vinstmedel blir tämligen begränsade. Inte heller när det gäller rätten till avdrag för *avsättning till ersättningsfond* kan det anses nödvändigt att införa någon särskild spärregel eftersom sådana fonder tillkommer ytterst slumpmässigt. Slutligen skall nämnas att avdrag för *avsättning till periodiseringsfond* görs hos delägarna och inte hos handelsbolaget vilket innebär att rätten till sådant avdrag kommer att prövas mot bakgrund av delägarens utdelningsbeslut utan någon särskild föreskrift härom.

Meningen är att en eventuell återföring av t.ex. en överavskrivning skall göras *hos handelsbolaget* och inte hos delägarna. Detta sker genom att handelbolagets skattemässiga inkomst höjs och därmed även delägarnas. Fördelningen av denna återföring mellan delägarna sker enligt samma fördelningstal som tillämpats i delägarnas deklarationer om inte annan fördelning yrkas.

Bestämmelsen om "genomsyn" i de fall tillgångarna placerats i ett handelsbolag synes kunna medföra ett antal tillämpningsproblem. Hur mycket skall t.ex. återföras i det fall ett företag har "överutdelat" högre belopp än den andel av handelsbolagets skattemässiga avskrivningar eller nedskrivningar som "belöper" på företaget? Vidare kan bestämmelsen bli synnerligen svårhanterlig i det fall det finns många delägare i handelsbolaget eftersom en återföring rimligen måste föranleda höjning av samtliga delägares taxeringar.

Dessa tillämpningssvårigheter måste vägas mot intresset av att i vart fall de mest flagranta fallen av kringgående av utdelningsspärren stoppas. Denna avvägning har lett till att det enligt vår mening bör uppställas krav på att handelsbolaget skall vara i intressegemenskap med det skattskyldiga företaget (jfr 2 § 3 mom. femte stycket SIL) för att återföring skall kunna ske.

3.10.5 Återföringsordning

Vi har övervägt om det finns skäl att införa en särskild bestämmelse som reglerar i vilken ordning återföring till beskattning skall ske eller avdrag skall vägras i det fall en tillämpning av utdelningsspärren aktualiseras av flera orsaker. Som exempel kan nämnas att utdelningen överstiger vad som hade varit tillåtet om företagets inventarier hade tagits upp till skattemässiga restvärden även i räkenskaperna men också med hänsyn till företagets värdering av pågående arbeten. Skall man i ett sådant fall t.ex. först återföra överavskrivningarna och först därefter höja det skattemässiga värdet av de pågående arbetena?

Vi har stannat för att inte föreslå någon sådan återföringsordning. Om flera av de regler som föreslås bli försedda med en utdelningsspärr har överträtts bör skattemyndigheten i sitt förslag till höjning av taxeringen ange vilket avdrag etc. som skall återföras så att den skattskyldige får tillfälle att yttra sig i denna fråga. Om den skattskyldige inte har några invändningar mot myndighetens förslag kan beslut fattas i enlighet med detta. I annat fall bör det stå den skattskyldige fritt att välja om t.ex. en överavskrivning skall återföras eller om värderingen av ett pågående arbete skall höjas. Avsikten är således att den skattskyldige inte skall hamna i ett sämre läge därför att denne i efterhand ångrar sig och vill avstå från en viss skattemässig disposition. Den skattskyldige har ju initialt valfrihet vad gäller vilka skattedispositioner som skall utnyttjas. Denna valfrihet bör enligt vår mening bestå även i det fall det blir aktuellt med en återföring. Vad nu sagts bör inte föranleda några särskilda problem eftersom det förutsätts att utdelningsspärren kommer att aktualiseras endast i undantagsfall.

3.10.6 Skattemyndighetens kontroll av utdelningsspärren

För att den föreslagna utdelningsspärren skall bli effektiv erfordras att skattemyndigheterna ges möjlighet att kontrollera dess efter-

levnad. För detta ändamål bör berörda skattskyldiga - i första hand aktiebolag - åläggas att i sin självdeklaration lämna sådana uppgifter som erfordras för att utdelningsspärren skall kunna kontrolleras. Framför allt gäller detta uppgift om hur det bokföringsmässiga resultatet har justerats för att överensstämma med de regler som gäller för beräkningen av det skattemässiga resultatet. Ett sådant krav finns redan i dag i 2 kap. 19 § andra stycket 3 lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Detta krav bör anses omfatta även t.ex. överavskrivningar av inventarier, skattemässig nedskrivning av lager, skattemässig justering av värdet av pågående arbeten etc.

I övrigt måste den skattskyldige lämna uppgift om föreslagen eller beslutad utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst. Möjligen kan även vissa andra uppgifter avseende eget kapital bli aktuella, såsom uppgift om ackumulerad utdelningsbar vinst enligt balansräkningen respektive deklarationen. Vilka närmare uppgifter som kan bli erforderliga bör emellertid inte regleras genom lag utan genom verkställighetsföreskrifter från Riksskatteverket (se 8 § förordningen /1990:1237/ om självdeklaration och kontrolluppgifter).[9]

3.11 Redovisning av latent skatt

Genom våra förslag till ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning kan skillnaderna mellan företagens bokföringsmässiga och skattemässiga resultat antas öka avsevärt. Den skatt som rätteligen belöper på det bokföringsmässiga resultatet kan därmed komma att i väsentlig mån avvika från den skatt som påförs vid taxeringen för det aktuella räkenskapsåret. Eftersom skatten utgör en kostnad för företaget är det viktigt att skatteutgifterna blir korrekt periodiserade. Det kan därför inte komma i fråga att endast redovisa den vid taxeringen påförda skatten som en kostnad i resultaträkningen. Även den latenta skatt som - ofta till följd av olika former av skattemässiga dispositioner - belöper på räkenskapsåret men blir en utgift först senare måste beaktas. Ett sådant krav på redovisning av latent skatt är också i linje med den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. Någon särskild föreskrift om redovisning av latent skatt torde inte erfordras utan detta får antas följa av allmänna redovisningsprinciper för kostnadsrapporteringen.

Enligt 5 kap. 15 § förslaget till ÅRL skall den redovisningsskyldige

---

[9]Vilka uppgifter som kan bli aktuella framgår av det exempel som finns intaget i bilaga 2.

lämna uppgift i not om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som redovisats i resultaträkningen för räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den skatt som har betalats och skall betalas för dessa år förutsatt att skillnaden har betydelse för den framtida beskattningen. Skillnadsbeloppet benämns i lagtexten "latent skatt" och kan omfatta såväl skatteskulder som skattefordringar. Om förslaget genomförs kommer således lagstiftningen att innehålla ett krav på notupplysning om latent skatt i det fall sådan skatt faktiskt har kostnadsförts i räkenskaperna.

Förslaget till ÅRL innehåller inte någon närmare reglering av vilken metod (skuldmetoden eller den ackumulativa metoden, se avsnitt 2.17) som skall användas för beräkningen av latent skatt. Att frågan inte regleras i lagförslaget torde bl.a. sammanhänga med att redovisning av latent skatt utgör ett synnerligen komplicerat område. Även i länder med förhållandevis lång tradition på området pågår ständiga diskussioner om skilda lösningar. Enligt vår mening bör lagstiftningen inte innehålla några närmare regler för hur beräkningen av latent skatt skall ske. Området bör i stället bli föremål för sådan kompletterande normgivning som sker i form av rekommendationer och andra uttalanden från exempelvis BFN och Redovisningsrådet. I det sammanhanget skall också noteras att Redovisningsrådet för närvarande arbetar med en rekommendation i ämnet. En alltför detaljerad lagstiftning skulle enligt vår mening motverka nämnda organs möjligheter att utveckla god redovisningssed på området.

3.11.1 Upphovsmannakonto, skogskonto och skogsskadekonto

Enskilda näringsidkare och dödsbon kan medges uppskov med beskattningen av vissa intäkter av näringsverksamhet. Som förutsättning för uppskov gäller att medel motsvarande uppskovsbeloppet sätts in på ett särskilt bankkonto. Ett sådant konto måste anses hänförligt till rörelsen varav följer att en inbetalning till kontot skall bokföras i denna. Inbetalningen bör redovisas som en sedvanlig finansiell transaktion och inte som en bokslutsdisposition. Eftersom inkomstskatten enligt vår mening närmast är hänförlig till näringsidkarens privata ekonomi bör dock inte någon avsättning för den latenta skatt som belöper på uppskovsbeloppet redovisas i rörelsen. Behållningen på exempelvis ett upphovsmannakonto eller ett skogskonto skall därför redovisas på samma sätt som ett "vanligt" banktillgodohavande.

3.12 Ikraftträdande

Vi föreslår att samtliga ändringar i skattelagstiftningen träder i kraft den 1 januari 1996 och att de tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Nuvarande bestämmelser bör dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som påbörjas före utgången av år 1995. Detta innebär att de nya reglerna införs samtidigt med de tre föreslagna årsredovisningslagarna. Några särskilda övergångsbestämmelser förefaller inte erforderligt utan redan 1996 års årsbokslut och årsredovisningar bör kunna upprättas med beaktande av de förändrade skattereglerna.

Vårt förslag att avskaffa systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver innebär att ett stort antal företag tvingas byta redovisningsprincip första gången de nya reglerna tillämpas. Hur ett sådant principbyte skall redovisas i årsredovisningen regleras delvis i förslaget till ÅRL. Enligt 3 kap. 5 § skall i sådant fall föregående års jämförelsesiffror räknas om på det sätt som behövs för att de skall kunna jämföras med räkenskapsårets siffror. Detta innebär att de bokslutsdispositioner som redovisats i resultaträkningen för år 1995 kommer att saknas då 1995 års siffror tas in i 1996 års årsredovisning. I stället höjs *Årets resultat* för år 1995 med ett belopp motsvarande den del av årets dispositioner som utgör eget kapital medan *Skatt på årets resultat* höjs med den del av beloppet som motsvarar latent skatt. De obeskattade reserver som ingår i den ingående balansen för år 1995 skall på motsvarande sätt delas upp mellan eget kapital (*Balanserad vinst*), och latent skatt (*Avsättningar för skatter*). Denna ackumulerade effekt av principbytet bör redovisas som korrigeringspost i ingående eget kapital för år 1995, jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Motsvarande omräkning får göras om jämförelseperioden avser längre tid än året före det aktuella räkenskapsåret.[10]

Den nya redovisningsprincipen leder till att fritt eget kapital, och därmed utdelningsbara medel, kan komma att höjas avsevärt mellan åren 1995 och 1996. Som utdelningsspärren är utformad kan emellertid någon utdelning av detta höjningsbelopp inte ske utan att beloppet i fråga blir föremål för beskattning.

---

[10]Effekterna av principbytet redovisas närmare i det exempel som finns intaget i bilaga 2.

3.13 Ekonomiska effekter

Som vi framhållit tidigare är avsikten med de nu framlagda förslagen till ändringar i skattelagstiftningen inte att vare sig öka eller minska skattebelastningen inom näringslivet. Ambitionen har tvärtom varit att varje företags skattesituation skall vara oförändrad. Förslagen har därför, med något undantag, utformats på ett sådant sätt att skattebasen, och därmed statens skatteintäkter, inte påverkas. Den föreslagna utdelningsspärren bidrar till detta. Liksom i dag kommer det i princip vara omöjligt att lägga obeskattade vinster till grund för utdelning.

Det av våra förslag som möjligen kan tänkas leda till en förändring i skatteuttaget gäller införandet av 98-procentsregeln. Regeln innebär, i förhållande till den nuvarande 97-procentsregeln, å ena sidan att underlaget för skattemässig nedskrivning av lagret utökas något och å andra sidan att nedskrivningens storlek sänks från tre till två procent. Dessa två förändringar verkar i motsatt riktning vad gäller uttaget av skatt. Det är omöjligt att uttala någon annan uppfattning om förslagets effekt på skattebelastningen än att förändringen torde bli obetydlig. Sannolikheten för ett ökat skatteuttag framstår som lika stor som sannolikheten för ett minskat uttag.

När det gäller de administrativa effekterna är det givet att den föreslagna utdelningsspärren kan medföra visst merarbete. En del problem kan sannolikt också uppkomma i samband med övergången till den nya ordningen. Vi gör ändå den bedömningen att den ökade frikopplingen liksom de föreslagna preciseringarna på skatteområdet totalt sett kommer att medföra lättnader i deklarations- och taxeringsarbetet för företagen och skatteförvaltningen. Något behov av ökade administrativa resurser synes således inte föreligga.

Författningskommentar

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

Anvisningar

till 22 §

punkt 4

Första stycket är nytt. Av detta framgår att sådana nedskrivningar av t.ex. *lager* eller *pågående arbeten* som enligt förslaget till ändring av punkt 1 av anvisningarna till 24 § får göras vid inkomsttaxeringen skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Om tillgången finns kvar vid nästa bokslutstidpunkt prövas avdragsrätten på nytt utifrån då gällande förhållanden. Om å andra sidan tillgången har avyttrats under året innebär återföringen att avdraget upptas till beskattning vid sidan av den bokföringsmässiga vinst som eventuellt har gjorts vid försäljningen. Undantag görs uttryckligen för sådana värdeminskningsavdrag som enligt andra stycket skall återföras till beskattning när tillgången avyttras.

Förutom lager och pågående arbeten är bestämmelsen i första stycket tillämplig om den skattskyldige, med tillämpning av lägsta värdets princip, har skrivit ner sådana *placeringstillgångar* i försäkringsföretag som enligt förslaget till 2 § 6 a mom. SIL anses som omsättningstillgångar vid inkomsttaxeringen. Bestämmelsen är vidare tillämplig på sådana *överlåtbara värdepapper* i kreditinstitut och värdepappersbolag som enligt samma bestämmelse i SIL får värderas enligt lägsta värdets princip vid taxeringen även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna.

