

Aktiebolagsgruppen har härmed fullgjort sitt uppdrag enligt lämnade direktiv och överlämnar rapporten om

Förenklingsförslag för mindre aktiebolag

Anders Bengtsson

Tommy Andersson

Ulla Stenfors

Göran Olsson

Mats Schröder

Innehållsförteckning

Sammanfattning

1. Uppdraget och dess bakgrund
2. Avgränsning
3. Uppdraget, disposition och gruppens arbete
4. Allmänt om sambandet mellan redovisning och beskattning
5. Kan reglerna för enskilda näringsidkare tillämpas av aktiebolag?
6. Förenkling genom samordning
7. Förenkling genom förbättrad pedagogik
8. Förenkling genom begränsning av alternativ
9. Förenkling genom tydliga väsentlighetsregler
10. Förenkling genom gemensamma regler för redovisning och beskattning
11. Sammanställning av förenklingsförslagen område för område
 - 11.1 Intäkter
 - 11.2 Kostnader
 - 11.3 Varulager
 - 11.4 Anläggningstillgångar
 - 11.4.1 Inventarier
 - 11.4.2 Byggnader
 - 11.4.3 Markanläggningar
 - 11.4.4 Mark
 - 11.5 Skulder och avsättningar
 - 11.6 Koncernbidrag, aktieägartillskott och utdelning
- 12 Vilket skatteutfall och vilka andra effekter kan förslagen beräknas ge?

Bilagor

1. Förstudierapporten. Sid. 63
2. Direktiv. Sid. 74
3. Gemensamma regler i form av allmänt råd och vägledning. Separat bilaga.
4. Erforderliga lagändringar i redovisningslagstiftningen. Sid. 77
5. Erforderliga lagändringar i skattelagstiftningen. Sid. 80

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Sammanfattning

Aktiebolagsgruppen tillsattes genom ett gemensamt beslut av Bokföringsnämnden och Skatteverket. Gruppen har haft i uppdrag att föreslå förenklingar inom området redovisning och beskattning, bl.a. med de förslag som tidigare lämnats för enskilda näringsidkare som utgångspunkt. Uppdraget har begränsats till små och medelstora företag som bedrivs i andra företagsformer än enskild näringsverksamhet och handelsbolag.

Gruppen har koncentrerats sitt arbete till *mindre aktiebolag*, varmed avses detsamma som i de nyligen framlagda förslagen till ändringar i årsredovisningslagen (ett av storlekskriterierna är 50 anställda). Gruppen mindre aktiebolag rymmer således de flesta aktiebolagen.

Aktiebolagsgruppen har tagit de tidigare förslagen för enskilda näringsidkare till utgångspunkt för sitt arbete. Gruppen har funnit att det inte är vare sig lämpligt eller möjligt att tillämpa samma regler för mindre aktiebolag som de som föreslagits för enskilda näringsidkare. Till detta finns två skäl. För det första innebär aktiebolagsformen, med ett skyddat eget kapital, att behoven är större av finansiell information med högre precision. För det andra måste aktiebolag, till skillnad mot enskilda näringsidkare och handelsbolag som ägs av fysiska personer, följa de regler som finns i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv. Direktivet innehåller redovisningsregler och flera av dessa är inte förenliga med de förslag som lämnats för enskilda näringsidkare.

Aktiebolagsgruppen har således funnit att reglerna för mindre aktiebolag och små enskilda näringsidkare måste skilja sig åt. Gruppen har emellertid gått vidare och prövat om de *metoder för förenkling* som ligger till grund för förslaget för enskilda näringsidkare kan fungera även för mindre aktiebolag. De metoder det gäller är:

- a) att redovisning och beskattning i materiellt avseende samordnas ytterligare,
- b) att reglerna presenteras samlat i ett dokument (en s.k. "one shop stop"),
- c) att regelverket förkortas och förenklas genom att antalet tillåtna alternativa redovisningsprinciper begränsas, och
- d) att tydliga beloppsmässiga undantagsregler från komplicerade principer utvecklas med väsentlighetsprincipen som grund.

Aktiebolagsgruppen har funnit att samtliga dessa metoder är lämpliga även för mindre aktiebolag och att de kan ge utrymme för betydande förenklingar, bl.a. genom att regelverket blir kortare och mer begripligt. Med dessa utgångspunkter har gruppen utvecklat ett utkast till ett allmänt råd. Detta utkast innehåller gruppens förslag till hur regler som är gemensamma för redovisning och beskattning skulle kunna se ut. Aktiebolagsgruppen har avstått från att i utkastet behandla pensioner och finansiella instrument. Utkastet till allmänt råd innehåller bl.a. följande förslag:

- a) samordning av reglerna om avskrivning av maskiner och inventarier,
- b) regler om nedskrivning av maskiner och inventarier som ska tillämpas också vid beskattningen,
- c) samordning av reglerna om av-, ned- och uppskrivning av fastigheter,

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

- d) begräsning av alternativa metoder vid intäktsredovisning av pågående arbeten, och
- e) ett flertal beloppsbestämda undantagsregler som tar sin utgångspunkt i väsentlighetsprincipen.

Aktiebolagsgruppens förslag berör alla tidpunkten för redovisning och beskattning, s.k. periodiseringsfrågor. De förslag som lämnas innebär ibland en senareläggning av en inkomst eller en tidigareläggning av en utgift i förhållande till vad som gäller idag. I andra fall går förslagen i motsatt riktning. Gruppens bedömning är att förslagen i allt väsentligt saknar betydelse för skatteuttaget. Skälen är att det är frågan om just periodiseringsfrågor, att det inbyggt i systemet finns krav på konsekvens på inkomst och utgiftssidan och att förslagen som framgår går i båda riktningarna.

Aktiebolagsgruppens sammanfattande bedömning är att det genom de i rapporten utvärderade metoderna kan åstadkommas betydande förenklingar, även om mycket återstår att göra innan målet är nått. Gruppens rekommendation till huvudmännen är att i lämpliga former gå vidare med de förslag som gruppen lämnat.

1. Uppdraget och dess bakgrund

Genom denna rapport fullföljer Aktiebolagsgruppen sitt uppdrag. Aktiebolagsgruppen tillsattes genom ett gemensamt beslut 28 juni 2004 av Bokföringsnämnden och Skatteverket (Skatteverkets dnr 407961-04/113). I gruppen har ingått från BFN Anders Bengtsson och Ulla Stenfors och från Skatteverket Tommy Andersson (sammankallande), Göran Olsson och Mats Schröder. Arbetsgruppen har samrått med en referensgrupp. I referensgruppen har ingått representanter från näringslivs- och intresseorganisationer. Bakgrunden till gruppens uppdrag är följande.

BFN och Skatteverket har sedan 2002 tillsammans med några intresse- och näringslivsorganisationer bedrivit ett projekt som syftar till att förenkla reglerna för redovisning och beskattning för små enskilda näringsidkare. 2003 remitterade BFN en principskiss med förslag till nya redovisningsregler för sådana företag. Förslagen mottogs positivt av remissinstanserna.

Under 2003 – 2004 genomförde en av BFN och Skatteverket gemensamt tillsatt arbetsgrupp (Skatteverkets dnr 8617-03/100), en förstudie av möjligheterna att förenkla reglerna också för andra företagsformer än enskilda näringsidkare. I sin rapport föreslog Förstudiegruppen att det skulle tillsättas två arbetsgrupper som skulle arbeta vidare med förslag till förenklingar. Rapporten är Bilaga 1.

Genom det ovan nämnda utredningsdirektivet den 28 juni 2004 (Bilaga 2) beslutade BFN och Skatteverket att fortsätta arbetet med förenklingar för små företag inom området redovisning och beskattning. I enlighet med förslagen från Förstudiegruppen tillsattes två arbetsgrupper,

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

en för handelsbolag som ägs av fysiska personer och en för mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar. Den sistnämnda gruppen är Aktiebolagsgruppen.

Förslagen från den arbetsgrupp som behandlat handelsbolag finns i rapporten: Förenklingsförslag redovisning och beskattning för mindre handelsbolag ägda av fysiska personer (Rapport 2005-01-31).

2. Avgränsning

Andra företagsformer

I gruppens uppdrag ingår att föreslå förenklingar för andra små- och medelstora företag än enskilda näringsidkare och handelsbolag som ägs av fysiska personer.

För att uppdraget ska kunna fullgöras inom rimlig tid och med rimlig resursåtgång har gruppen valt att enbart behandla aktiebolag. Många av de förslag som lämnas för aktiebolag kan tillämpas även på andra företagsformer. Gruppen har emellertid inte närmare prövat om det finns skäl som gör att förslagen inte kan genomföras för andra än aktiebolag. Den har heller inte utrett om det finns möjligheter till förenklingar av de särskilda regler som gäller enbart för andra företagsformer än aktiebolag.

Storlek

Aktiebolagsgruppen har valt att lämna förslag för aktiebolag vars storlek understiger en viss gräns. Kategorin företag som ska kunna tillämpa de regler som gruppen föreslår motsvarar kategorin *mindre företag* enligt de avgränsningar som gäller enligt de förslag till ändringar i årsredovisningslagen (1995:1554) som lämnats i promemorian Förenklade redovisningsregler m.m. (Ju2004/10672/L1). Det innebär att de förenklade regler som föreslås kan tillämpas av företag som uppfyller högst ett av följande kriterier:

- Företaget har fler än 50 anställda.
- Företaget har mer än 25 Mkr i nettotillgångar.
- Företaget har mer än 50 Mkr i nettoomsättning.

Motsvarande kriterier gäller för koncern. De föreslagna reglerna måste tillämpas av alla företag som ingår i en koncern. Enligt Aktiebolagsgruppens mening finns det risk för missbruk om det finns möjlighet att systematiskt och i väsentlig omfattning tillämpa skilda redovisningsprinciper för olika företag i en koncern.

Företag som inte får tillämpa det gemensamma regelverket

Det gemensamma regelverket får inte tillämpas av företag som står under Finansinspektionens tillsyn om inspektionen inte angivit att så får ske. Det får inte heller tillämpas av andra företag som i mer än ringa omfattning bedriver finansiell verksamhet oavsett om de uppfyller

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

ovannämnda storlekskriterier. Motsvarande gäller företag som bedriver leasingverksamhet liksom företag som lämnar eller får långvariga krediter på annat än marknadsmässiga villkor.

Finansiella instrument och pensioner

Aktiebolagsgruppen har valt att använda den tillgängliga tiden till att behandla de områden inom vilka förutsättningarna för att kunna lämna förslag till förenklingar ansetts vara störst. Gruppens bedömning är att möjligheterna att genomföra förenklingar av reglerna om finansiella instrument och pensioner inom ramen för ett arbete som syftar till att samordna redovisning och beskattning för närvarande är starkt begränsade. Istället får dessa frågor tas upp i annat sammanhang.

Inte heller omräkning av fordringar, skulder m.m. i utländsk valuta behandlas i rapporten. Skälet till att denna fråga lämnats utanför är sambandet mellan valutaomräkning och finansiella instrument. En central fråga när det gäller att redovisa effekter av ändrade valutakurser är om posten är säkrad. Som säkringsinstrument används olika slag av finansiella instrument – derivatinstrument såsom terminer, optioner och swappar eller finansiella tillgångar och skulder såsom lån. Aktiebolagsgruppen anser att det finns behov av en översyn av reglerna om redovisning och beskattning av effekter av ändrade valutakurser, men att en sådan bör göras tillsammans med en översyn av hantering av finansiella instrument.

Löpande bokföring och mervärdesskatt

Rapporten behandlar inte frågor kring löpande bokföring utan koncentreras helt till frågor som berör värdering och periodisering. Vad gäller mervärdesskatt har Aktiebolagsgruppen undersökt möjligheten att även involvera mervärdesskatt i diskussionen om möjliga förenklingar vad gäller samstämmiga regler mellan å ena sidan redovisningen och å andra sidan både inkomstskatt och mervärdesskatt. Aktiebolagsgruppen har emellertid insett att detta inte är möjligt med tanke på den utveckling som skett inom mervärdesskatteområdet med en tydlig inriktning mot en harmonisering inom EU. Aktiebolagsgruppen har därför avstått från att ta med mervärdesskatten i den fortsatta diskussionen.

3. Uppdraget, disposition och gruppens arbete

Uppdraget

Aktiebolagsgruppens övergripande uppdrag är att lämna förslag till förenklingar inom området redovisning och beskattning för små företag. Som framgått ovan har gruppen begränsat sitt arbete till mindre aktiebolag.

Utifrån de direktiv som gäller för gruppens arbete kan sammanfattningsvis uppdraget beskrivas närmare enligt följande. Gruppen ska:

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

- a) pröva om det är möjligt och lämpligt att tillämpa de förenklade regler som utarbetats för enskilda näringsidkare också på mindre aktiebolag,
- b) pröva om motsvarande förenklingsmetoder som tillämpats för enskilda näringsidkare kan tillämpas också för mindre aktiebolag,
- c) redovisa om de förslag som lämnas kräver ändrad lagstiftning,
- d) beräkna skatteutfallet av de förslag som lämnas, och
- e) beskriva eventuella andra effekter av förslagen.

Disposition

Rapporten disponeras fortsättningsvis på följande sätt.

I avsnitt fyra lämnas en kort bakgrund till utvecklingen inom området redovisning och beskattning. Avsnitt fem behandlar frågan om samma regler som föreslagits för enskilda näringsidkare kan tillämpas även av mindre aktiebolag. I avsnitt sex till nio diskuteras om motsvarande förenklingsmetoder som ligger till grund för förslaget för enskilda näringsidkare kan tillämpas för mindre aktiebolag. De metoder det gäller är:

- a) att redovisning och beskattning i materiellt avseende samordnas ytterligare,
- b) att reglerna presenteras samlat i ett dokument (en s.k. "one shop stop"),
- c) att regelverket förkortas och förenklas genom att antalet tillåtna alternativa redovisningsprinciper begränsas, och
- d) att tydliga beloppsmässiga undantagsregler från komplicerade principer utvecklas med väsentlighetsprincipen som grund

I avsnitt tio behandlar aktiebolagsgruppen särskilt de områden som gruppen bedömt ha störst intresse om redovisning och beskattning ska kunna samordnas. I avsnitt elva lämnas en fullständig redogörelse för samtliga de konkreta förslag som gruppen lägger fram. Konsekvensanalysen i avsnitt tolv behandlar både det skattemässiga utfallet av förslagen och övriga konsekvenser.

Gruppens arbete

Aktiebolagsgruppens uppdrag har bl.a. varit att utvärdera om de förenklingsförslag som lämnats för enskilda näringsidkare är lämpliga för mindre aktiebolag. Förslaget för enskilda näringsidkare bygger på att reglerna för redovisning och beskattning överensstämmer i mycket stor utsträckning.

För att närmare pröva om en långtgående samordning mellan redovisning och beskattning är möjlig också för mindre aktiebolag har gruppen ansett det nödvändigt att arbeta förhållandevis ingående med de regler som skulle kunna utgöra grunden för ett gemensamt regelverk. Vid en mer översiktlig prövning av frågan om samordning är möjlig är risken större att svårigheterna undervärderas. Erfarenheten visar att sådana svårigheter ofta visar sig först när reglerna ska skrivas.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Det förslag till gemensamma regler som bifogas rapporten (Bilaga 3) är inte ett färdigt förslag till ändring av regler. Gruppen har alltså inte slutgiltigt tagit ställning till om de förslag till regler som framgår av bilagan i alla detaljer verkligen bör ha det innehåll som framgår av eller ska utformas som i förslaget. Inte heller har gruppen närmare prövat om reglerna bör ha formen av ett allmänt råd snarare än lag eller föreskrift. Förslaget i bilaga 3 är istället ett instrument som gruppen använt för att identifiera de problem som måste lösas och för att mer ingående pröva möjligheterna till samordning.

4. Allmänt om sambandet mellan redovisning och beskattning

Denna rapport handlar om möjligheter till att genomföra förenklingar inom området redovisning och beskattning. För att öka möjligheterna att förstå rapportens senare delar och de förslag som lämnas har Aktiebolagsgruppen valt att kort presentera en mer allmän syn på reglerna om redovisning och beskattning och hur dessa för närvarande fungerar. Syftet är att beskriva vilka problem som finns och att ge en bakgrund till vilka möjligheter det finns att lösa dessa problem.

Sambandet mellan redovisning och beskattning är starkt i Sverige. På en del viktiga områden saknas i princip helt särskilda skatteregler, vilket innebär att sambandet blir fullständigt. Detta gäller t.ex. för allmän inkomst- och utgiftsperiodisering. Det finns emellertid också områden inom vilka sambandet är mindre starkt. Exempel på områden med ett stort inslag av särskilda skattemässiga regler är finansiella instrument och pensioner.

Enligt Aktiebolagsgruppens mening är huvudregeln idag varken mycket starkt eller svagt samband. Istället gäller en blandform. Inom mycket viktiga områden gäller att beskattningsreglerna tar sin utgångspunkt i redovisningsreglerna. Det är emellertid inte ovanligt att avvikelserna från vad som gäller inom redovisningen är betydande.

Ett illustrativt exempel på en sådan blandform gäller inventarier. För inventarier finns ett starkt samband när det gäller att bestämma anskaffningsvärdet. Beskattningsreglerna innehåller inga generella bestämmelser för hur anskaffningsvärdet för ett inventarium ska bestämmas. Däremot finns det betydande skillnader när det gäller hur detta anskaffningsvärde ska behandlas när det väl tagits upp. Det gäller avskrivningar, nedskrivningar, uppskrivningar och avyttringar. Ett ytterligare exempel på blandformen utgör lager.

Det finns många förklaringar till varför det finns skillnader mellan redovisningsregler och beskattningsregler. Ibland är det lätt att se tungt vägande sak- eller systematiska skäl för att införa särskilda skatteregler. Andra gånger är detta inte lika lätt, även om skillnaderna är en följd av ett aktivt och medvetet ställningstagande.

I några fall kan det vara svårt att finna några som helst motiv till att det ska finnas skillnader. Ofta kan man också se att skillnaderna uppstått utan att avsikten varit att förändra sambandet. Det kan t.ex. vara så att lagstiftaren velat förtydliga att det som gäller inom redovisningen också ska gälla inom beskattningen. När sedan redovisningen ändrats har skattelagstiftningen inte följt med. En oavsiktlig och omedveten frikoppling har blivit följden.

Det är tydligt att de skillnader som finns mellan redovisning och beskattning gör att företagens arbete med att sköta redovisning och deklaration blir mycket mer komplicerat än vad det hade behövt vara. Grundorsaken till detta är naturligtvis att de måste tillämpa två regelverk som i större och mindre omfattning innehåller skillnader. Vissa karaktärsdrag hos redovisnings-, beskattnings- eller sambandsreglerna ökar svårigheterna.

För det första finns det en bedräglighet i sambandet. Det är lätt att få intrycket att redovisnings- och beskattningssystemet står närmare varandra än de faktisk gör. Ett skäl är att man i de respektive systemen använder identiska eller snarlika begrepp och termer, trots att det finns skillnader i betydelse. Systemens inbördes påverkan och hänvisningar till varandra kan också leda till missförstånd. Ett exempel är räkenskapsenlig avskrivning som ju inte, som namnet antyder, innebär att avskrivning sker på samma sätt som i redovisningen.

För det andra är reglerna om sambandet inte enkla att förstå och tolka. Detta beror på olika faktorer. En viktig faktor är säkert att reglerna tillkommit vid olika tillfällen under en lång tidsperiod och aldrig varit föremål för en samlad översyn. Ett bra exempel på svårtolkade "sambandsregler" är reglerna i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1299) om varulager och pågående arbeten.

För det tredje får det anses råda osäkerhet om vilken relation det finns mellan redovisningsreglerna, som ständigt är i förändring, och allmänt accepterade skatterättsliga principer. I takt med att redovisningen förfinats och regelverket vuxit i omfång har det blivit alltmer tydligt att redovisningen i förhållandevis stor utsträckning bygger på beräkningar, kalkyler och antaganden. För dessa gäller att de bygger på mer eller mindre subjektiva bedömningar. Detta har ställt frågan om hur en sådan redovisning förhåller sig t.ex. till den skatterättsliga principen att den som yrkar avdrag ska styrka rätten till avdraget.

Sammantaget är det gruppens uppfattning att tillämpningen av reglerna som berör sambandet orsakar mer problem än vad som är nödvändigt. En bärande tanke bakom gruppens arbete är att en del av dessa svårigheter kan undvikas om:

- a) reglerna samordnas, där detta är möjligt, och
- b) skillnaderna tydliggörs, där samordning inte är möjlig.

De förslag som lämnas i utkastet till allmänt råd (bilaga 3) är ett förslag att finna regler som utgör en lämplig avvägning av de intressen som ligger bakom respektive skatte- och redovisningsregler.

5. Kan reglerna för enskilda näringsidkare tillämpas av aktiebolag

Förslagen för enskilda näringsidkare

Förslagen för enskilda näringsidkare innebär att reglerna för redovisning och beskattning samordnas så långt det lagligen är möjligt. För att en sådan ytterligare samordning mellan

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

redovisning och beskattning ska kunna genomföras är det nödvändigt att ändra både i skatte- och redovisningsregler.

I förslaget för enskilda näringsidkare har de största ändringarna skett i redovisningsreglerna. Bedömningen är att de mer förenklade principer som följer av de särskilda skattereglerna för denna kategori tillgodoser behovet av finansiell information även för andra intressenter än Skatteverket.

Det tydligaste exemplet på den anpassning som skett gäller avskrivning av maskiner och inventarier. Reglerna för avskrivningar är ett område där det finns förhållandevis stora skillnader i reglerna mellan redovisningen och beskattningen (se ovan). En annan sak är att reglerna ofta sammantaget ger små skillnader. För enskilda näringsidkare har BFN och Skatteverket föreslagit att de skattemässiga avskrivningsreglerna ska tillämpas också i redovisningen. Det torde vara utbrett att de enskilda näringsidkarna tillämpar de skattemässiga avskrivningsreglerna även i årsbokslutet. Det innebär t.ex. att avskrivning sker kollektivt och att näringsidkaren kan välja om avskrivning ska göras eller inte.

Förslagen som lämnats för små enskilda näringsidkare ger betydande skillnader i förhållande till vad som gäller enligt traditionella redovisningsprinciper för större företag. Bedömningen är emellertid att den finansiella information som framkommer håller en tillräckligt god kvalitet för ett företag med en begränsad skara intressenter och som bedrivs under bevarat personligt ansvar.

Skillnad mellan aktiebolag och enskilda näringsidkare

Det finns i många avseenden viktiga skillnader mellan aktiebolag och enskilda näringsidkare. Vissa av dessa har också betydelse för hur redovisningsreglerna bör utformas. Den viktigaste skillnaden är att ett aktiebolag är en juridisk person. Verksamheten i ett aktiebolag bedrivs i princip utan personligt ansvar för ägarna.

Det förhållandet att aktiebolaget bedrivs utan personligt ansvar har medfört att det för denna bolagsform finns regler som har till syfte att skydda bolagets motparter och andra. En viktig del i ett sådant tredjemansskydd är att den finansiella informationen för bolaget måste vara av god kvalitet och finnas tillgänglig för intressenterna. Skulle bolaget inte kunna uppfylla sina åtaganden är det normalt inte möjligt att kräva att ägarna fullgör bolagets åtaganden.

Den finansiella informationen har alltså i sig en viktigare funktion i en juridisk person med begränsat ansvar för ägarna. Redovisningens betydelse för aktiebolagsformen är emellertid större än så. Finansiell information av god kvalitet är nämligen av helt avgörande betydelse för att flera av de skyddsregler som finns i aktiebolagslagen ska fungera tillfredsställande. Det gäller framför allt reglerna om utdelning och likvidation. Åtminstone med nuvarande utformning skulle dessa inte fungera om inte det fanns redovisning som med god precision kan fastställa bolagets aktuella resultat och ställning

Det förhållandet att den finansiella informationens kvalitet är av mycket större betydelse i ett företag som bedrivs med begränsat personligt ansvar för ägarna medför att det inte skulle vara

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

lämpligt att låta de regler som föreslagits för enskilda näringsidkare gälla även för mindre aktiebolag. Som framgår nedan finns det emellertid också andra skäl för att inte genomföra en sådan förändring för de mindre aktiebolagen.

EG:s redovisningsdirektiv

En annan skillnad som finns mellan aktiebolag och enskilda näringsidkare gäller bundenheten vid EG:s redovisningsregler. Dessa regler riktar sig till medlemsländerna. Sverige är förpliktigt att se till att de svenska redovisningsreglerna för bl.a. aktiebolag är i överensstämmelse med EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv. Något motsvarande krav finns inte för enskilda näringsidkare. Att dessa idag ska följa den direktivanpassade årsredovisningslagen har bestämts av Sverige. Direktivet ställer mer formella krav såsom att aktiebolag ska avge en årsredovisning, att denna ska publiceras m.m. Det ställer emellertid också krav på att redovisningens innehåll ska vara i överensstämmelse med direktivets materiella regler, på vilka principer som ska tillämpas eller vilka upplysningar som ska lämnas. I direktivet finns regler bl.a. om värdering av tillgångar.

Aktiebolagsgruppen har gjort en genomgång av direktivets bestämmelser och funnit att det innehåller flera bestämmelser som omöjliggör att mindre aktiebolag tillämpar de regler som föreslagits för enskilda näringsidkare. Det gäller t.ex. förslaget som innebär att företagen ska följa de skattemässiga avskrivningsreglerna också i redovisningen. En sådan lösning kan inte förenas med redovisningsdirektivets krav.

Att de regler som föreslagits för enskilda näringsidkare inte är direktivförenliga innebär att man måste välja ett av två alternativ. Antingen får man acceptera att reglerna blir olika för företag som har ungefärligen samma storlek, men bedrivs i olika företagsform. Alternativet är att man låter reglerna för enskilda näringsidkare bli mer komplicerade än vad som kan motiveras utifrån ett intressentperspektiv. Gruppen anser att det förstnämnda alternativet är bättre.

Rättvisa

Gruppen har alltså funnit att motsvarande regler som föreslagit för enskilda näringsidkare varken kan eller bör gälla för mindre aktiebolag.

Innebär detta då att de mindre aktiebolagen missgynnas utan saklig grund? Svaret är nej. Att bedriva verksamhet utan personligt ansvar är i sig en konkurrensfördel för den som äger ett aktiebolag i förhållande till den som bedriver t.ex. en enskild näringsverksamhet.

