

HEMSTÄLLAN

2009-09-28

Regeringen
Finansdepartementet
103 33 STOCKHOLM

Hemställan om lagändring av inkomstskattelagen

1 Inledning

En ständigt diskuterad fråga är kopplingen mellan redovisning och beskattning. I syfte att få så bra redovisningsnormer som möjligt anser BFN att vissa justeringar i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är nödvändiga. BFN har sammanställt de viktigaste behoven i denna hemställan om lagändring.

2 Bakgrundsbeskrivning

Kopplingen mellan redovisning och beskattning har nyligen utretts och slutbetänkande presenterades i SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. Utredaren föreslår i princip en frikoppling av beskattningen från redovisningen.

Utredningen har rätt i sin kritik att redovisningen delvis är styrd av beskattningen. BFN har däremot inte samma uppfattning som utredningen, att rätt lösning skulle vara att helt frikoppla redovisningen från beskattningen. BFN tror tvärtom att detta i än större utsträckning skulle leda till att redovisningen blir skattestyrd. I stället anser BFN att det är bättre att utgå från det system med partiell koppling som finns. Detta system bör utvecklas och förtydligas. BFN ser ett antal områden där IL bör ändras.

Parallellt med utredningen har BFN arbetat med att ta fram samlade regelverk för redovisningen. BFN har beslutat allmänna råd (BFNAR 2006:1) för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1) och (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktieföretag (K2). Ett allmänt råd om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (K2) remissbehandlas för närvarande. Dessa allmänna råd är framtagna i nära samarbete med Skatteverket och anpassade till nuvarande skattelagstiftning.

BFN arbetar bl.a. vidare med att ta fram ett allmänt råd för årsredovisning i större

onoterade företag (K3). Detta allmänna råd kommer att bli god redovisningssed för alla större företag som inte är noterade samt för de mindre företag som inte väljer att tillämpa förenklingsreglerna i t.ex. BFNAR 2008:1. K3 riktar sig i första hand till större onoterade företag, dvs. företag med en intressentkrets som ställer högre krav på en teoretiskt korrekt redovisning. BFN:s inriktning är därför att så långt möjligt anknyta reglerna i K3 till de internationella regler som utarbetats av IASB (International Accounting Standards Board) för onoterade företag, IFRS for Small and Medium-sized entities (SME).

För dessa företag finns det uppenbara fördelar med att de svenska redovisningsnormerna anknyter till detta internationella regelverk. Årsredovisningarna blir mer begripliga för utländska intressenter och inger större internationellt förtroende. Vidare underlättas övergången till full IFRS för de företag som vill börsnote sina värdepapper. I en del fall tvingas dock BFN anpassa reglerna till befintliga skatteregler. BFN vill i möjligaste mån minimera sådana avvikelser från SME. Det enskilt största problemet enligt BFN är den skatteredovisning som krävs i SME. Att föra in den i svenska redovisningsnormer skulle medföra att företagen förlorar möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfond och möjligheten att nyttja reglerna om räkenskapsenlig avskrivning.

3 Skatteredovisning i SME (=tänkt redovisning av skatter i K3)

Inledande problembeskrivning

En redovisning enligt SME kräver en fullständig redovisning av skatter. Det innebär att uppskjuten skatt ska beräknas och redovisas för alla identifierade skillnader mellan redovisade värden och värden vid beskattningen. Vad gäller redovisning i juridisk person skulle detta innebära en stor skillnad jämfört med vad som gäller idag.

Den största skillnaden rör redovisningen av obeskattade reserver. För att få avdrag för periodiseringsfond kräver skattelagstiftningen att en avsättning görs till obeskattade reserver. För att kunna nyttja de förmånliga skattereglerna för avskrivningar på maskiner och inventarier m.m. krävs att nettot i balansräkningen stämmer med det skattemässiga nettovärdet. Även detta medför att en obeskattad reserv måste redovisas. En obeskattad reserv är placerad mellan skulder och eget kapital. Den innehåller en uppskjuten skattedel och en egetkapitaldel, men redovisas som ett samlat belopp.

Redovisningsmässigt vill BFN ha samma regel i K3 som i SME, dvs. att skattedelen (i Sverige f.n. 26,3 %) redovisas som en skattekostnad i resultaträkningen och som uppskjuten skatteskuld i balansräkningen. Resterande del ska inte redovisas i resultaträkningen. Företagen ska kunna redovisa på detta sätt utan att det påverkar deras möjligheter att göra avsättning till periodiseringsfond samt att nyttja skattereglerna om räkenskapsenlig avskrivning.