Den nuvarande bestämmelsen i anvisningspunkten återfinns i *andra stycket*. Av denna framgår att medgivna värdeminskningsavdrag på en fastighet som utgör omsättningstillgång skall återföras till beskattning vid en eventuell försäljning av fastigheten. Detta gäller dock inte om avdragen även har gjorts i räkenskaperna. Bestämmelser om värdeminskningsavdrag på byggnader finns i punkt 6 av anvisningarna till 23 §. Samtidigt gäller dock enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § att tillgångar avsedda för omsättning och förbrukning, inklusive

fastigheter, skall värderas enligt lägsta värdets princip vid taxeringen. Innebörden av denna bestämmelse torde vara att den skattskyldige får avdrag fullt ut för en nedskrivning som görs med tillämpning av lägsta värdets princip oavsett gjorda värdeminskningsavdrag. Effekten av detta är att den skattskyldige under innehavstiden kan komma att få dubbla skattemässiga avdrag för den värdeminskning som fastigheten undergår. Denna effekt neutraliseras emellertid i och med att värdeminskningsavdragen skall återföras till beskattning när fastigheten avyttras.

till 23 §

punkt 1

I anvisningspunkten är *tredje stycket* nytt. Av detta framgår uttryckligen att räntor som i räkenskaperna har inräknats i anskaffningsvärdet för en viss tillgång inte får dras av som en omedelbar kostnad vid beskattningen. Vid förvärv genom köp e.d. blir alltså anskaffningsvärdet detsamma i bokföringen och vid beskattningen så länge det inte finns någon skatteregel som föreskriver hur anskaffningsvärdet skall beräknas. Om företaget valt att i bokföringen aktivera räntor måste således sådan aktivering ske även skattemässigt. Såvitt vi kan bedöma innebär detta endast ett förtydligande av lagtexten och inte någon saklig förändring av gällande rätt.

punkt 6

I *tredje stycket* har en ändring av redaktionell art gjorts som en konsekvens av att bestämmelserna om restvärdeavskrivning i punkt 14 av anvisningarna till 23 § upphävs.

punkt 7

I *fjärde stycket* har en ändring av redaktionell art gjorts som en konsekvens av att bestämmelserna om restvärdeavskrivning i punkt 14 av anvisningarna till 23 § upphävs.

punkt 11

Ändringen i *tredje stycket* innebär att kopplingen till den skattskyldiges räkenskaper upphävs. Detta betyder att avdrag för framtida substansminskning medges med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning som förskottsbetalningen avser oavsett hur detta belopp har behandlats i räkenskaperna. Bestämmelserna i stycket synes vila på föreställningen att en förskottsbetalning avseende en icke levererad vara eller tjänst är omedelbart skattepliktig. Möjligen

kan sådan skatteplikt föreligga om markägaren inte på något sätt är involverad i utvinningen och inte heller kan påverka tidpunkten då utvinningen skall äga rum. I sådant fall kan markägarens prestation anses fullgjord i och med att han ställt marken till exploatörens förfogande.

Det belopp varmed det bokföringsmässiga resultatet på grund av den i föregående stycke beskrivna frikopplingen kan komma att överstiga det skattemässiga bör inte få användas till vinstutdelning i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende (utdelningsspärr). Den skattemässiga avsättningen godtas således inte fullt ut om den används för utdelning till aktieägarna, medlemmarna eller motsvarande. Utdelningsspärrens utformning framgår av 2 § 1 mom. SIL.

punkt 12

Vårt förslag beträffande avskrivningsreglerna innebär att den nuvarande förutsättningen för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, nämligen att samma avskrivning även gjorts i den skattskyldiges räkenskaper, upphävs. Som en följd av detta förslag föreligger inte längre något behov av mer än en avskrivningsmetod vid beskattningen. Restvärdemetoden kan därmed utmönstras vilket innebär att hela *punkt 14 av anvisningarna* upphävs.

Ändringarna i *första stycket* av förevarande punkt innebär att endast en avskrivningsmetod anvisas vilket i sin tur innebär att både begreppet "räkenskapsenlig avskrivning" och begreppet "restvärdeavskrivning" utgår. När det gäller den direkta avdragsrätten avseende s.k. korttidsinventarier och inventarier av mindre värde gör vi den bedömningen att denna avdragsrätt redan enligt dagens regler är frikopplad från den skattskyldiges bokföring. Det förutsätts således inte, för att rätt till skattemässigt avdrag skall föreligga, att motsvarande avdrag har gjorts i räkenskaperna. Vi har därför inte funnit anledning att föreslå någon begränsning av avdragsrätten för det fall att det belopp, varmed det bokföringsmässiga resultatet på grund av direktavdraget kan komma att överstiga det skattemässiga, läggs till grund för utdelning. Någon utdelningsspärr, motsvarande den som införs vid tillämpningen av avskrivningsreglerna i punkt 13 av anvisningarna till 23 §, skall alltså inte gälla i fråga om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde.

I *andra stycket* har en ändring av redaktionell art gjorts.

punkt 13

I denna punkt har följande ändringar gjorts. De nuvarande villkoren under a), b) och e) i *första stycket* utgår. Dessa villkor saknar be-

tydelse i och med att kopplingen till den skattskyldiges bokföring upphävs. Villkoren under c) och d) kvarstår men har sammanförts till en bestämmelse. Det ankommer på den skattskyldige att visa att förutsättningarna under c) och d) är uppfyllda.

I anvisningspunktens *fjärde stycke* har, som en konsekvens av att kopplingen till den skattskyldiges räkenskaper upphävs, uttrycken "bokfört värde" och "räkenskapsår" ersatts av "skattemässigt restvärde" och "beskattningsår". Någon saklig ändring, utöver den som följer redan av slopandet av kravet på att avskrivningen skall ha gjorts i den skattskyldiges räkenskaper, är inte avsedd.

Även i det *sjunde stycket* utgår uttrycket "bokförda värdet" och ersätts av uttrycket "skattemässiga restvärdet".

Som en konsekvens av att restvärdemetoden utmönstras ur lagstiftningen upphävs *nionde-elfte styckena* i anvisningspunkten.

I 2 § 1 mom. SIL införs en spärregel för sådana företag som är underkastade associationsrättsliga begränsningar i utdelningshänseende. Regeln innebär att företaget helt eller delvis förlorar avdragsrätten för bl.a. avskrivningar på inventarier om det delar ut högre belopp till aktieägarna, medlemmarna eller motsvarande än som hade varit möjligt om samma avskrivning hade gjorts i räkenskaperna (utdelningsspärr). Är så fallet skall avdraget reduceras med belopp motsvarande skillnaden mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga värderingen.

punkt 15

I *andra stycket* har en ändring av redaktionell art gjorts som en konsekvens av att bestämmelserna om restvärdeavskrivning i punkt 14 av anvisningarna till 23 § upphävs.

punkt 16

Bestämmelserna i *första stycket* har kompletterats med en hänvisning till punkt 12 av anvisningarna. Härav följer att även immateriella anläggningstillgångar får skrivas av direkt om den ekonomiska livslängden kan beräknas uppgå till högst tre år eller om de är av mindre värde. Som nämnts tidigare är denna avdragsrätt oberoende av hur tillgångarna har behandlats i räkenskaperna. Innebörden av bestämmelserna i övrigt i första stycket är – såvitt gäller andra immateriella anläggningstillgångar än sådana av mindre värde eller med en kortare ekonomisk livslängd än tre år – att utgifter som aktiveras i räkenskaperna också skall aktiveras vid taxeringen.

Vidare har första stycket ändrats på så sätt att det klart framgår att samtliga sådana rättigheter som enligt 4 kap. 2 § förslaget till ÅRL får tas upp som tillgång omfattas av bestämmelsen. Undantag gäller

för forsknings- och utvecklingsutgifter eftersom sådana utgifter regleras särskilt i punkt 24 av anvisningarna.

I *andra stycket*, som är nytt, införs i förtydligande syfte en regel av innebörd att företag som löpande kostnadsför utgifter för *egenproducerade rättigheter* löpande får kostnadsavdrag även vid taxeringen. Av anvisningspunktens ordalydelse i övrigt kan nämligen måhända dras den slutsatsen att utgifter för anskaffning, vari inbegrips egentillverkning, av immateriella anläggningstillgångar alltid måste aktiveras skattemässigt oavsett hur utgifterna har behandlats i räkenskaperna. Om rättigheten anskaffas från en utomstående skall däremot anskaffningsutgiften som huvudregel aktiveras oavsett behandlingen i räkenskaperna.

I fråga om egenproducerade immateriella anläggningstillgångar med en ekonomisk livslängd av minst tre år, och som inte är av mindre värde, finns det således en stark koppling mellan bokföringen och den skattemässiga behandlingen. Sker aktivering i räkenskaperna skall aktivering även ske vid beskattningen. Om å andra sidan utgifterna kostnadsförs löpande i bokföringen medges motsvarande kostnadsavdrag vid beskattningen.

punkt 17

En ändring av redaktionell art har gjorts som en konsekvens av att bestämmelserna om restvärdeavskrivning i punkt 14 av anvisningarna till 23 § upphävs.

punkt 24

De ändringar som gjorts är endast av redaktionell och språklig art. Bland annat har andra meningen flyttats till ett *nytt andra stycke*.

Av bestämmelserna i denna punkt följer att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete i och för sig är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. När det gäller frågan om avdragets form (direktavdrag eller värdeminskningsavdrag) gäller den grundläggande principen att beskattningen följer redovisningen, dvs. sådana utgifter som aktiverats i bokföringen skall även aktiveras vid inkomsttaxeringen. Oavsett om de aktiveras i bokföringen skall dock utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete som avser anskaffning av en tillgång för vilken anskaffningsutgiften endast får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (byggnader och andra tillgångar avsedda för stadigvarande bruk) dras av genom sådana avdrag. Om utgifterna däremot kostnadsförs löpande i bokföringen och avser *egenproducerade rättigheter* medges direktavdrag enligt punkt 16.

till 24 §

punkt 1

Första stycket har ändrats på så sätt att den skattemässiga värderingen av annat varulager än lager av fastigheter, värdepapper och liknande tillgångar i viss mån frikopplas från de i räkenskaperna angivna värdena. Detsamma gäller lager av djur i jordbruk och renskötsel samt pågående arbeten. Beträffande nu nämnda slag av omsättningstillgångar godtas, på sätt som närmare preciseras i punkterna 2 och 3 av anvisningarna, att den skattemässiga värderingen understiger den som gjorts i räkenskaperna. För pågående arbeten på löpande räkning innebär detta att oavsett om arbetet tagits upp som en tillgång i räkenskaperna, i enlighet med reglerna för arbeten till fast pris, skall endast fakturerade belopp inkomstbeskattas. För pågående arbeten till fast pris innebär vidare frikopplingen att arbetena vid inkomstbeskattningen får värderas enligt lägsta värdets princip även om successiv vinstavräkning tillämpas i räkenskaperna.

Något krav på att ett belopp motsvarande undervärderingen skall redovisas som en bokslutsdisposition eller liknande i räkenskaperna uppställs inte. På samma sätt som föreslås beträffande avskrivningarna i punkt 13 av anvisningarna till 23 § skall dock det belopp varmed det bokföringsmässiga resultatet kan komma att överstiga det skattemässiga inte få ligga till grund för vinstutdelning i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende (utdelningsspärr). Den skattemässiga värderingen godtas således inte fullt ut om den högre bokföringsmässiga värderingen varit nödvändig för att genomföra den av företaget beslutade utdelningen till aktieägarna, medlemmarna eller motsvarande. Denna begränsning i skattereglernas tillämplighet framgår av 2 § 1 mom. SIL.

Övriga ändringar i första stycket liksom ändringarna i *andra och nionde styckena* är följdändringar till förslaget till ÅRL. Ändringarna innebär att begreppet "avsättning" införs.

punkt 2

Av *första stycket* framgår att tillgångar avsedda för omsättning och förbrukning (lager) vid beskattningen får tas upp till lägst 98 procent av det värde som tillgångarna tagits upp till i företagets räkenskaper. Bestämmelsen ersätter den nuvarande 97-procentsregeln och innebär dels att utgångspunkten för den skattemässiga värderingen är det värde som tillgångarna åsatts i räkenskaperna, dels att nedskrivningen inte behöver göras i företagets räkenskaper. Den tvåprocentiga nedskrivningen får utnyttjas även i fråga om lager som värderats med

tillämpning av 4 kap. 13 § förslaget till ÅRL, dvs. med avsteg från lägsta värdets princip.

Anvisningspunktens *nuvarande andra stycke*, som föreskriver att först in-först ut-metoden skall användas vid bestämmandet av lagrets skattemässiga anskaffningsvärde, upphävs. Vid beräkningen av detta värde skall alltså gälla en fullständig koppling till bokföringen. Härav följer att lagrets bokförda värde generellt kommer att överensstämma med lagrets skattemässiga värde före eventuell tvåprocentig nedskrivning. En förutsättning för detta är dock självfallet att den bokföringsmässiga värderingen är förenlig med god redovisningssed. Se även förslaget till ändring av lagen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Av ett *nytt andra stycke* framgår att 98-procentsregeln i första stycket inte får tillämpas på lager av fastigheter och liknande tillgångar och inte heller på lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar. Detta innebär i princip att sådana tillgångar i enlighet med huvudregeln i punkt 1 av anvisningarna till 24 § skall tas upp till samma belopp vid beskattningen som i räkenskaperna. Undantag från denna huvudregel gäller dock för vissa placeringstillgångar i försäkringsföretag samt överlåtbara värdepapper i bl.a. kreditinstitut. Sådana tillgångar får nämligen enligt vårt förslag i vissa fall värderas enligt lägsta värdets princip vid taxeringen även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna, se förslaget till 2 § 6 a mom. SIL.