Aktiebolagsformen innebär också att kapitalkostnaderna kan bli lägre. Sammantaget kan man konstatera att det i valet mellan den ena och den andra företagsformen finns både nackdelar och fördelar och att ett krav på bättre redovisning är det pris som den som väljer den formen får betala för bl.a. ansvarsbegränsningen och förmånligare finansiering.

RAPPORT

Datum

2005-04-11

Dnr 407961-04/113

6. Förenkling genom samordning

Inledning

En viktig del av förslaget för enskilda näringsidkare är att de skillnader som finns mellan redovisning och beskattning ska tas bort. Frågan är om detta är möjligt och lämpligt även för de mindre aktiebolagen. Kan detta ge förenklingar? Vilka nackdelar finns? Överväger fördelarna nackdelarna?

Principiella skillnader mellan redovisning och beskattning

Redan idag finns ett betydande samband mellan redovisning och beskattning. Detta visar att det finns en gemensam grund som varit tillräcklig för en samordning. Det finns emellertid en del skillnader. En fråga som bör ställas är om dessa skillnader är motiverade av fundamentalt skilda utgångspunkter och värderingar och om detta i så fall utgör ett hinder för ett närmare samband.

Syftet med särskilda beskattningsregler har varit att få tydliga regler där kriterierna för en juridisk prövning anges i lagtext och förtydligas i förarbetena. Styrande principer för beskattningen är skatteförmågeprincipen, som tar sig uttryck i att nettovinsten beskattas, likformighetsprincipen med dess krav på symmetri, kontinuitet, reciprocitet och enkelhet samt neutralitetsprincipen som innebär likabehandling mellan olika sätt att ordna inköp, produktion och distribution liksom mellan olika investerings- och finansieringsformer. Kravet på enhetlighet och objektivitet har ofta lett till att schablonregler införts, som exempelvis vid avdrag för framtida utgifter för garantiåtaganden.

Inom redovisningsdoktrinen har ett betydande intresse ägnats åt att klarlägga syftet med redovisningen utifrån ett intressentperspektiv. Det har ansetts att det finns ett tydligt samband mellan synen på vilken grupp som är den viktigaste intressentkategorin och vilket innehåll redovisningsreglerna i praktiken får. Det är lätt att finna stöd för en sådan uppfattning i de internationella redovisningsreglerna. Den markanta ökningen av marknadsvärdering inom redovisningen i IFRS-reglerna hör tydligt samman med att dessa regler i första hand riktar sig mot företag som är noterade och synen att aktiemarknaden är den viktigaste intressentgruppen för noterade företag. Kanske är det också så att de principiella skillnaderna i syftet mellan redovisning och beskattning i framtiden kommer att göra det svårt att upprätthålla ett samband för större företag.

Traditionellt har man i Sverige inte velat peka ut någon intressentgrupp som viktigare än den andra. Uppfattningen har snarast varit att redovisningen ska vara sådan att den kan tillgodose samtliga intressenters behov.

Förslaget för enskilda näringsidkare bygger, liksom BFN:s ställningstagande att det skall finnas fyra separat regelverk, på några grundläggande uppfattningar. Redovisningsintressenternas behov är olika för olika företag. Skillnaderna kan bero på storlek men också på andra faktorer, såsom spridning i ägandet, notering m.m. De skillnader som finns i intresse för redovisningen i olika företag bör leda till att redovisningsreglerna får olika innehåll för olika

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

företagskategorier. Alternativet är att en mycket stor mängd små företag får följa redovisningsregler som är betydligt fler och mer komplicerade än vad som kan motiveras av intressenternas intresse.

Eftersom vi här behandlar frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning för mindre aktiebolag bör den fråga som ställdes inledningsvis preciseras. Finns det sådana skillnader i syfte mellan redovisning och beskattning för mindre aktiebolag att en närmare samordning är omöjlig? För att besvara denna fråga måste man först bestämma sig för vilket syfte redovisningen har i mindre aktiebolag.

Kretsen mindre aktiebolag är inte homogen. Den rymmer en stor mängd riktigt små företag som ägs av en enda person eller har en mycket begränsad ägarkrets. Dessa småföretag har inga eller ett litet antal anställda utanför ägarkretsen. Omsättningen understiger ofta tre miljoner kronor per år. För dessa småföretag finns det inget ägarintresse av externredovisningen motsvarande det som aktiemarknaden har i ett noterat företag. Inte heller finns det något särskilt intresse av redovisningen hos eventuella anställda som går utöver det intresse de anställda har i sin egenskap av borgenärer. Båda ägare och anställda får den information om verksamheten de behöver på annat sätt än genom den offentliga redovisningen. Istället är det för de mindre företagen i kategorin i huvudsak två andra intressenter som har ett intresse av redovisningen – borgenärer och Skatteverket.

Även om de riktigt små företagen antalsmässigt dominerar kategorin finns det andra företag med andra förutsättningar. Kategorin kan rymma betydligt större företag än de här beskrivna småföretagen. Företag med fler anställda, större omsättning, mer spridd ägarkrets kan naturligtvis ha fler redovisningsintressenter med större behov av mer precis finansiell information. Det är emellertid inte nödvändigtvis så att förutsättningarna ändras dramatiskt för att företaget har några tiotal anställda och en omsättning som överstiger 10 Mkr. Många företag av denna storlek har en okomplicerad affärsverksamhet. Och även för företag av denna storlek är det normala att ägarkretsen är begränsad. Aktiebolagsgruppens bedömning är att behovet av information för många sådana företag kan tillgodoses av reglerna för mindre aktiebolag.

Hur ska man då hantera den risk som finns för att ett företag som formellt tillhör kategorin tillämpar reglerna, trots att företaget med hänsyn till verksamhetens komplexitet och intressenternas behov inte borde göra det. Det finns i förslaget några instrument för att förhindra att detta sker. Ett är den s.k. förbudslistan i det allmänna rådet, som anger att företag av en viss art eller som genomför en viss typ av transaktioner inte får tillämpa reglerna, trots att de uppfyller storlekskriterierna. De kanske viktigaste instrumenten ligger emellertid i det krav på konsekvent tillämpning som reglerna innebär. Ett företag som tillhör kategorin och valt att tillämpa reglerna är hänvisad till de redovisningsprinciper som är tillåtna enligt reglerna. Det innebär samtidigt att flera principer som är tillåtna för större företag inte kan tillämpas av mindre aktiebolag. Enligt Aktiebolagsgruppens bedömning kommer detta att leda till att många företag som har de administrativa rutinerna för att tillämpa ett mer kvalificerat regelverk med mer avancerade redovisningsprinciper kommer att göra det av eget fritt val. De har helt enkelt inget att vinna på en mer förenklad redovisning.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Redovisningsreglerna för mindre aktiebolag är alltså i första hand avsedda att tillgodose behoven hos borgenärer och Skatteverket. Frågan är då om det finns några principiella skillnader mellan borgenärernas och Skatteverkets behov.

En borgenär kan t.ex. vara en bank eller en annan långgivare, det kan vara staten och det kan vara en kund, en leverantör eller de anställda. Det gemensamma för en borgenär är att han har ett fordringsanspråk på bolaget. Till skillnad från en ägare har borgenären ingen rätt till del i bolagets vinst. Borgenärens behov av finansiell information skiljer sig därför från ägarens. Innan han blir borgenär vill han veta om det finns goda förutsättningar för att han ska få tillbaka sina pengar. Därefter behöver han finansiell information för att följa upp sin rätt och bedöma när han eventuellt ska vidta åtgärder. Borgenären behöver inte kunna göra exakta bedömningar av resultat och ställning. Det är tillräckligt om den finansiella informationen är sådan att det i rimlig utsträckning går att värdera risken för att gäldenären inte kommer att kunna fullgöra sina åtaganden. Av särskilt intresse är naturligtvis risken för att gäldenären inte över huvud taget ska kunna fortsätta sin verksamhet. För att tillgodose borgenärernas behov är det enligt Aktiebolagsgruppens mening fullt tillräckligt med en traditionell redovisning, byggd på anskaffningsvärden, juridisk form och rimlig försiktighet. Allra störst betydelse för borgenären har möjligheten att förstå redovisningen och att jämföra ett företag med ett annat liknande. Standardiseringen i sig är alltså mycket viktigare än vilken standard som etableras.

Hur skiljer sig då borgenärens behov av finansiell information från Skatteverkets. Enligt aktiebolagsgruppens mening finns det inga avgörande skillnader. Liksom för borgenärerna är det viktigaste för Skatteverket att redovisningen är enkel att förstå. Det fattas nämligen varje år hundratusentals beskattningsbeslut som grundar sig på redovisning. Därutöver är det viktigt att redovisningsreglerna är av god kvalitet så att risken för missbruk minimeras.

Generellt kan det sägas att det egentligen inte är ett problem för beskattningen om man inom redovisningen betonar försiktighet på bekostnad av en mer korrekt resultatredovisning, så länge det ställs krav på konsekvens. Utan sådana krav ökar risken för missbruk. Att försiktighet inte är ett problem för de fiskala intressen visas av att många av de särskilda skatteregler som finns syftar till att ge företagen möjlighet till senarelagd intäktsredovisning eller en tidigarelagd kostnadsredovisning, än vad som godtas enligt redovisningsreglerna.

Sammantaget gäller alltså som gruppens uppfattning att det för mindre aktiebolag inte finns några principiella skillnader mellan redovisning och beskattning som omöjliggör ett närmare samband.

Fördelar och nackdelar med ett närmare samband

Debatten om sambandet mellan redovisning och beskattning har pågått länge och argumenten för och emot är väl kända.

Till fördelarna med ett starkt samband brukar räknas att det förenklar för företagen i allmänhet och de mindre företagen i synnerhet. För de fiskala intressena är det en fördel att beskattningen tar sin utgångspunkt i ett årsbokslut som reviderats. Ett nära samband brukar också sägas förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter. Sambandet är också ett sätt att

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

begränsa antalet regler. I många länder som har ett svagare samband är antalet särskilda skatteregler om periodisering och värdering ofta många. Slutligen har det sagts att ett nära samband förbättrar redovisningsstandarden eftersom de traditionellt svaga sanktionerna på redovisningsområdet stötts av Skatteverkets granskning, även om denna inte primärt är inriktad på att finna fel i redovisningen.

Det finns också väl kända nackdelar med ett starkt samband. Redovisningsreglerna är inte alltid lämpligt utformade för att kunna ligga till grund för mer rättsliga bedömningar. De har ofta varit mer vaga än motsvarande beskattningsregler och bygger inte sällan på subjektiva bedömningar, som det egentligen inte är möjligt att verifiera med någon högre grad av säkerhet. Detta leder till att företagen får en stor frihet att själva utforma sin skattebas. Det kan också leda till rättsosäkerhet när redovisningen blir föremål för prövning i ett mål om beskattning. Ett annat argument mot ett starkt samband är att systemen då kan komma att negativt påverka varandra. Särskilt har företrädare för redovisningen hävdats att de skattemässiga kraven på redovisningen leder till en sämre redovisning. Det finns också flera exempel på att redovisningsregler utformats i syfte att undvika skatteeffekter som följer av en från företagsekonomiska utgångspunkt riktig redovisning. Utvecklingen av redovisningsreglerna hämmas alltså samtidigt som grundidén – att beskattningen ska bygga på sunda företagsekonomiska principer – riskerar att bli en illusion.

Argumenten för och emot en närmare koppling än den vi har idag är i stort sett samma argument som allmänt kan anföras för och emot ett starkt samband. Antalet regler som tillämparna måste känna till kan minska. I vilken utsträckning beror på hur systemet ser ut. Om samband införs på ett område som nu är frikopplat borde effekten kunna bli att antalet regler i praktiken halveras. Om det är frågan om ett område inom vilket det råder s.k. formell koppling kan effekten bli större. På ett sådant område finns förutom regler om hur en post ska hanteras i redovisningen respektive i beskattningen också regler om vad företaget ska göra i redovisningen för att få utnyttja de förmåner den skatterättsliga regeln ger. Regelverket blir med ett närmare samband uppenbarligen också enklare att förstå. För att illustrera detta ska här bara nämnas regler för avskrivning av inventarier. För närvarande finns åtminstone fyra olika avskrivningsprinciper som den måste lära sig som vill behärska systemet (planlig avskrivning, räknenskapsenlig avskrivning – huvud- och alternativregel samt restvärdeavskrivning).

Finns det då några stora nackdelar med att eliminera de skillnader som finns idag? För att besvara denna fråga måste man se lite närmare på vilka åtgärder som måste genomföras för att minska skillnaderna.

Aktiebolagsgruppen har funnit att det finns några förutsättningar som måste uppfyllas för att ett närmare samband mellan redovisning och beskattning ska kunna genomföras. De gemensamma reglerna måste:

- a) i mindre utsträckning än dagens redovisningsregler utgå från företagsledningens subjektiva bedömningar,
- b) ge mindre utrymme för att välja redovisningsprincip än vad som gäller idag, och

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

c) i större utsträckning än vad som idag gäller för de särskilda skattereglerna bygga på företagsekonomiska synsätt.

Med detta som utgångspunkt har Aktiebolagsgruppen gjort en genomgång av de större skillnader som idag finns och lämnat förslag på regler som kan bli nya gemensamma regler. En närmare redogörelse för frågor som behandlats och vilka överväganden gruppen gjort framgår av avsnitt 10.

Enligt Aktiebolagsgruppen finns det inte vare sig inom beskattningen eller redovisningen några avgörande invändningar mot de förändringar som måste genomföras för att systemen ska kunna närma sig varandra. I vissa avseenden är det gruppens uppfattning att de regler som kan komma fram ur en gemensam ansats har förutsättningar att bli bättre än de regler som gäller idag. Framför allt handlar det om att redovisningsreglerna får en fastare form för att svara upp mot de skatterättsliga behoven av tydlighet och likformig tillämpning. Detta är i grunden bra för redovisningen eftersom det ökar standardiseringen. För skatterättens del skulle det innebära att man får efterge en del särregleringar som finns idag t.ex. när det gäller avdragsrätt vid nedskrivning av fastigheter och maskiner och inventarier. Det innebär att beskattningen närmar sig ett mer renodlat företagsekonomisk synsätt. Det är gruppens uppfattning att detta med de föreslagna reglerna kan ske utan risk för missbruk.

7. Förenkling genom förbättrad pedagogik

Problemet

Redovisningsreglerna för icke-noterade företag finns idag dels i årsredovisningslagen, dels i ett stort antal kompletterande normer. De sistnämnda kan vara betecknade allmänt råd, rekommendation, uttalande m.m. beroende på när de har tillkommit och vilken organisation som har givit ut dem.

Den struktur som idag finns på redovisningsreglerna skapar problem för användarna. Ett första problem är just att reglerna är utspridda i olika normer. Den tillämpare som vill veta vad som gäller måste leta på många ställen. Även en van regeltillämpare blir i en tolknings-situation ofta osäker på om alla relevanta normer har hittats.

Ett närliggande problem är att det är svårt att avgöra hur olika normer förhåller sig till varandra. Det kan ibland gälla förhållandet mellan lagstiftning och kompletterande normgivning. Mer vanligt är att de frågor som uppstår gäller hur olika kompletterande normer förhåller sig till varandra. Dessa problem har uppstått genom att den kompletterande normgivningen vuxit fram under en lång tidsperiod och att någon samlad översyn inte skett.

En bidragande orsak till att redovisningsreglerna är svårtillämpade är förändringstakten. De bokslutsregler som gäller idag är alla, mer eller mindre, utformade med internationella förlagor som utgångspunkt. Ett problem är att dessa förlagor inte är skrivna med små företags

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

verksamhet för ögonen. Kopplingen till den internationella normgivningen har emellertid också inneburit att förändringstakten under framför allt de senaste åren blivit alltför hög.

En ytterligare orsak till att det är svårt att se hur reglerna förhåller sig till varandra är naturligtvis att flera organisationer är inblandade i normgivningen. Dessutom förekommer det att organisationer vars företrädare har att tillämpa normerna i betydande omfattning publicerar sina respektive uppfattningar om vad som i olika avseenden utgör god redovisningssed. I de fall det inte är frågan om återgivande av befintliga tolkningar från normgivarna kan tillämpningen försvåras.

Åtgärder

Förslaget till förenklade redovisningsregler för enskilda näringsidkare bryter med den tradition som funnits i Sverige. Skillnaden är framför allt att reglerna har ambitionen att vara vad som internationellt kallas "one shop stop". Målet är alltså att användarna i princip endast ska behöva tillämpa ett regelverk och samtliga regler som gäller för företagets bokslut ska samlas på ett ställe. För att åstadkomma detta är det inte tillräckligt att skriva kompletterande normgivning som behandlar alla de frågor som måste behandlas för företagskategorin. Denna normgivning måste också presenteras tillsammans med de relevanta lagreglerna. Först då kan användarna få en helhetsbild av vad som gäller.

Aktiebolagsgruppen har ställt sig frågan om det är möjligt och lämpligt att öppna en "one shop stop" även för de mindre aktiebolagen. Gruppen har funnit att detta inte bara är möjligt och lämpligt, utan att det är nödvändigt. Det är nu hög tid att regelgivarna tar sitt ansvar för att reglerna inte bara blir materiellt riktiga och fullständiga, utan även för att det totala regelverket blir av rimlig omfattning, presenteras på ett sätt som är acceptabelt ur användarsynpunkt och att förändringstakten i regelgivningen hålls på en sådan nivå att företagen och andra tillämpare får godtagbara möjligheter att anpassa sig till dessa förändringar.

Det bör framhållas att det är enklare sagt än gjort att bygga upp och bevara ett samlat regelverk som ska ersätta all den normgivning som finns idag. Inte minst är det en stor uppgift att även över tiden vårda regelverket, så att det inte åter växer över alla breddar. Det kräver nämligen ett nytt förhållningssätt av både normgivare, användare och de övriga organisationer som verkar i redovisningens närhet. Om man ser tillbaka på hur dagens situation har uppkommit ser man att utvecklingen mot ett omfattande och disparat regelverk gått via punktvisa insatser av normgivare och andra. Ofta avser normgivningen frågor som snarare handlar om tillämpning av regler än av normgivning. Säkert finns det skäl att ifrågasätta om alla de ställningstaganden som publicerats som normer gäller problem som är av den digniteten att normgivning är den rätta åtgärden. Man kan emellertid inte komma ifrån att normerna vanligen tillkommit efter framställningar eller signaler om att det finns ett behov från redovisningsintressenter (ibland företag men oftare revisorer eller Skatteverket eller domstolar) eller som en reaktion på att utvecklingen på ett allvarligt sätt gått åt fel håll. Inte så lite av den normgivning som finns idag har t.ex. tillkommit för att tydliggöra att en redovisningspraxis som utvecklats inte är förenlig med lagbestämmelser.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Ett kortare och mer övergripande regelverk ställer större krav på tillämparna. Regler är som framgått ofta en reaktion på oönskat beteende. För att regelverket ska kunna hållas kort krävs att tillämparna klarar av att lösa sin uppgift utan hjälp av ytterligare normgivning. För att detta ska lyckas måste det finnas en gemensam syn på hur tillämpningsfrågor ska lösas och en vilja och förmåga att hävda att även mer övergripande regler gäller och ska följas. Etableras inte en sådan gemensam syn på tolkning och tillämpning kommer endera av två saker att hända. Antingen kommer regelverken för de större företagen att användas som utfyllnad av de kortare småbolagsreglerna. Då har förenklingssträvandena misslyckats. Eller kommer normgivare eller andra närliggande organisationer att återigen börja uttala sig i tillämpningsfrågor. Även denna utveckling innebär att försöken att korta och förenkla regelverket misslyckats.

Aktiebolagsgruppen sammanfattande bedömning är att det nu är nödvändigt att arbeta fram ett samlat och i princip heltäckande regelverk för mindre aktiebolag.

8. Förenkling genom begränsning av alternativ

Inom redovisningen finns inte sällan flera olika tillåtna principer för att redovisa en viss transaktion eller för att värdera en post. Att det blivit så har många orsaker. Redovisningen utvecklas under starka influenser från internationella normgivare. Internationell normgivning bygger ofta på kompromisser och ett vanligt sätt att kompromissa är att tillåta flera alternativ. Nationellt förekommer det att förenklade principer tillåts för mindre företag eller av praktiska skäl för större företag. Motviljan mot att förbjuda en teoretisk mer korrekt redovisning leder då till att både den förenklade principen och den teoretiskt riktiga blir tillåtna.

Valfrihet är naturligtvis något i sig gott. På redovisningsområdet har valfriheten dock medfört problem. Problemen kan beskrivas enligt följande.

Valfrihet motverkar standardisering. Syftet med att reglera redovisningen med lagbestämmelser och kompletterande normgivning är att standardisera den finansiella informationen. Standardiseringen är nödvändig för att den finansiella informationen ska kunna användas som ett verktyg i olika samhällsviktiga funktioner. Kreditgivning och annan finansiering av affärsverksamhet, beskattning och civilrättsliga skyddsregler är de viktigaste exemplen på system som förutsätter standardiserad finansiell information. Vilken grad av valfrihet som bör tillåtas när det gäller redovisningsprinciper är bl.a. beroende av kunskapen hos dem som ska använda den finansiella informationen. Utvärdering av finansiell information i mindre företag är, oavsett om det gäller kreditgivning eller beskattning, en masshantering. Det beror på att företagen, och därmed de beslut som grundas på den finansiella informationen, är många. Att det är fråga om en masshantering gör också att det inte är lämpligt att låta företagen styra valet av redovisningsprinciper i alltför hög utsträckning. Det är viktigare att alla gör på samma sätt än att ett företag tillämpar avvikande principer för att de bättre återspeglar verksamheten i just det företaget.

Valfriheten leder till att antalet regler ökar och gör att reglerna blir mer komplexa. Normalt borde det finnas ett samband mellan en stor frihet att göra vad man vill och ett litet antal

RAPPORT

Datum

2005-04-11

Dnr 407961-04/113

regler. Inom redovisningen är det inte så. Trots att syftet ofta är att ge företagen frihet att välja en lämplig princip är reglerna många och komplicerade. Varje princip kräver regler som anger att principen är tillåten och hur den ska tillämpas. När det finns flera tillåtna principer behövs det också regler som anger när man får byta och vad man då ska göra. Ofta följer det också konsekvenser med ett principval. Regler krävs därför för att ange vilka konsekvenser på ett annat område som ett principval ger. Ett gott exempel på det här beskrivna problemet är reglerna om redovisning av s.k. pågående arbeten (BFNAR 2003:3 p. 24 –39).

BFN har bl.a. som en följd av de här beskrivna problemen valt en annan väg för redovisningsnormgivningen. Utgångspunkten för det totala regelverket är att det ska finnas fyra separata regelverk. Varje företag kan genom sin storlek eller genom verksamhetsform kvalificera sig för att få tillämpa ett av de fyra regelverken. Inom varje regelverk ska valfriheten vara mycket begränsad. Det företag som vill välja en annan mer avancerad redovisningsprincip som finns i ett regelverk för större företag kan göra det. Då måste emellertid företaget välja samtliga de regler som finns i detta regelverk. Egentligen är det alltså inte frågan om att förbjuda företag att använda sig av mer avancerade redovisningsprinciper. Istället är det ett generellt krav på konsekvens som ställs upp genom indelningen i separata regelverk. Det företag som väljer att mer noggrant försöka redovisa en viss post måste visa samma noggrannhet för samtliga poster. Detta krav på konsekvens är viktigt för att redovisningen sammantaget ska ge en balanserad och nyanserad bild av företagets resultat och ställning.

Det förslag som aktiebolagsgruppen lämnar svarar mot den övergripande inriktning som BFN beslutat sig för att följa. Valfriheten i det föreslagna allmänna rådet är alltså mycket begränsad. Några exempel på de begränsningar som finns ska lämnas här. För pågående arbeten finns idag två tillåtna principer. Enligt de föreslagna reglerna ska endast en princip för respektive arbeten på löpande räkning och arbeten på fast räkning vara tillåten. Ett företag som följer reglerna i förslaget får vidare inte:

- a) redovisa leasingkontrakt som finansiella,
- b) marknadsvärdera,
- c) ta hänsyn till restvärden vid avskrivning, och
- d) aktivera poster som avser egenupparbetade immateriella tillgångar.

I ett avseende innehåller reglerna emellertid valfrihet. Det gäller förtydligandet av väsentlighetsprincipen som framgår av nästa avsnitt. På många områden har arbetsgruppen ansett det värdefullt att undanta ett företag från vissa krav, om dessa krav endast skulle påverka redovisningen i begränsad omfattning. Dessa undantag som anses vara ett utflöde av väsentlighetsprincipen har gruppen ansett inte skulle vara obligatoriska. I reglerna markeras valfrihet regelmässigt med orden "får" eller "behöver inte". En tvingande regel markeras med "skall" eller "måste".

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

9. Förenkling genom tydliga väsentlighetsregler

Allmänt

En annan teknik för förenkling som tillämpas flitigt i förslagen för enskilda näringsidkare är att systematisk utforma konkreta regler med väsentlighetsprincipen som grund. Målet är att företag som sällan ställs inför ett redovisningsproblem ska kunna bygga upp sin redovisning utan hänsyn till problemområdet. På så sätt kan företagets tid och kraft i redovisningsarbetet ägnas åt de poster som har större betydelse för den finansiella informationens kvalitet.

De flesta är överens om att väsentlighetsprincipen är nödvändig när en komplex verklighet ska beskrivas genom finansiell information. Utan väsentlighetsprincipen skulle företagens arbete försvåras och den finansiella informationen skulle lätt bli svåröverskådlig. Att väsentlighetsprincipen gäller inom redovisningen är okontroversiellt. Däremot råder det delade meningar om vad den innebär och när den kan tillämpas. Hur ”fel” kan man göra? Gäller principen även när inkomster och utgifter utelämnats eller gäller den bara vid periodiseringsfel och felaktig klassificering? Dessa och andra frågor diskuteras ofta inom redovisningen. Det har heller aldrig klarlagts om och i vilken utsträckning väsentlighetsprincipen kan tillämpas vid beskattningen. Det finns dock rättsfall som antyder att principen har tillämpning vid beskattningen genom sambandet mellan redovisning och beskattning (RÅ 1994 ref. 2)

Kort och förenklat kan väsentlighetsprincipen sägas innebära att ett företag inte måste redovisa korrekt om den ”felaktiga redovisningen” ger så begränsade skillnader i förhållande till den ”riktiga redovisningen” att det saknar betydelse. Frågan är naturligtvis: betydelse för vem? Ett rimligt svar är: betydelse för den som har att fatta beslut med den finansiella informationen från företaget som grund. Även med detta förtydligande står det emellertid klart att det helt saknas en operativ och gemensam syn på vad väsentlighetsprincipen innebär. Avsaknaden av en mer operationell tillämpning av principen förringar naturligtvis dess värde i allmänhet och dess värde som ett instrument för förenkling i synnerhet.