Det finns dessutom en skattepolitisk restriktion som innebär att ingen utdelning ska kunna ske av obeskattade vinster. BFN föreslår därför att regler införs i IL som innebär att en förutsättning för avdrag för periodiseringsfonder och överavskrivningar på maskiner och inventarier m.m. är att beloppet reducerar företagets fria egna kapital. Syftet är att ge möjlighet till en skatteredovisning i enlighet med SME utan att komma i konflikt med den ovan angivna skattepolitiska restriktionen, samtidigt som mindre företag kan fortsätta att tillämpa nuvarande system för redovisning av obeskattade reserver.

Periodiseringsfond

Enligt prop. 1993/94:50 sid. 211 bör en avsättning till periodiseringsfond i ett aktiebolag ha karaktären av en bokslutsdisposition i företagets räkenskaper. Av den anledningen har villkoret att göra avsättning införts. Det motiveras inte varför avsättningen bör ha karaktären av en bokslutsdisposition. Det är BFN:s bedömning att det inte går att genomföra ovan föreslagna lösningar utan lagändringar. BFN hemställer därför om följande ändring i 30 kap. 3 § första stycket IL.

Nuvarande lydelse:

Juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande *avsättning görs* i räkenskaperna.

Föreslagen lydelse:

Juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande *belopp* i räkenskaperna *reducerar det fria egna kapitalet*.

Av författningskommentaren bör framgå att belopp kan reducera det fria egna kapitalet antingen genom att

- 1) en obeskattad reserv (och en bokslutsdisposition) redovisas på samma sätt som sker idag, eller
- 2) en uppskjuten skattedel (f.n. 26,3 %) redovisas som skuld/avsättning (med motsvarande kostnad i resultaträkningen) samtidigt som en omföring sker från fritt eget kapital till bundet eget kapital av resterande del (f.n. 73,7 %).

Det skulle möjliggöra för BFN att via normgivning ge företag med intressenter som behöver ytterligare information en möjlighet till en redovisning av aktuell och uppskjuten skatt, samtidigt som mindre företag kan behålla det nuvarande systemet med redovisning av obeskattade reserver.

Det är väsentligt för skattemyndigheten att redovisningsnormerna kräver att avsättningen till uppskjuten skatt och omföringen av ej utdelningsbar vinst specificeras på ett sådant sätt i årsredovisningen att myndigheten kan kontrollera att

kravet för avdrag är uppfyllt post för post. BFN är naturligtvis beredd att medverka till detta i sin normgivning.

Överavskrivning av maskiner och inventarier m.m.

På motsvarande sätt som för periodiseringsfonderna måste reglerna för överavskrivning på maskiner och inventarier ändras. BFN föreslår följande ändring i 18 kap. 14 § första stycket IL:

Nuvarande lydelse:

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

Föreslagen lydelse:

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut *eller årsredovisning* och om avdraget *motsvaras* av en *reduktion i årsbokslutet eller årsredovisningen av det fria egna kapitalet.*

Även här bör samma alternativa sätt att redovisa framgå av författningskommentaren.

Även när det avser överavskrivningar är det väsentligt för skattemyndigheten att redovisningsnormerna kräver att avsättningen till uppskjuten skatt och omföringen av ej utdelningsbar vinst specificeras på ett sådant sätt i årsredovisningen att myndigheten kan kontrollera att kravet för avdrag är uppfyllt post för post. BFN är även i detta fall beredd att medverka med en sådan normgivning.

Andra poster där uppskjuten skatt kan vara aktuellt

Eftersom SME kräver fullständig redovisning av alla uppskjutna skatter kommer företag som tillämpar K3 kunna redovisa uppskjuten skatt även avseende andra poster. Till exempel kommer överavskrivning på byggnader att kräva en redovisning av uppskjuten skatt i alla företag som tillämpar K3. I likhet med idag kommer däremot den egnakapitaldelen att till synes vara utdelningsbar. Ska detta ändras kan samma princip som ovan föreslagits avseende periodiseringsfonder och överavskrivningar på maskiner och inventarier användas.

4 Andra områden där särskilda skatteregler påverkar utformningen av K3

4.1 Periodisering av inkomster och utgifter

Kopplingen mellan redovisning och beskattning är i dag stark avseende områdena intäkter och avsättningar. Det finns särskilda skatteregler avseende några poster inom dessa områden. Saknas särskilda skatteregler ska den skattemässiga periodiseringen följa god redovisningssed. Enligt BFN finns det skäl som talar för att ytterligare stärka sambandet mellan redovisning och beskattning på dessa områden. BFN

föreslår därför att skattereglerna upphävs för pågående arbeten och framtida garantiutgifter.

