

Bilaga 3:1

1999-11-08

Författningsförslag

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

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 14 av anvisningarna till 23 § skall upphöra att gälla,

dels att 24 § skall ha följande lydelse,

dels att punkterna 12, 13, 16, 19 och 24 av anvisningarna till 23 § samt punkterna 1, 2, 3 och 5 av anvisningarna till 24 § skall ha följande lydelse,

dels att det i anvisningarna till 24 § skall införas fyra nya punkter, 4 a., 5 a. och 5 b., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 §

Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder *i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna* i denna lag.

Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder *om inte annat föreskrivs* i denna lag.

Anvisningar till 23 §

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

12. *Avdrag för* utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *medges i form av* årliga värdeminskningssavdrag enligt bestämmelserna i punkt 13.

Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, *medges avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, eller omedelbart avdrag för* hela utgiften för deras anskaffande.

Då fråga är om inventarier av mindre värde *medges omedelbart avdrag för det fall ett motsvarande belopp kostnadsförts i den skattskyldiges räkenskaper*.

Värdeminskningssavdrag enligt första stycket får ske första gången det beskattningsår som inventarieret kan tas i bruk i verksamheten.

Omedelbart avdrag enligt andra och tredje styckena skall ske det beskattningsår som inventariet kan tas i bruk i verksamheten.

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

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

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

Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret och sker inte avskattning enligt 3 1 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 procent av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastighet utgjort privatbostadsfastighet. Detsamma gäller i fråga om del av fastighet.

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

- a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;*
- b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;*
- c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;*
- d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt*
- e) att - om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret - det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.*

13. Skattskyldig har rätt till *värdeminskingsavdrag* enligt reglerna i denna anvisningspunkt.

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande, och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en näringsverksamhet, som den skattskyldige har förvärvat genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente, skall, om

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

Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för värdehöjande förbättringar av inventarier.

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

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

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

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

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

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

Oavsett vad ovan föreskrivs får värdeminskningssavdrag medges med belopp som erfordras för att det skattemässiga restvärdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsverksamheten, sedan från detta värde har avräknats ett årligt

skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

*värde*minskningsavdrag av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas *sammanlagda* verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges *ytterligare avdrag* som motiveras av detta.

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

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

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör inte hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkenskaperna före övergången men inte har föranlett avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.

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

16. Avdrag för utgifter för anskaffning av koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och andra *tidsbegränsade* rättigheter, samt för förvärvat goodwill medges enligt bestämmelserna i punkt 13. Det är härvid utan betydelse om näringsidkaren har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan.

16. Avdrag enligt bestämmelserna i punkterna 13 och 14 får även göras för utgifter för anskaffning av koncessioner,

Avdrag för utgifter för anskaffning av icke tidsbegränsade rättigheter medges endast under förutsättning att den skattskyldige visar att fråga är om en bestående värdenedgång, samt att nedskrivning skett

patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill samt liknande rättigheter. Det är härvid utan betydelse om näringsidkaren har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan.

i räkenskaperna för värdenedgången.

För utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som tagits upp som tillgång i räkenskaperna enligt 17 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) eller 4 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas bestämmelserna i första stycket första meningen.

19. Avdrag medges för påförda avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till näringsverksamhet.

Fysisk person får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket. *Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.* Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Fysisk person får dessutom avdrag för *beräknade avgifter.* Avdraget skall motsvara de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna avseende näringsverksamhet här i riket. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

- 1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 11 av anvisningarna till 22 §,
- 2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 2 kap. 3-5, 15 och 16 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket. I fråga om sådana inkomster eller skattskyldiga som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster får dock avdraget uppgå till högst 20 procent.

Vad som sagts i första-fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av näringsverksamhet här i riket. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpande make för del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

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

24. Avdrag får ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden *anskaffning av upparbetat forskningsresultat eller annan tillgång avsedd för stadigvarande bruk medges avdrag enligt bestämmelserna om värdeminskningssavdrag i denna lag.*

kostnaden.

till 24 §

1.