När väsentlighetsprincipen behandlats inom redovisningsnormgivning eller doktrinen har ambitionen ofta varit att finna en teoretiskt hållbar definition av principen. Aktiebolagsgruppen har inte haft några sådana ambitioner. Gruppens arbete i denna del har istället inriktats på att operationalisera principen. Skälet är att väsentlighetsprincipen kan tjäna som ett instrument för förenkling först då det finns en gemensam och operationell tillämpning av principen.

De regler som aktiebolagsgruppen föreslår med väsentlighetsprincipen som grund bygger på några olika metoder. Gemensamt för dessa metoder är att de utgår från faktiska eller relativa belopp och konkret anger vad som ska gälla inom ett visst område. Inledningsvis har målet varit att tillämpa en metod konsekvent för alla situationer och att beloppen ska vara desamma oberoende av vilken post det är frågan om. När arbetet har fortskridit har detta emellertid visat sig vara mindre lämpligt. Anledningen är att olika poster har olika karaktär och att det ibland varit naturligt att tillämpa den valda beloppsmässiga väsentlighetsprincipen på varje transaktion. Så är förslaget t.ex. utformat när det gäller allmän inkomst- och

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

utgiftsperiodisering. Här är regeln att en inkomstpost inte behöver periodiseras om den uppgår till högst 5000 kr. För att effekterna av en sådan regel inte ska bli alldeles för stora har den kompletterats med en begränsningsregel. Periodisering får underlåtas med högst ett belopp som motsvarar 10 procent av företagets egna kapital vid ingången av räkenskapsåret. I andra fall har det varit mer naturligt att låta posten sammantaget ligga till grund för väsentlighetsbedömningen. Så har reglerna för varulager utformats. För varulager gäller att ett företag inte behöver redovisa något varulager om inköpspriset (för egentillverkade inköpspriset och direkta tillverkningskostnader) inte överstiger 25 000 kr.

Fördelar och nackdelar med tydliga väsentlighetsregler

Det finns enligt Aktiebolagsgruppens mening stora fördelar som följer med tekniken med tydliga väsentlighetsregler.

En första viktig fördel är att det etableras en sådan gemensam och operationell syn på vad väsentlighetsprincipen innebär i praktiken. Detta är viktigt för de företag som ska leva med reglerna, men det är också viktigt för andra som i olika sammanhang ska tillämpa reglerna och – inte minst – för dem som ska förstå den finansiella informationen. Enkelt kan fördelen beskrivas som att alla vet vad som gäller och därför inte behöver ägna egen tid och kraft åt att fundera ut just det (eller att tvista med andra om det).

En andra fördel är att många företag kan bortse från vissa komplexa områden. Ett exempel på detta kan hämtas från området varulager. Det är också exempel på redovisningsproblem som inte sällan kan dyka upp i företag och orsaka besvär, trots att deras påverkan på resultat och ställning inte behöver vara stor. Ett exempel kan illustrera. – I ett hantverksföretag uppstår ofta ett varulager, trots att verksamheten är renodlat tjänsteproducerande. En målare har färg eller tapeter som blivit över vid tidigare uppdrag. Den tid och energi som går åt om varulagret i detta företag ska värderas på ett korrekt sätt kan inte motiveras om värdet är lågt. I ett sådant företag kan det ofta enkelt konstateras om lagervärdet under i företaget normala förhållanden inte överstiger 25 000 kr. Företaget behöver då inte engagera sig i att bygga upp rutiner för varulagerredovisning, att inventera osv. Inköpen till lagret hanteras löpande som kostnader.

Det finns också nackdelar med förtydligande väsentlighetsregler. En sådan nackdel är naturligtvis att reglerna blir mer mekaniska än en mer fri väsentlighetsprincip och att det därför inte finns samma möjligheter att anpassa prövningen till omständigheterna i det enskilda fallet. Detta är emellertid en nödvändig följd av att standardiseringen kommer att gälla även väsentlighetsprincipen. Det är också en stor fördel om det klargörs att väsentlighetsprincipen gäller också vid beskattningen inom det kopplade området och vad den innebär. Det förenklar både för företag och för Skatteverket att det finns en gemensam uppfattning i dessa frågor.

En annan nackdel gäller tekniken för att uttrycka väsentlighetsprincipen. För att reglerna ska bli operationella krävs att de uttrycks i belopp eller i relationer (av belopp). Om reglerna utformas på ett okänsligt sätt kan detta innebära att den som ska veta om den får använda sig av väsentlighetsregeln först måste beräkna skillnaden mellan en korrekt redovisning och en redovisning med stöd av väsentlighetsregeln. Det är naturligtvis ingen förenkling.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Aktiebolagsgruppen är väl medveten om detta problem och har arbetat aktivt för att finna en lösning på problemet. De föreslagna lösningarna kan kortfattat beskrivas enligt följande.

I vissa regler används orden "normalt" och "antas" för att markera att en prövning ska vara mer övergripande. Det är inte meningen att ett företag eller någon som granskar redovisningen ska pröva förhållande i varje enskild situation. Istället är avsikten att prövningen ska ske utifrån vad som normalt gäller i företaget. Om företaget under flera år haft ett varulager som inte överstiger 25 000 kr är det inte meningen att det ska behöva ta upp lagret under ett år bara för att inköpspriset under detta år uppgick till 27 000 kr. Först när förhållandena ändrats så att det kan anses normalt att lagervärdet överstiger 25 000 kr måste företaget börja redovisa ett lager.

I andra regler har den beloppsmässiga bedömningen knutits till en viss tidpunkt. Detta innebär att prövningen endast behöver ske vid ett enstaka tillfälle per år (eller ibland med längre periodicitet). Det gäller t.ex. för begränsningsregeln för periodisering av inkomster. Periodisering kan underlåtas av fakturor som inte överstiger 5 000 kr om det belopp som inte periodiseras sammantaget inte överstiger 10 procent av företagets egna kapital. Prövningen avser det egna kapitalet vid utgången av föregående räkenskapsår och det belopp som kan utläsas av årsredovisningen gäller således under hela det påföljande året. Det kan knappast hävdas att förenklingseffekterna av en sådan regel motverkas av komplicerade beräkningar.

Slutligen bör det framhållas att beräkningsproblem ofta medför att förenklingseffekterna blir små för de företag som ligger nära gränsen för att få tillämpa väsentlighetsregeln. Detta innebär emellertid inte att väsentlighetsreglerna inte kan ha ett stort värde för väldigt många företag. En mycket stor andel av de företag som kan tillämpa regelverket är mycket små. För många av dessa kan man enkelt konstatera att beloppen som föreslås är av en sådan storlek att många komplicerade redovisningsproblem försvinner för företaget. Det är också för dessa företag som tekniken med förenkling genom förtydligande väsentlighetsregler har störst betydelse.

RAPPORT

Datum
 2005-04-11

Dnr 407961-04/113

En sammanställning av de beloppsmässiga förenklingsreglerna visas här.

Område	Regeln gäller	Belopp m.m. 1)	Pröva på	Effekt	Begränsning
Inkomster	Allmän förenklingsregel	5 000 kr	Per faktura	Hela intäkten tas vid fakturering	10 procent av eget kapital
	Ränta	5 000 kr	Sammantagen ränteinkomst i företaget	Intäkt = räntan tillgänglig	Ingen
Utgift	Allmän förenklingsregel	5 000 kr	Per faktura	Hela kostnaden tas vid faktura	10 procent av eget kapital
	Ränta	5 000 kr	Sammantagen ränteutgift i företaget	Kostnad = Räntan betalas	Ingen
	Återkommande årliga utgifter	Ingen	Normala variationer över åren	Varje räkenskapsår belastas med ett års kostnad	Högst 20 % variation mellan åren
Varulager	Allmän förenklingsregel	25 000 kr	Hela lagret	Inget varulager redovisas	Ingen
	Bestämd mängd	Underordnad betydelse	Normala variationer över åren	Tillgången redovisas till samma värde årligen	Högst 20 % variation mellan åren
	Andra utgifter än inköpspris	10 procent	Tillkommande utgifter i förhållande till inköpspris	Utgifter redovisas som kostnad	Ingen
Tillgång	Mindre värden	10 000 kr	Per inventarium	Utgifter redovisas som kostnad	Ingen
	Kort tid	Nyttjandeperiod högst 2 år	Per inventarium	Utgifter redovisas som kostnad	Ingen
	Bestämd mängd	Underordnad betydelse	Normala variationer över åren	Kostnaden redovisas till samma belopp årligen	Högst 20 % variation mellan åren
	Andra utgifter än inköpspris	10 procent	Tillkommande utgifter i förhållande till inköpspris	Utgifter redovisas som kostnad	Ingen
Avsättning	Legala åtaganden	25 000 kr	Per åtagande	Ingen avsättning behöver redovisas	Aldrig avsättning för åtaganden som förväntas infråas efter 10 år.

Not. 1) I förekommande fall exkl. moms.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

10. Förenkling genom gemensamma regler för redovisning och beskattning

Av avsnitt 6 framgår att aktiebolagsgruppen anser att ett starkare samband mellan redovisning och beskattning skulle kunna leda till förenklingar för mindre aktiebolag. Frågan är då på vilka områden som ett närmare samband skulle kunna åstadkomma förenklingar. Störst effekt borde man få med förändringar som gäller flertalet företag och på områden som idag orsakar problem. Aktiebolagsgruppen har identifierat fyra områden som särskilt viktiga. I detta avsnitt utvecklar gruppen sin syn på vilka förändringar som borde kunna ske inom vart och ett av dessa nyckelområden. I det följande avsnittet finns en fullständig men mer kortfattad beskrivning av samtliga gruppens förslag till ändringar.

De förslag som behandlas i detta avsnitt gäller:

- a) av-, ned- och uppskrivningar på anläggningstillgångar,
- b) tidpunkten för intäktsredovisning,
- c) redovisning av varulager, och
- d) koncernbidrag, aktieägartillskott och utdelning

Av-, ned- och uppskrivningar på anläggningstillgångar

En fråga som berör de flesta företag är hur materiella anläggningstillgångar ska hanteras i redovisning och beskattning. Det gäller alltså framför allt av-, ned- och uppskrivningar. Här finns för närvarande olika regelsystem för inventarier, byggnader, markanläggningar och mark. I ett första underavsnitt behandlas i enlighet med den uppdelning som gäller inom beskattningen inventarier. Begreppet inventarier används som samlingsbeteckning för materiella tillgångar som maskiner och inventarier samt för förvärvade immateriella tillgångar. Byggnader, markanläggningar och mark behandlas i särskilda efterföljande underavsnitt.

Inventarier

Bakgrund

Reglerna om avskrivning av inventarier har ändrats flera gånger. I kommunalskattelagen gällde från början *planenlig avskrivning*, vilket innebar att tillgången skrevs av utifrån en plan. Planen byggde på att anskaffningsvärdet skulle skrivas av under den tid tillgången var ekonomiskt användbar. Från 1938 var det möjligt för aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker och försäkringsbolag att tillämpa *fri avskrivning*, vilket innebar att avskrivning medgavs med samma belopp som i räkenskaperna. Denna metod avskaffades 1955 och ersattes då med *räkenskapsenlig avskrivning*. Metoden byggde i hög grad på vad som då var gällande i redovisningen. *Restvärdeavskrivning* tillkom för jordbruk 1972 och gäller sedan 1981 även för inkomstslaget rörelse. Från början fanns ett krav på att de skattemässiga avskrivningarna skulle motsvara avskrivningarna i redovisningen även vid tillämpning av restvärdemetoden (formell koppling). Detta krav togs emellertid bort 1981.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Redovisningsreglerna för materiella anläggningstillgångar har liksom redovisningen i övrigt utvecklats i snabb takt under de senaste årtiondena. Idag finns redovisningsreglerna i 4 kap. ÅRL och normgivningen i BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar, som är en anpassning för mindre och medelstora företag av Redovisningsrådets rekommendation RR 12 Materiella anläggningstillgångar.

Varje anläggningstillgång hanteras för sig. Avskrivning ska ske systematiskt enligt en plan. Avskrivning måste alltid ske för tillgångar som i princip minskar i värde, alltså även i det fall att den enskilda tillgången har ökat i värde. Avgörande för hur lång avskrivningstiden ska vara är tillgångens nyttjandeperiod i företaget. Avskrivning ska ske på skillnaden mellan anskaffningsvärdet och tillgångens restvärde. Avskrivningen påbörjas när tillgången är färdig att tas i bruk och under det första året får avskrivning ske endast med ett belopp som motsvarar den tid tillgången kunnat brukas under förvärvsåret. Nedskrivningar minskar och uppskrivningar ökar det avskrivningsbara beloppet. Företagen kan välja mellan att skriva av en tillgång enligt en och samma plan eller att dela upp den i komponenter som följer olika planer, om olika delar av tillgången har olika nyttjandeperiod. Avskrivning kan ske linjärt eller med tillämpning av en annan metod som bättre återspeglar användningen i företaget (degressiv, progressiv eller produktionsberoende). När tillgången avyttras redovisas försäljningsintäkten som en intäkt och det redovisade värdet som en kostnad. Tillgångar av mindre värde eller med kort livslängd kan direkt redovisas som en kostnad med stöd av den s.k. väsentlighetsprincipen.

När en tillgång har gått ner i värde och värdenedgången är bestående ska värdet skrivas ned. Ett aktiebolag som har en anläggningstillgång med ett bestående och tillförlitligt värde som överstiger tillgångens bokförda värde får skriva upp denna.

Under senare år har redovisningsreglerna blivit mer komplicerade. Särskilt avser detta de redovisningsregler som gäller för större företag. Som exempel kan nämnas att samtliga företag idag är skyldiga att bedöma om ett inventarium har ett restvärde. Avskrivning ska inte ske på restvärdet. Vidare gäller enligt de s.k. IFRS-reglerna ett krav på s.k. komponentavskrivning. Det innebär att företagen måste dela upp anläggningstillgångarna utifrån delarnas olika ekonomiska livslängd. Komponentavskrivning får allmänt anses vara mer komplicerat än avskrivning på hela anläggningstillgången, men det ger naturligtvis också en mer korrekt bild av hur tillgångens värde förbrukas.

Redovisningsrådet har utfärdat en rekommendation, RR 15 om redovisning av Immateriella tillgångar. BFN har inte anpassat denna för mindre och medelstora företag. De delar av rekommendationen som behandlar förvärvade immateriella tillgångar får dock anses utgöra god redovisningssed även för mindre och medelstora företag.

Vid beskattningen gäller (18 kap. IL) huvudmetoderna räknenskapsenlig avskrivning och restvärdemetoden. Till räknenskapsenlig avskrivning finns också en kompletteringsregel. Det finns många likheter mellan huvudregeln vid räknenskapsenlig avskrivning och restvärdemetoden. För båda fastställs avskrivningsunderlaget på likartat sätt. Utgångspunkten är värdet på inventarierna vid föregående beskattningsårs utgång enligt årsredovisningen (räknenskapsenlig avskrivning) eller enligt deklARATIONEN (restvärdemetoden). Justering sker för

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

värdet av under året anskaffade kvarvarande inventarier och för tidigare under tidigare år anskaffade inventarier som sålts under räkenskapsåret. Avskrivning sker enligt en degressiv metod, vilket innebär att avskrivningen procentuellt är lika stor för varje år. För räkenskapsenlig avskrivning gäller 30 procents avskrivning medan restvärdeometoden endast tillåter 25 procents avskrivning. Vid försäljning av ett inventarium tillämpas den s.k. nettometoden som innebär att avdrag medges med ett belopp som motsvarar köpeskillingen. Detta innebär att en realisationsvinst kommer att visa sig som en minskning i värde-minskningsavdragen och således blir periodiserad. Motsvarande gäller för en realisationsförlust. De skatterättsliga avskrivningsmetoderna uppställer inget krav på att avskrivning ska ske.

Kompletteringsregeln skiljer sig från de andra skattemässiga avskrivningsmetoderna. Avskrivningen enligt denna metod är linjär, vilket innebär att avskrivningsbeloppen är lika stora varje år. Detta beror på att anskaffningsvärdet och inte det utgående värdet på inventarierna utgör avskrivningsunderlag. För de företag som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning innebär kompletteringsregeln en möjlighet att helt skriva av ett inventarium på fem år. För de företag som tillämpar restvärdeavskrivning finns inte denna möjlighet, utan tillgångarna kommer att finnas med i avskrivningsunderlaget trots att avskrivningarna för just den tillgången är mycket små.

För ett företag som tillämpar restvärdeometoden påverkar en ned- eller uppskrivning inte beskattningen. Vid räkenskapsenlig avskrivning får avdrag göras om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet. Det finns alltså en möjlighet att ta hänsyn till värdenedgångar vid beskattning, men möjligheten är begränsad till det fall då det samlade värdet av inventarierna gått ned. Både upp- och nedskrivningar i redovisningen kan leda till att företaget tappar rätten till räkenskapsenlig avskrivning.

Fördelar och nackdelar med nuvarande system

Någon fullständig och samlad översyn av sambandet mellan redovisning och beskattning för inventarier har egentligen inte skett i modern tid. Det system vi har är istället ett resultat av punktvisa insatser. Enligt Aktiebolagsgruppens mening är det viktigt att framhålla att en utvärdering av systemet bör utgå från en helhetssyn. Om man eftersträvar ett system som på en gång är enkelt, neutralt och ger en rimligt fast tillämpning utifrån företagsekonomisk sunda principer är det inte tillräckligt att begränsa bedömningen till antingen de skatterättsliga eller den redovisningsmässiga avskrivningsmetoden. Det är heller inte tillräckligt att bara titta på av-, ned- och uppskrivningar. Även andra närliggande faktorer spelar en stor roll för om resultatet ska bli acceptabelt. Sådana faktorer är t.ex. hur anskaffningsvärdet bestäms och vilka tillkommande utgifter som ska läggas till anskaffningsvärdet. Om reglerna för hur anskaffningsvärdet ska bestämmas ger en komplicerad administration i företagen har dessa mindre glädje av att avskrivningsreglerna är enkla. Om företagen är tvingade att i redovisningen tillämpa komplicerade avskrivningsmetoder ger avvikande och förenklande skatteregler liten eller ingen inbesparing i administrativ börda.

Till att börja med kan det konstateras att det samlade regelverket på detta område på intet sätt är ett exempel på enkelhet. Redan det förhållandet att det finns skillnader mellan redovisning

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

och beskattning medför naturligtvis att företagens administrativa börda ökar. Frågan är om de andra skäl som kan finnas för en sådan ordning kan motivera detta. Till denna fråga återkommer vi nedan men redan nu kan det framhållas att skillnaderna i resultat vid tillämpning av redovisningsreglerna och beskattningsreglerna i många aktiebolag ofta blir förhållandevis små, åtminstone om man ser till det normala utfallet i företaget. Under enstaka år kan skillnaderna naturligtvis bli större. Komplexiteten i regelverket ökar genom att det finns tre metoder som är tillåtna vid beskattningen (huvud- och alternativregeln för räkningsenlig avskrivning och restvärdeometoden). Även mellan dessa metoder är skillnaderna i utfall inte särskilt stora och under alla förhållanden är det fråga om temporära skillnader. De betydelsefulla skillnaderna finns istället i de formella förutsättningarna för att använda respektive metod. Räkningsenlig avskrivning förutsätter "ordnad bokföring" och att ett avdrag av motsvarande storlek sker i räkenskaperna (formell koppling). Restvärdeometoden gör det inte. Inte heller i dessa avseenden är det emellertid alldeles enkelt att förstå motivet bakom skillnaderna. Möjligen är förklaringen till att det finns skillnader snarare historiska än sakligt motiverade.

Sant är emellertid att de skatterättsliga metoderna, om man bedömer frågan isolerat från vad som gäller i redovisningen och inte tar hänsyn till de olika alternativen i beskattningen, är förhållandevis enkla att tillämpa. Särskilt enkla är de naturligtvis för ett företag som inte behandlar sina inventarier individuellt i redovisningen. Idag är det emellertid ett krav i redovisningen att varje tillgång ska registreras i ett anläggningsregister och att det av detta register ska framgå de relevanta uppgifterna om tillgången.

En annan fördel med de skatterättsliga avskrivningsmetoderna är att de i vissa avseende är gynnsamma för företagen. Genom att de ibland tillåter väsentligt högre avskrivningar än vad som är företagsekonomiskt motiverat ger de en skattecredit till företagen. Alla företag får emellertid inte samma förmån av att ha gynnsamma avskrivningsregler. Störst fördel av reglerna har företag som till stora värden förvärvar inventarier som har betydligt längre nyttjandeperiod i företaget än den skattemässiga avskrivningstiden. Detta gäller för vissa typer av tillgångar, t.ex. fartyg, vissa fordon och större maskinanläggningar. Här kan skattecrediterna bli betydande. För många andra typer av tillgångar överensstämmer de skattemässiga och redovisningsmässiga avskrivningarna ofta. För några typer av tillgångar kan det till och med ifrågasättas om inte avskrivningsreglerna är mindre gynnsamma än vad som är företagsekonomiskt motiverat. Det kan t.ex. gälla för datorer, som (om de inte kvalificerar sig för direktavskrivning) skattemässigt måste skrivas av på fem år, trots att nyttjandeperioden är kortare. Det system som idag finns för skattemässiga avskrivningar kan alltså sägas behandla företag med olika tyngdpunkt i olika former av tillgångar på ett icke-neutralt sätt. Företag med vissa speciella typer av tillgångar gynnas på bekostnad av företag med andra typer av tillgångar. Bristerna i likabehandling gäller inte bara företag som har inventarier. Några skattecrediter motsvarande dem som vissa företag kan få inom ramen för de skattemässiga avskrivningsreglerna finns idag inte för företag som genom sin verksamhet i ingen eller i obetydlig utsträckning har inventarier, t.ex. handelsföretag och tjänsteproducerande företag.

Ett ytterligare problem med förhållandet mellan de skatterättsliga och redovisningsmässiga avskrivningsreglerna gäller den s.k. formella kopplingen, som finns inom ramen för reglerna

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

om räkenskapsenlig avskrivning. Den formella kopplingen innebär att avskrivningarna i redovisningen måste vara lika stora som de skattemässiga avskrivningarna för att avdrag ska medges. Längre har det hävdats att den formella kopplingen är ett problem för svenska företag. Det har sagts att internationella bedömare har svårt att förstå svenska företags redovisning eftersom det i dessa finns icke-företagsekonomisk motiverade avskrivningar. Denna problematik har naturligtvis liten relevans för mindre aktiebolag. Däremot leder utvecklingen inom redovisningen för de största företagen bort från redovisning av överavskrivningar och det är därför svårt att se någon annan lösning än att reglerna för räkenskapsenlig avskrivning kommer att behöva ändras. Sådana ändringar kommer naturligtvis också att påverka de mindre aktiebolagen, eftersom det är svårt att se att de grundläggande skattereglerna på viktiga punkter ska kunna innehålla skilda regler för stora och små företag.

För de mindre aktiebolagen är den formella kopplingen emellertid problematisk av andra skäl. I takt med att redovisningen utvecklas har skillnaderna mellan beskattning och redovisning blivit allt större. Exempel på den förfining som sker inom redovisningen och som leder till större skillnader i förhållande till beskattningen är komponentavskrivning, ökat inslag av nedskrivning och användande av restvärden samt byten av principer och retroaktiv omräkning av tillgångarnas värde. De ökande skillnaderna har gjort att förhållandet mellan redovisning och beskattning blivit ansträngt.

Den formella kopplingen är alltså problematisk av flera skäl. Dessa skäl är möjligen olika för små och stora företag. Samtidigt är det kanske så att den formella kopplingen inte kan avskaffas utan att ersättas av regler med motsvarande funktion. För mindre aktiebolag är ett alternativ till formell koppling en materiell koppling, dvs. att reglerna är desamma för redovisning och beskattning.

Sammantaget gäller alltså enligt Aktiebolagsgruppen följande. Det samlade regelverket för hantering av inventarier är onödigt komplicerat. Det kan ifrågasättas om de möjligheter som finns att optimera utfallet genom att växla mellan olika skattemässiga metoder kan motivera komplexiteten i systemet. Det kan vidare ifrågasättas om det egentligen finns några vägande skäl för att avskrivningsmetoderna ska skilja sig åt mellan redovisning och beskattning i mindre aktiebolag. Utvecklingen inom redovisningen innebär också att systemet kommer att behöva ändras. Enligt gruppens mening borde det finnas goda möjligheter att finna ett rimligt generöst system för hantering av inventarier som är enklare än det vi nu har. I nästa underavsnitt diskuteras hur ett sådant system skulle kunna se ut. Det bör framhållas att förslagen även i denna del främst bör ses som en principskiss för vidare diskussion. Den tid gruppen har haft till sitt förfogande har inte varit tillräcklig för att utvärdera alla aspekter av frågan om av-, ned- och uppskrivning.

Ett gemensamt system

För en arbetsgrupp med uppdraget att lämna förslag till förenklingar är en naturlig utgångspunkt för ett gemensamt system att det sammantaget ska leda till en enklare hantering för företag och andra som har att tillämpa reglerna. Ambitionen bör också vara att systemet inte ska vara så komplicerat som det nuvarande. De enklaste möjliga lösningarna bör alltså gälla som utgångspunkt. Samtidigt är det tydligt att de krav som finns inom redovisningen

RAPPORT

Datum

2005-04-11

Dnr 407961-04/113

innebär att en renodlad tillämpning av någon av de skatterättsliga metoder som finns idag inte kan komma ifråga. Det som framför allt skapar problem är risken för att för högt värderade tillgångar finns i balansräkningen, eftersom det inte finns något krav på avskrivningar eller möjlighet till individuell nedskrivning i skattereglerna. Sannolikt är det heller inte önskvärt från företagets sida att fullt ut tillämpa dagens skatteregler också i redovisningen eftersom ett gemensamt system kommer att få andra rättsliga effekter än skattemässiga. Alltför schablonmässiga (och skattemässigt gynnsamma) regler skulle kunna leda till att företag fick problem t.ex. med de aktiebolagsrättsliga reglerna om tvångslikvidation.