Det belopp varmed det bokföringsmässiga resultatet, på grund av de skattemässiga värderingsreglerna i första och tredje styckena, kan komma att överstiga det skattemässiga får inte användas till vinstutdelning i sådana företag som är underkastade vissa begränsningar i utdelningshänseende (utdelningsspärr). Den skattemässiga värderingen skall således inte godtas fullt ut om det skillnadsbelopp som uppstår mellan denna och den bokföringsmässiga värderingen legat till grund för utdelning till aktieägarna, medlemmarna eller motsvarande. Denna begränsning i skattereglernas tillämplighet framgår av 2 § 1 mom. SIL.

punkt 3

Vad gäller pågående arbeten föreslår vi att den skattemässiga behandlingen frikopplas från bokföringen. Detta innebär exempelvis att pågående arbeten som utförs på löpande räkning skattemässigt skall resultatredovisas i takt med faktureringen trots att bokföringen följer regelsystemet för arbeten till fast pris. I fråga om arbeten till fast pris kan redovisningen vidare bygga på successiv vinstavräkning trots att beskattningen bygger på lägsta värdets princip. Den föreslagna fri-

kopplingen har föranlett ändringar i *första stycket*. I samma stycke har därjämte begreppet "bruttoomsättningssumma" kompletterats med begreppet "nettoomsättning" i enlighet med de resultaträkningsscheman som finns intagna i förslaget till ÅRL.

I *fjärde stycket* finns regler om den skattemässiga värderingen av pågående arbeten som utförs till fast pris. I fråga om konsultverksamhet föreskrivs att arbetet skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Dessa begrepp har den innebörd som anges i BFL eller, i förekommande fall, förslaget till ÅRL. Beträffande arbeten inom byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse tillåts en nedskrivning på två procent av värdet beräknat enligt lägsta värdets princip. Som påpekats i det föregående är denna tvåprocentiga nedskrivning frikopplad från bokföringen men avhängig av företagets utdelningspolitik.

punkt 5

Liksom i fråga om avdrag för framtida substansminskning och avskrivningar av inventarier föreslår vi att avdragsrätten avseende framtida garantiutgifter inte skall vara beroende av att motsvarande belopp har satts av i räkenskaperna. Oavsett om avsättning har gjorts i räkenskaperna eller inte bör således den skattskyldige medges avdrag med ett belopp som högst motsvarar de kostnadsförda garantiutgifterna under räkenskapsåret. Detta förslag har föranlett ändringar i *första stycket*. Bestämmelsen innebär teoretiskt sett att en skattskyldig, som trots att han inte längre har några utestående garantiförpliktelser, likväl kan få avdrag vid taxeringen. Härigenom kan den skattskyldige sägas få en omotiverad skattekredit. Detta följer dock redan av nu gällande regler. Eftersom ett avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning redan påföljande år torde dock de skattekrediter som förslaget kan ge upphov till sakna nämnvärd betydelse.

Det belopp varmed det bokföringsmässiga resultatet på grund av den i föregående stycke beskrivna frikopplingen kan komma att överstiga det skattemässiga bör – i likhet med vad som föreslagits beträffande bl.a. avskrivning av inventarier – inte få användas till vinstutdelning i sådana företag som är underkastade begränsningar i utdelningshänseende (utdelningsspärr). Den skattemässiga avsättningen godtas således inte fullt ut om den används för utdelning till aktieägarna, medlemmarna eller motsvarande. Utdelningsspärrens utformning framgår av 2 § 1 mom. SIL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Vi föreslår att de av oss förordade reglerna skall träda i kraft den 1 januari 1996, och tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Nuvarande regler skall dock alltjämt gälla i fråga om räkenskapsår som påbörjats före utgången av år 1995. Detta innebär att företag som har brutet räkenskapsår, t.ex. den 1 juli 1995 - den 30 juni 1996, skall tillämpa de nya bestämmelserna först vid 1998 års taxering.

2. Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 1 mom.

Ändringarna i *tredje stycket* är föranledda av att tre nya stycken (nionde-elfte) i slutet av momentet har tillkommit.

Bestämmelserna i *nionde-elfte styckena* avser endast företag som är underkastade någon form av begränsning vad gäller möjligheterna att dela ut medel eller på annat sätt förfoga över uppkommen vinst, t.ex. för fondemission. I första hand omfattas aktiebolagen av bestämmelserna men även ekonomiska föreningar, inklusive föreningsbanker, liksom bankaktiebolag, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag berörs. Innebörden av regleringen är att tillämpningen av vissa särskilt angivna skatteregler görs beroende av i vilken utsträckning företaget har delat ut vinst till aktieägarna, medlemmarna eller motsvarande eller på annat sätt förfogat över sin egendom. Ett företag som t.ex. yrkar avdrag för högre *skattemässiga avskrivningar* än de avskrivningar som gjorts i räkenskaperna kan inte med bibehållen avdragsrätt dela ut mer än vad som hade varit tillåtet om inventarierna tagits upp till det skattemässiga värdet i räkenskaperna (utdelningsspärr). Vid "överutdelning" återförs så stor del av avskrivningsbeloppet som erfordras för att utdelningen skulle ha varit tillåten om inventarierna i räkenskaperna värderats till det skattemässiga värdet. Det avskrivningsbelopp som på detta sätt skall återföras kan vara hänförligt till tidigare räkenskapsår. Det är således inte möjligt att kringgå utdelningsspärren genom att skjuta upp utdelningen till ett senare beskattningsår än det för vilket avdraget för avskrivningen yrkats vid taxeringen.

Utdelningsspärren gäller även vid avvikelser mellan den skattemässiga och bokföringsmässiga värderingen av *varulager, pågående arbeten* och *djur i jordbruk och renskötsel* samt vissa *placeringstill-*

gångar i försäkringsföretag och *överlåtbara värdepapper* som utgör omsättningstillgångar i kreditinstitut och värdepappersbolag, se 2 § 6 a mom. Även rätten till skattemässigt avdrag för *framtida substansminskning, framtida garantiutgifter*, ökning av *säkerhetsreserv* i försäkringsföretag och för avsättning till *ersättningsfond* och *periodiseringsfond* är beroende av företagets utdelningsbeslut. Ett företag förlorar således rätten till avdrag vid taxeringen i den mån utdelning inte hade kunnat ske om avdraget/avsättningen även gjorts i räkenskaperna.

Av elfte stycket framgår att avdragsbegränsningen även gäller om de aktuella tillgångarna, dvs. lager, inventarier etc., ägs av ett handelsbolag som är i intressegemenskap med det skattskyldiga företaget. Meningen är att en eventuell återföring av t.ex. ett värdeminskningsavdrag skall göras *hos handelsbolaget* och inte hos delägarna. Detta sker genom att handelsbolagets skattemässiga inkomst höjs och därmed även delägarnas. Fördelningen av denna återföring mellan delägarna sker enligt de fördelningstal som tillämpats i delägarnas deklarationer om inte annan fördelning yrkas. Syftet med bestämmelsen är att ett företag inte skall kunna kringgå utdelningsbegränsningen genom att placera t.ex. inventarierna i ett handelsbolag som gör maximala skattemässiga avskrivningar varefter handelsbolagets bokföringsmässiga resultat används för vinstutdelning i det skattskyldiga företaget.

Bestämmelserna om utdelningsbegränsning har utformats så att man vid prövningen av om överutdelning har skett skall lägga ihop de avdrag, avsättningar etc. som har skett enligt de särskilt angivna lagrummen. Det kan ju inträffa att ett visst avdrag, sett isolerat, inte medför att utdelningsbegränsningen överträds. I sådant fall skall således den totala effekten beaktas. Som framhållits i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.10.5, har den skattskyldige valfrihet beträffande i vilken ordning en eventuell återföring av utnyttjade skattedispositioner skall ske.

2 § 4 mom.

Bestämmelsens *fjärde stycke* upphävs som en konsekvens av slopandet av kravet på koppling till den skattskyldiges räkenskaper när det gäller att bestämma rätten till skattemässigt avdrag för avskrivningar på inventarier.

Övriga ändringar i momentet är av redaktionell art.

2 § 6 a mom.

Momentet är nytt.

Av *första stycket* framgår att sådana placeringstillgångar i försäkringsföretag som enligt gällande regler utgör omsättningstillgångar även framdeles skall behandlas som sådana vid taxeringen oavsett behandlingen i räkenskaperna. Ändringen hänger samman med att förslaget till särskild lag om årsredovisning i försäkringsföretag tillåter att placeringstillgångar kan värderas till högre värde än vad som är förenligt med lägsta värdets princip. De placeringstillgångar som inte anses som omsättningstillgångar är sådana som i dag utgör anläggningstillgångar, nämligen kontorsfastigheter avsedda för rörelsen samt aktier och andelar i dotterföretag och intresseföretag.

Av *andra stycket* framgår att försäkringsföretag vid inkomsttaxeringen får värdera sådana placeringstillgångar som enligt första stycket anses som omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna. Den lägre värdesättningen godtas dock inte om överskjutande belopp används för vinstutdelning eller liknande, se förslaget till ändring av 2 § 1 mom. Bestämmelsen i andra stycket är en följd av att den föreslagna årsredovisningslagen för försäkringsföretag föreskriver att placeringstillgångar som huvudregel skall tas upp till anskaffningsvärde trots att detta – åtminstone på kort sikt – kan överstiga det verkliga värdet. Den nämnda lagen tillåter också att tillgångarna tas upp till verkligt värde även om detta överstiger anskaffningsvärdet. Om den bokföringsmässiga värderingen även skulle ligga till grund för beskattningen skulle resultatet bli en i vissa fall avsevärd skatteskärpning eftersom den skattemässiga värderingen i dag grundas på lägsta värdets princip.

När det gäller fastigheter som utgör placeringstillgångar innebär de skatterättsliga värderingsreglerna att den skattskyldige har rätt till dels värdeminskningsavdrag enligt punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL, dels – i det fall det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet – avdrag för skillnaden mellan dessa båda värden. Om värdeminskningsavdragen inte har föranlett motsvarande avskrivning i räkenskaperna skall de återföras till beskattning när fastigheten säljs. Detta framgår av punkt 4 av anvisningarna till 22 § i dess nuvarande lydelse. Sådana skattemässiga avdrag som är en följd av att lägsta värdets princip tillämpas vid taxeringen skall enligt vårt förslag och som närmare utvecklas i kommentaren till nämnda anvisningspunkt återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. De nu nämnda bestämmelserna i punkt 4 tar således sikte på de fall där den skattskyldige skriver ner fastigheten med högre belopp vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna. Om å andra sidan den skattskyldige skriver av fastigheten enligt plan i räkenskaperna med högre belopp än vad som är avdragsgillt i form av värdeminskningsavdrag måste den

skattskyldige vid en eventuell försäljning av fastigheten tillgodoföras ytterligare avdrag. Detta följer av bestämmelserna i punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 24 § KL. I detta stycke föreskrivs nämligen att om den skattskyldige ett visst år blir beskattad för en vinst som bokföringsmässigt uppkommer först ett senare år skall resultatet för det senare året justeras så att inte vinsten blir beskattad en gång till.

I *tredje stycket* föreskrivs att kreditinstitut och värdepappersbolag skattemässigt får värdera vissa omsättningstillgångar enligt lägsta värdets princip utan hinder av att de tagits upp till högre värde i räkenskaperna. Denna bestämmelse är en följd av förslaget till årsredovisningslag för kreditinstitut och värdepappersbolag. Den lägre värdesättningen godtas dock inte om överskjutande belopp används för vinstutdelning eller liknande, se förslaget till ändring av 2 § 1 mom.

Av *fjärde stycket* framgår att begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i förslaget till ÅRL.

3 § 7 mom.

Ändringarna i *fjärde stycket* är i första hand föranledda av förslaget till ändring av punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. I övrigt är ändringarna av redaktionell art.

Ändringen i *sjätte stycket* är föranledd av förslaget till ÅRL som innebär att det införs en ny reserv, benämnd Överkursfond, i aktiebolag.

3 § 8 mom.

Ändringarna i *tredje stycket* är i första hand föranledda av förslaget till ändring av punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. I övrigt är ändringarna av redaktionell art.

3. Förslaget till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

1 §

Ändringen i *första stycket* innebär att hänvisningen till vissa lagrum i BFL har kompletterats med en hänvisning till motsvarande lagrum i förslaget till ÅRL. Vidare har kravet på att först in-först ut-metoden skall användas vid beräkningen av lagrets anskaffningsvärde upphävts. I stället gäller för beräkningen av anskaffningsvärdet en full-

ständig koppling till bokföringen. Detta innebär att den bokföringsmässiga värderingen av lagret generellt godtas skattemässigt så länge värdet ligger inom det intervall som följer av bestämmelserna i förslaget till ÅRL. Härav följer att lagrets värde, före skattemässig nedskrivning enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL, alltid är detsamma i bokföringen och vid beskattningen. Som en konsekvens av vårt förslag att upphäva den s.k. 97-procentsregeln i dess nuvarande utformning har den nuvarande sista meningen i stycket utgått.

I ett nytt *andra stycke* föreslås att sådana lagertillgångar som värderas med tillämpning av 4 kap. 13 § förslaget till ÅRL undantas från kravet på inventering. Avsikten med nämnda bestämmelse i ÅRL är att förenkla för den bokföringsskyldige genom att vissa slag av tillgångar får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde oavsett de enskilda tillgångsposternas värde. Denna förenkling skulle motverkas om skattelagstiftningen ändå krävde en inventering post för post.

4. Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap. Självdeklaration m.m.

19 §

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av förslaget till ÅRL. Ändringen innebär att begreppet "avsättning" införs.