För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring *med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt*. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter samt avsättningar. Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost eller avsättningar med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne - *i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag - genom större avskrivningar på anläggningstillgångar* än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justering.

Vid beräkningen av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu

1. Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder sker enligt bestämmelserna i andra - fjärde styckena.

För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter samt avsättningar. Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost eller avsättningar med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne *med en annan värdering av nämnda tillgångar, skuldposter och avsättningar* än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justering.

En inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt *gällande redovisningsregler* bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i

inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssätt, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur staten lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

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

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

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

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

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

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

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) eller, i förekommande fall 4 kap. 9 §

form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande tillämpas i allmänhet det förfaringssätt, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur staten lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

andra-fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554), 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

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

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde tillämpas bestämmelserna i 4 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen.

I det fall annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar i sin helhet tagits upp till anskaffningsvärdet i den skattskyldiges räkenskaper, medges avdrag med högst tre procent av det samlade anskaffningsvärdet. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

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

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

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta

stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av aktie eller andel i utländsk juridisk person. I detta fall saknar det betydelse om den skattskyldige genom förvärvet erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde.

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

3. I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med bestämmelserna i denna anvisningspunkt. *Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, sjunde och åttonde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena. Enskild näringsidkare, i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränobelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.*

3. I fråga om skattskyldiga *som utför entreprenad-, tjänste- eller tillverkningsuppdrag* godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen *står i överensstämmelse med gällande redovisningsregler.*

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

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

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

Vid värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris, och för vilka *vinstavräkning* inte har skett *successivt, samt för nedlagda kostnader för arbeten på löpande räkning för vilka rätt till fakturering ej uppkommit, tillämpas* bestämmelserna i punkt 2 första och tredje styckena av anvisningarna till 24 §.

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

Vinstavräkning vid pågående arbeten som utförs till fast pris skall ske senast när det utförda arbetet eller tjänsten kan tas i bruk eller i anspråk av uppdragsgivaren.

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

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

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

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

4 a. Ett finansiellt instrument enligt denna anvisningspunkt är ett kontrakt som ger upphov till både en finansiell tillgång hos en skattskyldig och en finansiell skuld eller ett delägandeinstrument hos en annan skattskyldig.

En finansiell tillgång är varje tillgång som är

*kontanter,
en kontraktsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan skattskyldig,
en kontraktsenlig rätt att utväxla finansiella instrument med en annan skattskyldig på gynnsamma villkor eller ett delägandeinstrument i ett företag.*

En finansiell skuld är varje skuld som är en kontraktsenlig skyldighet att

utge kontanter eller en annan finansiell tillgång till en annan skattskyldig eller utväxla finansiella instrument med en annan skattskyldig på ogynnsamma villkor.

Ett delägandeinstrument är varje kontrakt som representerar en andel av företagens tillgångar sedan dess samtliga skulder frångår.

Andra finansiella instrument än varufordringar och varuskulder värderas till anskaffningsvärdet eller nominellt belopp, justerat för amorteringar. Härutöver görs justering för sådan del som utgör ränta, såsom när ett finansiellt instrument förvärvas till över- eller underkurs, eller sådan dold räntekompensation som kan föreligga vid förvärvet.

5.

Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförplikelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

- att näringsverksamheten är nystartad,*
- att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,*
- att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret,*
- att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,*
- att den tid en väsentlig del av utestående garantiförplikelser avser betydligt överstiger två år eller*
- att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.*

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

5. Avdrag för avsättning för framtida garantiutgifter medges i enlighet med bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

Avdraget får inte överstiga den avsättning som gjorts i räkenskaperna för att täcka beräknade framtida utgifter till följd av garantiåtaganden som föreligger vid beskattningsårets utgång. Avdraget får heller inte överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av sådana åtaganden som reglerats under beskattningsåret. Avser garantiåtagandet tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiåtagandet avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

- att näringsverksamheten är nystartad,*
- att garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,*
- att en betydande ökning av de utestående garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,*
- att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,*
- att den tid en väsentlig del av utestående garantiåtaganden avser betydligt överstiger två år eller*
- att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.*

5 a. Avdrag för framtida utgifter medges i enlighet med bestämmelserna i denna anvisningspunkt. I vissa fall gäller dock särskilda bestämmelser meddelade i denna lag.