I praktiken hanteras idag de allra flesta inventarier enligt Aktiebolagsgruppens mening på ett likartat sätt av mindre aktiebolag. Det är vanligt att avskrivningstiden för ett inventarium är fem år. I de fall det finns avvikelser beror det oftast på att det är uppenbart att en sådan avskrivningstid för en viss typ av tillgång är felaktig. Det kan gälla större maskinanläggningar som regelmässigt används under en betydligt längre tid än fem år eller fartyg eller specifika fordon.

Enligt Aktiebolagsgruppens mening finns det mycket som talar för att ett enklare och gemensamt system för avskrivningar kan utgå från den praxis som synes ha etablerat sig. Övergripande kan målet sägas vara att avskaffa den helt fria planmässiga avskrivningen och att ersätta den med i förhållande till nu gällande redovisningsregler mer strukturerade avskrivningsmetoder, som samtidigt ger större förutsättningar att ta hänsyn till företagsekonomiska överväganden än de som finns med nuvarande skatteregler. En fördel är också att den formella kopplingen ersätts med en materiell koppling, vilket förenklar för tillämpare och redovisningsintressenter.

En första fråga som bör ställas är om avskrivningsreglerna bör utgå från individuell avskrivning, som i redovisningen, eller om avskrivningen bör vara kollektiv (utgå från pooler) som i beskattningen. Valet har betydelse inte bara vid avskrivning utan också för hur nedskrivningsreglerna ska utformas och för valet av metod för att redovisa avyttringar. Den metod som Aktiebolagsgruppen föreslår kan bäst beskrivas som en blandform. Utgångspunkten är visserligen individuell avskrivning. En mycket stark presumtion råder emellertid för att avskrivning ska ske på fem år och i praktiken kan det därför sägas att inslaget av individuell prövning och individuellt fastställande av plan är starkt begränsat. De regler som anger att man i vissa fall ska avvika från femårsregeln hänvisar också till bransch och företagspraxis och utgår således mer ifrån att det finns flera "pooler" än att i egentlig mening individuell prövning ska ske för varje tillgång.

Enligt Aktiebolagsgruppen är en linjär avskrivning det enklaste och gruppen föreslår därför att avskrivning alltid ska ske linjärt.

Avskrivningsreglerna i förslaget innebär att avskrivning ska ske under fem år om det inte är uppenbart att en annan tid bättre återspeglar tillgångens nyttjandetid i företaget. Genom att uppenbarhetsprövningen knyts till relevant och dokumenterad branschpraxis eller etablerad praxis i företaget kommer avskrivningstiderna i praktiken att styras av utvecklingen inom näringslivet samtidigt som det finns möjlighet att ifrågasätta en osund utveckling genom kraven på relevans och dokumentation. Det finns också en tröghet i systemet som innebär att

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

femårsregeln kommer att dominera för andra tillgångar än de av större värden och de med nyttjandetider som klart överstiger fem år.

I övrigt bygger avskrivningsreglerna på en blandning av det som idag gäller vid beskattningen respektive redovisningen. Avskrivning får ske med fullt belopp redan första året. Nedskrivning ska ske vid utrangering och är avdragsgill. För inventarier och maskiner som har en längre avskrivningstid än fem år ska nedskrivning ske även i andra fall. Nedskrivning sker då så att det redovisade värdet efter nedskrivningen motsvarar det som hade gällt om företaget från början valt femårsavskrivning. Vid avyttring tillämpas inte den s.k. nettometoden utan försäljningsintäkten redovisas som en inkomst samtidigt som det redovisade värdet blir en kostnad. I detta avseende bygger reglerna således på en individuell hantering.

Enligt Aktiebolagsgruppens mening kommer den föreslagna metoden att ge förhållandevis små skillnader i resultat i förhållande till vad som gäller idag. Endast för tillgångar som har en betydligt längre nyttjandeperiod än fem år kommer det att bli större skillnader. Samtidigt blir reglerna mer generösa genom att tillgångar som inte kan direktavskrivas kan skrivas av även på kortare tid än fem år. En sådan regel torde ha stor betydelse t.ex. för datoranläggningar. En konsekvens av att avskrivning kan ske även under kortare tid än fem år är att reglerna om direktavskrivning justeras. Enligt förslaget bör direktavskrivning få ske endast om nyttjandetiden inte överstiger två år.

Aktiebolagsgruppen är som framgått medveten om att de skattemässiga avskrivningsreglerna för vissa företag innehåller möjligheter till skattekrediter. Det har inom ramen för denna utredning inte varit möjligt att beräkna utfallet av de förslag som lämnas. Gruppen bedömer att förslaget i vart fall på kollektiv nivå inte bör leda till ett förändrat skatteuttag. Skulle det senare visa sig att så är fallet är det gruppens uppfattning att detta om det anses lämpligt bör kompenseras genom andra åtgärder som ger bättre förutsättningar för enklare regler. Exempel på sådana åtgärder är att korta den avskrivningstid som är presumtionen genom att välja en högre procentsats för avskrivning, ändring av bolagsskattesatsen eller förändring av rätten till avsättning till periodiseringsfond.

För inventarier tillåts inte uppskrivning. Skälet härtill är dels den förhållandevis korta avskrivningstiden, dels att tillgångarnas värde är svåra att beräkna, inte minst på grund av att de ofta är företagsspecifika.

Byggnad

Bakgrund

För byggnader gäller särskilda regler vid beskattningen enligt 19 kap. IL. Någon koppling mellan redovisning och beskattning föreligger inte, utan olika avdrag kan göras. Skattereglerna innebär i korthet att värdeminskningsskatt ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen bestäms med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen ska

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

göras från den tidpunkt byggnad, eller förbättring av denna, färdigställts respektive när byggnad förvärvats. Avdrag för nedskrivning medges inte annat än vid utrangering.

Det finns också skattebestämmelser om reparation och underhåll som utförs med stöd av statliga räntebidrag, om fördelning av inköpspriset på förvärvad fastighet mellan mark och byggnad, om att reglerna för inventarier kan tillämpas på byggnadsinventarier samt om nyttjanderättshavares förbättringar på en fastighet. De sistnämnda reglerna behandlar både nyttjanderättshavarens avdragsrätt för förbättringsutgifter och fastighetsägarens beskattning av dessa.

Redovisningsregler och normgivning för materiella anläggningstillgångar framgår av BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar, som är en anpassning för mindre och medelstora företag av Redovisningsrådets rekommendation RR 12 Materiella anläggningstillgångar. Skillnader mellan redovisnings- och skatteregler finns framförallt för ned- respektive uppskrivning. Skattemässigt kan avdrag för nedskrivning endast medges vid utrangering medan redovisningsreglerna kräver nedskrivning om fastighetens värde på balansdagen understiger dess bokförda värde och värdenedgången kan antas vara bestående. Ett uppskrivningsbelopp för byggnad kan inte skattemässigt läggas till grund för avskrivning.

Ett gemensamt system

Aktiebolagsgruppen förordar gemensamma regler som innebär att de skatterättsliga reglerna för byggnad tillämpas även i redovisningen samtidigt som vissa ändringar görs i skattelagstiftningen. Skatteverket utfärdar allmänna råd med normalprocentsatser för avskrivning av olika slag av byggnader. Aktiebolagsgruppen förordar en mer flexibel utformning eller tillämpning av de allmänna råden så att procentsatser anges inom ett intervall där faktorer som påverkar fastighetens nyttjandetid avgör avskrivningsprocentsatsen. Avvikelser bör således kunna förekomma uppåt eller nedåt om det är uppenbart att nyttjandetiden är längre eller kortare. Detta får anses vara fallet om det finns branschriktlinjer som gäller och som är relevanta vad gäller fastighetstyp, ort eller övriga förhållanden. En komplettering görs också i IL så att utgifter för ombyggnad räknas in i anskaffningsvärdet enbart om de medför att fastighetens värde därigenom kan antas höjas.

Vidare införs regler för nedskrivning av byggnad som innebär att en byggnads anskaffningsvärde ska skrivas ned om tillgångens taxeringsvärde gått ned med mer än tjugo procent och det nya taxeringsvärdet multiplicerat med 1.33 understiger det redovisade värdet. Nedskrivning behöver dock inte göras om det genom ett tillförlitligt värderingsintyg kan visas att tillgången har ett högre värde. En nedskrivning ska återföras när inte skälen till nedskrivningen längre föreligger och till det värde som tillgången skulle haft om tidigare avskrivning behållits. Såväl av- som nedskrivning görs utifrån den individuella tillgången.

Uppskrivning tillåts inte på byggnader. Aktiebolagsgruppen förordar istället en modell där uppskrivning förbehålls mark.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Markanläggning

I 20 kap. IL finns bestämmelser om avskrivning och avdrag för markanläggningar, markinventarier, frukt- och bärodlingar samt avdrag vid utvinning av naturtillgångar (substansminskning). Procentsatsen för avskrivning på markanläggningar är fastlagd i lagtexten och uppgår till 10 % för täckdiken, skydds diken och skogsvägar samt till 5 % för övriga markanläggningar. Markinventarier följer reglerna för maskiner och inventarier. Nedskrivning får ske vid utrangering samt när en markanläggning överläts tillsammans med fastigheten.

Redovisningsregler och normgivning för materiella anläggningstillgångar framgår av BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar, som är en anpassning för mindre och medelstora företag av Redovisningsrådets rekommendation RR 12 Materiella anläggningstillgångar. Skillnader mellan redovisnings- och skatteregler finns framförallt för ned- respektive uppskrivning.

Aktiebolagsgruppen har kommit fram till att möjligheterna till att ha gemensamma regler är stora och förordar att de skatterättsliga reglerna för markanläggning i 20 kap. IL tillämpas även i redovisningen. Nedskrivning ska göras av det bokförda värdet ner till 0 kronor om en markanläggning förstörts eller utrangerats. Motsvarande gäller vid försäljning av markanläggning. Uppskrivning tillåts inte med hänsyn till att särskilt taxeringsvärde inte åsätts markanläggningar utan ingår i markvärdet.

Mark

Enligt nuvarande skatteregler medges inte avdrag för av- eller nedskrivning av mark.

Regler om av-, ned- och uppskrivning av anläggningstillgångar finns i 4 kap. ÅRL. Någon uppdelning görs inte på de olika underlagen, såsom byggnad, markanläggningar och mark.

I BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar anges att mark i normalfallet har en obegränsad livslängd och ska då inte avskrivas. Enligt ÅRL ska dock nedskrivning göras om en anläggningstillgång på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet och redovisat värde efter avskrivning.

Enligt Aktiebolagsgruppen kan gemensamma regler till stor del men inte fullt ut införas för upp- och nedskrivning av mark. Dessa beskrivs nedan.

Uppskrivning får göras om taxeringsvärdet har ökat och ökningen vid flera fastighetstaxeringar har visat sig vara stabil. Uppskrivning får ske till högst taxeringsvärdet för mark. Uppskrivet belopp läggs till markens anskaffningsvärde och bokförs mot bundet eget kapital. Uppskrivningsbeloppet påverkar således inte redovisat resultat och blir, i avsaknad av särskild skatterättslig reglering, inte skattepliktigt.

Mark ska inte skrivas av.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Regler för nedskrivning av mark införs vilka innebär att markens anskaffningsvärde ska skrivas ned om det taxerade markvärdet gått ned med mer än tjugo procent och det nya taxeringsvärdet multiplicerat med 1.33 understiger det redovisade värdet. Nedskrivning behöver dock inte göras om det genom ett tillförlitligt värderingsintyg kan visas att tillgången har ett högre värde. Den del av nedskrivningen som görs mot en tidigare uppskrivning ska återläggas i inkomstdeklarationen, eftersom uppskrivningsbeloppet inte beskattats. Däremot är nedskrivning av ursprungligt anskaffningsvärde avdragsgill.

En nedskrivning ska återföras när skälen till nedskrivningen inte längre föreligger och återföringen ska redovisas i resultaträkningen. Återföringen blir skattefri till den del som den ligger inom intervallet för den tidigare uppskrivningen och justering härför måste göras i inkomstdeklarationen. Däremot blir återföringen upp till ursprungligt anskaffningsvärde skattepliktig.

Enhetlig tidpunkt för intäkts-, kostnads- och tillgångsredovisning

Skattelagstiftningen innehåller inte några allmänna regler om när en inkomst ska redovisas som intäkt. I stället är det ofta god redovisningssed som blir avgörande för när en inkomst ska beskattas. Däremot finns det särskilda regler om när vissa slag av inkomster ska tas upp till beskattning, vilket behandlas under delavsnittet Tjänsteuppdrag inklusive entreprenader.

Enligt ÅRL ska en intäkt redovisas när den är konstaterad (realisationsprincipen). För innebörden av begreppet hänvisas i förarbetena till lagstiftningen till IAS 18 Revenue Recognition. Principen utgår från ett transaktionssynsätt, d.v.s genomförda transaktioner med en extern part. Innebörden av realisationsprincipen kan inte i alla delar anses vara klar. Det vanligast förekommande synsättet är att realisationstidpunkten bestäms utifrån när ”den huvudsakliga ekonomiska aktiviteten fullgjorts”. Alternativt kan man utgå från när det mest centrala beslutet fattats, eller då den svåraste frågan lösts. Det senare kan aktualisera avtals-, leverans- eller betalningstidpunkten. Realisationsprincipens innehåll är främst beroende av vilken tillgång det gäller. Vid tillämpning av realisationsprincipen har kravet på verifierbarhet tillmätts stor betydelse.

Varor och inventarier

Redovisningsregler och normgivning för intäkter av varor framgår av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter, som är en anpassning för mindre och medelstora företag av Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter. Samma regler som för varor tillämpas även vid försäljning av maskiner och inventarier, även i det fall att säljaren gör installationen hos köparen. Avgörande för om företagets inkomst kan redovisas som intäkt är att ett antal kriterier uppfylls. Dessa är kortfattat att väsentliga risker och förmåner av varorna ska vara överförda, att säljaren inte längre har någon kontroll över varorna samt att inkomster och utgifter ska kunna beräknas tillförlitligt samt att säljaren sannolikt kommer att få betalt.

Även om svårigheter kan uppkomma när det ska fastställas om nämnda kriterier är uppfyllda torde reglerna inte vålla några principiella problem såvitt avser sambandet mellan redovisning

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

och beskattning. I stället uppkommer problemen genom att det finns särskilda skattebestämmelser om när en vara ska anses som inneliggande lager respektive när avdrag för avskrivning kan göras på inventarier som är under installation hos köparen.

Det kan därför uppstå en situation där varor redovisas som inneliggande lager både hos säljare och köpare vid samma tidpunkt. Detta beror på att säljaren följer de redovisningsmässiga reglerna, som utgår från tidpunkten när förmåner och risker övergår från säljare och köpare, samtidigt som köparen tillämpar de skattemässiga reglerna om inneliggande lager, som har sitt ursprung i de år 1945 införda lagreglerna om nedskrivning på kontraherade varor. I stort motsvarande skatteregler infördes något år senare för kontraherade maskiner och inventarier. I sistnämnda fall kan köparen av en maskinanläggning göra avskrivning skattemässigt, men ej redovisningsmässigt, på bokförda utgifter för levererat men ej installerat material, trots att säljarens intäktsredovisning görs först vid den tidpunkt anläggningen godkännts och övertagits av köparen. Detta framgår av förhandsbeskedsärendet RÅ 1978 Aa 149 där avskrivning fick ske när leverans skett före årskiftet, även om inte all inmontering hade skett. RR har i ett senare fall, Rå 1994 ref. 78, hänvisat till 1978 års rättsfall och uttalat att praxis antyder att avskrivning kan ske även för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt.

Olikheterna beror på att innebörden av när risker och förmåner övergår från säljare till köpare enligt vissa av de civilrättsliga leveransklausulerna bedöms olika i regelsystemen. Det redovisningsmässiga regelsystemet styr intäktsredovisningen medan det skattemässiga styr tillgångsredovisningen.

Dessa skillnader har inte varit avsiktliga, vilket framgår av förarbetena till 1945 års skatteregler om kontraherade varor. Där framhålls att kriterierna för att avgöra om en vara skulle anses som inneliggande hos köparen hade utformats utifrån vad departementschefen ansåg vara då gällande god köpmannased. Denna uppkomna men ej avsedda skillnad mellan beskattning och redovisning har varit väl känd under en längre tid, men inte rättats till.

Aktiebolagsgruppen föreslår därför en enhetlig tidpunkt för intäkt-, kostnads- och tillgångsredovisning med utgångspunkt från redovisningen. Detta innebär att en försäljning av varor ska redovisas som en intäkt om säljaren senast på balansdagen har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varorna till köparen. Vid samma tidpunkt anses varorna som inneliggande lager hos köparen respektive tillgångsredovisas i fråga är om inventarier. När det gäller inventarier som säljaren installerar hos köparen ska anläggningen anses levererad och därmed kunna tillgångsredovisas hos köparen först när denne godkänt och övertagit ansvaret för anläggningen.

Tjänsteuppdrag inklusive entreprenader

Skattelagstiftningen allmänt

Bestämmelser om pågående arbeten infördes i skattelagstiftningen först 1981. De placerades i punkt 3 a. av anvisningarna till 41 § KL men överfördes i samband med skattereformen 1990

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

till punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelserna finns numera i 17 kap. 23 - 32 §§ IL.

För byggnads- och anläggningsbranscherna hade dock Riksskattenämnden redan 1959 utfärdat anvisningar om värderingen av pågående arbeten. Dessa bestämmelser låg i stort till grund för de 1981 införda bestämmelserna för fastprisuppdrag.

Bakgrunden till lagstiftningen 1981 var främst den bristande överensstämmelsen mellan redovisning och beskattning. Enligt god redovisningssed ansågs resultatredovisning kunna ske först när arbetet var slutfört, men vid beskattningen ansågs resultatberäkning kunna ske löpande genom beskattning av dellikvider. De införda reglerna begränsades till att gälla byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultverksamhet. För sådana branscher som inte omfattas av reglerna gäller den allmänna bestämmelsen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.

I samband med skattereformen 1990 genomfördes endast förändringar som innebar att nedskrivningsmöjligheterna till största delen togs bort. IL:s tillkomst medförde inga förändringar i nu nämnda avseende.

Skattereglerna i 17 kap. IL om pågående arbeten är så utformade att det finns en huvudregel i 23 § som säger att den redovisning som gjorts i räkenskaperna ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24 – 32 §§. I 25 § finns definitionen på löpande räkning, som säger att ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris. I 26 och 27 §§ finns intäkts- och värderingsregler för arbeten på löpande räkning respektive till fast pris. I de övriga paragraferna finns vissa kompletterande regler, bland annat en skatteflyktsregel samt en justeringsregel.

Löpande räkningsarbeten

Enligt 26 § behöver inte värdet av pågående arbeten som utförts på löpande räkning tas upp som tillgång. Istället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar tas upp som intäkt.

När det gäller bakgrunden till skattereglerna och RSV:s anvisningar kan följande nämnas. Lagtexten innehåller en skatterättslig definition av löpande räkning, och den skiljer sig i detta hänseende från Företagsskatteberedningens förslag, där någon definition inte föreslogs. Beredningen förefaller i första hand ha skilt löpande räkningsarbeten från fastprisarbeten utifrån risken att göra förluster (SOU 1977:86 s. 523 f). Beredningen utgick vidare från att löpande räkningsarbeten i huvudsak förekom i hantverks- och konsultrörelser med en mindre omfattande verksamhet. För sådana företag kunde enligt beredningen en redovisning enligt de förslagna reglerna för fastprisarbeten som utgick från bokföringslagen (1976:125) te sig onödigt komplicerad genom att de föreskrev periodisering av intäkten. Dessa mindre företag föreslogs istället få använda den metod som tillämpats i skattepraxis enligt vilken dellikvider beskattats. Genom att det i en och samma rörelse inte skulle vara tillåtet att redovisa enligt

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

både metoderna för löpande räknings- respektive fastprisarbeten skulle metoden komma att omfattas endast av de mindre företagen.

Lagreglerna utformades emellertid inte enligt beredningens förslag och även stora företag som utför arbeten på löpande räkning kan därför redovisa enligt metoden för löpande räkning. Metoden innebär som framgått att inkomster och utgifter inte periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder, utan faktureringen bestämmer inkomstperiodiseringen samtidigt som utgifter kostnadsförs i takt med att de uppstår.

När regeln om löpande räkning skulle införas i IL föreslogs en viss omformulering av bestämmelsen, som kunde uppfattas så att företagen hade valrätt att ta upp antingen värdet av aktiverade utgifter eller fakturerade intäkter. Lagrådet föreslog då att regeringen ändrade utformningen utifrån sin målsättning, antingen så att regeln överensstämde med gällande lydelse, eller alternativt så att en eventuell aktivering inte fick någon skattemässig effekt (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 404-05). Det alternativa förslaget hade medfört att bestämmelsen i 26 § blivit en helt fristående skatteregel, d.v.s inte underordnad bestämmelsen i 23 §. Regeringen följde lagrådets första förslag och regeln fick en lydelse som överensstämde med den som fanns i KL.

Fastprisarbeten

För arbeten som utförs till fast pris sägs i 27 § att de arbeten som inte slutredovisats ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Tidpunkten för vinstavräkning ska således ske när ett arbete till fast pris kan slutredovisas. I Riksskattenämndens meddelande Nr 2 1959 angående värdesättning vid inkomsttaxeringen av byggföretagens lager m.m. lämnades under punkt C följande anvisning:

“C. Den skattemässiga vinstberäkningen på entreprenadarbeten bör ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter slutbesiktningen. Om vid den tidpunkt, då vinstberäkning sker, tvist föreligger beträffande vissa belopp, bör härav föranledd reservering godtagas. För garantirisker ...”

Jämför man 1959 års bokföringsmässiga/skattemässiga realisationstidpunkt med den som finns i den senaste rekommendationen, RSV Dt 1993:1, framgår att de i stort är likalydande. Punkt 6 i 1993 års rekommendation har följande lydelse:

“Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtaganden föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra, utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående.

Även om slutlig ekonomisk uppgörelse med uppdragsgivaren inte har träffats, t.ex. på grund av tvist mellan parterna, bör resultatavräkning ändå ske senast ett år efter slutbesiktning eller annan liknande åtgärd.”

Skälet till att Riksskattenämnden valde slutlig ekonomisk uppgörelse som vinstavräkningstidpunkt torde ha varit en strävan att få en bokföringsmässigt riktig

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

resultatrapporteringstidpunkt. Härmed avses den tidpunkt när det först blivit möjligt för entreprenören att bestämma intäkterna och kostnaderna, och därmed även vinsten.

Fråga var då om vid vilken tidpunkt detta kunde anses vara fallet. Byggnadsbranschens organisation gjorde den bedömningen att tidpunkten för intäktsredovisning borde utgå från en bestämmelse i AB 65 (Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader från år 1965) som reglerade civilrättslig preskriptionsfrist för slutfakturan samt även bestämmelsen om en månads granskningstid för beställaren. Den åberopade preskriptionsfristen avsåg dock inte kontraktsbeloppet utan enbart tilläggsarbeten. En branschspecifik tidpunkt för intäktsföring kom således att etableras och den har behållits i praxis. Som framgår nedan under Redovisning torde denna praxis avvika från innebörden av begreppet ”konstaterad intäkt” i ÅRL och från vad som tillämpas i andra branscher.

Redovisning

De redovisningsmässiga reglerna för intäktsrapportering finns i 2 kap. 4 § ÅRL. Enligt första stycket punkt 3 a) ska endast under året konstaterade intäkter tas med i resultaträkningen. Som inledningsvis omnämnts hänvisas i förarbetena till IAS 18 Revenue Recognition och där angivna kriterier som ska uppfyllas för att intäktsredovisning ska kunna ske.

I förarbetena till 1976 års bokföringslag, se prop. 1975:104 s. 221 ff, har vissa uttalanden gjorts om tidpunkten för vinstavräkning. Där sägs att vinst inte får rapporteras förrän entreprenadarbetena slutförts. Dessutom sägs: “Att tillverkaren efter besiktning e.d. kan ha att fullgöra vissa normala justerings- eller kompletteringsarbeten bör inte hindra en vinstavräkning, om betalningsrätten i övrigt är klar.”

Den besiktning som åsyftas torde vara slutbesiktningen. Genom godkännande av entreprenaden efter slutbesiktning upphör entreprenadtiden och garantitiden börjar löpa. Därmed övergår även allt ekonomiskt ansvar. Enligt AB 92 kap. 5 § 4 ansvarar entreprenören för faran för entreprenaden tills den är avlämnad till ägaren/byggherren. Tidpunkten för avlämnande klargörs i kap. 7 § 15, där det anges att “Efter godkännande vid slutbesiktning är entreprenaden avlämnad.”

ÅRL innehåller två metoder för vinstavräkning av pågående arbeten. I ÅRL berörs inte särskilt om arbetena utförs till fast pris eller på löpande räkning. Företagen kan välja metod, antingen den s.k. färdigställandemetoden med stöd av 2 kap. 4 § 3 a) ovan i kombination med 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar, eller successiv vinstavräkning enligt 4 kap. 10 §. Avgörande för tidpunkten för vinstavräkning vid färdigställandemetoden är om intäkten är konstaterad/realiserad.

För fastprisarbeten kan denna tidpunkt anses inträffa när uppdraget väsentligen är fullgjort, se BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter punkt 39. Detta får normalt anses ha skett när objektet har godkänts efter slutbesiktning och överlämnats till beställaren. Vidare erfordras att inkomster och utgifter kan beräknas på ett tillförlitligt sätt samt att det är sannolikt att inkomsterna kommer att tillfalla företaget.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

För löpande räkningsarbeten torde avtalet normalt innebära att rätten till ersättning uppkommer successivt allteftersom kostnader eller utgifter läggs ned. Detta medför att företaget på balansdagen ska redovisa en fordran för sådana kostnader eller utgifter, inklusive vinst, som inte tidigare fakturerats och vinstavräknats. Då avtalsformen förutsätter att kostnader och utgifter löpande särskiljs för att kunna ingå i underlaget för fakturering uppfylls kravet på tillförlitlig dokumentering av utgifter och inkomster. En ytterligare förutsättning för intäcksredovisning är att inkomsterna sannolikt kommer att tillfalla företaget. Detta synsätt överensstämmer i stort med reglerna 4 kap. 10 § ÅRL och med BFNAR 2003:3 punkt 29.