Ett nytt *tredje stycket* har tillkommit. Av detta framgår att juridiska personer även skall lämna uppgift om beslut om utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst. Med beslut om utdelning avses i förekommande fall styrelsens förslag till utdelning. En sådan upplysning krävs för att utdelningsspärren i SIL skall kunna kontrolleras. De ytterligare uppgifter som kan anses erforderliga för en effektiv kontroll av utdelningsspärren bör inte närmare preciseras genom lag utan detta bör lämpligen ske i form av verkställighetsföreskrifter från Riksskatteverket (se 8 § förordningen om självdeklaration och kontrolluppgifter).

5. Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

1 §

Kravet på att en avsättning till ersättningsfond skall ha gjorts i den skattskyldiges räkenskaper för att berättiga till skattemässigt avdrag upphävs. Detta innebär att hela *nuvarande tredje stycket* utgår.

Av 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena SIL framgår att ett företag som delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst på ett sätt som inte hade varit möjligt om en mot det skattemässiga avdraget svarande avsättning hade gjorts i räkenskaperna, helt eller delvis förlorar avdragsrätten för fondavsättningen, se även 3 §. Med tanke på ersättningsfondernas slumpartade tillkomst har det inte ansetts nödvändigt att införa någon särskild spärr med avseende på det fallet att det skattemässiga avdraget görs i ett handelsbolag som är intressegemenskap med det skattskyldiga företaget.

3 §

I *andra stycket* har ett tillägg gjorts av innebörd att med lagerreserv avses skillnaden mellan det värde lagret tagits upp till i räkenskaperna och lagrets skattemässiga värde. Detta är en konsekvens av förslaget att frikoppla värderingen av djur i jordbruk och renskötsel från den skattskyldiges räkenskaper. Företag som omfattas av förslaget till ÅRL kommer inte att redovisa några lagerreserver i sina räkenskaper. Något direkt hinder för de skattskyldiga som även fortsättningsvis tillämpar BFL:s regler om årsbokslut att redovisa lagerreserver föreligger emellertid inte.

I ett *nytt tredje stycke* erinras om den avdragsbegränsning som följer av utdelningsspärren i 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena SIL.

9 §

I lagrummet regleras under vilka förhållanden ersättningsfond skall återföras till beskattning. I ett *nytt andra stycke* föreskrivs att sådan återföring även skall ske i den mån den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst på ett sätt som inte hade varit möjligt om avsättningen till fonden även hade gjorts i räkenskaperna. Bestämmelsens innebörd är att ett företag inte skall kunna kringgå bestämmelserna i 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena SIL genom att skjuta upp utdelningen till ett senare beskattningsår än det för vilket avdraget yrkats vid taxeringen.

10 §

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av att en sådan återföring som följer av det föreslagna andra stycket i 9 § inte avses utlösa särskilt tillägg.

6. Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

2 §

Kravet på att en avsättning till periodiseringsfond skall ha gjorts i den skattskyldiges räkenskaper för att berättiga till skattemässigt avdrag upphävs. Detta innebär att hela *nuvarande andra stycket* utgår.

Ändringen i *tredje stycket* är en konsekvens av att kravet på koppling till den skattskyldiges räkenskaper upphävs.

Av 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena SIL framgår att ett företag, som delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst på ett sätt som inte hade varit möjligt om en mot det skattemässiga avdraget svarande avsättning hade gjorts i räkenskaperna, helt eller delvis förlorar avdragsrätten för fondavsättningen, se även 3 §.

3 §

I ett *nytt andra stycke* erinras om den avdragsbegränsning som följer av utdelningsspärren i 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena SIL.

5 §

I lagrummet regleras under vilka förhållanden avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning. I ett *nytt andra stycke* föreskrivs att sådan återföring även skall ske i den mån ett företag delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst på ett sätt som inte hade varit möjligt om avsättningen även hade gjorts i räkenskaperna. Bestämmelsens innebörd är att ett företag inte skall kunna kringgå bestämmelserna i 2 § 1 mom. nionde och tionde styckena SIL genom att skjuta upp utdelningen till ett senare beskattningsår än det för vilket avdraget yrkats vid taxeringen.

Bilaga 1

Några frågor avseende omfattningen av det s.k. kopplade området enligt KL

Räntor

Till kostnad i näringsverksamhet hänförs enligt punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL bl.a. *räntor på lån för anskaffande av inventarier m.m. samt näringsfastighet.*

Enligt FAR:s rekommendation nr 3, Redovisning av materiella anläggningstillgångar, avses med anskaffningsvärde de utgifter som företaget haft för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. Vidare anges i rekommendationen att, då anskaffningen av en tillgång sträcker sig över en längre tid, vilket ofta är fallet vid investeringar i byggnader och större maskinanläggningar, ränta under byggnads- och monteringstiden kan inräknas i anskaffningsvärdet. Av Redovisningsrådets rekommendation RR 2, Redovisning av varulager, framgår indirekt att ränteutgifter får inräknas i anskaffningsvärdet för lagertillgångar med lång tillverkningstid.

Om innebörden av KL:s bestämmelse är att sådana räntor som avses där är direkt avdragsgilla vid beskattningen uppkommer frågan vad som händer om en skattskyldig aktiverar räntorna i räkenskaperna men yrkar direktavdrag vid beskattningen. Måste räntor som med stöd av FAR:s eller Redovisningsrådets rekommendationer har inräknats i det bokförda anskaffningsvärdet av en tillgång även aktiveras skattemässigt? Övervägande skäl talar för att bestämmelsen i KL snarare reglerar frågan om vilket inkomstslag - kapital eller näringsverksamhet - vissa räntor är hänförliga till än frågan om periodisering av räntorna.

Inventarier

En skattskyldig som tillämpar *räkenskapsenlig avskrivning* måste vara bunden av en aktivering som görs i räkenskaperna även vid beskattningen. Detta följer av att avskrivningarna måste överensstämma i räkenskaperna och i deklarationen. Det går således inte att laborera med olika anskaffningsvärden i detta fall. En skattskyldig som tillämpar *restvärdemetoden* skulle däremot teoretiskt sett kunna aktivera räntorna i räkenskaperna samtidigt som de kostnadsförs direkt vid beskattningen.

Näringsfastighet

När det gäller beräkningen av anskaffningsvärdet för en näringsfastighet som utgör omsättningstillgång gäller enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL en direkt koppling till BFL:s värderingsregler. Härav följer att anskaffningsvärdet inte kan uppgå till olika belopp i räkenskaperna och vid beskattningen.

Vad händer om en skattskyldig i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 2 aktiverar räntor som är hänförliga till en näringsfastighet som utgör omsättningstillgång? Ett direktavdrag vid beskattningen i form av en bokslutsdisposition innebär att en lagerreserv tillskapas. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 24 § får emellertid inte lagerreserver beaktas annat än i två speciella fall av vilka inget är tillämpligt i detta fall.

Värdeminskning av byggnader

Reglerna i punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL om avdrag för *värdeminskning av byggnader* är inte kopplade till redovisningen. För sådana tillgångar anges i KL ett specifikt system för beräkningen av värdeminskningsavdrag. I detta hänseende har således en frikoppling skett mellan redovisning och beskattning. Frågan är om denna frikoppling även gäller vid beräkningen av tillgångens anskaffningsvärde så att olika anskaffningsvärden kan gälla i räkenskaperna och vid beskattningen. Är en skattskyldig som inräknar räntor i det bokförda anskaffningsvärdet för en byggnad bunden av denna aktivering även skattemässigt (jfr föregående avsnitt)?

Beräkning av byggnads anskaffningsvärde

I punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL behandlas frågan om vilka utgiftsposter som får inräkas i en *byggnads anskaffningsvärde*. Som exempel kan nämnas att utgifter för s.k. byggnadstillbehör inte får inräknas. Detta skulle möjligen tyda på en särskild skattemässig reglering av frågan om anskaffningsvärdets beräkning. Å andra sidan kan bestämmelsen lika väl läsas på det sättet att den reglerar den skattemässiga gränsdragningen mellan byggnad och inventarium.

Enligt FAR:s rekommendation nr 3, se ovan, talar praktiska skäl för att den skattemässiga fördelningen även tillämpas i balansräkningen. Något krav på sådan överensstämmelse föreskrivs dock inte i KL. Samma gäller gränsdragningen mellan mark och byggnad där den skattemässiga och den civilrättsliga gränsdragningen inte heller alltid överensstämmer.

Värdeminskning av markanläggningar

KL:s regler i punkt 7 av anvisningarna till 23 § för *värdeminskning av markanläggningar* är inte heller kopplade till redovisningen. Samma fråga som beträffande byggnader, dvs. om olika anskaffningsvärden kan gälla i räkenskaperna och vid beskattningen, uppkommer därmed.

Utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar

Av 20 § KL jämte punkt 5 andra stycket e) av anvisningarna följer att utgifter för *projektering av byggnad och markanläggning*, avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet, utgör avdragsgilla kostnader i verksamheten även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförs. För det fall att byggnaden eller anläggningen inte kommer till utförande behandlas utgifterna som en driftförlust och är därmed omedelbart avdragsgilla. Om byggnaden eller anläggningen däremot utförs inräknas utgifterna i anskaffningsvärdet och ingår därmed i avskrivningsunderlaget.

Enligt BFN:s uttalande U 90:9, Utgifter för förkastade alternativ, bör utgifter för projektering av anskaffade anläggningar inräknas i anskaffningsvärdet för dessa. När flera alternativ projekteras får även de utgifter som hänför sig till de förkastade alternativen aktiveras om utgifterna är skäliga med hänsyn till tillgångens anskaffningsvärde i övrigt. Vidare förutsätter, enligt uttalandet, en aktivering att det är fråga om utgifter som direkt hänför sig till alternativ vilka har ett omedelbart samband med den anskaffade tillgången och som dessutom varit av betydelse för förvärvet av denna.

Av det anförda följer att vissa projekteringskostnader som enligt KL är direkt avdragsgilla, enligt BFN kan aktiveras. Frågan är vad som händer om en skattskyldig väljer att aktivera sådana utgifter i räkenskaperna. Är han bunden av denna värdering även vid beskattningen eller kan han, med hänsyn till den frikoppling som gäller i fråga om avskrivningar av byggnader och markanläggningar, medges direktavdrag vid beskattningen i följd varav olika anskaffningsvärden kommer att gälla i räkenskaperna och vid beskattningen?

Utgifter för reparations- och underhållsarbeten m.m.

Av punkterna 1 och 3 av anvisningarna till 23 § framgår att *utgifter för reparations- och underhållsarbeten* samt för vissa *ändringsarbeten* (avdrag "*som för* reparation och underhåll") är direkt avdragsgilla vid beskattningen. Enligt FAR:s ovan nämnda rekommendation nr 3 är reparations- och underhållskostnader normalt inte

att betrakta som sådana utgifter för värdehöjande förbättring som enligt 15 § BFL får inräknas i anskaffningsvärdet utan de skall kostnadsföras löpande. I vissa fall bör dock en sådan aktivering kunna godtas.

Vad händer om sådana utgifter för reparation, underhåll och ändringsarbeten som är direkt avdragsgilla vid beskattningen aktiveras i räkenskaperna? Går företaget miste om det skattemässiga direktavdraget på samma sätt som antas vara fallet med aktiverade räntor?

Utgifter för arbeten på annans fastighet

Enligt punkt 15 av anvisningarna till 23 § gäller fr.o.m. 1992 års taxering att en skattskyldig som haft *utgifter för arbeten på annans fastighet* får dra av dessa genom värdeminskningsavdrag om utgifterna avser ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastigheten. Avdraget är tio procent för täckdiken och fem procent för andra markanläggningar och byggnader. Under vissa förutsättningar medges direktavdrag. Om utgifterna avser byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner m.m. gäller avskrivningsreglerna i punkterna 12-14.

Av BFN:s uttalande U 92:4, Förbättringsarbeten på annans fastighet, framgår att det tidigare (före 1992 års taxering) var vanligt att kostnadsföra förbättringsutgifterna det år arbetena utförts eller inventarierna anskaffats. Denna behandling berodde såvitt framgår av uttalandet på att det tidigare saknades bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av sådana utgifter. Enligt BFN har förbättringsutgifter av nu antytt slag dock i regel sådant bestående värde för den som utför arbetena att utgifterna skall aktiveras. Vidare sägs att utgifter för underhåll och reparationer skall kostnadsföras direkt enligt gängse redovisningsprinciper.

Vad gäller beträffande sådana utgifter för ändringsarbeten för vilka enligt vad som i föregående avsnitt anförts "avdrag medges *som för* reparation och underhåll"? Förlorar den skattskyldige rätten till direktavdrag enligt punkt 3 av anvisningarna om utgifterna aktiveras i räkenskaperna?

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

I punkt 17 av anvisningarna till 23 § föreskrivs att *anslutningsavgifter och anläggningsbidrag* avseende nyttighet för fastighet dras av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning i punkterna 13 och 14. Enligt FAR:s tidigare nämnda rekommendation nr 3 borde sådana utgifter redovisningsmässigt inräknas i anskaffningsvärdet för marken. Med hänsyn till den skatte-

mässiga regleringen bör emellertid en redovisning under någon av rubrikerna "Maskiner och inventarier" eller "Fastighetsinventarier" enligt FAR kunna accepteras. Vad händer om den skattskyldige inräknar dylika utgifter i anskaffningsvärdet för marken? Går han därmed miste om avdrag vid beskattningen eftersom värdeminskningsavdrag inte medges för utgifter som avser anskaffning av mark?

Forsknings- och utvecklingsutgifter

Enligt punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL får avdrag ske för *forsknings- och utvecklingsutgifter*. Det sägs därvid inte något om i vilken form - direktavdrag eller värdeminskningsavdrag - utgifterna får eller skall dras av förutom att utgifter som avser anskaffning av sådana tillgångar för vilka anskaffningsutgifterna enligt övriga bestämmelser i KL endast får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag skall bli föremål för sådan avskrivning.