Avdrag för framtida utgifter får inte överstiga i räkenskaperna gjord avsättning. I övrigt gäller följande förutsättningar för avdrag:

a) att avsättningen har ett direkt samband med den verksamhet som bedrivits fram till beskattningsårets utgång;

*b) att avsättningen avser en säker förpliktelse mot annan person;
samt*

c) att avsättningen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

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

5 b. För avdrag för framtida förlust tillämpas bestämmelserna i punkt 5 a. andra stycket. I det fall förlusten avser ingångna inköps- och försäljningsavtal, och affärstransaktionen genomförs under ett efterföljande beskattningsår, medges avdrag endast för den nettoförlust som uppkommer avseende samtliga inköps- och försäljningsavtal.

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

Bilaga 3:2

1999-11-08

Författningskommentarer

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

24 §

Av paragrafen framgår att utgångspunkten för beräkning av inkomst av näringsverksamhet är principen om bokföringsmässiga grunder. Principen om bokföringsmässiga grunder utvecklas närmare i punkt 1 av anvisningarna. I vissa fall - då särskilda bestämmelser finns - gäller dock inte nämnda princip.

Anvisningar

till 23 §

punkt 12

I *första stycket* i anvisningspunkten i dess nu gällande lydelse hänvisas till bestämmelserna för de två systemen för värdeminskingsavdrag - räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. Värdeminskingsavdrag enligt räkenskapsenlig avskrivning förutsätter bl.a. att avdraget motsvaras av lika stora avskrivningar i den skattskyldiges räkenskaper. Avdraget enligt restvärdeavskrivning förutsätter inte en sådan koppling till bokföringen, dvs. det är en rent deklarationsavdrag.

Det är motiverat att på detta område göra en frikoppling mellan det skattemässiga avdraget och den redovisningsmässiga kostnaden. Innebörden härav är att oavsett storleken på avskrivningarna i räkenskaperna kan avdrag vid inkomstberäkningen inte medges med högre belopp än vad som framgår av bestämmelserna i punkt 13. Det enklaste sättet att uppnå den förändringen är att göra om värdeminskingsavdraget enligt räkenskapsenlig avskrivning till ett renodlat skattemässigt värdeminskingsavdrag. I första stycket hänvisas därför även i fortsättningen till bestämmelserna i punkt 13. Samtidigt blir det obehövt med ytterligare ett renodlat skattemässigt värdeminskingsavdrag. Metoden för restvärdeavskrivning kan därigenom utmönstras vilket innebär att hela *punkt 14 av anvisningarna* upphävs.

I första stycket används uttrycket "maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier". I de fortsatta bestämmelserna i punkterna 12 och 13 används uttrycket "inventarier". Härmed förstås samtliga materiella anläggningstillgångar som inte utgör byggnad, markanläggning och mark. I redovisningslagstiftningen används något skiftande begrepp. I 19 § bokföringslagen (1976:125), BFL, talas om "maskiner, inventarier och dylikt". I bilaga 2 i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, nämns dels "maskiner och andra tekniska anläggningar", dels "inventarier, verktyg och installationer". Utöver sedvanliga gränsdragningsfrågor - såsom huruvida en tillgång utgör ett inventarium eller en del av en byggnad - torde det även finnas osäkerhet om tillgångar är av materiell eller immateriell karaktär. Ett exempel härpå är om utgifter för datorprogram skall dras av enligt bestämmelserna för inventarier eller bestämmelserna för sådana immateriella tillgångar som avses i punkt 16 av anvisningarna. Den närmare gränsdragningen får lösas i rättspraxis.