I BFNAR 2003:3 punkt 30 omnämns också en s.k. alternativregel som utformats med ledning av skatteregeln i 17 kap. 26 § IL. Tveksamhet har dock uppkommit om denna regel kan tillämpas eftersom den inte är förenlig med stadgandet i 4 kap. 9 § ÅRL, enligt vilket omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. En ytterligare tveksamhet är om regeln kan få genomslag vid beskattningen, eftersom skatteregeln i 17 kap. 23 § IL anger att redovisningen i räkenskaperna (som får förutsattas följa redovisningslag och god redovisningssed) ska följas om den inte strider mot efterföljande skatteregler. Innebörden av begreppet "strider mot" har i RÅ 1998 ref. 18 angetts till att "intäkten inte beräknas till lägre belopp än vad som anges i anvisningspunkten (i KL). Eftersom en redovisning enligt ÅRL alltid ger ett högre värde än skatteregeln i 17 kap. 26 § blir detta inte fallet.

Det fanns inte några regler om successiv vinstavräkning av pågående arbeten i EG:s fjärde bolagsdirektiv om redovisning, men regler om detta kunde ändå införas i 4 kap. 10 § ÅRL med stöd av ett uttalande från EG-kommisionens kontaktkommitté för redovisningsfrågor. Successiv vinstavräkning av entreprenader och tjänsteuppdrag förekom som metod i IASC:s internationella redovisningsrekommendationer, där den numera är den enda godtagna redovisningsmetoden. I Sverige fanns det dock redan i 1976 års bokföringslag en begränsad möjlighet att redovisa omsättningstillgångar till värden som översteg anskaffningsvärdet. Företag får nu efter eget val tillämpa regeln i 4 kap. 10 § ÅRL.

Fördelar och nackdelar med nuvarande system

Det kan framstå som en fördel att nuvarande regler både för arbeten till fast pris och på löpande räkning kan ge viss skattecredit. Under senare tid har denna möjlighet dock i viss utsträckning ifrågasatts, särskilt vad gäller arbeten på löpande räkning. En fördel med de regler som föreslås nedan är att denna osäkerhet undanröjs.

Med hänsyn till avtalens utformning för löpande räkningsarbeten kan det, som nämnts ovan, anses att vinsten är intjänad och därigenom konstaterad även på nedlagda kostnader som inte utfakturerats. Detta grundas på att det finns en rätt att debitera uppdragsgivaren för nedlagda kostnader och utgifter plus vinst på uppdraget. Enligt Aktiebolagsgruppen bör ett gemensamt system utgå från denna metod.

När det gäller fastprisarbeten har nuvarande praxis varit inarbetad sedan lång tid och några försök att bryta den har knappast gjorts. Aktiebolagsgruppen kan inte se några sakligt grundade argument för att intäcksredovisningen skulle styras av preskriptions- och

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

kreditregler och att intäktsredovisningen skjuts upp i avvaktan på att sådana regler uppfylls förekommer inte i någon annan bransch.

Bland nackdelarna kan först och främst nämnas den skillnad mellan nuvarande redovisnings- och skatteregler som finns och som enligt Aktiebolagsgruppen inte framstår som sakligt motiverad. Detta förstärks av att skattereglerna bara gäller för vissa angivna branscher. Detta kan medföra gränsdragningsproblem om vilka regler som ett visst företag ska tillämpa.

En annan nackdel är att nuvarande skatteregler har en hög grad av komplexitet genom att de i väsentliga delar kopplar tillbaka till redovisningsreglerna, på sätt som beskrivits ovan vad gäller relationen mellan huvudregeln i 23 § och reglerna i 26 och 27 §§. ÅRL:s införande har också medfört att det ifrågasatts om skattereglerna på löpande räkning kan tillämpas på det sätt som förutsattes vid dess införande.

Andra problem som uppstått är att den skattemässiga definitionen av löpande räkning inte överensstämmer med den civilrättsliga definitionen. I boken *Beskattning av byggnadsrörelse* (Leif Eriksson & Eskil Qwerin, Byggförlaget 1992) omnämns ett antal ersättningsformer: Löpande räkning med kostnadstak, incitamentsavtal, löpande räkning med procentuellt arvode, löpande räkning med fast arvode, timkostnadsdebitering m.m. I boken konstateras att det uppkommer problem med vilka arbeten som kan hänföras till fastprisarbeten respektive löpande räkningsarbeten. Skälet härtill är att den skattemässiga definitionen av löpande räkning inte överensstämmer med de ersättningsformer som förekommer i byggbranschen. I byggbranschen förekommer det sällan att ersättningen för ett uppdrag bestäms per tidsenhet. Inte heller bestäms ersättningen i förväg, utan den är som regel beroende av olika förhållanden under byggnadstiden. Däremot anser författarna att definitionen mer är utformad med avseende på tjänsteprestationer i form av konsultverksamhet (advokater, revisorer, byggkonsulter m. fl.) d.v.s. sådana verksamheter som timdebiterar sina uppdrag.

Det som ställer till problem i den skattemässiga definitionen är uttrycket att ”ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt” samt RSV Dt 1993:1 där det sägs att ”uteslutande eller så gott som uteslutande” bör innebära att minst 90 % av ersättningen skall ha bestämts med utgångspunkt från ett pris per tidsenhet

Den skattemässiga definitionen medför enligt byggnadsbranschens uppfattning att uppdrag som enligt definitionen av löpande räkning i RR 10 Entreprenader m.m. är ett löpande räkningsuppdrag istället bedöms vara ett fastprisuppdrag. Detta blir exempelvis fallet med ersättningsformerna löpande räkning med procentuellt arvode, löpande räkning med fast arvode och incitamentsavtal, i de fall entreprenörsarvodet uppgår till mer än 10 % av den totalt beräknade ersättningen. Detta skapar en osäkerhet om hur vinstutvecklingen ska gå till.

En annan nackdel eller egendomlighet är att regeln om löpande räkningsarbeten, som tillkom för att intäktsredovisningsreglerna i 1976 års bokföringslag ansågs för komplicerade för de allra minsta företagen, även kan tillämpas av börsnoterade företag vid vinstavräkning av pågående arbeten. En skatterättslig metod som både strider mot grundregeln i IL om

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

bokföringsmässiga grunder och reglerna i ÅRL om intäktsrapportering bör vara grundad på mycket starka sakskaäl, vilket enligt Aktiebolagsgruppen saknas i detta fall.

Ett gemensamt system

Enligt Aktiebolagsgruppen uppkommer väsentliga förenklingar om ett gemensamt system införs med utgångspunkt från redovisningsreglerna. De nuvarande skattereglerna föreslås därför bli avskaffade. De gränsdragningsproblem som uppkommer genom att skattereglerna är branschspecifika undviks då. Likaså bortfaller de tolkningsproblem som finns på grund av skattereglernas återkoppling till redovisningen. Det gäller även tolkningsproblemen med definitionerna avseende olika uppdragstyper (löpande räkning respektive fast pris).

Aktiebolagsgruppen förordar därför att pågående arbeten blir ett materiellt kopplat område och att redovisningsreglerna utformas på följande sätt.

Värdet av till och med balansdagen tillhandahållna prestationer för löpande räkningsuppdrag, som inte tidigare fakturerats eller vinstavräknats, ska tas upp till avtalat pris, d.v.s. inklusive vinst.

Enligt ett redovisningsrättsligt synsätt innefattar tjänsteavtal om arbete på löpande räkning en rätt för uppdragstagaren att debitera ersättning för nedlagd tid, uppdragsutgifter samt vinst. Vinsten kan inkluderas i ersättningen för nedlagd tid och uppdragsutgifter eller debiteras särskilt. Uppdragstagaren har därigenom en per balansdagen intjänad fordran.

Inkomsten av ett uppdrag till fast pris ska redovisas som intäkt om det är fullgjort på balansdagen eller om endast en ringa del återstår att utföra.

Inkomster från ett tjänsteuppdrag som avser en entreprenad ska redovisas som intäkt vid den tidpunkt då den första av följande händelser inträffar:

- a) objektet eller del därav tillträds eller tas i bruk, eller
- b) objektet eller del därav godkänns efter slutbesiktning.

Vid andra tjänsteuppdrag än entreprenaduppdrag ska inkomsten av ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om den avtalade tjänsten i sin helhet kommit beställaren till godo eller om det endast återstår en ringa del.

Reglerna innebär vidare att 4 kap. 10 § ÅRL inte får tillämpas för pågående arbeten till fast pris.

Genom de föreslagna reglerna erhålls enhetliga regler för alla slag av tjänsteuppdrag och entreprenader. Reglerna utgår från uppdragens ekonomiska reglering och allmänt accepterade redovisningssynsätt.

Den föreslagna metoden för löpande räkning kan möjligen framstå som svårtillämpad för företagen, men avtalsformen förutsätter att företagen antingen har projektsredovisning eller löpande samlar de olika underlagen för kommande fakturering. Företagen har också relativt

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

lång tid på sig att ställa samman underlagen, eftersom detta ingår som en del av det vanliga bokslutsarbetet.

När det gäller fastprisarbeten föreslås en tillämpning av redovisningsprinciper som gällt sedan lång tid tillbaka. Dock införs för fastprisarbeten den begränsningen att successiv vinstavräkning inte tillåts. Företag som väljer en sådan redovisning blir då hänvisade att följa de redovisningsregler som gäller för en högre kategori. Det förslaget grundas på en bedömning att vinstavräkningsformen är förhållandevis komplex och förutsätter en väl utvecklad intern redovisning och uppföljning av uppdragskostnader som kan vara svår att uppnå för flertalet mindre aktiebolag.

Fastigheter och aktier

Bakgrund

Aktiebolagsgruppen anser att en samordning av tidpunkten för intäktsredovisning vid försäljning av fastigheter och aktier skulle ha stora fördelar. Gruppen är enig om att reglerna för fastighetsförsäljningar bör vara desamma inom redovisningen och beskattningen och för fastigheter som utgör lager och fastigheter som beskattas enligt kapitalreglerna (anläggningstillgångar).

Aktiebolagsgruppen har funnit att två tidpunkter skulle kunna vara lämpliga som en gemensam utgångspunkt för intäktsredovisning – kontraktsdagen och tillträdesdagen. Gruppen har efter ingående diskussioner valt att inte i rapporten ta ställning till vilken tidpunkt som är den bästa. I utkastet till allmänt råd anges att tillträdesdagen ska gälla, men detta beror egentligen bara på att en tidpunkt måste ges företräde i förslaget. Det kan konstateras att det finns för- och nackdelar med båda tidpunkterna. Ett slutligt ställningstagande bör tas först efter en mer systematisk analys av skattesystemet vid vilken mer ingående övervägande som också innefattar andra delar än företagsbeskattningen bör göras. I det följande diskuteras fördelar och nackdelar med de olika principerna.

I skatterätten skiljer man mellan fastigheter som utgör lager (lagerfastigheter) och fastigheter som beskattas enligt reglerna för kapitaltillgångar (kapitalbeskattade fastigheter). Kapitalbeskattade fastigheter är den skatterättsliga motsvarigheten till redovisningens anläggningstillgångar. Vissa fastigheter som i redovisningen utgör anläggningstillgångar ska vid beskattningen behandlas som lagerfastigheter, till följd av reglerna om s.k. byggmästarsmitta. För dessa gäller särskilda regler.

För lagerfastigheter gäller att beskattningen ska följa god redovisningssed. Särskilda skatteregler finns däremot för kapitalbeskattade fastigheter. De särskilda skattereglerna innebär att inkomsten från en fastighetsförsäljning ska redovisas per kontraktsdagen. Frågan är därför om fastigheter som utgör anläggningstillgångar också i redovisningen ska redovisas som intäkt när kontrakt tecknats och om detsamma gäller för fastigheter som utgör varulager. Om det är så är reglerna redan idag harmoniserade. Annars är de det inte.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Redovisningsregler om materiella anläggningstillgångar finns i Redovisningsrådets rekommendation RR 12 Materiella anläggningstillgångar respektive i BFNs allmänna råd Redovisning av materiella anläggningstillgångar (2001:3). I normerna anges endast att vinst eller förlust vid försäljning ska redovisas vid avyttringen.

För sådana omsättningstillgångar som utgör varulager gäller Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter respektive BFN:s allmänna råd med vägledning om intäkter (BFNAR 2003:3). I huvudsak gäller enligt både BFN:s och Redovisningsrådets normer att intäktsredovisning ska ske när köparen har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan till köparen. I rådsrekommendationen anges att detta i de flesta fall sammanfaller med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. I vägledningen till BFN:s allmänna råd förs en längre diskussion i vilken de risker och förmåner som kan vara väsentliga tas upp. De risker som nämns är prisfall, förstörelse och sakrättsrisker. Förmånerna är prisökning, avkastning, nyttjanderätt och övriga förfoganderätter.

Fördelar och nackdelar

Som framgår ger dagens redovisningsnormgivning inte tydligt besked om vilken tidpunkt som är den rätta. Enligt gruppens uppfattning är heller inte praxis enhetlig. 1975 prövade regeringsrätten frågan. Regeringsrätten fann i en mycket kortfattad dom att kontraktetsdagen var den rätta tidpunkten för intäktsredovisning av en lagerfastighet (RÅ 1975 ref. 43).

I praktiken torde många företag ha fortsatt att följa principen i regeringsrättsdomen trots att det tillkommit nya regler på redovisningsområdet och trots att principen ifrågasatts. Praxis synes emellertid inte vara enhetlig.

I samband med att BFN beslutade det allmänna rådet för intäktsredovisning gjordes försök att klarlägga när man i andra länder redovisar intäkt från försäljning av fastigheter. Det visade sig emellertid svårt att göra några internationella jämförelser eftersom de fastighetsrättsliga reglerna skiljde sig åt.

Utgångspunkten i redovisningen är som framgått att det gäller att finna den dag då de väsentliga riskerna och förmånerna som är förknippade med att äga tillgången har övergått från säljare till köpare. Finns det flera sådana risker och förmåner och dessa inte övergår samtidigt är det alltså först när samtliga dessa övergått som intäkten ska redovisas.

Det bör framhållas att det även inom fastighetsrätten finns en betydande frihet för parterna att utforma avtalet och att skillnader mellan olika transaktioner kan motivera att dessa hanteras olika i redovisningen. Utgångspunkten för den vidare diskussionen är emellertid ett avtal som innehåller rättigheter och förpliktelser som normalt förekommer i en okomplicerad fastighetsförsäljning.

Det är med dagens regler på intet sätt givet vilken tidpunkt som ska gälla. I Redovisningsrådets rekommendation talas det om övergång av äganderätt. Vid en fastighetsförsäljning i Sverige anses äganderätten övergå successivt, allteftersom olika villkor uppfylls. Utifrån de

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

fastighetsrättsliga reglerna kan två tidpunkter vara aktuella som utgångspunkt för intäktsredovisningen – avtalsdagen och tillträdesdagen.

Genom att avtalet ingås och kontraktet skrivs under får köparen väsentliga rättigheter. Han har därefter rätt att sälja fastigheten vidare och han har rätten till eventuella prisökningar. Detta är ett tungt argument för att kontraktet ska leda till redovisning av försäljningsintäkten. Argumenten är särskilt tunga för lagertillgångar. Syftet med att ett företag har lagertillgångar är ju normalt att tillgångarna ska säljas. Risker för eller chanser till prisökning på tillgången har normalt också mycket större betydelse vid en fastighetsförsäljning än vid en försäljning av t.ex. varor som utgör lager. Dessa omständigheter skulle kunna motivera att intäkten från försäljning av en fastighet som utgör varulager i princip redovisas vid kontraktets ingående medan intäkten från andra försäljningar av varulager redovisas först vid en tidpunkt som motsvarar tillträdet, nämligen leveransen.

Det kan emellertid av åtminstone två skäl ifrågasättas om det verkligen är kontraktetsdagen som ska gälla.

En första fråga är om verkligen alla väsentliga risker och förmåner övergått i och med att kontraktet skrivits. Om inget annat avtalas gäller att säljaren står risken för att fastigheten förstörs fram till tillträdet. Här måste man alltså avgöra om risken för förstörelse är en sådan risk som normalt är väsentlig. Det är också säljaren som har rätt till avkastningen på tillgången fram till tillträdet. För att intäkten ska kunna redovisas före denna tidpunkt måste man alltså finna att förmånen av att ha rätt till avkastning är en oväsentlig del i affären. Riktigheten i detta kan ifrågasättas, särskilt om tiden mellan det att kontraktet skrivs och tillträde är betydande. Rätten till avkastning är rimligen en viktig del när det är frågan om försäljning av en kommersiell fastighet.

För det andra är det enklare att samordna en redovisning per tillträdesdagen med andra delar av redovisningen. Väljer man kontraktetsdagen kommer det, i det säljande företaget, att finnas brister i symmetrin mellan å ena sidan intäktsposten och å andra sidan tillgången i fråga och den avkastning denna ger i företaget. Dessutom måste det köpande företaget redovisa fastigheten som en tillgång redan per kontraktetsdagen för att redovisningen i det köpande och säljande företaget ska bli symmetrisk. Det kan ifrågasättas om detta är en lämplig lösning.

Målet för gruppen är emellertid inte i första hand att reda ut vad som gäller idag, utan att föreslå regler för framtiden. I det perspektivet är det inte enbart eller ens i första hand en fråga om vad som teoretiskt är den mest riktiga tidpunkten. Istället bör avgörande vikt fästas vid mer praktiska överväganden.

En första viktig faktor i ett nytt regelverk är att den tidpunkt som väljs bör vara lätt att fastställa även för en utomstående granskare. I detta avseende är det enligt gruppens mening ingen skillnad mellan de två här diskuterade tidpunkterna. Fastighetsrätten är starkt formaliserad och såväl kontraktetsdag som tillträde kan regelmässigt utläsas ur handlingar som ges in till fastighetsregistret.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Det är naturligtvis också viktigt att dessa regler inte kan missbrukas. Det är svårt att säga om det i detta avseende finns några fördelar med den ena eller den andra lösningen. Båda framgår av köpehandlingarna. Finns det en risk att någon skulle hävda att tillträdet skett på annan dag än vad som framgår av avtalet t.ex. för att fördröja redovisningen. Enligt gruppens mening är det svårt att se att det finns några sådana beaktansvärda risker. De stora riskerna för missbruk finns istället i en asymmetrisk hantering av intäkten, tillgångsposten och avkastningen. Skulle man välja kontraktsdagen är det därför angeläget att man tydliggör hur ovannämnda poster ska hanteras i det säljande och i det köpande företaget.

Särskilt om aktier

I en diskussion som handlar om harmonisering av regler för fastigheter är det nödvändigt att också behandla motsvarande regler för aktier. Det beror bl.a. på att fastigheter ofta är "bolagiserade" och försäljningen av fastigheterna och aktierna är då egentligen samma sak.

Inte heller när frågan breddas till att också gälla aktier finns det entydiga för- och nackdelar med kontrakts- eller tillträdesdagen. När det gäller aktier som är lager torde visserligen ingen annan tidpunkt än kontraktsdagen kunna komma ifråga. För dessa aktier torde emellertid frågan egentligen sakna intresse. För lageraktier torde regelmässigt kontrakt (avräkningsnota) och tillträde ske vid samma tidpunkt utom för aktier som är lageraktier på grund av de särskilda skattereglerna om byggmästarsmitta. I sistnämnda fall är aktierna enbart substitut för en eller flera fastigheter och samma synsätt som om dessa sålts direkt är tillämpligt.

När det gäller aktier som är anläggningstillgångar är tillträdet en lämpligare tidpunkt eftersom det här finns ett samband mellan redovisning av intäkten och koncernredovisningsreglerna. De sistnämnda leder normalt till att ett förvärvat företag ska redovisas som dotterföretag från det att moderföretaget tillträtt aktierna till dess att det frånträder dem.

Varulager

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i KL var lagervärderingen fri och några särskilda skatterättsliga lagervärderingsregler fanns inte. År 1955 slopades den fria lagervärderingen och 1955 års regler har i huvudsak gällt till och med 1991. Lagret fick ursprungligen enligt huvudregeln skrivas ned till 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans. Därutöver fanns två supplementärregler. Inkuransavdrag fick schablonmässigt göras med 5 % eller med det högre procenttal som RSV fastställde för vissa branscher.

Reglerna ändrades radikalt vid 1990 års skattereform. Nedskrivningsmöjligheterna liksom inkuransavdraget avskaffades. Lagret skulle värderas enligt lägsta värdets princip eller alternativt till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. 97-procentsregeln kan i viss utsträckning ses som en kompensation för att inkuransavdraget avskaffades.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

För lager av djur i jordbruk och renskötsel finns särskilda lagervärderingsregler. De innebär för närvarande att värdet ska tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden.

I skattelagstiftningen hänvisas vad gäller begreppen anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde till definitionerna i ÅRL. I övrigt finns dock vissa olikheter mellan redovisnings- och beskattningsreglerna.

Beräkningen av anskaffningsvärdet för varor av likartat slag överensstämmer inte helt. Enligt ÅRL godtas flera metoder. Skattemässigt godtas endast FIFO-metoden.

En annan olikhet är att inkurans redovisningsmässigt enbart beaktas vid fastställande av nettoförsäljningsvärdet, medan det skattemässigt finns en särskild regel som schablonmässigt medger att lagret tas upp till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

I redovisningen finns en särskild regel om redovisning av materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget. Dessa får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. En liknande bestämmelse saknas inom skatterätten.

Fördelar och nackdelar med nuvarande system

Enligt Aktiebolagsgruppen skulle det vara en fördel att i större utsträckning samordna reglerna. Skillnaderna mellan reglerna är förhållandevis små och rör knappast några frågor som motiverar särregler.

Att tillåta flera metoder för värdering av varor av likartat slag är till fördel för företagen, eftersom det ger större möjlighet till anpassning till databaserade redovisningsprogram. Ett avskaffande av 97-procentsregeln kan innebära en viss nackdel i form av minskad skattecredit. Denna skattecredit torde dock vara av begränsad omfattning, eftersom det i ett lager i regel finns varor vars nettoförsäljningsvärde understiger anskaffningsvärdet. I många fall är det också så att en tillämpning av lägsta värdets princip ger ett lägre lagervärde än 97-procentsregeln.

Ett gemensamt system

De nya gemensamma reglerna bör utgå från redovisningsreglerna. För djur i jordbruk och renskötsel föreslås dock att den skatterättsliga värderingsregeln i 17 kap. 5 § IL behålls med hänsyn till att EG:s fjärde bolagsdirektiv torde kräva att en uppdelning görs på anläggnings- respektive omsättningstillgångar vad gäller aktiebolag.

Anknytningen till redovisningsreglerna innebär att den skatterättsliga 97-procentsregeln försvinner. När det gäller värderingen av varulagret införs en rad förenklingar enligt följande:

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

1. Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.
2. Kringkostnader avseende frakt, importavgifter, tull och andra utgifter som är direkt föranledda av inköpet och som uppgår till högst 10 % av inköpsvärdet behöver inte inräknas i anskaffningsvärdet. Bedömningen ska göras utifrån företagets normala förhållanden.
3. Indirekta kostnader behöver inte beaktas vid varulagervärderingen för egentillverkade lagertillgångar.
4. Om varulagrets anskaffningsvärde beräknat enligt ovan föreslagna regler uppgår till högst 25 000 kr behöver det inte tas upp som tillgång.
5. Redovisningsregeln om värdering till bestämd mängd och fast värde får genomslag vid beskattningen.

Ovanstående förenklingar avseende lagervärderingen torde i de flesta fall medföra en reduktion av det värde som företagen behöver redovisa som lager.

Koncernbidrag, aktieägartillskott och utdelning

Nuvarande redovisningsregler innebär att koncernbidrag i flertalet fall ska redovisas mot det egna kapitalet. Avsikten är att koncernbidrag i första hand ska redovisas efter sin ekonomiska innebörd. Den nuvarande normgivningen medför att företaget måste göra en justering i deklarationen i de fall koncernbidraget är bokfört mot det egna kapitalet.

Aktiebolagsgruppen anser att skattepliktiga respektive avdragsgilla koncernbidrag ska redovisas över resultaträkningen. Detta innebär en förenkling genom att en justeringspost i deklarationen inte längre blir aktuell. Förslaget medför inte heller något behov av att ändra i IL eftersom denna inte ställer något särskilt krav på hur bokföringen av ett koncernbidrag ska ske.

Aktieägartillskott ska inte redovisas över resultaträkningen samtidigt som det inte är skattepliktigt eller avdragsgillt, varför arbetsgruppen inte anser det finns något behov till ändring.

Enligt nuvarande regler ska utdelningar som mottas redovisas som en finansiell intäkt i redovisningen oavsett om dessa är skattepliktiga eller skattefria. Detta medför att ett företag som erhållit en skattefri utdelning kommer att behöva göra en justering i deklarationen där den skattefria utdelningen återläggs för att den inte ska beskattas.

Aktiebolagsgruppen anser att mottagna ej skattepliktiga utdelningar ska redovisas direkt mot det egna kapitalet medan mottagna utdelningar som är skattepliktiga även i framtiden ska redovisas över resultaträkningen. Förslaget medför en klar förenkling genom att antalet justeringsposter i deklarationen reduceras.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

11. Sammanställning av förenklingsförslagen område för område

Nedanstående regler är gemensamma för redovisning och beskattning om inget annat särskilt anges.

11.1 Intäkter

1) Varuförsäljning. Tidpunkten för intäktsredovisning bestäms med ledning av när säljaren överfört till köparen de risker och förmåner som är förknippade med att äga varan eller om endast ringa sådana återstår att överföra.

Motivering: Inkomsten från ett företags försäljning av varor ska redovisas som en intäkt när det har överfört de risker och förmåner som är förknippade med att äga varorna till köparen, eller endast ringa sådana återstår att överföra. Vid samma tidpunkt anses varorna som ineliggande hos köparen. Med nuvarande lagreglering kan den diskrepansen uppkomma att varor anses vara ineliggande hos köparen trots att tidpunkten för intäktsredovisning inte inträtt för säljaren. Genom förslaget kommer det att råda kongruens mellan intäktsredovisningen och lagerredovisningen respektive tillgångsredovisningen av inventarier genom att samma kriterier tillämpas för båda.