Pågående arbeten

I 17 kap. 23 – 32 §§ IL finns särskilda skatteregler för avtal avseende pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks-, och konsultrörelse. Reglerna är från 1980-talet och utformade utifrån vad som då var god redovisningssed. För t.ex. fleråriga tjänsteavtal som inte skatterättsligt klassificeras som pågående arbeten saknas däremot särskilda skatteregler. Beskattningen av sådana avtal följer god redovisningssed. Tidpunkten för beskattning kan bli olika beroende på om avtalet omfattas av de skatterättsliga reglerna om pågående arbeten eller inte.

I SME krävs tillämpning av redovisningsmetoden successiv vinstavräkning på samtliga pågående arbeten och andra fleråriga kontrakt. BFN överväger att införa motsvarande krav i K3 både i koncernredovisningen och i juridisk person. Företag som använder successiv vinstavräkning i juridisk person kommer enligt gällande skatteregler därmed att beskattas löpande under kontraktstiden för det resultat som framkommer både på pågående arbeten till fast pris och på andra typer av fleråriga kontrakt. Vad gäller arbeten på löpande räkning är BFN osäker på hur beskattning blir om den skisserade redovisningen införs.

BFN anser att det i dag inte finns några skäl att ha särskilda skatteregler för pågående arbeten. Utgångspunkten bör vara att fleråriga avtal ska redovisas och beskattas på ett likartat sätt.

BFN hemställer därför att de särskilda reglerna avseende pågående arbeten (17 kap. 23 – 33 §§ IL) tas bort och att beskattningen följer god redovisningssed.

Framtida garantiutgifter

I huvudsak hör området avsättningar till det kopplade området. Periodiseringen följer därmed god redovisningssed. Det finns viss skattepraxis som rör sådana poster. Av den praxisen framgår att avsättningen accepteras vid beskattningen om företaget följt god redovisningssed.

I 16 kap. 3-5 §§ IL finns särskilda skatteregler som gäller avdrag för framtida garantiutgifter. Innan skattereglerna infördes hade skattepraxis en restriktiv syn på avsättningar för framtida garantiutgifter. Ofta nekades avdrag innan utgiften realiserades. Skattereglerna infördes för att lätta upp den restriktiva bedömningen i praxis och för att förenkla tillämpningen. Idag finns tydliga redovisningsnormer för alla typer av avsättningar, inklusive framtida garantiutgifter. BFN anser därför att det inte längre är motiverat med särskilda skatteregler om avdrag för framtida garantiutgifter.

Med anledning av ovanstående hemställer BFN att reglerna i 16 kap. 3-5 §§ IL tas

bort. Avdrag för framtida garantiutgifter ska i stället beskattas utifrån god redovisningssed.

4.2 Maskiner och inventarier

De skatterättsliga villkoren för att få värdeminskningssavdrag för maskiner och inventarier m.m. skapar påfallande ofta problem i rättstillämpningen. I hög grad beror dessa på kravet på ”formellt samband” mellan redovisning och beskattning avseende villkoren för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Ett exempel är vilka tillgångar som får ingå i underlaget för räkenskapsenlig avskrivning. Vidare skapar de allmänt hållna reglerna om anskaffningsvärden på maskiner och inventarier i 18 kap. IL osäkerhet. Skatteverket har kommit med ett antal så kallade styrsignaler i dessa frågor, men flera frågor är olösta vilket skapar osäkerhet och bristande förutsebarhet. Det är viktigt att sådana frågor får tydliga lösningar vid beskattningen. BFN anser att detta indikerar att en ändring av kapitel 18 i IL är nödvändig för att lösa problemen med både avskrivningsunderlag och avskrivningar. I väntan på en sådan ändring vill BFN framföra nedanstående och lämna följande förslag.

Underlaget för räkenskapsenlig avskrivning vid beskattningen samt kravet på formellt samband

BFN anser att frågan om vad som ska ingå i avskrivningsunderlaget på de maskiner och inventarier som omfattas av räkenskapsenlig avskrivning är en central fråga. Enligt BFN bör samma syn som Skatteverket har på leasade tillgångar (se styrsignal Dnr 131 548012-08/111) gälla även för så kallade korttidsinventarier.

Motivet i Skatteverkets styrsignal är att finansiellt leasade inventarier inte omfattas av 18 kap. 14 § IL eftersom de skattemässigt inte utgör inventarier.

Korttidsinventarier anses däremot enligt den härskande meningen skattemässigt utgöra sådana maskiner och inventarier för vilka ett krav på ett formellt samband gäller.