Om utgifter för forskning och utveckling aktiveras i räkenskaperna med stöd av bestämmelserna i 17 § BFL uppkommer frågan om den skattskyldige har rätt till skattemässigt direktavdrag för de aktiverade utgifterna i form av en bokslutsdisposition (utom i de fall utgifterna avser tillgångar som enligt KL måste skrivas av). Om företaget å andra sidan löpande kostnadsför utgifterna i sina räkenskaper uppkommer frågan om sådan kostnadsföring även godtas skattemässigt.

Bestämmelsen i punkt 24 skall förmodligen uppfattas som ett uttalande om i vilken utsträckning utgifter för forskning och utveckling är avdragsgilla över huvud taget och inte som en reglering av frågan om periodisering av utgifterna. Sistnämnda fråga regleras i 24 § KL. Enligt dessa regler skall utgifterna skattemässigt kostnadsföras samtidigt som detta görs i redovisningen. I räkenskaperna aktiverade utgifter skulle därmed inte vara direkt avdragsgilla enligt punkt 24. Utgifter som löpande kostnadsförs i räkenskaperna skulle däremot berättiga till direktavdrag vid beskattningen utom i de fall utgifterna avser tillgångar som enligt andra bestämmelser i KL måste skrivas av (t.ex. anläggningstillgångar och byggnader oavsett tillgångsslag).

Inköp och plantering av träd och buskar

Utgifter för *inköp och plantering av träd och buskar* för frukt- eller bärodling får, efter den skattskyldiges eget val, dras av antingen omedelbart eller genom värdeminskningsavdrag, punkt 8 av anvisningarna till 23 § KL. Värdeminskningsavdrag skall beräknas enligt plan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Även här föreligger således en frikoppling från redovisningen vad gäller avskrivningarnas storlek.

En sådan odling som avses i punkt 8 torde utgöra en anläggningstillgång enligt 13 § BFL. Enligt FAR:s rekommendation nr 3 avses med anskaffningsvärde de utgifter som företaget haft för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. Det kan därmed ifrågasättas om inte sådana utgifter för inköp och plantering av träd och buskar borde aktiveras i räkenskaperna. Vad händer i så fall med utgifterna vid beskattningen? Kan direktavdrag medges vid beskattningen trots att utgifterna har aktiverats i räkenskaperna?

Anläggning av skog samt dikning

Enligt i föregående avsnitt angivna anvisningspunkt får avdrag göras omedelbart för utgifter för *anläggning av ny skog* och för *dikning* som främjar skogsbruk. Vad händer om en skattskyldig i enlighet med FAR:s rekommendation nr 3 aktiverar utgifterna? Är han bunden av denna aktivering även vid beskattningen? När det gäller utgifter för dikning bör avdrag för värdeminskning enligt reglerna för markanläggningar medges. Dessa avskrivningsregler i KL är som ovan nämnts inte kopplade till beskattningen varför det kan ifrågasättas om anskaffningsvärdet måste överensstämma i räkenskaperna och vid beskattningen.

Beträffande utgifter för anläggning av ny skog är läget ett annat. Avdrag för värdeminskning av skog medges inte. I stället kan avdrag på grund av avyttring av skog, s.k. skogsavdrag, medges vid beskattningen. Sådant avdrag beräknas med utgångspunkt i bl.a. skogens anskaffningsvärde. Särskilda regler för beräkningen av detta anskaffningsvärde anges i punkt 10 av anvisningarna till 23 §. Såvitt kan utläsas av dessa bestämmelser saknas möjlighet att i anskaffningsvärdet inräkna sådana utgifter för anläggning av ny skog som nämnts i det föregående. Om den skattskyldige även vid beskattningen är att anse som bunden vid den värdering, dvs. inklusive aktiverade utgifter för anläggning av ny skog, som gjorts i räkenskaperna medför detta att han går miste om avdraget för utgifterna vid den löpande beskattningen. Direktavdrag är uteslutet eftersom utgifterna aktiverats i räkenskaperna. Vidare saknas möjligheter till värdeminskningsavdrag. Slutligen saknas stöd för att vid beräkningen av skogsavdrag inräkna utgifterna i skogens anskaffningsvärde. Däremot beaktas utgifterna vid en framtida försäljning av skogsfastigheten.

Avdrag för substansminskning

Av samma karaktär som skogsavdraget är *avdraget för substansminskning* på grund av utvinning av naturtillgångar i punkt 11 av an-

visningarna till 23 § KL. Sådant avdrag medges i takt med utnyttjandet av tillgången med belopp som tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång. Anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet inklusive *utgifter för tillgångens exploatering* i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften.

Enligt BFN:s uttalande U 89:1, Redovisning av utgifter för underjordsarbeten i gruva, bör, med tillämpning fr.o.m. år 1990, utgifter för anskaffning av själva gruvfyndigheten och utgifter för underjordsarbeten avseende anläggningar som är avsedda att utnyttjas under en längre tid än ett år aktiveras. Uttalandet åberopades i ett mål i Kammarrätten i Stockholm. Frågan i målet gällde om en skattskyldig som löpande hade kostnadsfört sådana utgifter som enligt BFN:s uttalande borde aktiveras kunde medges avdrag för dessa kostnader vid beskattningen. Kammarrätten konstaterade inledningsvis att inkomstberäkningen vid beskattningen skall grundas på den skattskyldiges bokföring och god redovisningssed om inte skattelagstiftningen uttryckligen föreskriver avvikelse härifrån. Eftersom målet avsåg förhållanden före 1990 fann kammarrätten att den skattskyldiges redovisning inte kunde anses stå i strid med god redovisningssed såsom denna kom till uttryck i BFN:s uttalande. På grund härav och då det inte fanns någon uttrycklig bestämmelse i KL som krävde aktivering av utgifterna medgavs det yrkade avdraget.

Kammarrätten ansåg således att anskaffningsvärdet, trots att reglerna om avdrag för substansminskning är frikopplade från redovisningen, i första hand skulle bestämmas med tillämpning av god redovisningssed. Mellankommunala Skatterätten, som meddelade den till kammarrätten överklagade domen, anförde att det enligt vad som uttalats i doktrinen i och för sig förelåg valfrihet för den skattskyldige vid beskattningen att antingen aktivera exploateringskostnader eller att dra av dem omedelbart. Emellertid måste enligt skatterättens mening det val som träffas vara i överensstämmelse med god redovisningssed. Vad händer, med skatterättens synsätt, om god redovisningssed tillåter såväl aktivering som omedelbart kostnadsavdrag? Kan den skattskyldige, under åberopande av god redovisningssed, välja olika redovisningsmetoder i räkenskaperna och vid beskattningen?

Kammarrättens dom överklagades till Regeringsrätten men besvären återkallades senare. Slutsatsen av kammarrättens och skatterättens domar bör bli att anskaffningsvärdet för sådana tillgångar för vilka KL anvisar särskilda, från redovisningen frikopplade, regler för

värdeminskningsavdrag eller motsvarande avdrag, ändå skall beräknas enligt god redovisningssed om det inte finns någon uttrycklig skatteregel som föreskriver en annan beräkning. Frikopplingen sker därmed så att säga i ett senare skede, nämligen först när avdragets storlek skall bestämmas.

Bilaga 2

Exempel på balansräkning och resultaträkning, upprättade enligt förslaget till ÅRL, före och efter föreslagna ändringar i skattelagstiftningen

Följande exempel avser balans- och resultaträkningar för Aktiebolaget Kommittéhunden för räkenskapsåret 1997. Exemplet utgår från ett autentiskt företag och har upprättats för att åskådliggöra såväl de redovisningsmässiga som de skattemässiga effekter som blir följden av förslaget till ÅRL och våra förslag till ändringar i skattelagstiftningen. Med *Nuvarande regler* avses i dag gällande skatteregler medan rubriken *Enligt förslaget* syftar på förslagen i detta delbetänkande. Efter balans- och resultaträkningarna följer en avstämning mellan det redovisningsmässiga resultatet och det skattemässiga. Genom avstämningen fastställs hur stor del av bolagets utdelningsbara medel som kan delas ut utan att utdelningsspärren utlöses. I exemplet tillämpas en skattesats på 28 procent.

BALANSRÄKNING FÖR AB KOMMITTÉHUNDEN

TILLGÅNGAR

	Nuvarande regler		*Enligt förslaget*	
	1997	**1996**	**1997**	**1996**
Materiella anläggningstillgångar				
Byggnader och mark	7 203 176	7 659 463	7 203 176	7 659 463
Maskiner	99 869	194 366	99 869	194 366
Inventarier	831 855	1 131 974	831 855	1 131 974
	8 134 900	8 985 803	8 134 900	8 985 803
Finansiella anläggningstillgångar				
Aktier i dotterbolag	7 400 060	60 060	7 400 060	60 060
Långfristiga fordringar	120 000	135 000	120 000	135 000
	7 520 060	195 060	7 520 060	195 060
Summa anläggnings-tillgångar	15 654 960	9 180 863	15 654 960	9 180 863
Varulager				
Varor under tillverkning	1 397 483	1 312 538	1 397 483	1 312 538
Färdiga varor	312 538	689 343	312 538	689 343
	1 710 021	2 001 881	1 710 021	2 001 881
Fordringar				
Kundfordringar	548 736	463 742	548 736	463 742
Fordringar på koncern-företag	598 139	0	598 139	0
Övriga fordringar	72 948	197 482	72 948	197 482
Förutbetalda intäkter och upplupna kostnader	162 264	119 382	162 264	119 382
	1 382 087	780 606	1 382 087	780 606
Kassa och bank	71 527	161 754	71 527	161 754
Summa omsättnings-tillgångar	3 163 635	2 944 241	3 163 635	2 944 241
Summa tillgångar	18 818 595	12 125 104	18 818 595	12 125 104

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

	Nuvarande regler		*Enligt förslaget*	
	1997	**1996**	**1997**	**1996**
Eget kapital				
Aktiekapital	800 000	800 000	800 000	800 000
Reservfond	170 000	170 000	170 000	170 000
Balanserat resultat*	279 856	-18 589	1 771 499	1 436 904
Årets vinst	1 035 301	1 018 445	1 064 251	1 054 595
	2 285 157	1 969 856	3 805 750	3 461 499
*Obeskattade reserver***				
Avskrivningar över plan	963 860	1 227 677	0	0
Periodiseringsfond	830 000	420 000	0	0
SURV	318 075	424 050	0	0
	2 111 935	2 071 727	0	0
Avsättningar				
Avsättning för latent skatt	0	0	591 342	580 084
Skulder				
Skulder till kreditinstitut	11 239 584	3 789 001	11 239 584	3 789 001
Leverantörskulder	189 263	987 966	189 263	987 966
Skulder till koncernföretag	60 318	60 318	60 318	60 318
Skatteskulder	211 889	230 765	211 889	230 765
Övriga skulder	75 993	41 852	75 993	41 852
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2 644 456	2 973 619	2 644 456	2 973 619
	14 421 503	8 083 521	14 421 503	8 083 521
Summa eget kapital, avsättningar och skulder	18 818 595	12 125 104	18 818 595	12 125 104

*) Avstämning av balanserat resultat 1996:

Enligt nuvarande regler	-18 589
Utgående obeskattade reserver för 1996	2 071 727
Utgående latent skatt på obeskattade reserver för 1996	-580 084
Korrigering för förändring under 1996:	
Förändring obeskattade reserver	-50 208
Förändring latent skatt	14 058
Utgående balanserat resultat enligt förslaget	1 436 904

Avstämning av balanserat resultat 1997 enligt förslaget:

Ingående balans	1 436 904
Utdelning utbetald 1997	-720 000
Överfört resultat från 1996	1 054 595
Utgående balanserat resultat enligt förslaget	1 771 499

I balanserat resultat och årets vinst enligt förslaget (dvs fritt eget kapital) ingår även obeskattade vinster som inte kan delas ut utan att utdelningsspärren utlöses För att fastställa hur mycket som kan delas ut utan skattekonsekvenser måste en avstämning göras mot fritt eget kapital efter skattemässiga dispositioner (se vidare nedan).

**Avstämning av obeskattade reserver:	**1997**	**1996**
Avskrivningar över plan	963 860	1 227 677
Periodiseringsfond	830 000	420 000
SURV***	318 075	424 050
	2 111 935	2 071 727
Latent skatt 28%:		
Utgående balans latent skatt	591 342	580 084
Förändring under året	+11 258	
Ökning eget kapital	1 520 593	1 491 643
Förändring	+28 950	

***) Ursprungligt belopp, 795 000 kronor, upplöses enligt följande plan:

		Upplösning	*Bokfört värde*
tax -95	20%	159 000	636 000
tax -96	13,33%	105 975	530 025
tax -97	13,33%	105 975	424 050
tax -98	13,33%	105 975	318 075
tax -99	13,33%	105 975	212 100
tax -00	13,33%	105 975	106 125
tax -01	13,35%	106 125	0

RESULTATRÄKNING FÖR AB KOMMITTÉHUNDEN

	Nuvarande regler		*Enligt förslaget*	
	1997	**1996**	**1997**	**1996**
Nettoomsättning	9 423 514	10 649 071	9 423 514	10 649 071
Förändring varulager	-683 923	-1 950 294	-683 923	-1 950 294
Övriga externa kostnader	-3 084 740	-3 376 489	-3 084 740	-3 376 489
Personalkostnader	-2 296 355	-2 363 826	-2 296 355	-2 363 826
Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	-1 289 646	-1 319 332	-1 289 646	-1 319 332
Rörelseresultat	2 068 850	1 639 130	2 068 850	1 639 130
Ränteintäkter	87 726	157 491	87 726	157 491
Räntekostnader	-735 902	-484 691	-735 902	-484 691
Resultat efter finansiella poster	1 420 674	1 311 930	1 420 674	1 311 930
Bokslutsdispositioner				
Avskrivningar över plan	263 817	263 817	0	0
Avsättning till periodiseringsfond	-410 000	-420 000	0	0
Upplösning av SURV	105 975	105 975	0	0
Resultat före skatt	1 380 466	1 261 722	1 420 674	1 311 930
*Skatt på årets resultat**	-345 165	-243 277	-356 423	-257 335
Årets vinst	1 035 301	1 018 445	1 064 251	1 054 595

*) I *Skatt på årets resultat* enligt förslaget ingår även latent skatt med 11 258 kronor för 1997 och 14 058 kronor för 1996.