2) Pågående arbeten på löpande räkning. Värdet av till och med balansdagen tillhandahållna prestationer för löpande räkningsuppdrag, som inte tidigare fakturerats och vinstavräknats, ska tas upp till avtalat pris, d.v.s. inklusive vinst.

Det innebär att nuvarande skatteregler i 17 kap. 23 – 32 §§ IL utmönstras och ersätts av ett samband mellan redovisning och beskattning.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Enligt ett redovisningsrättsligt synsätt innefattar tjänsteavtal om arbete på löpande räkning normalt en rätt för uppdragstagaren att debitera ersättning för nedlagd tid, uppdragsutgifter samt vinst. Vinsten kan inkluderas i ersättningen för nedlagd tid och uppdragsutgifter eller debiteras särskilt. Uppdragstagaren har därigenom en per balansdagen intjänad fordran och intäkten är således realiserad. Med denna lösning uppnås också symmetri med reglerna för varuförsäljning.

Nuvarande skatteregler i 17 kap. IL är genom återkopplingen i 23 § till redovisningsreglerna svåra att tolka och tillämpa. De avviker också från de synsätt som gäller inom företagsekonomi och inom redovisningen och medför en så godtycklig resultatredovisning att de inte är lämpliga att läggas till grund för ett framtida gemensamt system.

3) Pågående arbeten till fast pris. Inkomsten av ett uppdrag till fast pris ska redovisas som intäkt om det är fullgjort på balansdagen eller om endast en ringa del återstår att utföra.

Inkomster från ett tjänsteuppdrag som avser en entreprenad ska redovisas som intäkt vid den tidpunkt då den första av följande händelser inträffar:

RAPPORT

Datum

2005-04-11

Dnr 407961-04/113

- c) objektet eller del därav tillträds eller tas i bruk, eller
- d) objektet eller del därav godkänns efter slutbesiktning.

Vid andra tjänsteuppdrag än entreprenaduppdrag ska inkomsten av ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om den avtalade tjänsten i sin helhet kommit beställaren till godo eller om det endast återstår en ringa del.

Det innebär att nuvarande skatteregler i 17 kap. 23 – 32 §§ IL utmönstras och ersätts av ett samband mellan redovisning och beskattning.
Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Regeln innebär vidare att 4 kap. 10 § ÅRL inte får tillämpas för pågående arbeten till fast pris, se bilaga 3.

Motivering: I nuvarande skattebestämmelse för fastprisarbeten i 17 kap. 27 § IL används, liksom tidigare i KL, uttrycket slutredovisats avseende tidpunkten för vinstavräkning. I RSV Dt 1993:1 motsvaras detta av ”den slutliga ekonomiska uppgörelsen”, som kom till redan 1959 i en anvisning från dåvarande Riksskattenämnden. Sistnämnda uttryck har i praxis genom en tolkning inom branschen kommit att knytas till de bestämmelser i AB 92 som reglerar preskriptionstidens utgång (sex månader räknat från entreprenadens godkännande) för ändringsarbeten plus en månad som beställaren har att godkänna fakturan. Detta trots att entreprenadtiden i AB 92 anges till ”tiden från entreprenadens påbörjande till och med den dag då entreprenaden är godkänd vid slutbesiktning”. Inte i någon annan bransch förekommer det att, vid bestämmandet av tidpunkten för intäktsredovisning, preskriptions- eller kredittider läggs till grund. Det vanliga inom redovisningen accepterade synsättet för intäktsredovisning bör också tillämpas för pågående arbeten till fast pris.

4) *Försäljning av inventarier.* Vinsten/förlusten på en försold inventarietillgång ska föras direkt mot resultatet.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Följdändring på grund av att såväl den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden som restvärdeometoden utmönstras och ersätts med individuell av- och nedskrivning för varje avskrivningsbar tillgång.

5) *Statliga stöd.* Redovisningsreglerna samordnas med de särskilda skattereglerna i 29 kap. IL.

Bestämmelse införs i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Här finns dels särskilda skatteregler i 29 kap. IL och dels redovisningsrekommendationer genom BFN R 5 Redovisning av statliga stöd samt RR 28 Statliga stöd. De särskilda skattereglerna sammanfaller i allt väsentligt med BFN R 5 och avviker från RR 28 enbart genom att denna innehåller en alternativ regel för redovisning av

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

stöd till anskaffning av tillgångar för vilka avdrag erhålles genom värdeminskningsavdrag. Av förenklings-skäl anser Aktiebolagsgruppen att redovisnings- och skattereglerna samordnas med utgångspunkt från skattereglerna.

6) *Schablonregel för ränteinkomster.* Ett företag, vars ränteinkomster är hänförliga till mer än ett räkenskapsår och sammantaget högst uppgår till 5 000 kr, behöver inte fördela intäkten på rätt period. Inkomsterna redovisas i stället som intäkt när de är tillgängliga för lyftning.

Bestämmelse införs i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Den administrativa förenklingsregel som föreslagits för enskilda näringsidkare bör även tillämpas för mindre aktiebolag.

7) *Schablonregel för andra inkomster än ränteinkomster.* En inkomst som uppgår till högst 5 000 kr får redovisas som intäkt i den period som företaget ställer ut fakturan. De inkomster som på detta sätt redovisas som intäkt vid fakturering får för varje räkenskapsår uppgå till högst 10 % av det egna kapitalet vid räkenskapsårets ingång.

Bestämmelse införs i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Den administrativa förenklingsregel som föreslagits för enskilda näringsidkare bör även tillämpas för mindre aktiebolag. Vid utformningen av regeln har övervägts hur begränsningen skulle utformas, som ett fast belopp eller som en andel av eget kapital. Aktiebolagsgruppen har bedömt det som mest lämpligt att ha ett takbelopp som utgör en viss del av det egna kapitalet vid årets ingång.

8) *Ingen nuvärdesberäkning.* En inkomst ska inte nuvärdesberäknas för betalningar som erhålls efter balansdagen.

Bestämmelse införs i Allmänt Råd, se bilaga 3.

Motivering: Aktiebolagsgruppen har bedömt nuvärdesberäkningar som komplexa för mindre aktiebolag. Det torde också vara ovanligt att långvariga krediter lämnas eller erhålls på annat än marknadsmässiga villkor. Mot den bakgrunden tillåts inte nuvärdesberäkningar.

11.2 Kostnader

1) *Schablonregel för ränteutgifter.* Ett företag vars ränteutgifter är hänförliga till mer än ett räkenskapsår och sammantaget högst uppgår till 5 000 kr behöver inte fördela utgifterna på rätt period. Utgifterna redovisas istället som kostnad när faktura mottages.

Bestämmelse införs i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Den administrativa förenklingsregel som föreslagits för enskilda näringsidkare bör även tillämpas för mindre aktiebolag.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

2) *Schablonregel för andra utgifter än ränteutgifter.* En utgift som högst uppgår till 5 000 kr får redovisas som kostnad i den period som företaget får fakturan. De utgifter som på detta sätt redovisas som kostnad vid mottagande av fakturan får för varje räkenskapsår uppgå till högst 10 % av det egna kapitalet vid räkenskapsårets ingång.

Bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Den administrativa förenklingsregel som föreslagits för enskilda näringsidkare bör även tillämpas för mindre aktiebolag. Vid utformningen av regeln har övervägts hur begränsningen skulle utformas, som ett fast belopp eller som en andel av eget kapital. Aktiebolagsgruppen har bedömt det som mest lämpligt att ha ett takbelopp som utgör en viss del av det egna kapitalet vid årets ingång.

3) *Ingen nuvärdesberäkning.* En utgift ska inte nuvärdesberäknas.

Bestämmelse införs i Allmänt Råd, se bilaga 3.

Motivering: Aktiebolagsgruppen har bedömt nuvärdesberäkningar som komplexa för mindre aktiebolag. Det torde också vara ovanligt att långvariga krediter lämnas eller erhålls på annat än marknadsmässiga villkor. Mot den bakgrunden tillåts inte nuvärdesberäkningar.

11.3 Varulager

1) *Lager.* Redovisning av inneliggande lager ska göras med ledning av när säljaren överfört till köparen de risker och förmåner som är förknippade med att äga varan eller om endast ringa sådana återstår att överföra.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Idag kan det uppstå en situation där varor redovisas som inneliggande lager både hos säljaren och köparen vid samma tidpunkt. Detta beror på att säljaren följer de redovisningsmässiga reglerna samtidigt som köparen tillämpar de skattemässiga reglerna om inneliggande lager. Den föreslagna ändringen innebär att kongruens uppnås mellan intäkts- och lagerredovisningen. Detta får man genom att samma kriterier tillämpas både för intäkts- och lagerredovisningen.

2) *Beräkning av anskaffningsvärde.* Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt FIFO, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.

Direkta kringkostnader avseende frakt, importavgifter, tull och andra utgifter som är direkt föranledda av inköpet och som uppgår till högst 10 % av inköpsvärdet behöver inte inräknas i anskaffningsvärdet. Bedömningen ska göras utifrån företagets normala förhållanden.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Indirekta kostnader behöver inte beaktas i anskaffningsvärdet.

Värderingsmetod för likartade tillgångar kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Reglerna om direkta kringkostnader kräver lagändring i IL samt i ÅRL alternativt genom en bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3 - 5.

Regeln om indirekta kostnader kräver lagändring i ÅRL, se bilaga 4.

Motivering: Alltsedan tillkomsten av RR 2 Varulager och senare ÅRL har det funnits en diskrepans mellan redovisningen och skattelagen om hur fungibla, d.v.s. likartade tillgångar, ska värderas eftersom enbart FIFU-metoden tillåts skattemässigt. Något bärande skäl till denna diskrepans anser Aktiebolagsgruppen inte föreligga. Den föreslagna ändringen innebär en samordning mellan ÅRL och IL.

Regeln om direkta kringkostnader medför en administrativ förenkling för företagen.

Indirekta kostnader behöver inte beaktas enligt EG:s fjärde direktiv. Dessa kostnader kan vara svåra att beräkna, särskilt för mindre företag, varför förslaget innebär klara förenklingar för dessa företag. Större företag inom kategorin kan ha intresse av att dessa kostnader beaktas, varför regeln föreslår bli fakultativ.

3) *97-procentsregeln*. Regeln utmönstras.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Anledningen till att skatteregeln utmönstras är att redovisningsreglerna blir tillämpliga i sin helhet för varulager, med undantag för värdering av djur i jordbruk och renskötsel, där de särskilda skattereglerna fortfarande ska gälla. Det ekonomiska värdet av metoden i form av skattecredit är svår att uppskatta, eftersom nedskrivningen beräknas på det sammanlagda anskaffningsvärdet trots att nettoförsäljningsvärdet för ett antal varor kan understiga detta värde. Med hänsyn till de förenklingsregler som samtidigt införs för beräkning av anskaffningsvärdet enligt punkt 2) ovan samt att varulager enbart behöver redovisas om det sammanlagda anskaffningsvärdet överstiger 25 000 kr enligt punkt 4) nedan bedömer aktiebolagsgruppen att den sammanlagda effekten för flertalet företag kan bli positiv.

4) *Varulagret uppgår till oväsentligt belopp*. Om varulagrets anskaffningsvärde beräknat enligt ovan föreslagna regler, uppgår till högst 25 000 kr behöver det inte tas upp som tillgång.

Kräver en bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Förslaget medför en administrativ förenkling som särskilt kommer de mindre företagen till del.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

5) *Pågående arbeten.* Reglerna för värdering av varulager vad gäller beräkning av anskaffningsvärde tillämpas även för värdering av pågående arbeten. Detta har även gällt tidigare, också för material och kostnader som infogats i annans fastighet.

6) *Bestämd mängd och fast värde.* I redovisningen finns en särskild regel om redovisning av materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget. Dessa får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Regeln blir tillämplig vid beskattningen när de särskilda skattereglerna tas bort.

11.4 Anläggningstillgångar

11.4.1 Inventarier

Begreppet inventarier används som samlingsbeteckning för materiella tillgångar som maskiner och inventarier samt för förvärvade immateriella tillgångar.

1) *Definition av en avskrivningsbar enhet (delpost) respektive kriterier för när ett utbyte utgör nyanskaffning och inte reparation.*

Delar i en enhet utgör sammantagna en avskrivningsbar enhet ingående i anläggningstillgång om de var och en är nödvändiga för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion.

Vid utbyte av en del (eller flera delar) i en enhet som utgör en avskrivningsbar tillgång behandlas utgiften som nyanskaffningskostnad om den (dessa) utgör den (de) huvudsakliga delen (delarna) av en anläggningstillgång eller den del (de delar) som ger tillgången dess huvudsakliga värde, vilket här anses vara mer än 50 % av det ursprungliga anskaffningsvärdet.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Skattemässigt saknas en definition av inventariebegreppet. Aktiebolagsgruppen anser att en sådan är betydelsefull och det framstår som angeläget med en enkel och tydlig gränsdragning av vilka kostnader för utbyte av delar i en anläggningstillgång som är direkt avdragsgilla som reparation eller som ska aktiveras och dras av genom värdeminskningssavdrag.

2) *Beräkning av anskaffningsvärde.* Samma regler som finns beskrivna för varulager, se avsnitt 11.3 punkt 2), ska tillämpas för inventarier.

3) *Avskrivningsmetod.* Rubricerade tillgångars anskaffningsvärde ska skrivas av var för sig med 20 % per 12-månaders räkenskapsår, om det inte är uppenbart att en annan avskrivningsplan bättre återspeglar tillgångens nyttjandeperiod i företaget. Detta är uppenbart om det finns en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget, om det i företaget finns

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

en dokumentation som visar att en jämförlig tillgång haft en nyttjandeperiod som ger en annan avskrivningstid eller om nyttjandeperioden följer av avtal.

Tillgångar vars nyttjandeperiod inte överstiger två år behöver inte redovisas som tillgång.

Avskrivning påbörjas det räkenskapsår som tillgången tas i bruk efter det att säljaren överfört de risker och förmåner som är förknippade med förvärvet av tillgången. Avskrivning får ske för helt år oavsett när tillgången tas i bruk under räkenskapsåret.

Tillkommande utgifter som ska tas upp som tillgång utgör en särskild avskrivningsbar enhet och skall skrivas av skilt från det ursprungliga anskaffningsvärdet för tillgången. Den tillkommande utgiften ska skrivas av över sin nyttjandeperiod, d.v.s. i normalfallet 5 år.

Avskrivningsreglerna omfattar enbart tillgångar som förvärvats med äganderätt eller genom avbetalningsköp.

Förslaget innebär att nuvarande avskrivningsregler för inventarier i skattelagstiftningen utmönstras. Detta kräver ändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Genom den föreslagna ändringen sker en anpassning till redovisningsreglerna med ett visst mindre schablonmässigt inslag. Reglerna blir materiellt kopplade. Nuvarande två avskrivningsmetoder ersättes med en, vilket blir en förenkling i sig. Reglerna medför också att den sista materiellt betingade posten i Obeskattade reserver försvinner. Genom redovisningsregeln att avskrivning påbörjas det räkenskapsår som tillgången tas i bruk blir tillämplig genom att materiell koppling införs så försvinner den olikformighet mellan redovisning och beskattning som nu råder.

4) *Nedskrivningsmetod.* Värdet på en tillgång som skrivs av med 20 % eller mer årligen ska inte skrivas ned annat än om den förstörts eller uttrangerats. Då skrivs den ned till noll kr.

Värdet på en tillgång som skrivs av med mindre än 20 % årligen ska skrivas ned om tillgångens nytta för företaget minskat avsevärt till följd av inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion och användbarhet i företaget har gått ned. Nedskrivning ska inte ske om det kan bedömas som möjligt att tillgångens nytta kan vara återställd under de två efterföljande räkenskapsåren. Nedskrivning ska ske till det värde tillgången skulle ha haft om den skrivits av med 20 % årligen. En nedskrivning ska återföras när inte skälen till nedskrivningen längre föreligger och till det värde som tillgången skulle haft om tidigare avskrivning behållits.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: De föreslagna redovisningsreglerna får genomslag vid beskattningen om nuvarande skatteregler tas bort, vilket föreslås i punkt 2) ovan. Skattemässigt gäller för närvarande att nedskrivning endast kan ske om beståndets samlade verkliga värde understiger det samlade skattemässiga värdet. Den föreslagna individuella avskrivningsrätten för inventarier förutsätter även en individuell nedskrivningsmöjlighet skattemässigt.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

5) *Tillgångar av mindre värde.* En förvärvad eller egentillverkad tillgång vars anskaffningsvärde enligt ovan föreslagna regler uppgår till högst 10 000 kr exkl. moms behöver inte tas upp som tillgång. Skatteverkets allmänna råd för inventarier av mindre värde ska tillämpas även i redovisningen.

Bestämmelse införs i allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: En förenkling som följer av Skatteverkets allmänna råd för inventarier av mindre värde.

6) *Förbättringskostnader på tillgång.* Utgifter efter anskaffnings- och färdigställandetidpunkten ska tas upp som tillgång endast om de innebär att tillgångens funktion och prestande tydligt förbättrats i förhållande till vad som gällde vid anskaffningen. Utgiften behöver inte tas upp som tillgång om den understiger 20 % av tillgångens redovisade värde.

Kräver lagändring i IL samt i ÅRL alternativt genom en bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3 - 5.

Motivering: En schablonregel som tydliggör gränsen avseende när en utgift ska aktiveras respektive kostnadsföras.

11.4.2 Byggnader

1) *Beräkning av anskaffningsvärde.* Samma regler som finns beskrivna för varulager, se avsnitt 11.3 punkt 2), ska tillämpas för byggnader.

2) *Utgifter för ombyggnad.* Utgifter för ombyggnader, förutom sådana som kan anses normala i näringsverksamheten och som inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden, ska tas upp som tillgång om byggnadens värde därigenom anses ha höjts.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Samtidigt innebär förslaget att den nyligen införda frikopplande skatteregeln i 19 kap. 2 § IL om aktiverade utgifter för reparation och underhåll måste utmönstras eftersom beskattningen kommer att ske i enlighet med redovisningen.

Motivering: Förslaget innebär en förenklad administrativ behandling av dessa frågor då redovisningen kommer att kunna ligga till grund för beskattningen. Den ovan nämnda skatteregeln är endast i begränsad utsträckning möjlig att tillämpa i praktiken, eftersom nuvarande redovisningsregler förbjuder en aktivering av kostnader för reparation och underhåll.

3) *Avskrivningsmetod.* Anskaffningsvärdet för byggnad ska skrivas av enligt Skatteverkets allmänna råd.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Tillkommande utgifter som ska tas upp som tillgång utgör en särskild avskrivningsbar enhet och ska skrivas av skilt från det ursprungliga anskaffningsvärdet för tillgången.

Kräver lagändring i ÅRL eller en bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3 och 4.

Motivering: Det får anses innebära en förenkling att tillämpa den avskrivning som anges i Skatteverkets allmänna råd. Där anges normalprocentsatser för avskrivning av olika slag av byggnader. Det bör finnas en möjlighet till en mer verklighetsanpassad avskrivning så att avskrivning kan göras efter någon procentsats inom ett intervall, där faktorer som påverkar fastighetens nyttjandetid avgör avskrivningsprocentsatsen. Avvikelse bör således kunna förekomma uppåt eller nedåt i förhållande till normalprocentsatsen om det är uppenbart att nyttjandetiden är längre eller kortare. Detta får anses vara fallet om det finns branschriktlinjer som gäller och som är relevanta vad gäller fastighetstyp, ort eller övriga förhållanden. Detta bör lämpligen inarbetas i Skatteverkets allmänna råd.

4) Nedskrivningsmetod. Nedskrivning ska göras av det bokförda värdet ner till 0 kronor om en rubricerad tillgång förstörts eller utranerats.

En byggnads anskaffningsvärde ska skrivas ned om byggnadens taxeringsvärde gått ned med mer än tjugo procent och det nya taxeringsvärdet multiplicerat med 1.33 understiger det redovisade värdet. Nedskrivning behöver dock inte göras om det genom ett tillförlitligt värderingsintyg kan visas att tillgången har ett högre värde. En nedskrivning ska återföras när inte skälen till nedskrivningen längre föreligger och till det värde som tillgången skulle haft om tidigare avskrivning behållits.

Kräver lagändring i IL och en bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3 och 5.

Motivering: Förslaget innebär en förenkling genom att samma avskrivnings- och nedskrivningsregler kommer att tillämpas både i redovisningen och beskattningen. Därmed undviker man justeringsposter i deklarationen.

5) Uppskrivning

Uppskrivning tillåts inte för byggnader.

Motivering: Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar tillåts under vissa förutsättningar enligt redovisningsreglerna. Aktiebolagsgruppen föreslår dock av förenklingsskäl att möjligheten till uppskrivning begränsas till mark. I de flesta fall är också värdehöjningen på fastigheter till största delen hänförlig till marken.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

11.4.3 Markanläggningar

1) *Avskrivningsmetod.* Markanläggningar ska i redovisningen skrivas av enligt reglerna i IL.

Kräver lagändring i ÅRL eller en bestämmelse i Allmänt Råd, se bilaga 3 och 4.

Motivering: Förslaget förenklar företagens administrativa behandling av posten vid beskattningen genom att samstämmighet uppnås mellan redovisningen och beskattningen.

2) *Nedskrivningsmetod.* Nedskrivning ska göras av det bokförda värdet ner till 0 kronor om en markanläggning förstörts eller utrangerats. Motsvarande gäller vid försäljning av markanläggning.

Bestämmelse införs i det allmänna rådet, se bilaga 3.

Motivering: Förslaget innebär att gemensamma regler kan uppnås.

3) *Uppskrivning* tillåts inte med hänsyn till att särskilt taxeringsvärde inte åsätts markanläggningar utan ingår i markvärdet.

Bestämmelse införs i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Redovisningsreglerna tillåter uppskrivning av materiella anläggningstillgångar. Detta torde dock inte kunna tillämpas separat på markanläggningar.

11.4.4 Mark

1) *Uppskrivning.* Uppskrivning får göras om taxeringsvärdet för mark har ökat och ökningen vid flera fastighetstaxeringar har visat sig vara stabil. Uppskrivning får ske till högst taxeringsvärdet för mark. Uppskrivet belopp läggs till markens anskaffningsvärde och bokförs mot bundet eget kapital. Mark får inte skrivas av. Uppskrivning av mark är inte skattepliktig.

Bestämmelse införs i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar tillåts under vissa förutsättningar enligt redovisningsreglerna. Mark får inte skrivas av.

2) *Nedskrivning.* Regler införs för nedskrivning av mark vilka innebär att redovisat värde för mark ska skrivas ned om det taxerade markvärdet gått ned med mer än tjugo procent och det nya taxeringsvärdet multiplicerat med 1.33 understiger det redovisade värdet. Nedskrivning behöver dock inte göras om det genom ett tillförlitligt värderingsintyg kan visas att tillgången har ett högre värde. Nedskrivningen måste redovisas över resultaträkningen och påverkar därigenom både det redovisnings- och skattemässiga resultatet. Det innebär att om nedskrivning görs av ett uppskrivet belopp är detta inte avdragsgillt skattemässigt, eftersom uppskrivningen inte redovisats över resultaträkningen och inte heller beskattats. Däremot är nedskrivning av ursprungligt anskaffningsvärde avdragsgillt.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

En nedskrivning ska återföras när inte skälen till nedskrivningen längre föreligger. Om återföringen omfattar tidigare nedskrivning av uppskrivet värde ska återföringen till denna del inte påverka det skattemässiga resultatet. Eftersom återföringen ska redovisas över resultaräkningen måste särskild justering göras i inkomstdeklarationen. Däremot är en reversering av en tidigare nedskrivning av ursprungligt anskaffningsvärde skattepliktig.

Kräver lagändring i IL, se bilaga 5.

Motivering: Nedskrivningsreglerna enligt ÅRL och EG:s fjärde bolagsdirektiv måste tillämpas. Ändring måste göras i skattelagstiftningen så att avdrag får göras för nedskrivning av mark på ursprungligt anskaffningsvärde. Dock kan inte gemensamma regler införas fullt ut utan i vissa särskilda fall, som när nedskrivning görs av ett uppskrivet värde liksom när sådan nedskrivning återläggs, måste justering göras i inkomstdeklarationen. Däremot är återläggning av tidigare nedskrivning av ursprungligt anskaffningsvärde skattepliktig, varför ingen justering behöver göras i inkomstdeklarationen i denna del.

11.5 Skulder och avsättningar

1) *Avsättning* får göras om företaget har ett legalt åtagande.

Avsättning för framtida garantiutgifter ska beräknas med ledning av räkenskapsårets bokförda kostnader för åtgärdande av garantiåtaganden. I underlaget ska inte endast kostnader för åtgärdade garantiåtaganden ingå utan även sådana bokförda kostnader för garantiåtaganden som är konstaterade och godkända för åtgärdande per balansdagen. Är beskattningsåret längre eller kortare än tolv månader skall avsättningen justeras i motsvarande mån. Är det mycket sannolikt att behovet till avsättning är betydligt större (30 procent eller mer) kan avsättning ske med belopp som motsvarar behovet. Behovet är betydligt större om omsättningen ökat med minst 50 procent eller om verksamheten är nystartad. Är verksamheten nystartad kan ledning för avsättningsbehovet hämtas från etablerad branschpraxis.

Kräver lagändring i IL och en bestämmelse i Allmänt råd, se bilaga 3 och 5.

Motivering: För den aktuella kategorin framstår det som onödigt komplext att även innefatta informella åtaganden. För omstruktureringar innebär det att avsättning enbart kan göras för framtida utgifter som är knutna till åtaganden enligt avtal.

När det gäller avsättning för framtida garantiutgifter anser Aktiebolagsgruppen att reglerna ska förenklas och mer få karaktär av schablonregler. Huvudregeln är därför att avsättning sker motsvarande räkenskapsårets kostnad för garantiåtaganden. Föreligger det ett betydligt större avsättningsbehov och omsättningen har ökat med minst 50 procent eller verksamheten är nystartad kan en avsättning ske som motsvarar behovet

2) *Ingen nuvärdesberäkning*. En avsättning ska inte nuvärdesberäknas. Avsättningar ska göras för legala åtaganden som sannolikt ska infrias senast tio år efter balansdagen.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Kräver en bestämmelse i Allmänt Råd, se bilaga 3.

Motivering: Aktiebolagsgruppen har bedömt nuvärdesberäkningar som komplexa för mindre aktiebolag. Det torde också vara ovanligt med åtaganden som ska infrias så långt fram i tiden att en nuvärdesberäkning får någon större ekonomisk effekt. Mot den bakgrunden tillåts inte nuvärdesberäkningar. I stället får avsättning göras med nominellt belopp mot att avsättning inte får göras för åtaganden som ska infrias längre fram i tiden än 10 år efter balansdagen.