Kravet på formellt samband framtvingar i praktiken en redovisning som ger en sämre bild av företagets resultat och ställning när det är frågan om väsentliga belopp. En utgångspunkt i redovisningen är att anläggningstillgångar ska skrivas av över sin förväntade nyttjandeperiod. Om den är tre år ska avskrivning göras över denna tid. Skattereglerna innebär ett förenklat synsätt på avskrivningar. Antingen ska hela utgiften för maskiner och inventarier kostnadsföras anskaffningsåret eller ska den ingå i underlaget för räkenskapsenlig avskrivning.

För att ge möjlighet till aktivering av korttidsinventarier i redovisningen och därmed en korrekt avskrivning utifrån den förväntade nyttjandeperioden anser BFN att korttidsinventarier inte ska omfattas av reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. BFN hemställer därför om ändring av 18 kap. 4 § IL enligt följande.

Nuvarande lydelse:

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

Föreslagen lydelse:

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

Inventarier som i redovisningen bedöms ha en nyttjandeperiod på högst tre år behandlas inte enligt reglerna i detta kapitel. I stället ska beskattningen följa god redovisningssed under förutsättning att den tar hänsyn till restvärde vid bedömningen av det avskrivningsbara beloppet.

Effekten av tillägget blir att företagen skulle kunna aktivera redovisningsmässiga korttidsinventarier i årsredovisningen (årsbokslutet) och att de avskrivningar som görs i redovisningen på dessa inventarier blir skattemässigt avdragsgilla utan att det påverkar rätten till räkningsenlig avskrivning. Detta under förutsättning att aktiverade korttidsinventarier särredovisas i not. Redovisningsmässiga korttidsinventarier blir därmed ett materiellt kopplat område.

Hänsyn till restvärde ska tas för att begränsa de skattemässiga fördelar som företag som tillämpar K2-regler annars skulle kunna få om de valde att inte ta hänsyn till restvärde vid beräkning av avskrivningsunderlaget.

Bestämmande av anskaffningsvärden

Enligt 18 kap. 7 § IL är anskaffningsvärdet på maskiner och inventarier utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Motsvarande bestämmelser för byggnader finns i 19 kap. 8 och 9 §§ IL. Reglerna är allmänt hållna. Det finns få mål från Regeringsrätten från senare år som rör tolkningen av dessa bestämmelser. En anledning kan vara att det numera finns väl utvecklade regler för att bestämma anskaffningsvärden i redovisningen som kan användas vid beskattningen.

Enligt BFN finns problemområden. Ett sådant är beräknade utgifter för framtida nedmontering av anläggningar. I redovisningspraxis har historiskt sett sådana framtida utgifter redovisats som avsättningar, vanligen i form av successiva avsättningar över tillgångens beräknade ekonomiska livslängd. De beräknade utgifterna för nedmontering, som hör till det kopplade området, dras därmed av vid beskattningen i takt med den successiva uppbyggnaden av avsättningen.

Ett skäl för den valda redovisningsmetoden är osäkerhet om skattekonsekvenserna, om de beräknade utgifterna redovisas som en del av anskaffningsvärdet. Accepteras detta inte vid beskattningen förlorar företaget rätten till räkenskapsenlig avskrivning.

Enligt SME ska dock beräknade framtida utgifter för nedmontering ingå i anläggningens anskaffningsvärde och bli föremål för avskrivning. Om BFN inför motsvarande krav i K3 riskerar dock företagen att inte kunna utnyttja reglerna för räkenskapsenlig avskrivning.

Enligt BFN är det viktigt att reserveringen kan värderas korrekt från början och tillföras anskaffningsvärdet. Detta ger den bästa ekonomiska bilden av de utgifter som är knutna till att uppföra eller förvärva en anläggning. Skatte- och redovisningsmässigt bör anskaffningsvärdena vara lika. BFN hemställer därför om en ändring i 18 kap. 7 § IL.

Nuvarande lydelse:

Anskaffningsvärdet för inventarier är *utgiften för förvärvet* om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Föreslagen lydelse:

Anskaffningsvärdet för inventarier är *det anskaffningsvärde som följer av god redovisningssed* om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Motsvarande ändringar bör genomföras i 19 kap. 8 och 9 §§ IL.

Denna hemställan har beslutats av Bokföringsnämnden. Ledamoten Johan Svanberg har reserverat sig mot beslutet. Ledamoten Bo Lindén har anmält jäv och inte deltagit i beslutet.

Hans Edenhammar
ordförande

Claes Eriksson
föredragande