Avstämning mellan det redovisningsmässiga resultatet och det skattemässiga samt mellan utdelningsbara medel enligt balansräkningen och enligt deklarationen

1996	**Förändring under året**	**Ackum.**
Redovisat resultat efter skatt*	1 054 595	2 491 499
Återföres latent skatt	14 058	580 084
Resultat före latent skatt	1 068 653	3 071 583
Skattemässiga reserveringar		
Avskrivningar över plan	263 817	-1 227 677
Framtida garantiutgifter		
Framtida substansminskning		
Periodiseringsfond tax -97	-420 000	-420 000
SURV	105 975	-424 050
Ersättningsfond		
Säkerhetsreserv		
Resultat efter skattemässiga reserveringar	1 018 445	999 856
Skattemässigt värde över-/understiger bokfört värde		
Varulager		
Pågående arbeten		
Placeringstillgångar i försäkringsföretag		
Värdepapper i kreditinstitut		
*Utdelningsbara medel***	1 018 445	999 856
Föreslagen utdelning		720 000
Återföres		
Inkomstskatt	243 277	
Ej avdragsgilla kostnader		
Ej skattepliktiga intäkter		
Taxerad inkomst	1 261 722	

*) Enligt balansräkning (*Enligt förslaget*):

Balanserat resultat	1 436 904
Årets vinst	1 054 595
	2 491 499

**) Enligt balansräkning (*Nuvarande regler*):

Balanserat resultat	-18 589
Årets vinst	1 018 445
	999 856

1997	**Förändring under året**	**Ackum.**
Redovisat resultat efter skatt*	1 064 251	2 835 750
Återföres latent skatt	11 258	591 342
Resultat före latent skatt	1 075 509	3 427 092
Skattemässiga reserveringar		
Avskrivningar över plan	263 817	-963 860
Framtida garantiutgifter		
Framtida substansminskning		
SURV	105 975	-318 075
Periodiseringsfond tax -97	0	-420 000
Periodiseringsfond tax -98	-410 000	-410 000
Ersättningsfond		
Säkerhetsreserv		
Resultat efter skattemässiga reserveringar	1 035 301	1 315 157
Skattemässigt värde över-/understiger bokfört värde		
Varulager		
Pågående arbeten		
Placeringstillgångar i försäkringsföretag		
Värdepapper i kreditinstitut		
*Utdelningsbara medel***	1 035 301	1 315 157
Föreslagen utdelning		
Återföres		
Inkomstskatt	345 165	
Ej avdragsgilla kostnader		
Ej skattepliktiga intäkter		
Taxerad inkomst	1 380 466	

*) Enligt balansräkning (*Enligt förslaget*):

Balanserat resultat	1 771 499
Årets vinst	1 064 251
	2 835 750

**) Enligt balansräkning (*Nuvarande regler*):

Balanserat resultat	279 856
Årets vinst	1 035 301
	1 315 157

Bilaga 3

Kommittédirektiv

Dir. 1991:71

Översyn av redovisningslagstiftningen

Dir. 1991:71

Beslut vid regeringssammanträde 1991-08-22

Statsrådet Göransson anför efter samråd med statsrådet Åsbrink.

Mitt förslag

En kommitté tillkallas för att göra en allmän översyn av redovisningslagstiftningen. En huvuduppgift för kommittén bör vara att överväga vilka lagändringar och andra åtgärder som är påkallade för att anpassa lagstiftningen till den snabba utveckling som ägt rum på redovisningsområdet såväl i Sverige som internationellt. Det bör däremot inte vara kommitténs uppgift att föreslå sådana lagändringar som har ett direkt samband med de förhandlingar om ett EES-avtal som för närvarande pågår.

Kommittén bör vidare ta upp bl.a. följande frågor.

* Vilka syften skall redovisningslagstiftningen tillgodose? Finns det exempelvis anledning att ompröva sambandet mellan redovisning och beskattning?

* Är den nuvarande uppdelningen av redovisningslagstiftningen i dels en generell bokföringslag, dels olika associationsrättsliga lagar ändamålsenlig eller bör en annan formell struktur övervägas?

* I vilken utsträckning bör lagstiftningen ha karaktär av ett ramverk som fylls ut av normgivning av annat slag?

* Vilka principer bör gälla för sådan kompletterande normgivning som sker

2

genom rekommendationer av olika expertorgan på redovisningsområdet?

* Vilka sanktionsmöjligheter bör finnas vid avvikelse från bindande regler och andra normer på redovisningsområdet?

Bakgrund

Bokföringslagen (1976:125) är den centrala författningen på redovisningsområdet. Den fungerar som generell redovisningslag och upptar därför ett grundläggande regelsystem som, med undantag för jordbruksrörelse i vissa fall, är gemensamt för alla företag. Enligt 1 § bokföringslagen är således bl.a. alla aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar bokföringsskyldiga. Bokföringsplikten skall fullgöras genom löpande bokföring (4-10 §§) som för varje räkenskapsår avslutas med ett årsbokslut (11-21 §§). Årsbokslutet skall bestå av resultaträkning och balansräkning. Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till rörelsens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat har uppkommit. Balansräkningen skall i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen vid räkenskapsårets utgång, den s.k. balansdagen. I resultaträkningen och balansräkningen skall dessutom lämnas uppgifter och upplysningar om vissa närmare angivna omständigheter av betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

Med årsbokslut avses i bokföringslagen en bokföringsskyldigs officiella men inte offentliga redovisning. I fråga om företagens skyldighet att avge offentlig redovisning (årsredovisning) finns bestämmelser i aktiebolagslagen (1975:1385), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag.

Enligt bestämmelser i 11 kap. aktiebolagslagen består ett aktiebolags årsredovisning av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse. Resultaträkningen skall belysa hur rörelseresultatet – vinst eller förlust – har uppkommit. Balansräkningen skall ange bolagets ställning vid räkenskapsårets utgång. I förvaltningsberättelsen skall lämnas uppgifter om vissa förhållanden som inte framgår av resultat- eller balansräkningen. Sådana bolag som är skyldiga att ha auktoriserad revisor skall till förvaltningsberättelsen foga en s.k. finansieringsanalys, som anger bolagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. Sådana bolag skall också avge delårsrapport. Vidare föreskrivs att moderbolag i koncern skall avge koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning.

Aktiebolagslagens regler om årsredovisning innehåller inte fullständiga bestämmelser om aktiebolags offentliga redovisning. De fylls i stället ut av de mera detaljerade bestämmelserna i bokföringslagen som gäller även för

3

den offentliga redovisningen. På motsvarande sätt förhåller det sig beträffande övriga företagsformer. Reglerna om årsredovisning i 11 kap. aktiebolagslagen och de motsvarande bestämmelserna i lagen om ekonomiska föreningar och i lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag kan därför sägas fungera som komplement till bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut.

Även om bokföringslagen innehåller åtskilliga detaljbestämmelser om både den löpande bokföringen och årsbokslutet har den i betydande utsträckning karaktär av ramlag. I väsentliga avseenden hänvisar lagen sålunda till begreppet god redovisningssed. Bl.a. föreskrivs i 2 § att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Vid fastställande av god redovisningssed skall enligt lagens förarbeten stor hänsyn tas till en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga (prop. 1975:104, s. 148).

I syfte att bl.a. tillgodose behovet av auktoritativa besked i fråga om vad som är god redovisningssed inrättades bokföringsnämnden år 1976. I förarbetena (prop. 1975:104, s. 148) framhölls i det sammanhanget att de uttalanden som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet givetvis har stor betydelse för innebörden av begreppet god redovisningssed. Som exempel på denna expertis nämndes den av Sveriges Industriförbund administrerade Näringslivets Börskommitté och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (FAR). Det ansågs emellertid angeläget att också företrädare för det allmänna genom bokföringsnämnden skulle få tillfälle att påverka bedömningen av vad som är god redovisningssed. Nämnden förutsattes komma att få ett stort inflytande på hur frågor om god redovisningssed skall bedömas i olika situationer. En annan uppgift för nämnden angavs vara att mot bakgrund av den ständiga utvecklingen på redovisningsområdet anpassa praxis och med hänsyn härtill utforma vad som är god redovisningssed.

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet, som enligt sin instruktion har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning samt att utarbeta allmänna råd inom sitt ansvarsområde. Som redan nämnts har även FAR och i viss utsträckning Näringslivets Börskommitté utfärdat rekommendationer på redovisningsområdet.

År 1989 bildade staten – genom bokföringsnämnden – samt FAR och Sveriges Industriförbund ett gemensamt organ som skall ha till uppgift att utveckla de redovisningsnormer som bör gälla för vissa större, s.k. publika företag. De tre initiativtagarna bildade därvid en stiftelse, vars styrelse i sin tur har utsett ett särskilt expertorgan, redovisningsrådet. I och med att redovisningsrådet har påbörjat sin verksamhet har såväl FAR som Näringslivets Börskommitté upphört att utfärda rekommendationer på redovisningsområ-

4

det. Också bokföringsnämnden avsågs kunna i princip upphöra med att utfärda rekommendationer avseende frågor som direkt tar sikte på de publika företagen. Någon inskränkning i bokföringsnämndens auktoritet som normbildare på redovisningsområdet har däremot inte varit avsedd (se prop. 1988/89:150, bil. 3, LU36).

En allmän översyn av redovisningslagstiftningen

Den nu gällande bokföringslagen kom till genom lagstiftning år 1976 och har under åren därefter inte genomgått några mera omfattande ändringar. Samtidigt har en snabb och dynamisk utveckling ägt rum på redovisningsområdet. Denna utveckling har drivits fram av såväl företagen själva som revisorskåren och de organ som ålagts eller åtagit sig en normbildande roll. En omfattande allmän debatt om redovisningsfrågor har förekommit. Det kan också konstateras att företagens årsredovisningar i dag ser annorlunda ut och får del av en större uppmärksamhet än vad som var fallet för 15 år sedan. Utvecklingen har inneburit att begreppet god redovisningssed i bokföringslagen i flera avseenden har förändrats sedan bokföringslagen kom till. Det är också mycket som talar för att praxis i vissa fall inte helt överensstämmer med bokföringslagens regler.

Den svenska normgivningen på redovisningsområdet kan inte ses fristående från omvärlden utan är beroende av den internationella utvecklingen. Om den svenska redovisningslagstiftningen avviker alltför mycket från vad som gäller i andra jämförbara länder, får det genomslag både på de svenska företagens konkurrenskraft och på utländska företags vilja att investera i vårt land. Mot bakgrund härav har riksdagen i ett särskilt avseende, nämligen beträffande bokföringslagens bestämmelser om avskrivning av goodwill, förklarat sig utgå från att redovisningsrådet om så befinns motiverat tar erforderliga initiativ för att få en ändring av bokföringslagen till stånd (bet. 1989/90:LU18). Frågan har att göra med bestämmelserna om koncernredovisning, ett område där de svenska redovisningsreglerna är knapphändiga och behovet av en internationell samordning är särskilt stort.

Flera organ, bl.a. den världsomfattande International Accounting Standards Committee (ISAC), verkar för internationell samordning på redovisningsområdet. Inom EG har på bolagsrättens område utarbetats ett omfattande regelverk med viktiga inslag av redovisningsnormgivning. Ett fjärde bolagsrättsdirektiv med regler om årsredovisning antogs år 1978. Ett sjunde bolagsrättsdirektiv med regler om koncernredovisning antogs år 1983. De förhandlingar som nu pågår om ett EES-avtal och i vilka Sverige deltar förs med utgångspunkt i bl.a. dessa direktiv. Det skulle sannolikt bli nödvändigt att som en direkt följd av ett sådant avtal göra vissa ändringar i den svenska

5

redovisningslagstiftningen. Dessa lagändringar har en särskild kommitté, aktiebolagskommittén (Ju 1990:08), fått i uppgift att utarbeta förslag till. Oavsett aktiebolagskommitténs arbete, som i detta avseende närmast torde innebära en minimianpassning till EG-rätten på området, finns det ett behov av att modernisera reglerna och att ta ett brett grepp över frågan om vad den ökade internationaliseringen bör föranleda i fråga om vår egen redovisningslagstiftning. Också inom OECD och FN bedrivs ett arbete rörande redovisningsnormer. OECD har bl.a. lagt fast vissa riktlinjer för internationella företags informationsgivning. Enligt min bedömning är en anpassning av vår lagstiftning till den internationella utvecklingen såväl inom som utanför EG på sikt ofrånkomlig.

Behovet av en översyn av redovisningslagstiftningen har uppmärksammats av bokföringsnämnden i en skrivelse till justitiedepartementet (Dnr 90-2074). I skrivelsen föreslår bokföringsnämnden att en utredning tillsätts med uppgift att genomföra en allmän översyn av redovisningslagstiftningen. Enligt nämnden bör en sådan utredning bl.a. ta ställning till vilka syften som företagens redovisning främst skall tillgodose och behovet av förändringar i lagstiftningens formella struktur. Nämnden anser också att utredningen bör lägga fram förslag om anpassning av den svenska lagstiftningen till vad som gäller inom EG. Vidare föreslår bokföringsnämnden vissa ändringar i bokföringslagen i syfte att precisera normgivande organs ställning på redovisningsområdet.