3) *Förenklingsregel*. Avsättning behöver inte göras om den kan antas understiga 25 000 kr.

11.6 Koncernbidrag, aktieägartillskott och utdelning

1) *Inkomst*. Mottagna utdelningar och koncernbidrag som är skattepliktiga ska redovisas som en intäkt i resultaträkningen. Mottagna aktieägartillskott och utdelningar som är skattefria ska redovisas som en ökning av det mottagande företagens eget kapital.

2) *Utgift*. Lämnade koncernbidrag som är avdragsgilla ska redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Aktieägartillskott som ett företag ger ska redovisas mot tillgångskontot för andelarna. Utdelning som ett företag lämnar ska redovisas som en minskning av det egna kapitalet.

Kräver bestämmelser i Allmänt råd, se bilaga 3.

Motivering: Förslaget medför en reducering av justeringarna vid upprättandet av deklarationen.

12. Vilket skatteutfall och vilka andra effekter kan förslagen förväntas ge?

I Aktiebolagsgruppens uppdrag ingår att konsekvenserna av de förslag som lämnas ska utredas. Övergripande kan konsekvenserna delas in i sådana som avser skatteutfall och övriga konsekvenser.

Skatteutfall

Allmänt

Som framhållits är de förslag som Aktiebolagsgruppen lämnar i första hand att se som en principskiss. Avsikten är att förslagen ska kunna ligga till grund för en bredare diskussion om förenklingar och sambandet mellan redovisning och beskattning. Bland annat mot denna bakgrund har det inte ansetts försvarligt att närmare försöka beräkna utfallet av förslagen. Istället redovisar Aktiebolagsgruppen i detta avsnitt en övergripande bedömning av vilka förslag som kan påverka skatteutfallet i nämnvärd utsträckning. Diskussionen avser både utfallet för staten och för enskilda företag.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Aktiebolagsgruppen har identifierat tre förslag som antingen för staten eller enskilda företag kan ha en sådan betydelse att de bör behandlas här. Det gäller:

- a) samordning av regler för av- och nedskrivning av maskiner och inventarier
- b) beloppsmässiga undantagsregler, och
- c) regler för redovisning av pågående arbeten.

Generellt finns det emellertid vissa faktorer som medför att konsekvenserna av förslaget kan förväntas bli begränsade. Dessa faktorer är följande.

De förslag som lämnas av aktiebolagsgruppen avser samtliga tidpunkten för beskattning. De ändringar som förslagen leder till innebär således enbart en senare- eller tidigareläggning av beskattningen.

Förslagen är genomgående utformade så att de ska vara symmetriska i den meningen att en post ska hanteras på motsvarande sätt oberoende av om det är en inkomstpost eller en utgiftspost. Dessa krav på konsekvens minskar risken för att reglerna utnyttjas för att optimera skatteutfallet och leder också till att skatteuttaget påverkas mindre än om ett sådant krav på konsekvens inte ställts upp.

Räkenskapsenlig avskrivning

Aktiebolagsgruppen föreslår att de särskilda skattemässiga avskrivningsmetoderna avskaffas och ersätts av en gemensam metod för avskrivning inom redovisning och beskattning. Den föreslagna avskrivningsmetoden leder till att avskrivningstiden för vissa tillgångar kommer att bli längre än idag. För andra tillgångar blir effekten den motsatta. Det är mycket svårt att bedöma vilka effekterna blir för staten av de föreslagna förändringarna. Utifrån den erfarenhet som finns idag skrivs många tillgångar i mindre aktiebolag av på fem år. För det stora antalet maskiner och inventarier kommer den nya metoden att ge små skillnader i förhållande till vad som gäller idag. För några typer av tillgångar blir situationen annorlunda. Det gäller för vissa tillgångar med lång nyttjandeperiod, där avskrivningstiderna kommer att öka. Det gäller också för tillgångar som tydligt har en kortare nyttjandetid än fem år. För dem kommer den skattemässiga avskrivningstiden att förkortas. Utfallet av förslaget att en kortare avskrivningstid än fem år kan gälla i vissa fall påverkas också av att färre inventarier kommer att utgöra s.k. korttidsinventarier. Aktiebolagsgruppens bedömning är sammantaget att statens skatteintäkter torde påverkas marginellt av förslagen.

För företagen är skattekonsekvenserna något enklare att bedöma. För vissa företag som idag gynnas av de skattemässiga avskrivningsreglerna kommer förslaget att innebära en senareläggning av avdrag och därmed en mindre gynnsam skattesituation. Det gäller alltså för företag som har maskiner och inventarier med en förhållandevis lång nyttjandeperiod. Som nämnts tidigare kan de största skillnaderna t.ex. gälla företag som har fartyg, flygmaskiner, vissa andra fordon och vissa typer av större maskinanläggningar. Andra företag gynnas istället av förslagen. Det kan t.ex. gälla företag som har datorer som inte utgör korttidsinventarier och andra tillgångar som skattemässigt hanteras enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning men som inom redovisningen skrivs av på tre år. Sammantaget

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

leder förslaget till både förbättringar och försämringar i företagens skattesituation. Det har inte varit möjligt att inom ramen för uppdraget beräkna det totala utfallet för företagssektorn.

Beloppsmässiga undantagsregler

Aktiebolagsgruppen föreslår flera beloppsmässiga undantagsregler. En sammanställning av de regler som föreslås lämnas i avsnitt 9.

Enligt gruppens mening torde effekterna av de förslag som lämnas vara begränsade. Liksom för övriga förslag gäller att det är frågan om temporära skillnader i beskattningen. Förslagen är vidare ett utflöde av den s.k. väsentlighetsprincipen som gäller redan idag. Någon närmare kännedom om hur väsentlighetsprincipen tillämpas idag finns inte eftersom någon uppföljning inte gjorts av detta. Det är därför inte möjligt att avgöra vilka skillnader de förslag som lämnas ger i förhållande till vad som gäller idag.

Pågående arbeten

Aktiebolagsgruppen föreslår att de särskilda reglerna om beskattning av pågående arbeten som finns i 17 kap. 23 – 32 §§ IL avskaffas. Reglerna är komplexa genom att de har karaktär av särskilda skatteregler men att de ändå i allt väsentligt förutsätter att den redovisning som gjorts i räkenskaperna ska tillämpas vid beskattningen.

Det har därför uppkommit tveksamhet om den särskilda skatteregeln för arbeten som utförs på löpande räkning, som innebär att ett företag under vissa förutsättningar kan underlåta att ta upp andra intäkter än de som fakturerats, i praktiken kan användas på det sätt som förutsattes vid reglernas införande.

Även för fastprisarbeten finns motsvarande situation. Detta har sin grund i att regeln kommit att tillämpas på ett sätt som avviker från vanliga regler för intäktsredovisning utan att detta kan knytas till skatterättsliga motiv.

Då redovisningsreglerna redan idag ges företräde har därför föreslagits att de särskilda skattereglerna utmönstras.

Från statsfinansiella utgångspunkter torde det sakna betydelse att reglerna avskaffas. Förändringen innebär att beskattningen tidigareläggs för vissa företag. Effekterna av förändringen är emellertid i huvudsak av engångskaraktär.

För vissa företag innebär förslaget att möjligheterna att resultatdispositioner minskar. Deras skattemässiga situation blir alltså i något avseende sämre. Samtidigt har regeln under de senaste åren varit ifrågasatt och det är därför oklart hur många företag som idag tillämpar regeln.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Övriga konsekvenser

Den största konsekvensen av de förslag som lämnas är enligt Aktiebolagsgruppens mening att systemet för redovisning och beskattning för mindre aktiebolag blir enklare. I detta sammanhang vill gruppen särskilt framhålla förslagen som gäller avskaffandet av de särskilda skattemässiga avskrivningsreglerna. Det är gruppens uppfattning att detta förslag skulle kunna medföra att bolagens administrativa börda vid deklarationen skulle minska avsevärt.

I gruppen uppdrag har varit att genomföra en översyn av reglerna om sambandet mellan redovisning och beskattning. De förslag som lämnas avser både redovisning och beskattning. Inom ramen för uppdraget har gruppen inte ansett det möjligt att utvärdera effekterna av de förslag som lämnas på andra regelsystem. Det är emellertid klart att sådana effekter finns. Ett exempel är reglerna om kontrollbalansräkning. Det förslag som lämnas innebär att möjligheterna att välja redovisningsprincip begränsas. Istället är utgångspunkten att redovisningen som helhet ska ge en rimligt god bild av företagets ställning och resultat. I princip kan det sägas att en senareläggning av inkomster ger utrymme för en motsvarande redovisning på skuldsidan. Denna helhetssyn innebär också att vissa redovisningsprinciper som gäller för större företag inte blir tillåtna i de mindre aktiebolagen. Ett sådant system fungerar mindre väl med reglerna om hur en kontrollbalansräkning ska upprättas. I princip gäller att ett företag som upprättar kontrollbalansräkning tar sin utgångspunkt i redovisningen. I den mån företaget på någon punkt kunde ha valt en annan redovisningsprincip kan övervägas om företaget ska ges möjlighet att justera sin redovisning i enlighet med denna princip. Det kan ifrågasättas om detta punktvisa principbyte går att förena med den helhetssyn som präglar den nya kategoriindelade redovisningen. I vart fall är detta en fråga som bör utvärderas.

Bilagor

- 1. Förstudierapporten Sid. 63**
- 2. Direktiv Sid. 74**
- 3. Gemensamma regler i form av allmänt råd och vägledning.
Separat bilaga.**
- 4. Erforderliga lagändringar i redovisningslagstiftningen Sid. 77**
- 5. Erforderliga lagändringar i skattelagstiftningen Sid. 80**

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Bilaga 1

**Förstudie beträffande förenklingsförslag inom företagssektorn.
Samverkansprojekt mellan Bokföringsnämnden och Skatteverket.**

2004-04-30. Dnr 8617-03/100.

Sammanfattning

Förstudien beträffande förenklingsförslag har utförts gemensamt av en arbetsgrupp med representanter från Bokföringsnämnden (BFN) och Skatteverket.

Bakgrunden till förstudien är bl.a. de förenklingsförslag inom redovisnings- och beskattningsområdet som under år 2003 lagts fram för mindre enskilda näringsidkare.

Det konstateras att sambandet mellan redovisning och beskattning är starkt. Det konstateras också att regelverket inom redovisningsområdet på senare år blivit alltmer komplicerat och att detta ökat svårigheterna när det gäller att tillämpa reglerna inom eller i närheten av det "kopplade" området.

Förenklingsåtgärder bör i första hand genomföras för mindre och medelstora handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Övriga företagskategorier får eventuellt åtgärdas senare.

Huvuddelen av förenklingsförslagen för enskilda näringsidkare bör kunna tillämpas av sådana handelsbolag som ägs av fysiska personer. Om redovisnings- och skattereglerna harmoniseras är det också möjligt att det går att förenkla de särskilda skattereglerna för handelsbolag.

För mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar bör en motsvarande förenklingsteknik som för enskilda näringsidkare kunna gälla. Detta innebär att förenklade regler samlas i ett heltäckande regelverk. I den mån det är möjligt med hänsyn till EU-rätten och lämpligt med hänsyn till företagsformerna bör också samma regler som för enskilda näringsidkare kunna gälla. I promemorian diskuteras möjligheten av att förenkla för de mindre bolagen och föreningarna genom att öka kopplingen på vissa områden, t.ex. materiella anläggningstillgångar.

I förstudien lämnade förenklingsförslag bör utredas vidare. BFN och Skatteverket bör tillsätta en gemensam arbetsgrupp för handelsbolag ägda av fysiska personer. Gruppens arbete bör vara slutfört senast 31 december 2004. För mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar bör en motsvarande arbetsgrupp tillsättas. Denna gruppens arbete bör vara slutfört senast 30 juni 2005.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Bedömningar om eventuellt skatteutfall kan i nuläget inte lämnas.

1. Bakgrund

BFN och dåvarande Riksskatteverket (RSV) beslöt gemensamt 2003-10-14, dnr. 8617-03/100, att genomföra en förstudie beträffande förenklingsförslag för redovisning och beskattning inom företagssektorn, exklusive enskilda näringsidkare.

Bakgrunden till förstudien är bl.a. de förenklingsförslag för mindre enskilda näringsidkare som framlagts 2003 av en arbetsgrupp med representanter från BFN, RSV m.fl. I förslagen harmoniseras bl.a. redovisningsreglerna så långt som möjligt med skattereglerna. Vidare ska den enskilde näringsidkaren endast behöva upprätta ett bokslut, som blir giltigt såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Dessutom föreslås förenklingar beträffande värdering och periodisering av såväl omsättnings- som anläggningstillgångar både redovisningsmässigt och skattemässigt.

Med mindre enskilda näringsidkare kommer troligen att föreslås sådana som har en omsättning på högst 3 mkr. Totalt finns ca. 473 000 aktiva näringsidkare registrerade, varav ca. 465 000 har en omsättning under nämnda 3 mkr. Med aktivt registrerad förstås i detta sammanhang sådana enskilda näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt och/eller som arbetsgivare. I sammanhanget bör nämnas att det dessutom finns ca. 150 000 s.k. passiva näringsidkare, vilka i huvudsak är förhållandevis små.

För att ovannämnda ändringar ska kunna genomföras krävs ändringar i både den civilrättsliga och skatterättsliga lagstiftningen samt i redovisningsnormgivningen. Beträffande önskvärda lagändringar bereds dessa för närvarande av Justitiedepartementet och Finansdepartementet. BFN har utfärdat en principskiss för allmänna råd och vägledning för mindre enskilda näringsidkare. Förenklingsförslagen för enskilda näringsidkare förväntas vara genomförda 1 januari 2005.

Det har ifrågasatts om ovannämnda förenklingsförslag inte även kan appliceras på övriga företagskategorier eller om det finns andra förenklingsmöjligheter för dessa. I förstudien ska förslag lämnas på lämpliga företagskategorier samt analys av för- och nackdelar med de valda kategorierna. Vidare att förslag lämnas på möjliga förenklingsförslag inom redovisnings- och beskattningsområdet samt om dessa kräver ändrad lagstiftning eller inte. Dessutom ska en grov beräkning lämnas om eventuellt skatteutfall.

Förstudien har genomförts av en arbetsgrupp med representanter från BFN och Skatteverket. I gruppen har ingått Anders Bengtsson och Ulla Stenfors från BFN samt Tommy Andersson, Mats Schröder och Rolf Törnqvist från Skatteverket.

2. Sambandet redovisning och företagens inkomstbeskattning

Sambandet mellan redovisning och företagsbeskattning är starkt i Sverige. Det resultat som framkommer i redovisningen ska exempelvis fölias vid beskattningen, om det inte

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

finns särskilda regler i skattelagstiftningen som säger något annat. I vissa fall kräver skattereglerna att poster hanteras på ett visst sätt i redovisningen för att dessa ska påverka beskattningen. I dessa fall finns alltså en ömsesidig påverkan mellan redovisning och beskattning.

Det finns både fördelar och nackdelar med ovannämnda samband. För de mindre och medelstora företagen torde det mest vara fråga om fördelar. Nackdelarna blir mest uppenbara för de större företagen. Såväl berörda företag som myndigheter torde vara överens om att vid inkomstbeskattningen av företag bör även i framtiden som huvudregel gälla ett grundläggande materiellt samband. Som motiv kan bl.a. nämnas att redovisning och beskattning i många fall har gemensamma syften och synsätt. Däremot har tidigare från många håll ifrågasatts det s.k. formella sambandet, dvs. de fall skattereglerna kräver en viss särskild behandling av poster i redovisningen.

Genom den utveckling som skett inom framförallt redovisningsområdet har på senare tid sambandet redovisning och företagsbeskattning blivit allt svårare att upprätthålla. För att bl.a. motverka detta och samtidigt underlätta att tillämpa reglerna har den under avsnitt 1 "Bakgrund" nämnda arbetsgruppen lämnat förslag på betydande förenklingar för mindre enskilda näringsidkare. Avsikten med de föreslagna reglerna är i princip att helt harmonisera skatte- och redovisnings-reglerna. Om förslagen genomförs kommer det framtida sambandet mellan redovisning och beskattning att bli mycket starkt. Skiljaktigheter mellan de bägge regelsystemen kommer endast att finnas i undantagsfall och är då som regel motiverat av speciella särintressen. Som framgår nedan i förevarande förstudierapport föreslås att om möjligt det även för handelsbolag och mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar ska bli ett i huvudsak gemensamt regelverk för redovisning och beskattning, dvs. en starkare koppling mellan de bägge regelsystemen.

3. Utvecklingen inom redovisningsområdet

Utvecklingen på redovisningsområdet har under det senaste decenniet gått mycket fort. Tendenserna är tydliga. För att tillgodose aktiemarknadens behov har den internationella utvecklingen för de noterade bolagen inneburit att redovisningen kommit att bli alltmer regelstyrd. Regelverket har blivit synnerligen omfattande. Reglerna leder till komplicerade redovisningsprinciper, ofta baserade på marknadsvärden och den ekonomiska innebörden hos en transaktion snarare än dess juridiska form. Inslaget av subjektiva bedömningar har blivit stort.

I Sverige har BFN haft till uppgift att skriva redovisningsregler för de icke noterade företagen. De särskilda redovisningsregler som finns för dessa har hittills tagits fram genom att vissa undantag gjorts ifrån de regler som gäller för de noterade företagen. Detta har medfört att reglerna blivit många, långa och komplicerade.

Såväl BFN som Skatteverket anser att ovannämnda utveckling på sikt kommer att bli ohållbar för samtliga berörda, dvs. den enskilde företagaren, myndigheter och

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

organisationer. Det är därför positivt att BFN beslutat att ändra inriktning på arbetet med att skapa redovisningsregler för de icke noterade företagen. Ett tänkbart system är att det i framtiden kommer att finnas fyra separata regelverk inom redovisningsområdet. Företag ska utifrån företagsform eller storlek få tillämpa något av regelverken. Ett företag får välja att tillämpa ett mer avancerat regelverk än det som det genom sin storlek eller organisationsform tillhör, men ska då tillämpa samtliga regler. Samtliga företag inom en koncern ska tillhöra samma kategori och alltså tillämpa samma redovisningsregler.

Den första kategorin kommer att motsvara det förslag som framlagts för enskilda näringsidkare med en omsättning under förslagsvis 3 mkr. Som framgår nedan bör enligt arbetsgruppens uppfattning i denna kategori även kunna ingå sådana mindre handelsbolag som ägs av fysiska personer. Den andra kategorin ska gälla för aktiebolag och ekonomiska föreningar under en viss storlek, vilka gränser kommer att avgöras av de förslag som kommer från Justitiedepartementet. Inom nämnd kategori bör även ingå huvuddelen av de enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte kommer att ingå i den första kategorin. Den tredje kategorin kommer att gälla för företag som inte är små, men inte är så stora att de bör tillämpa IFRS-reglerna (= de internationella redovisningsreglerna). Den fjärde kategorin kommer att innefatta företag som ska tillämpa IFRS-reglerna.

4. Arbetsgruppens förslag på lämpliga företagskategorier

Arbetsgruppen har haft till uppgift att gå igenom samtliga företagskategorier. Som framgår nedan har gruppen begränsat sina förslag till traditionella företag, dvs. företag som drivs väsentligen för att ge vinst eller åtminstone i någon form ekonomisk vinning för ägarna. I rapporten nedan läggs sålunda fram förslag för handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Att förslag inte läggs fram för s.k. icke traditionella företag såsom ideella föreningar, bostadsrättsföreningar och stiftelser beror bl.a. på att dessa bedriver sin verksamhet med ett i stort sett helt annorlunda syfte samt att dessa i skattesammanhang är speciellt reglerade.

Arbetsgruppen lägger inte fram förslag för alla handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Begränsning har skett till sådana som kommer att hänföras till de under avsnitt 3 "Utvecklingen inom redovisningsområdet" nämnda första och andra kategorin. Att företagskategori tre och fyra inte har valts beror bl.a. på att företag inom dessa kategorier kommer att bli stora och/eller noterade företag. För dessa företag utvecklas redovisningen i huvudsak via den internationella normgivningen. Vilka redovisningsregler som kommer att gälla för dessa företag blir vidare föremål för bedömning i den proposition som läggs fram senare under 2004. Propositionen baseras på IAS:s utredningens förslag.

Med hänsyn till ovanstående är enligt arbetsgruppens uppfattning företag i kategori tre eller fyra i nuläget inte lämpade för förenklingsåtgärder. Det kan för dessa företag knappast inte heller vara aktuellt att föreslå samma regler för redovisning och beskattning. Möjligen kan dessa företagskategorier vid beskattningen kunna tillämpa vissa av de förenklingsregler avseende redovisning och beskattning som kommer att tas fram för

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

företag som tillhör den andra kategorin.

5. Arbetsgruppens förenklingsförslag beträffande handelsbolag som ägs av fysiska personer

I Sverige finns idag ca. 65 000 registrerade aktiva handelsbolag, inklusive kommanditbolag. Huvuddelen, ca. 50 000 av handelsbolagen, ägs av fysiska personer, under det att resten, ca. 15 000, ägs av juridiska personer. De flesta handelsbolagen är små och närmare 60 000 av bolagen har en omsättning understigande 3 mkr.

Som framgår av bakgrundsbeskrivningen har för mindre enskilda näringsidkare med en omsättning på förslagsvis högst 3 mkr lämnats olika förslag på förenklade regler inom redovisnings- och skatteområdet. Enligt arbetsgruppens uppfattning torde flera av de föreslagna reglerna även kunna gälla för motsvarande mindre handelsbolag som ägs av fysiska personer. För handelsbolag ägda av juridiska personer bör enligt gruppens uppfattning samma regelverk gälla som för den juridiska personen ifråga. Enligt BFN:s förslag ska dessutom samtliga företag inom en koncern tillhöra samma kategori och alltså tillämpa samma redovisningsregler.

För mindre enskilda näringsidkare har förenklingsarbetet gått ut på att dels ta fram förenklade redovisningsregler på de områden inom vilka det inte finns särskilda skatteregler, dels ändra redovisningsreglerna och harmonisera dessa så långt som möjligt med skattereglerna på de områden det finns särskilda skatteregler. I de fall sistnämnda regler lagt hinder i vägen har även föreslagits ändringar i skattelagstiftningen. Motsvarande förenklingsarbete torde enligt arbetsgruppens uppfattning i huvudsak även kunna genomföras för de mindre handelsbolagen som ägs av fysiska personer.

I jämförelse med enskilda näringsidkare är emellertid företagsformen handelsbolag ur skattesynpunkt ett mera svårtillämpat och komplext subjekt. Detta beror bl.a. på att den juridiska personen inte är ett skattesubjekt utan beskattning sker på delägarenivå. I sammanhanget bör exempelvis nämnas de ytterst komplicerade regler som gäller för beräkning av den årliga justeringen av anskaffningsutgiften för andelar i ett handelsbolag.

Förutom möjligheten att ta tillvara ovannämnda förenklingsarbete bör enligt arbetsgruppens uppfattning även uppmärksamhet ägnas åt de speciella skatteregler som gäller för handelsbolag och dess delägare. Frågan bör här ställas om dessa regler på något sätt kan förenklas utan större ingrepp i själva regelsystemets grundstruktur. Vidare om man exempelvis genom ett starkare samband mellan redovisning och beskattning kan få en förenklad beräkning av nämnd anskaffningsutgift för andelar. I sammanhanget bör nämnas att regeringen i budgetpropp. 2003/04:100 föreslagit att handelsbolag inte ska bli egna skattesubjekt utan även i fortsättningen utgöra delägarbeskattade rättssubjekt.

6. Arbetsgruppens förenklingsförslag beträffande mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Som framgår av avsnitt 4 "Arbetsgruppens förslag på lämpliga företagskategorier" har begränsning skett till mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar. Vilka storleksgränser som kommer att gälla för denna kategori är för närvarande oklar. Detta innebär att uppgift inte kan lämnas om antal företag som kommer att beröras av nedanstående förenklingsförslag. Av totalantalet ca. 240 000 aktiebolag och ekonomiska föreningar torde enligt arbetsgruppens uppfattning emellertid huvuddelen, kanske bortåt 200 000, kunna förväntas tillämpa de förenklade reglerna.

För de mindre och medelstora aktiebolagen och ekonomiska föreningarna är det så långt möjligt önskvärt med samordnade regler för redovisning och beskattning. De finns flera skäl att välja en sådan lösning. Framför allt bör det framhållas att en sådan lösning torde ge en minskad administrativ börda både för företagen och berörda myndigheter och organisationer. Med utgångspunkt i redovisningsreglerna kommer det exempelvis att bli enklare att lämna uppgifter till Skatteverket. Samtidigt behöver inte Skatteverket ägna tid och kraft åt att anpassa uppgiftslämnandet till de skattemässiga särreglerna.

Enligt arbetsgruppens uppfattning är det svårt att se några större skiljaktigheter av behovet av information mellan de intressenter vars intressen huvudsakligen gör sig gällande i små och medelstora företag. Det är inte orimligt att dra den slutsatsen att redovisningsreglerna för de mindre och medelstora företagen kommer att bestå av traditionella redovisningsregler, exempelvis redovisning på grund av utförda transaktioner, redovisning av historiska anskaffningsvärden och redovisning enligt juridisk form. En sådan traditionell redovisning bör svara väl mot behoven hos långivare och andra borgenärer och det behov som finns ur fiskal synvinkel.

Förenklingsarbetet kan därför ta sin början i de förenklingsförslag som tagits fram för enskilda näringsidkare. En motsvarande strävan att harmonisera systemen som gällt i projektet för enskilda näringsidkare bör kunna ge samma positiva effekter för andra mindre företag. Även om förenklingsförslagen för mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar inte kan vara så långtgående som för enskilda näringsidkare, bl.a. på grund av bundenheten till EG-rätten och högre krav på information som följer med en företagsform med skyddat kapital, anser arbetsgruppen att det finns stora möjligheter att åstadkomma förhållandevis många förenklingar. Det gäller främst att påverka redovisningsreglerna inom vanligt förekommande områden och acceptera särskilda redovisningsregler/skatteregler på områden som de flesta företagen kommer i kontakt med ytterst sällan.