I och med att en frikoppling mellan bokföring och beskattning sker när det gäller värdeminskingsavdraget är det motiverat med en frikoppling även när det gäller avdraget för utgifter för s.k. korttidsinventarier. Detta uttrycks i *andra stycket*, vari det även framgår att den skattskyldige kan välja mellan att göra värdeminskingsavdrag enligt första stycket eller göra omedelbart avdrag.

Avdraget för utgifter för inventarier av mindre värde har mera karaktär av normal rörelsekostnad. Det är därför motiverat att behålla en koppling mellan bokföring och

beskattning. Detta framgår av *tredje stycket*.

Fjärde och femte styckena innehåller nya bestämmelser. Bakgrunden är nuvarande praxis i Regeringsrätten angående tidpunkten för när värdeminskingsavdrag första gången får ske. Av rättsfallet RÅ 1978 Aa 149 kan utläsas att avdrag får ske om leverans skett före utgången av beskattningsåret även om inventariet ännu inte slutmonterats och tagits i anspråk för avsett ändamål. Det är omotiverat att medge avdrag vid inkomstberäkningen innan det ännu är befogat att företagsekonomiskt kostnadsföra utgiften för anskaffningen genom avskrivningar (beträffande sistnämnda tipunkt - se Bokföringsnämndens uttalande BFN U 90:13). Ett krav för att medge värdeminskingsavdrag eller omedelbart avdrag (gällande korttidsinventarier respektive inventarier av mindre värde) bör därför vara att inventariet kan tas i bruk i verksamheten under beskattningsåret.

Nuvarande *andra stycke* utgår som en följd av att reglerna om avdrag avseende kontraktsavskrivning i punkt 2 av anvisningarna till 24 § tas bort.

punkt 13

I *första stycket* har de nuvarande särskilda villkoren för avdragsrätt borttagits. Villkoren under punkterna a), b), d) och e) bortfaller i och med att kopplingen till den skattskyldiges bokföring upphör. Vad gäller kravet under punkt c) om tillfredsställande utredning om inventariernas skattemässiga restvärde saknas det anledning att behålla det. Det vid beskattningen allmänna kravet på utredning från skattskyldigas sida torde vara tillräckligt för att kontrollera yrkade värdeminskingsavdrag.

Tredje stycket är nytt. Bakgrunden till förslaget är bestämmelsen i 15 § första stycket BFL resp. 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL om att utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Utformningen av dessa bestämmelser innebär att det föreligger en möjlighet, men inte en redovisningsmässig skyldighet, att aktivera utgifter av detta slag. En sådan skyldighet torde däremot föreligga vid den skattemässiga inkomstberäkningen. För att undanröja de oklarheter som redovisningsreglerna kan medföra för den skattemässiga bedömningen är det motiverat att i lagen uttrycka ett krav på aktivering av utgifter för värdehöjande förbättringar av inventarier.

Med uttrycket "värdehöjande förbättringar" förstås att sådana arbeten utförs på inventariet att den beräknade livslängden förlängs, att inventariets kapacitet ökar eller att driftkostnaderna för inventariet kan minskas. Från detta bör skiljas utgifter som syftar till att inventariet skall bibehålla sitt ursprungsvärde, dvs. normalt utgifter för reparation och underhåll. Sådana utgifter är direkt avdragsgilla (jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna).

Nuvarande *tredje stycke* utgår som en följd av att reglerna om avdrag avseende kontraktsavskrivning tas bort.

I anvisningspunktens *fjärde stycke* har, som en följd av att kopplingen till den skattskyldiges bokföring upphävs, uttrycken "avskrivning", "bokfört värde" samt "räkenskapsår" ersatts av "värdeminskning", "skattemässiga restvärde" samt "beskattningsår". Ändringarna har ingen annan saklig innebörd.

På motsvarande sätt ersätts uttrycken "avskrivning" och "bokförda värdet" med uttrycken "värdeminskning" och "skattemässiga restvärdet" i *sjätte stycket*.