Bokföringsnämndens skrivelse har remissbehandlats. Ett stort antal remissinstanser biträder uppfattningen att det behövs en allmän översyn av redovisningslagstiftningen. Nämndens förslag i övrigt har fått ett blandat mottagande av remissinstanserna.

Som jag redan har påpekat har bokföringslagen och redovisningsreglerna i den associationsrättsliga lagstiftningen varit i stort sett oförändrade under många år. Samtidigt har såväl inom landet som internationellt en snabb och i sak betydande utveckling ägt rum på redovisningsområdet. Jag anser därför att tiden nu är mogen för en allmän översyn av den svenska redovisningslagstiftningen. I Finland och Norge pågår det för övrigt redan arbeten med översyn av redovisningslagstiftningen.

Jag vill i detta sammanhang också nämna att redovisningsrådet i maj 1991 har tagit fram ett utkast till rekommendation om koncernredovisning. I en särskild skrivelse till justitiedepartementet (dnr 91-1389) har rådet redogjort för hur rekommendationen i olika hänseenden förhåller sig till dagens svenska redovisningslagstiftning. På flera punkter kan det ifrågasättas om den föreslagna rekommendationen stämmer överens med gällande lagregler på området. Detta gäller även i fråga om en så grundläggande tankegång i lagstiftningen som att koncernredovisningen i princip skall utgöra ett sammandrag av de enskilda koncernbolagens redovisningshandlingar. Vad som

6

har anförts i redovisningsrådets skrivelse bekräftar vad jag redan har framhållit beträffande utredningsbehovet.

Mot bakgrund av vad jag nu har anfört förordar jag att en kommitté tillkallas för att göra en översyn av redovisningslagstiftningen. En huvuduppgift för kommittén bör vara att anpassa lagstiftningen till den utveckling som har ägt rum på området i Sverige och i omvärlden. Kommittén bör dock inte ha till uppgift att föreslå de lagändringar som har direkt samband med nu pågående förhandlingar om ett EES-avtal. Enligt min mening är det mera ändamålsenligt att denna uppgift, som måste utföras skyndsamt och som kräver särskild aktiebolagsrättslig kompetens, får slutföras av aktiebolagskommittén. Bortsett från denna inskränkning bör kommittén ha stor frihet att föreslå sådana lagändringar och andra åtgärder som behövs för att få en för framtiden väl fungerande redovisningslagstiftning. Några allmänna riktlinjer för utredningsarbetet anser jag därutöver inte påkallade. I det följande kommer jag dock att peka på några punkter som jag anser att kommittén särskilt bör uppmärksamma. För att få ytterligare underlag för sitt arbete bör kommittén vidare tillgodogöra sig de synpunkter som framförts i bokföringsnämndens nyssnämnda skrivelse och de remissyttranden som avgivits däröver. Därjämte bör kommittén ta del av den tidigare nämnda skrivelsen från redovisningsrådet och följa upp resultatet av det arbete som pågår inom rådet med utarbetandet av en rekommendation om koncernredovisning.

Närmare om utredningsuppdraget

Som jag nyss har anfört bör det vara en huvuduppgift för kommittén att söka modernisera och anpassa redovisningslagstiftningen till den utveckling som har ägt rum såväl här i landet som internationellt. Enligt min mening är det naturligt att kommittén därvid tar ställning till flera grundläggande frågor, däribland följande. Vilka olika syften skall företagens redovisning tillgodose? Vilka värderingsprinciper skall gälla? Skall affärshändelser redovisas med hänsyn till ekonomisk effekt eller till formell uppläggning (substance over form)? Hur bör de särskilda problem lösas som hör samman med bokföringens datorisering?

En annan viktig fråga som jag vill kommentera särskilt är den som gäller sambandet mellan redovisning och beskattning. I Sverige har företagens årsredovisningar traditionellt tjänat som underlag också för beskattningen, ett system som utan tvivel har åtskilliga fördelar, inte minst för det stora antalet mindre företag. I flera andra länder, t.ex. Danmark, Storbritannien och Förenta Staterna, tillämpas emellertid i vissa fall särskilda värderingsregler m.m. som grund för företagens beskattning. I den reformerade företagsbeskattning som infördes den 1 juli 1990 har kopplingen mellan redovisning

och beskattning bevarats. I den proposition som ligger till grund för reformen anförde statsrådet Åsbrink att frågan har uppmärksammats alltmer under senare tid men att den inte hade kunnat behandlas mera ingående under det ifrågavarande lagstiftningsarbetet. Det kunde därför finnas anledning att i belysning av det nya systemet senare ta upp frågan (prop. 1989/90:110 s. 517).

I enlighet med vad jag nu har anfört bör kommittén närmare analysera frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning samt lägga fram de förslag som analysen föranleder.

De bestämmelser som finns i bokföringslagen gäller inte om avvikande bestämmelser har meddelats i eller med stöd av annan lag. Sådana avvikande bestämmelser finns i försäkringsrörelselagen (1982:713) och försäkringsrörelseförordningen (1982:790), i bankrörelselagen (1987:617) och bankrörelseförordningen (1987:647) samt i flera andra författningar. Bestämmelserna innebär bl.a. att finansinspektionen, i vissa fall efter samråd med bokföringsnämnden, får meddela föreskrifter för försäkringsföretag och bankinstitut om bokföring och redovisning som tar över eller kompletterar bestämmelserna i bokföringslagen. Inspektionen kan vidare – i likhet med vad som gäller enligt instruktionen för bokföringsnämnden – på sitt område utarbeta allmänna råd i redovisningsfrågor. Finansinspektionen har bildats genom en sammanslagning av försäkringsinspektionen och bankinspektionen. Finansinspektionen skall även tillhandahålla bokföringsnämndens kanslifunktion (prop. 1990/91:177, NU44).

Enligt min mening finns det skäl att se över frågan om bokföringslagen kan ges ett vidare tillämpningsområde än för närvarande, så att antalet särregleringar på området minskar. Kommittén bör därvid i första hand överväga om det är motiverat att även i framtiden ha redovisningsregler för banker och försäkringsföretag som avviker från vad som gäller för företag i allmänhet. I det sammanhanget bör kommittén också översiktligt belysa vilka konsekvenser som dess förslag kan komma att få för redovisningen inom den offentliga sektorn.

Bestämmelser som avviker från bokföringslagen finns, som jag tidigare har berört, också i jordbruksbokföringslagen (1979:141). Kommittén bör överväga i vad mån det alltjämt finns behov av en särskild bokföringslag för vissa fall av jordbruksrörelse.

Bokföringslagen har i betydande utsträckning karaktär av ramlagstiftning. Lagen hänvisar i väsentliga avseenden till begreppet god redovisningssed. En fråga som kan ställas är i vad mån redovisningslagstiftningen även framgent bör ha karaktär av ett ramverk som fylls ut av annan normgivning. Det är naturligtvis teoretiskt tänkbart att fortlöpande lagfästa de principer som utvecklar sig i praxis eller som man i övrigt anser bör gälla vid varje särskilt tillfälle. I den svenska debatten har emellertid tvärtom hävdats att

8

redan den lagstiftning som vi nu har innehåller alltför många detaljregler och därigenom är svår att tillämpa. Kommittén bör närmare överväga om det finns skäl att minska eller öka inslaget av detaljregler i redovisningslagstiftningen i förhållande till rekommendationer av särskilda organ eller annan kompletterande normgivning på området. I det sammanhanget bör också övervägas om de regler i bokföringslagen som hänvisar till begreppet god redovisningssed har fått en lämplig utformning med hänsyn till utvecklingen av praxis på redovisningsområdet.

Redovisningslagstiftningen är i vårt land uppdelad på dels en generell bokföringslag, dels särskilda redovisningsbestämmelser i aktiebolagslagen och annan associationsrättslig lagstiftning. Vid en internationell anpassning av vår redovisningslagstiftning är det enligt min mening inte givet att denna formella struktur i lagstiftningen bör behållas. Frågan har berörts i en rapport som på bokföringsnämndens uppdrag har utarbetats av professor Gösta Kedner (Svensk anpassning till EG:s normer för årsredovisning, oktober 1989). Enligt min mening är det naturligt att denna fråga övervägs förutsättningslöst i detta sammanhang. Kommittén bör i denna fråga, liksom i övrigt då det erfordras, hålla sig informerad om det arbete som bedrivs i aktiebolagskommittén.

Jag har i det föregående berört tillkomsten år 1989 av redovisningsrådet. Ett väsentligt motiv för att bilda redovisningsrådet var de stora fördelar som det innebär att ha ett gemensamt auktoritativt organ med förankring hos de intressenter på redovisningsområdet som har särskild kompetens och särskilt intresse för redovisningen i publika företag (se prop. 1988/89:150, bilaga 3, LU36). Inte minst ansågs det vara en fördel att man genom ett sådant organ bättre kan ta till vara de knappa expertresurser som står till buds på området.

I samband med att redovisningsrådet bildades gjordes vissa uttalanden avseende redovisningsrådets och bokföringsnämndens framtida verksamhet. Det har visat sig att det ändå är oklart hur normgivning från privata rättssubjekt kan samordnas med offentligrättslig normgivning.

Jag anser att frågan om hur normbildningen på redovisningsområdet skall gå till och vilken kompetensfördelning som bör råda mellan de olika normgivande organen är av sådan vikt att saken redan nu bör bli föremål för en närmare granskning. Kommittén bör därför förutsättningslöst analysera frågan och lämna förslag till en lösning.

För att skapa ökad klarhet i fråga om de villkor som bör gälla för normbildningen på redovisningsområdet bör kommittén vidare ta upp spörsmålet om vilken rättslig status som bör tillkomma de normer för redovisningen som utfärdas vid sidan av lagstiftningen, dvs. i vad mån normgivningen skall ha karaktär av bindande föreskrifter eller enbart av allmänna råd. Kommittén bör i det sammanhanget överväga bl.a. vilken betydelse det har att bokföringsnämnden är en statlig myndighet medan det nybildade redovisningsrå-

9

det inte är något offentligrättsligt organ.

Ytterligare ett spörsmål som kommittén särskilt bör överväga är frågan om vilka olika slag av påföljder som bör kunna tillgripas vid avvikelse från bindande regler och andra normer. Sverige har i förhållande till många andra länder en svag offentlig kontroll av redovisningsreglernas efterlevnad, och lagstiftningen om sanktioner vid avvikelse från dessa regler inskränker sig till vissa allmänt hållna straffstadganden i brottsbalken och skattebrottslagen. Enligt min mening bör påföljdssystemet vara utformat så att det i varje fall inte är svagare än i andra jämförbara länder. I denna del av uppdraget bör kommittén begagna sig av den undersökning av normgivning och redovisningspraxis i några länder (BFNs Rapport 1991:1) som utarbetats av docent Rolf Rundfelt.

Som ett led i arbetet med att befria regeringen från förvaltningsärenden och anpassa vår lagstiftning till Europakonventionens krav på tillgång till domstolsprövning (jfr prop. 1990/91:100 bil. 2 s. 55) bör kommittén också överväga om den nuvarande instansordningen i dispensärenden enligt redovisningslagstiftningen behöver ändras. Jag tänker då bl.a. på ärenden enligt 12 § andra och fjärde – sjätte stycket samt 22 § tredje och fjärde stycket bokföringslagen. I det sammanhanget bör kommittén även ta ställning till en av FAR och Svenska Revisorssamfundet gjord framställning om att räkenskapsåret skull kunna ändras på visst sätt utan särskild dispens (Dnr 91-1750).

Övrigt

Kommittén bör i flertalet av de frågor som berörts överlägga med den motsvarande utredning som har tillsatts i Norge samt följa det arbete som pågår i Finland på grundval av ett nyligen framlagt kommittéförslag om redovisningsfrågor. Kommittén bör också ha nära kontakt med aktiebolagskommittén (Ju 1990:08) och lägga det blivande resultatet av dess arbete till grund för sina egna överväganden och förslag. Vidare bör kommittén beakta resultatet av det arbete som utförts av arbetsgruppen (A 1991:A) med uppdrag att utarbeta förslag till lagreglering av personalekonomiska redovisningar.

Utredningsuppdraget bör vara slutfört före den 1 december 1993.

Kommittén bör beakta regeringens direktiv (dir. 1984:5) till kommittéer och särskilda utredare.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar chefen för justitiedepartementet

10

att tillkalla en kommitté med högst tre ledamöter – omfattad av kommittéförordningen (1976:119) – med uppdrag att göra en översyn av redovisningslagstiftningen,

att utse en av ledamöterna att vara ordförande, samt

att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt kommittén.

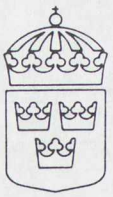
Vidare hemställer jag att regeringen beslutar att kostnaderna skall belasta andra huvudtitelns anslag Utredningar m.m.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

(Justitiedepartementet)

Kommittédirektiv



Dir. 1992:19

Tilläggsdirektiv för en översyn av redovisningslagstiftningen

Dir. 1992:19

Beslut vid regeringssammanträde 1992-02-13

Statsrådet Laurén anför.

Mitt förslag

Den kommitté som har tillkallats för att göra en översyn av redovisningslagstiftningen skall även lägga fram förslag till de lagändringar på redovisningsområdet som kommer att krävas vid en harmonisering med de normer som har utvecklats inom EG. Kommittén skall redan enligt sina nuvarande direktiv utreda bokföringsnämndens ställning. Här ges nu nya riktlinjer för det arbetet.