Nedan har listats ett antal vanligt förekommande områden, utan krav på fullständighet, som bör bli föremål för översyn men även ett antal sällan förekommande områden tas upp.

6.1 Periodisering av inkomster och utgifter

Arbetsgruppen föreslår en allmän översyn av de regler för periodisering som gäller inom redovisnings- och skattelagstiftningen. Översynen bör ha sitt ursprung i de förenklingsförslag som tagits fram för mindre enskilda näringsidkare. Vidare bör hänsyn

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

även tas till nedan redovisade förslag på förenklingar.

6.2 Allmänt om materiella anläggningstillgångar

Om man vill ta bort skillnaderna mellan redovisnings- och skattesystemen för små och medelstora företag intar frågan om materiella anläggningstillgångar en särställning. Det handlar alltså om hur man ska hantera kostnadsföringen av maskiner och inventarier samt fastigheter. Idag gäller i olika grad att det för de olika tillgångsslagen finns regler som ger divergerande resultat och som innebär större eller mindre skillnader mellan redovisningen och beskattningen.

Arbetsgruppen har särskilt övervägt om det principiellt finns några hinder för att helt samordna redovisnings- och skattesystemen för materiella anläggningstillgångar. Enligt gruppens mening finns det inte några sådana principiella hinder. Tvärtom finns det flera fördelar. En stor och uppenbar fördel finns redan i det förhållandet att två system ersätts av ett.

Många av de problem som idag finns i sambandet mellan redovisning och beskattning gäller just materiella anläggningstillgångar. Det är svårt att förstå hur systemen samverkar och regelverket orsakar ofta problem i den praktiska tillämpningen. Ofta beror svårigheterna på de principiellt olika utgångspunkterna - inom redovisningen hanteras tillgångarna individuellt medan avskrivning inom skatterätten sker kollektivt. Problem kan t.ex. uppstå vid omstruktureringar eller vid byten av redovisningsprinciper.

Det finns enligt arbetsgruppens uppfattning goda förutsättningar att en översyn av dessa regler skulle kunna innebära både förenklingar och förbättringar. Några färdiga förslag har gruppen inte tagit fram, men det finns anledning att peka på vissa förutsättningar som måste uppfyllas för att den räkenskapsenliga avskrivningen ska kunna överges för att kunna övergå till en mera planmässig avskrivning också inom beskattningen.

För det första måste reglerna rimligen vara gemensamma för samtliga företag. Vidare måste reglerna vara betydligt tydligare och mer handfasta än de redovisningsregler som gäller idag. För det stora flertalet tillgångar måste det finnas någorlunda fasta normer för avskrivningstider. Utrymmet för subjektiva bedömningar måste minskas även i andra avseenden. Det bör framhållas att det är möjligt att en mer reglerad avskrivningsprocess även kommer att bidra till en mer begriplig och därmed bättre redovisning än det stora flertalet företag presterar idag.

6.3 Maskiner och inventarier

För maskiner och inventarier finns det några nyckelfrågor som måste lösas om skatte- och redovisningssystemen helt ska kunna harmoniseras.

En sådan nyckelfråga är starttidpunkten för beräkning av den ekonomiska livslängden. Arbetsgruppen anser att det är angeläget att det här utvecklas tydliga regler för när en

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

materiell anläggningstillgång ska redovisas och när avskrivning ska påbörjas. Dessa regler bör naturligtvis harmoniseras med motsvarande regler för varulager och regler för när en intäkt ska redovisas.

En annan viktig fråga gäller rätten till direktavskrivning för inventarier av mindre värde. Dessa regler bör bli föremål för en förnyad översyn. De krav som bör ställas på reglerna är att de ska harmonisera med avskrivningsreglerna, att de ska vara enkla att tillämpa och att de ska ge en rimlig neutralitet mellan olika företagskategorier.

En sista viktig fråga gäller nedskrivning. EU:s fjärde direktiv kräver i vissa situationer att materiella anläggningstillgångar blir föremål för nedskrivning.

Frågan om när nedskrivning ska ske måste naturligtvis bedömas samlat med avskrivningsreglerna. Enligt arbetsgruppens mening bör det vara möjligt att formulera ett samlat regelverk för maskiner och inventarier som uppfyller de krav som EU-reglerna ställer och ändå har en sådan fasthet i tillämpningen att de bör kunna ligga till grund för beskattningen.

6.4 Fastigheter

Enligt arbetsgruppens uppfattning bör avskrivningar på fastigheter samordnas redovisnings- och skattemässigt. Detta kan ske genom att det inom redovisningsområdet ges klara och precisa regler med fasta avskrivningsregler för olika typer av byggnader. Det skattemässiga avdraget kan kopplas till den redovisningsmässiga avskrivningen, vilket innebär en förenkling då posten inte behöver justeras i deklarationen. Avskrivningar bör ske från samma tidpunkt redovisningsmässigt och skattemässigt.

För fastigheter är rätten och skyldigheten att skriva ned en fastighets värde en nyckelfråga vid bedömningen av om systemen kan harmoniseras. De regler som gäller för börsbolag är mycket komplicerade och har stora inslag av prognoser och framtidsinriktade bedömningar. Det är svårt att tänka sig att en sådan redovisning kan läggas till grund för beskattningen.

Enligt arbetsgruppens uppfattning bör det emellertid vara möjligt att finna metoder för att förenkla nedskrivningsprövningen och att ge en sådan prövning en fastare form, även för fastigheter. I detta sammanhang kan det framhållas att värden på fastigheter regelmässigt fastställs genom fastighetstaxeringen. Arbetsgruppen anser att det bör prövas om dessa värden i ett eller annat avseende kan användas som utgångspunkt också för nedskrivningsprövningar.

6.5 Lager

Beträffande lager anser arbetsgruppen att oväsentliga poster inte ska behöva periodiseras. Detta kan ske genom att om värdet på lagret exempelvis understiger

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

5 000 kr behöver det inte tas upp.

Reglerna om när ett lager ska tas upp bör enligt arbetsgruppens mening harmoniseras med reglerna för intäkter och materiella anläggningstillgångar.

Metoderna för att bestämma lagrets anskaffningsvärde bör om möjligt förenklas. Nyckelfrågorna är då om och i vilken utsträckning förenklade värderingsregler kan tillåtas. Exempel på sådana regler är att lagret får värderas utifrån senaste fakturan. Det bör också prövas särskilt om externa kostnader ska tas med i varulagret.

En särskild fråga är om den skattemässiga regeln om att lagret får tas upp till 97 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde ska finnas kvar. Ett alternativ att utreda kan vara ett visst lägsta värde på hela lagret för att man överhuvudtaget ska kunna aktivera det som tillgång.

6.6 Pågående arbete

Redovisning av pågående arbeten tillhör de mest komplicerade frågorna i ett mindre företags redovisning.

Arbetsgruppen anser att de särskilda skattemässiga reglerna bör ses över inom ramen för det vidare förenklingsarbetet. Särskilt intresse bör ägnas åt den s.k. alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning. Möjligen kan en framtida reglering både när det gäller uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning tydligare bygga på fakturering, under förutsättning att kraven på fakturering blir tydligare.

Pågående arbeten bör emellertid enligt arbetsgruppen regleras så att redovisningen av tjänstuppdrag för annan är i balans med reglerna om lagerredovisning.

6.7 Omstrukturering

För att det inte ska bli några beskattningseffekter krävs det bl.a. att ersättningen vid en underprisöverlåtelse inte understiger det skattemässiga värdet. Dessa frågeställningar är relativt vanliga och upp-kommer bl.a. vid ombildningar av företagsform, t.ex. från enskild näringsverksamhet till aktiebolag och vice versa.

Ett problem som visat sig de senare åren är att man inom skatterätten ofta tillämpar en kontinuitetsprincip, vilket innebär att tillgångar och skulder behåller sina bokförda värden, medan man inom redovisningen ändrar de bokförda värdena vid en omstrukturering.

För att undvika de problem som en omstrukturering kan medföra kan det vara en framkomlig väg att överväga att ändra redovisningsreglerna, så att inslaget av kontinuitet blir större. Det bör emellertid framhållas att det inte är utan svårigheter att konsekvent tillämpa kontinuitetsprincipen. I många fall ger denna metod nämligen upphov till andra problem. Ett exempel är att fusioner ibland inte skulle kunna genomföras om fusionen

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

redovisades till bokförda värden, eftersom det övertagande bolaget skulle bli likvidationspliktigt.

För omstruktureringsåtgärder gäller generellt att förenklingsaspekten möjligen ofta väger mindre tungt eftersom det inte är transaktioner som företaget måste hantera i vardagen. Om systemen ska harmoniseras är det emellertid viktigt att en transaktion som en omstrukturering inte ger upphov till sådana långvariga skillnader i värden på tillgångar och skulder, att samsynen inte kan upprätthållas. Frågor om omstrukturering är därför viktiga i ett system med närmare samband mellan redovisning och beskattning.

7. Genomförande och tidsplanering

Som framgår ovan är det arbetsgruppens uppfattning att betydande förenklingar kan genomföras inom redovisnings- och beskattningsområdet för mindre och medelstora handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Under de olika avsnitten har också lagts fram diverse förslag på förenklingar. Ytterligare utredning och översyn krävs emellertid för att kunna genomföra möjliga förenklingar. För detta ändamål bör det därför tillsättas två från BFN och Skatteverket gemensamma arbetsgrupper.

1) För handelsbolag som ägs av fysiska personer förordas att en särskild grupp tillsätts i syfte att

-- gå igenom lämnade förenklingsförslag för enskilda näringsidkare och utreda vilka som kan tillämpas av handelsbolag samt att

-- göra en översyn av övriga för handelsbolag gällande redovisnings- och skatteregler, med tonvikt på de senare, samt lämna förslag på tänkbara förenklingar.

I ovannämnda arbetsgrupp bör ingå två representanter från BFN och tre från Skatteverket. Gruppens arbete bör vara slutfört senast 31 december 2004 och siktet för ett eventuellt genomförande bör vara fr.o.m. den

1 januari 2006, dvs. samma tidpunkt som planeras för mindre enskilda näringsidkare.

För mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar förordas att en särskild grupp tillsätts i syfte att göra en översyn av gällande redovisnings- och skatteregler och speciellt beakta de förslag som lagts fram i förevarande förstudie och i förslaget för enskilda näringsidkare.

I ovannämnda arbetsgrupp bör ingå två representanter från vardera BFN respektive Skatteverket. Gruppens arbete bör vara slutfört senast 30 juni 2005 och siktet för ett eventuellt genomförande bör vara fr.o.m. den

1 januari 2007.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Ovannämnda två arbetsgrupper bör tillsättas snarast så att arbetet kan inledas innan sommaruppehållet 2004. Till projekten bör knytas en eller flera referensgrupper med representanter från berörda myndigheter och organisationer. Med hänsyn till att det med all sannolikhet kommer att krävas lagändringar bör representanter för Justitiedepartementet och Finansdepartementet erbjudas att delta i arbetsgrupperna.

8. Skatteutfall

Enligt direktiven till förstudien har arbetsgruppen även haft till uppgift att lämna en grov beräkning om eventuellt skatteutfall. Med hänsyn till att det i förstudien inte lagts fram några konkreta förslag på förändringar utan mera olika idéer är det i nuläget inte möjligt att bedöma eventuellt skatteutfall. Det kan dock nämnas att en övergång från räkningsenlig avskrivning till mera planmässiga avskrivningsprinciper även i beskattningen med stor sannolikhet skulle innebära en tidigarelagd beskattning för många företag. En översyn av avskrivningsbestämmelserna kommer emellertid också att avse möjligheterna till direktavskrivning och förändringar i dessa regler kan komma att verka i motsatt riktning.

För arbetsgruppens räkning

Anders Bengtsson Rolf Törnqvist

Ulla Stenfors Tommy Andersson

Mats Schröder

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Bilaga 2

DIREKTIV 2004-06-28 Dnr 407961-04/113

Förenklingsförslag redovisning och beskattning inom företagssektorn.

1 Ärende

Samverkansprojekt mellan Bokföringsnämnden och Skatteverket avseende förenklingsförslag redovisning och beskattning för handelsbolag som ägs av fysiska personer samt mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar.

2 Rapportering/Bakgrund

Bokföringsnämnden och Skatteverket (tidigare Riksskatteverket) har sedan några år tillbaka gemensamt arbetat för att åstadkomma förenklingar i systemet för redovisning och beskattning av mindre företag. Som ett led i detta arbete har under 2003 lagts fram olika förenklingsförslag för mindre enskilda näringsidkare. Under 2004 har genomförts en förstudie beträffande förenklingsförslag inom företagssektorn i övrigt. Resultatet av förstudien har redovisats i en rapport 2004-04-30.

Slutsatserna i rapporten kan sammanfattas med att huvuddelen av förenklingsförslagen för enskilda näringsidkare bör kunna tillämpas av sådana handelsbolag som ägs av fysiska personer. Om redovisnings- och skattereglerna harmoniseras har det också ifrågasatts om det inte går att förenkla de särskilda skattereglerna för handelsbolag. I detta sammanhang har särskilt framhållits reglerna för beräkning av justerat ingångsvärde på andel i handelsbolag.

Även för mindre och medelstora aktiebolag samt ekonomiska föreningar framhålls i rapporten att många av förenklingsförslagen för enskilda näringsidkare torde kunna bli tillämpliga. De begränsningar som finns är i huvudsak beroende av bundenheten till EG-rätten. I övrigt läggs i rapporten fram olika förenklingsförslag inom i första hand områdena materiella anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Utgångspunkten har varit att så långt möjligt samordna reglerna för redovisning och beskattning inom vanligt förekommande områden och acceptera särskilda redovisnings-/skatteregler på områden som de flesta företagen kommer i kontakt med ytterst sällan.

3 Syfte och mål

Inom samarbetsprojektet ska prövas om det är möjligt att utforma och genomföra sådana regler för mindre och medelstora företag som föreslås i rapporten 2004-04-30. Projektet ska dessutom göra en översyn av övriga allmänt förekommande regler med anknytning till redovisnings- och beskattningsområdet samt lämna förslag på tänkbara förenklingar.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Konkreta förslag ska presenteras senast 2004-12-31 för handelsbolag ägda av fysiska personer och 2005-06-30 för mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar.

4 Aktiviteter

Analys av i rapport 2004-04-30 lämnade förslag med angivande av för- och nackdelar.

Förslag på övriga möjliga/tänkbara förenklingsförslag med anknytning till redovisnings- och beskattningsom-rådet samt analys av för- och nackdelar med dessa.

Bedömning av om förslagen kan genomföras inom gällande lagstiftning och normgivning eller kräver ändring härav. I sistnämnda fall ska även förslag lämnas till erforderliga ändringar.

Beräkning av eventuellt skatteutfall vid möjliga förslag samt beskrivning av eventuella andra effekter av förslagen.

Avrapportering i form av lägesrapport ska ske i slutet av oktober månad 2004 för handelsbolag och för mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar i slutet av november månad 2004 samt mars månad 2005.

5 Framgångsfaktorer

Avgörande för möjligheterna att utforma så bra förslag som möjligt är verklighetsanknytningen och att de föreslagna reglerna upplevs som enkla och tidsenliga samt att förslagen kommer att bli accepterade av berörda parter. Projektet ska därför bedrivas i nära samarbete med berörda departement samt representanter för näringslivet och redovisnings- och revisionsbyråer.

6 Personal och organisation

Inom projektet ska finnas två arbetsgrupper med representanter från Bokföringsnämnden och Skatteverket. I arbetsgruppen för handelsbolag ägda av

fysiska personer ska ingå från Bokföringsnämnden Anders Bengtsson och Karin Dahlin samt från Skatteverket Rolf Törnqvist (sammanställande) och Roland Lagerqvist. I arbetsgruppen för mindre och medelstora aktiebolag och ekonomiska föreningar ska ingå från Bokföringsnämnden Sören Wikerfelt och Anders Bengtsson samt från Skatteverket Göran Olsson, Mats Schröder och Tommy Andersson (sammanställande).

Projektets uppdragsgivare samt representanter från Finans-, Justitie- och Näringsdepartementet ska löpande hållas informerade om projektets aktiviteter.

En eller flera referensgrupper tillsätts med representanter från BAS-Intressenternas Förening, Näringslivets Regelnämnd, Fastighetsägarna, Företagarna, Företagarnas Riksorganisation, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, LRF Konsult, FAR, SRS och SRF.

Referensgruppen ska sammanträda i god tid inför varje avrapporteringstillfälle (jfr. aktiviteter ovan).

För Bokföringsnämnden För Skatteverket

Hans Edenhammar

Vilhelm Andersson

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Bilaga 4

Erforderliga lagändringar i redovisningslagstiftningen

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Tillämpning

1 kap. 3 § Allmänna definitioner

Det allmänna rådet är avsett att tillämpas av små och medelstora företag och reglerna är utformade med hänsyn till den föreslagna indelningen i större och mindre företag enligt Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m (Ju2004/10672/L1). Ett mindre företag får enligt promemorian överstiga högst ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till högst 50,
- b) nettovärdet av företagets tillgångar enligt företagets balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till högst 25 miljoner kronor,
- c) nettoomsättningen enligt företagets resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till högst 50 miljoner kronor.

Tillämpningen av det allmänna rådet förutsätter att en lagändring med avseende på företagens indelning i storlekskategorier i enlighet med förenklingspromemorian kommer till stånd.

3 kap. 5 § Jämförelsetal

Enligt bestämmelsen skall för varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 beloppet för det närmast föregående räkenskapsåret anges. Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster och delposter, skall posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på sådant sätt att jämförelse med räkenskapsårets poster skall kunna göras på ett meningsfullt sätt.

Bestämmelsen gäller alla företag som ska upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Bestämmelsen är således tillämplig även vid byte till redovisning i enlighet med det allmänna rådet. Ett undantag för denna kategori av företag från att omvärdera jämförelsetalen skulle väsentligt förenkla övergången. Motsvarande förenkling har även föreslagits i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1).

Värdering

4 kap. 3 § tredje stycket Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

Bestämmelsen reglerar hur anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång skall beräknas. Enligt paragrafens tredje stycke *skall* i anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång utöver inköpspriset och övriga utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet även en skäligen andel av indirekta tillverkningskostnader inräknas.

Bestämmelsen skiljer sig från motsvarande bestämmelse i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv genom att det enligt direktivet inte föreligger någon skyldighet att inräkna indirekta kostnader. Enligt artikel 35.3 utgörs en anläggningstillgångs tillverkningskostnad av ”anskaffningskostnaderna för råvaror och förnödenheter samt av de övriga kostnader som direkt kan hänföras till produkten. Av de kostnader som har uppkommit under tillverkningsperioden, men som endast indirekt kan hänföras till produkten, *får* (egen kursivering) en skäligen andel tillföras tillverkningskostnaden”.

Att beräkna en tillgångs indirekta tillverkningskostnader är ofta förenat med svårigheter och innebär ett väsentligt merarbete för företagen. Dagens bestämmelse i 4 kap. 3 § ÅRL ställer därför stora krav på företagens ekonomiska och administrativa system. Bestämmelsen tar ingen hänsyn till företagets storlek eller i vilken omfattning egentillverkning förekommer. I förenklingssyfte har därför det allmänna rådet utformats med utgångspunkt från kraven i det fjärde direktivet dvs. att indirekta kostnader får, men behöver inte, inräknas i anskaffningsvärdet. De företag som har resurser för och önskemål om en mer företagsekonomiskt korrekt beräkning av anskaffningsvärdet har då möjlighet att inräkna även de indirekta kostnaderna. Övriga företag kan lämna dem därhän. Förslaget kräver emellertid att 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL ändras med avseende på hanteringen av de indirekta kostnaderna.

Tilläggsupplysningar

3 kap. 8 § andra stycket Större periodiseringsposter

Enligt bestämmelsen skall större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter specificeras i balansräkningen eller i en not. Undantagna från denna bestämmelse är företag i vilka medeltalet anställda uppgår till högst 10 och balansomslutningen inte överstiger 24 miljoner kronor. I syfte att förenkla företagets redovisningsbörda föreslås i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) att undantaget istället knyts till det i promemorian föreslagna gränsvärdet för mindre företag. Det allmänna rådet har utformats med utgångspunkt i det föreslagna gränsvärdet.

3 kap. 10 § andra stycket Avsättningar

Enligt bestämmelsen skall större belopp som ingår i posten Övriga avsättningar specificeras i balansräkningen eller i en not. Undantagna från denna bestämmelse är företag i vilka medeltalet anställda uppgår till högst 10 och balansomslutningen inte överstiger 24 miljoner kronor. I syfte att förenkla företagets redovisningsbörda föreslås i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) att undantaget istället knyts till det i promemorian föreslagna gränsvärdet för mindre företag. Det allmänna rådet har utformats med utgångspunkt i det föreslagna gränsvärdet.

RAPPORT

Datum
2005-04-11

Dnr 407961-04/113

3 kap. 13 § tredje stycket Extraordinära intäkter och kostnader

Enligt bestämmelsen skall de extraordinära intäkterna och kostnaderna specificeras i en not. Undantagna från denna bestämmelse är företag i vilka medeltalet anställda uppgår till högst 10 och balansomslutningen inte överstiger 24 miljoner kronor. I syfte att förenkla företagets redovisningsbörda föreslås i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) att undantaget istället knyts till det i promemorian föreslagna gränsvärdet för mindre företag. Det allmänna rådet har utformats med utgångspunkt i det föreslagna gränsvärdet.

4 kap. 11 § tredje stycket Varulagrets anskaffningsvärde

Enligt bestämmelsen skall i förekommande fall varulagrets nettoförsäljningsvärde anges i not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna. Undantagna från denna bestämmelse är företag i vilka medeltalet anställda uppgår till högst 10 och balansomslutningen inte överstiger 24 miljoner kronor. I syfte att förenkla företagets redovisningsbörda föreslås i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) att undantaget istället knyts till det i promemorian föreslagna gränsvärdet för mindre företag. Det allmänna rådet har utformats med utgångspunkt i det föreslagna gränsvärdet.

5 kap. 6 § andra stycket Nettoomsättnings fördelning

Enligt bestämmelsen skall nettoomsättningens fördelning delas upp på verksamhetsgrenar och geografiska marknader under förutsättning att de avviker betydligt från varandra. Undantagna från skyldigheten att lämna upplysning om geografiska marknader är företag i vilka medeltalet anställda uppgår till högst 10 och balansomslutningen inte överstiger 24 miljoner kronor. I syfte att förenkla företagets redovisningsbörda föreslås i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) att undantaget istället knyts till det i promemorian föreslagna gränsvärdet för mindre företag och att undantaget även skall omfatta verksamhetsgrenar. Det allmänna rådet har utformats med utgångspunkt i det föreslagna gränsvärdet och att undantaget utökas till att även omfatta verksamhetsgrenar.

5 kap. 16 § andra stycket och 17 § andra stycket Upplysning om skatter

Enligt bestämmelserna skall företaget lämna uppgift om latent skatt och inkomstskattens fördelning på ordinärt och extraordinärt resultat. Undantagna från denna bestämmelse är företag i vilka medeltalet anställda uppgår till högst 10 och balansomslutningen inte överstiger 24 miljoner kronor. I syfte att förenkla företagets redovisningsbörda föreslås i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) att undantaget istället knyts till det i promemorian föreslagna gränsvärdet för mindre företag. Det allmänna rådet har utformats med utgångspunkt i det föreslagna gränsvärdet.

Bilaga 5

Erforderliga lagändringar i skattelagstiftningen

Behovet av lagändringar redovisas nedan med utgångspunkt från den sammanställning av förenklingsförslagen som gjorts i kapitel 11 för angivna områden.

11.1 Intäkter

Punkterna 2) och 3) Pågående arbeten. Bestämmelserna i 17 kap. 23 – 32 §§ IL föreslås utmönstrade. Området blir härigenom kopplat.

Punkt 4) Försäljning av inventarier. Även detta området föreslås bli kopplat, se nedan under 11.4.1.

11.3 Varulager

Punkt 1) Lager. Avgörande för vid vilken tidpunkt ett inköpt varuparti kunnat redovisas i varulagret har varit de principer som anges i förarbetena till lagregeln i 17 kap. 22 § IL om kontraktsnedskrivning, jfr RÅ 1987 ref. 45. Vi föreslår att denna regel utmönstras. Detta torde kunna ske utan att några olägenheter uppkommer eftersom regeln numera knappast kommer till användning i praktiken.

Punkt 2) Beräkning av anskaffningsvärde och punkt 3) 97-procentsregeln. Våra förslag i innebär att 17 kap. 3 och 4 §§ utmönstras, varigenom området blir kopplat.

11.4.1 Inventarier

Punkt 1). Definitionen av avskrivningsbar enhet bör tas in i 18 kap. 1 § IL. Gränsdragningen mellan reparation och nyanskaffning vid utbyte av en eller flera delar i en avskrivningsbar enhet bör inarbetas i 2 §.

Punkt 3) Avskrivningsmetod och punkt 4) Nedskrivningsmetod. De föreslagna reglerna om avskrivning och nedskrivning innebär att 13 – 17 §§ samt 19 – 22 §§ utmönstras. Den föreslagna ändringen av tidsgränsen för korttidsinventarier medför att ändring behöver göras i 4 §.

Punkt 6) Förbättringskostnader. Den föreslagna regeln behöver tas in i IL.

Övrigt. Regeln om kontraktsnedskrivning i 23 §, se även 9 §, bör utmönstras i likhet med vad som föreslagits ovan om kontraktsnedskrivning av lagertillgångar.

11.4.2 Byggnader

Punkt 2) Utgifter för ombyggnad. Den föreslagna regeln att i anskaffningsvärdet räkna in utgifter för om- och tillbyggnad endast om de medför att fastighetens värde därigenom höjs får till följd att 18 kap. 13 § IL behöver kompletteras.

Punkt 4) Nedskrivningsmetod. Det finns nu ingen skatteregel som medger nedskrivning av byggnad. Vårt förslag förutsätter att en sådan införs.

11.4.4 Mark

Punkt 2) Nedskrivning. Den föreslagna regeln att avdrag ska medges för nedskrivning av det faktiska anskaffningsvärdet på mark medför att en sådan regel måste införas i 20 kap. IL.

11.5 Skulder och avsättningar

Punkt 1) Avsättning. Förslaget om avsättning för framtida garantiutgifter förutsätter att en viss omarbetning måste göras av reglerna i 16 kap. 3 – 5 §§ IL.