I *sjätte stycket* regleras rätten till avdrag ned till inventariernas verkliga värde. Nuvarande formulering tyder på att en sådan bedömning skall ske med ledning av det sammanlagda verkliga värdet på inventarierna. Så tycks också bestämmelsen ha uppfattats i allmänhet. För att det inte skall råda någon osäkerhet på den punkten har ordet "sammanlagda" lagts till. Det kan påpekas att en kollektiv värdering av inventarier inte inbegriper immateriella rättigheter enligt punkt 16 av anvisningarna. Det sammanlagda verkliga värdet på sådana rättigheter får således prövas för sig. Likaså kan påpekas att inventarier som anses vara värdebeständiga, och därmed inte grundar rätt till värdeminskingsavdrag, ej heller skall tas med i en sådan kollektiv värdering av inventariebeståndet som avses i stycket.

Bestämmelserna i nuvarande *sjätte stycket* torde i praktiken ha haft en mycket begränsad tillämpning. I den mån den skattskyldige erlagt ett särskilt högt pris för vissa inventarier kan en senare värdenedgång beaktas inom ramen för den värdering till verkligt värde som regleras i *sjätte stycket*. Det särskilda avdraget kan därför slopas.

Som en följd av att kopplingen mellan värdeminskingsavdrag och avskrivningar i bokföringen upphör utmönstras nuvarande *nionde-elfte styckena* i anvisningspunkten.

Punkt 16

I tidigare rättspraxis har avdragsrätt ej ansetts föreligga för utgifter för icke tidsbegränsade rättigheter. Vid den översyn av anvisningspunkten som gjordes i anslutning till tillkomsten av ÅRL blev frågan om icke tidsbegränsade rättigheter inte föremål för någon särskild behandling (jfr prop. 1995/96:104 s. 54). Då det kan antas att icke tidsbegränsade rättigheter normalt inte är föremål för någon värdeminskning får det anses motiverat att i förtydligande syfte göra en skillnad mellan tidsbegränsade och icke tidsbegränsade rättigheter.

I *första stycket* regleras avdragsrätten för utgifter för olika slag av tidsbegränsade rättigheter, samt för förvärvad goodwill. Goodwill är visserligen inte en rättighet som är begränsad i tiden men den bör ändå, liksom hittills, medföra rätt till avdrag.

Av *andra stycket* framgår att i fall med icke tidsbegränsade rättigheter medges avdrag endast då fråga är om sådan bestående värdenedgång som avses i 4 kap. 5 § första stycket ÅRL, och om den skattskyldige dessutom gjort nedskrivning för värdenedgången i räkenskaperna.

I 17 § andra stycket BFL och 4 kap. 2 § första stycket ÅRL regleras möjligheten att såsom tillgång aktivera utgifter för bl.a. forsknings- och utvecklingsarbeten. Det saknas dock uttryckliga regler beträffande avdragsrätten för sådana aktiverade utgifter, vilket torde innebära att avdrag medges i takt med att avskrivning sker hos den skattskyldige, under förutsättning att avskrivningen är förenlig med god redovisningssed. I ett system med ett frikopplat värdeminskingsavdrag för utgifter för immateriella rättigheter saknas det skäl att behålla en avdragsrätt avseende aktiverade utgifter som är knuten till bokföringen. Avdrag bör därför medges i form av värdeminskingsavdrag i enlighet med vad som gäller för immateriella rättigheter. Detta framgår av *trede stycket*.

Punkt 19

Ändringen i *andra stycket* motiveras av att egenavgifterna är nära knutna till den fysiska person som bedriver näringsverksamhet i enskild firma eller genom ett handelsbolag. Det saknas skäl för att som villkor för avdragsrätt uppställa krav på att avsättning för beräknade egenavgifter skall ha skett i räkenskaperna. Avdraget bör därför frikopplas från redovisningen.

Punkt 24

Tredje meningen har ändrats så att det klarare framgår att i det fall den skattskyldiges kostnad för forskning och utveckling avser anskaffning av en tillgång avsedd för stadigvarande bruk kan avdrag endast medges i form av värdeminskingsavdrag. Bestämmelsen tar sikte på samtliga tillgångar för vilka den skattemässiga kostnadsföringen sker genom värdeminskingsavdrag. Tillgångarna kan vara såväl förvärvade som uppförda av den skattskyldige.