Inledning

Genom beslut den 22 augusti 1991 bemyndigade regeringen den dåvarande chefen för justitiedepartementet att tillkalla en kommitté för att se över redovisningslagstiftningen (dir. 1991:71). Kommitténs huvuduppgift skall vara att överväga vilka lagändringar och andra åtgärder som är påkallade för att anpassa lagstiftningen till den snabba utveckling som ägt rum på redovisningsområdet såväl i Sverige som internationellt. Däremot skall kommittén enligt sina direktiv inte föreslå de lagändringar som har ett direkt samband med den europeiska integrationen. Denna uppgift ligger i stället på Aktiebolagskommittén (dir. 1990:46). Vidare skall kommittén bl.a. överväga vilka principer som bör gälla för sådan kompletterande normgivning som sker genom rekommendationer av olika expertorgan på redovisningsområdet.

Anpassningen till regelverket inom EG

Aktiebolagskommittén har fått i uppdrag att föreslå de lagändringar på bolagsrättens område som kommer att krävas med hänsyn till Sveriges före-

2

stående åtaganden gentemot EG. EG:s bolagsrätt består av tolv rättsakter, som utgörs av en förordning och elva direktiv. Av dessa rättsakter rör tre direktiv redovisningsfrågor. Detta gäller fjärde bolagsrättsdirektivet som behandlar årsredovisning, sjunde bolagsrättsdirektivet som innehåller regler om koncernredovisning samt elfte bolagsrättsdirektivet som behandlar redovisning i filialer. Aktiebolagskommittén har påbörjat arbetet med att överväga vilka förändringar som erfordras i den svenska redovisningslagstiftningen på grund av innehållet i dessa direktiv.

Enligt min mening är det en fördel om man vid utformningen av den nya lagstiftningen på redovisningsområdet kan ta hänsyn till vad som krävs enligt EG-rätten, så att övervägandena kan ske i ett enda sammanhang. Till detta kommer att EG:s regler på området gäller inte endast för bolag motsvarande det svenska aktiebolaget utan även för vissa andra bolagsformer. En anpassning av den svenska lagstiftningen kommer därför att beröra även andra lagar än aktiebolagslagen och få betydelse även för frågan om vilken struktur redovisningslagstiftningen bör ha.

Mot den nu angivna bakgrunden är det enligt min mening mest lämpligt att anpassningen på redovisningsområdet till EG:s regelverk görs i samband med en generell översyn av redovisningslagstiftningen. Uppgiften bör alltså ligga på kommittén för en översyn av redovisningslagstiftningen. Vid sina överväganden bör kommittén begagna sig av det material som redan har utarbetats i aktiebolagskommittén.

Regeringen har tidigare denna dag beslutat att aktiebolagskommittén genom tilläggsdirektiv befrias från uppgiften att föreslå de lagändringar på redovisningsområdet som erfordras med hänsyn till den europeiska integrationen.

Bokföringsnämnden

I de ursprungliga direktiven om en översyn av redovisningslagstiftningen har min företrädare behandlat tillkomsten av redovisningrådet (s. 3 ff).

Den sammansättning och organisation som redovisningsrådet har erhållit har gjort mig övertygad om att rådet har goda förutsättningar att fylla sin uppgift som normgivande organ i fråga om de s.k. publika företagens redovisning. Tillkomsten av redovisningsrådet väcker emellertid frågan om vilken roll som i fortsättningen bör tillkomma bokföringsnämnden. Enligt min mening är det svårt att förena redovisningsrådets verksamhet med tanken att bokföringsnämnden i fortsättningen skall ha en oinskränkt auktoritet som normbildare på hela redovisningsområdet. Från principiell synpunkt föreligger här en kompetenskonflikt mellan de båda organen.

Redovisningsrådets tillkomst innebär att bokföringsnämnden i praktiken

inte kommer att utfärda rekommendationer i frågor som tar sikte på publika företag. När nämnden har avlastats från en så väsentlig del av sina arbetsuppgifter är det naturligt att en diskussion kommer till stånd om nämndens fortsatta funktion och verksamhet. Enligt min mening finns det mycket som talar för att det inte längre finns behov av något rent statligt organ med uppgift att utfärda generella normer på redovisningsområdet.

Kommittén bör på grundval av det nu anförda utreda frågan om bokföringsnämndens ställning.

Övrigt

Mycket talar för att kommittén redovisar sitt arbete i etapper. Det är sannolikt att den del av utredningsuppgiften som berörs av EG-direktiven behöver behandlas med förtur.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu anfört hemställer jag att regeringen kompletterar direktiven till kommittén för en översyn av redovisningslagstiftningen i enlighet med vad jag nu har förordat.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hennes hemställan.

Kommittédirektiv

Dir. 1993:6

Tilläggsdirektiv för Redovisningskommittén (Ju 1991:07)

Dir. 1993:6

Beslut vid regeringssammanträde 1993-01-28

Statsrådet Laurén anför efter samråd med statsrådet Lundgren.

Mitt förslag

Kommittén skall även lägga fram förslag till sådana lagändringar som kommer att krävas vid en harmonisering med EG:s redovisningsnormer på bank- och försäkringsområdet. Kommittén bör vidare ta upp frågan om det behövs särskilda redovisningsregler för pensionsersättningar, avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören och andra personer i ett företags ledning.

Bakgrund

Genom beslut den 22 augusti 1991 bemyndigade regeringen chefen för Justitiedepartementet att tillkalla en kommitté för att se över redovisningslagstiftningen. En av kommitténs olika uppgifter skulle vara att se över frågan om bokföringslagen kan ges ett vidare tillämpningsområde än för närvarande, så att antalet särregleringar på området minskar. Kommittén borde därvid i första hand överväga om det är motiverat att även i framtiden ha redovisningsregler för banker och försäkringsföretag som avviker från vad som gäller för företag i allmänhet. Enligt direktiven (dir.

2

1991:71) borde utredningsuppdraget vara slutfört före den 1 december 1993.

På mitt förslag beslutade regeringen den 13 februari 1992 att komplettera direktiven bl.a. på så sätt att kommittén även skulle lägga fram förslag till de lagändringar på redovisningsområdet som kommer att krävas vid en harmonisering med de normer som har utvecklats inom EG. I tilläggsdirektiven (dir. 1992:19) angavs att kommittén sannolikt med förtur behöver redovisa den del av utredningsuppgiften som berörs av de tillämpliga EG-direktiven (fjärde, sjunde och elfte bolagsrättsdirektiven).

I EG:s fjärde bolagsrättsdirektiv, som rör årsredovisning, anges att EG:s medlemsstater i avvaktan på senare samordning inte behöver tillämpa föreskrifterna i direktivet på banker och andra finansiella institut eller på försäkringsbolag. En motsvarande bestämmelse finns i sjunde bolagsrättsdirektivet som innehåller regler om koncernredovisning. Enligt det framförhandlade EES-avtalet skall Sverige ha anpassat sin lagstiftning till båda direktiven senast två år efter det att avtalet har trätt i kraft.

EG antog år 1986 ett direktiv om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut. Direktivet bygger på fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven. Sverige har i EES-avtalet utfäst sig att ha anpassat sin lagstiftning till direktivet senast den 1 januari 1995.

EG har numera även antagit ett direktiv om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Det direktivet, som i likhet med bankredovisningsdirektivet bygger på fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven, skall vara genomfört i EG:s medlemsstater före den 1 januari 1994. Svensk lagstiftning skall vara anpassad till direktivet senast vid den tidpunkt som kommer att anges i ett tilläggsprotokoll till EES-avtalet.

En fråga av helt annat slag som på senare tid tilldragit sig intresse är i vad mån pensioner, avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner för personer i ett företags ledning bör redovisas offentligt. I t.ex. aktiebolagslagen finns bestämmelser om att sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar till styrelsen och verkställande direktören skall anges i förvaltningsberättelsen, varvid tantiem och därmed jämställd ersättning skall anges särskilt (11 kap. 9 §). Någon skyldighet att redovisa pensionsersättningar till styrelseledamöter och verkställande direktören finns inte föreskriven. Inte heller finns det någon skyldighet att i förvaltningsberättelsen

redogöra för eventuella avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner till personer i företagets ledning. De nu nämnda frågorna har uppmärksammats också i vissa andra länder och där lösts på något olika sätt. Det kan dock knappast sägas att det finns någon internationellt etablerad praxis på området.

Min bedömning

Enligt min mening är det lämpligt att Redovisningskommittén får i uppgift att föreslå även de lagändringar som behövs för en harmonisering med de normer som gäller inom EG i fråga om redovisning för banker och försäkringsföretag.

Jag anser vidare att kommittén bör överväga om det behövs särskilda redovisningsregler för pensionsersättningar, avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner för styrelseledamöter, verkställande direktören och andra personer i ett företags ledning. Om dessa överväganden skulle leda till slutsatsen att sådana regler behövs, bör kommitténs lagförslag även innehålla förslag till den närmare utformningen av dessa regler.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu anfört hemställer jag att regeringen kompletterar direktiven till Redovisningskommittén i enlighet med vad jag nu har förordat.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hennes hemställan.

(Justitiedepartementet)

Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

1. Ett renodlat näringsförbud. N.
2. Arbetsföretag - En ny möjlighet för arbetslösa. A.
3. Grön diesel - miljö- och hälsorisker. Fi.
4. Långtidsutredningen 1995. Fi.
5. Vårdens svåra val.
   Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. S.
6. Muskövarvets framtid. Fö.
7. Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. A.
8. Pensionsrättigheter och bodelning. Ju.
9. Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. Fi.
10. Översyn av skattebrottslagen. Fi.
11. Nya konsumentregler. Ju.
12. Mervärdesskatt - Nya tidpunkter för
    redovisning och betalning. Fi.
13. Analys av Försvarsmaktens ekonomi. Fö.
14. Ny Elmarknad + Bilagedel. N.
15. Könshandeln. S.
16. Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. S.
17. Homosexuell prostitution. S.
18. Konst i offentlig miljö. Ku.
19. Ett säkrare samhälle. Fö.
20. Utan el stannar Sverige. Fö.
21. Staden på vatten utan vatten. Fö.
22. Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. Fö.
23. Brist på elektronikkomponenter. Fö.
24. Gasmoln lamslår Uppsala. Fö.
25. Samordnad och integrerad tågtrafik på
    Arlandabanan och i Mälardalsregionen. K.
26. Underhållsbidrag och bidragsförskott,
    Del A och Del B. S.
27. Regional framtid + bilagor. C.
28. Lagen om vissa internationella sanktioner
    - en översyn. UD.
29. Civilt bruk av försvarets resurser -
    regelverken, erfarenheter, helikoptrar. Fö.
30. Alkylat och Miljöklassning av bensin. M.
31. Ett vidareutvecklat miljöklassystem i EU. M.
32. IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet.
    Förslag till nya samverkansformer. Ju.
33. Ersättning för ideell skada vid personskada. Ju.
34. Kompetens för strukturomvandling. A.
35. Avgifter inom handikappområdet. S.
36. Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning.
    Fi.
37. Vårt dagliga blad - stöd till svensk dagspress. Ku.
38. Yrkeshögskolan - Kvalificerad eftergymnasial
    yrkesutbildning. U.
39. Some reflections on Swedish Labour Market
    Policy. A.
    Några utländska forskares syn på svensk
    arbetsmarknadspolitik. A.
40. Älvsäkerhet. K.
41. Allmän behörighet för högskolestudier. U.
42. Framtidsanpassad Gotlandstrafik. K.
43. Sambandet Redovisning - Beskattning. Ju.

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Pensionsrättigheter och bodelning. [8]
Nya konsumentregler. [11]
IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet. Förslag till nya samverkansformer. [32]
Ersättning för ideell skada vid personskada. [33]
Sambandet Redovisning - Beskattning. [43]

Utrikesdepartementet

Lagen om vissa internationella sanktioner - en översyn. [28]

Försvarsdepartementet

Muskövarvets framtid. [6]
Analys av Försvarsmaktens ekonomi. [13]
Ett säkrare samhälle. [19]
Utan el stannar Sverige. [20]
Staden på vatten utan vatten. [21]
Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. [22]
Brist på elektronikkomponenter. [23]
Gasmoln lamslår Uppsala. [24]
Civilt bruk av försvarets resurser - regelverken, erfarenheter , helikoptrar. [29]

Socialdepartementet

Vårdens svåra val.
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. [5]
Könshandeln. [15]
Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. [16]
Homosexuell prostitution. [17]
Underhållsbidrag och bidragsförskott, Del A och Del B. [26]
Avgifter inom handikappområdet. [35]

Kommunikationsdepartemntet

Samordnad och integrerad tågtrafik på Arlandabanan och i Mälardalsregionen. [25]
Älvsäkerhet. [40]
Framtidsanpassad Gotlandstrafik. [42]

Finansdepartementet

Grön diesel - miljö- och hälsorisker. [3]
Långtidsutredningen 1995. [4]
Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. [9]
Översyn av skattebrottslagen. [10]
Mervärdesskatt - Nya tidpunkter för redovisning och betalning. [12]
Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning. [36]

Utbildningsdepartementet

Yrkeshögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. [38]
Allmän behörighet för högskolestudier. [41]

Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsföretag - En ny möjlighet för arbetslösa. [2]
Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. [7]
Kompetens för strukturomvandling. [34]
Some reflections on Swedish Labour Market Policy. [39]
Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. [39]

Kulturdepartementet

Konst i offentlig miljö. [18]
Vårt dagliga blad - Pstöd till svensk dagspress.[37]

Näringsdepartementet

Ett renodlat näringsförbud. [1]
Ny Elmarknad + Bilagedel. [14]

Civildepartementet

Regional framtid + bilagor. [27]

Miljödepartementet

Alkylat och Miljöklassning av bensin. [30]
Ett vidareutvecklat miljöklassystem i EU. [31]

KUNGL. BIBLIOTEKET STOCKHOLM