Som exempel på en tillgång avsedd för stadigvarande bruk anges upparbetat forskningsresultat. Ett sådant forskningsresultat kan även vara förenat med rättigheter av olika slag. Avdrag för utgiften kan normalt göras enligt bestämmelserna om värdeminskingsavdrag i punkterna 13 och 16.

Bestämmelsen blir tillämplig när forskningsresultat förvärvas från annan person. När det gäller forskningsresultat som den skattskyldige själv upparbetar i verksamheten torde

bestämmelsen inte medföra någon förändring av nu gällande avdragsrätt. Sådana utgifter kommer även i fortsättningen i de flesta fall att kostnadsföras löpande (jfr Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader), vilket leder till avdrag i takt med kostnadsföringen.

till 24 §

punkt 1

Första stycket är nytt. Begreppet inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder definieras genom en hänvisning till de efterföljande tre styckena. Såsom begreppet bokföringsmässiga grunder definieras där, innebärande bl.a. att inkomstberäkningen skall ske på grundval av den skattskyldiges bokföring, innebär undantagsregeln i 24 § att en sådan koppling till bokföringen inte gäller i de fall det framgår av särskilda bestämmelser.

Innebörden av vissa särskilda bestämmelser är att rätt till avdrag för kostnader saknas trots att det redovisningsmässigt kan vara motiverat att bokföra kostnaderna (jfr bestämmelserna om skattemässig korrigerings av det bokförda resultatet i tredje stycket första meningen).

I andra fall kan avdragsrätt för kostnader föreligga trots att motsvarande kostnadsföring inte sker i bokföringen. Följande exempel på sådana frikopplade regler kan nämnas.

- avdrag för kostnader för normalt påräkneliga ändringsarbeten på byggnad (punkt 3 av anvisningarna till 23 §),
- värdeminskingsavdrag för utgifter för byggnad (punkt 6 av anvisningarna till 23 §),
- värdeminskingsavdrag för utgifter för markanläggning (punkt 7 av anvisningarna till 23 §),
- värdeminskingsavdrag för utgifter för inventarier (punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 §),
- avdrag för utgifter för s.k. korttidsinventarier (punkt 12 andra stycket av anvisningarna till 23 §),
- värdeminskingsavdrag för utgifter för immateriella rättigheter (punkt 16 av anvisningarna till 23 §),
- värdeminskingsavdrag avseende anslutningsavgift och anläggningsbidrag (punkt 17 av anvisningarna till 23 §),
- avdrag för beräknade egenavgifter (punkt 19 av anvisningarna till 23 §),
- avdrag vid redovisning av varulager (punkt 2 tredje stycket av dessa anvisningar).

En del av de ovan uppräknade anvisningspunkterna innehåller samtidigt bestämmelser som anger att avdrag vid inkomstberäkningen förutsätter att motsvarande kostnadsföring sker i den skattskyldiges bokföring. Exempel härpå är avdrag för utgifter för inventarier av mindre värde (punkt 12 tredje stycket av anvisningarna till 23 §), och avdrag för nedskrivning av icke tidsbegränsade rättigheter (punkt 16 andra stycket av anvisningarna till 23 §).

I *andra stycket* har den nuvarande hänvisningen till bestämmelserna i anvisningspunkten tagits bort. I de fall inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder gäller bestämmelserna i andra - fjärde styckena. I andra fall kommer särskilda bestämmelser att bli tillämpliga (jfr undantagsregeln i 24 §).

I *tredje stycket* har bestämmelsen om kvittning mellan balansposter ändrats. Det får anses rimligt att utöka kvittningsrätten till att avse möjliga omvärderingar av tillgångar, skuldposter och avsättningar. Även i fortsättningen bör dock gälla att kvittning får ske först efter yrkande från den skattskyldige, samt att det är uppenbart att en annan värdering kunnat ske. Nuvarande kvittningsmöjlighet avseende möjliga större avskrivningar på anläggningstillgångar kan slopas eftersom bestämmelserna i punkt 6, 7, 13, 16 och 17 av anvisningarna till 23 § innebär att värdeminskingsavdrag är frikopplade från gjorda avskrivningar.

I *fjärde stycket* anges att den skattemässiga periodiseringen av inkomster och utgifter vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder skall ske enligt gällande redovisningsregler. En anknytning till redovisningslagstiftningen stärker kopplingen

mellan inkomstbeskattningen och redovisningen. Tidigare har hänvisning skett till begreppet god redovisningssed respektive vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt. Hänvisningen till gällande redovisningsregler innebär emellertid att även fortsättningsvis kommer begreppet god redovisningssed att ha betydelse vid den skattemässiga inkomstberäkningen (jfr 2 § första stycket BFL respektive 2 kap. 2 § ÅRL).

Nuvarande *fjärde stycke* tas bort. Dels får innehållet i bestämmelsen anses framgå redan av hänvisningen till gällande redovisningsregler i fjärde stycket. Dels är bestämmelsen inte heltäckande eftersom den enbart behandlar försäljning av varor. Principen om att intäktsföring skall ske när den skattskyldige utfört den prestation som avtalats gäller även t.ex. när fråga är om utförda tjänster. I fall med successivt utförda tjänster kommer intäktsföring därmed att ske i takt med att uppdragsgivaren kontinuerligt tar tjänsten i anspråk.

Hänvisningen till gällande redovisningsregler i fjärde stycket innebär bl.a. att frågan om när varor utgör inliggande lager hos förvärvaren får sin lösning i redovisningsreglerna (jfr RÅ 1987 ref. 45 angående rättsläget innan 1990 års skattereform).

Punkt 2

Den nya lydelsen av *andra stycket* innebär att bestämmelserna i ÅRL skall tillämpas, dvs. anskaffningsvärdet för lager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Däremot gäller fortfarande att sist-in-sist-ut-principen inte får tillämpas.

Av *tredje stycket* framgår att det avdrag på högst tre procent av det samlade anskaffningsvärdet för lagret som är möjligt, i det fall den skattskyldige redovisar hela lagret till anskaffningsvärdet i räkenskaperna, är ett frikopplat avdrag. Avdraget förutsätter således inte att en lika stor lagernedskrivning sker i räkenskaperna.

I övrigt är ändringen i stycket en följd av den föreslagna värderingsregeln beträffande finansiella instrument i punkt 4 a.

Nuvarande *femte stycket* slopas. När det gäller lagertillgångar bör något avdrag inte komma ifråga förrän leverans har skett. I den mån en värdenedgång då sker kommer det att kunna beaktas inom ramen för den lagervärdering som skall ske enligt bestämmelserna i första stycket. Även när det gäller inventarier saknas skäl för att ett tidigare avdrag. Enligt de föreslagna bestämmelserna i punkt 12 andra stycket av anvisningarna till 23 § får värdeminskningssavdrag respektive direktavdrag ske första gången det beskattningsår som inventariet kan tas i bruk i verksamheten.

Punkt 3

I *första stycket* utvidgas tillämpningsområdet för pågående arbeten i anvisningspunkten till att avse entreprenad-, tjänste- eller tillverkningsuppdrag. Innebörden härav är att även t.ex. uppförandet av stora maskiner och anläggningar inom tillverkningsindustrin kommer att omfattas av bestämmelserna.

Av stycket framgår att den skattskyldiges redovisning i räkenskaperna godtas om den står i överensstämmelse med redovisningsreglerna. Eftersom de föreslagna bestämmelserna i övrigt inte innehåller särskilda bestämmelser för pågående arbeten på löpande räkning saknas anledning att bibehålla nuvarande hänvisningar till regler för de olika slagen av pågående arbeten. Av detta skäl saknas också anledning att bibehålla nuvarande undantagsregel för enskilda näringsidkare med lägre omsättning.

I och med kravet i första stycket på att den skattskyldiges redovisning skall stå i överensstämmelse med gällande redovisningsregler saknas behov av regleringen i nuvarande *tredje stycket* angående pågående arbeten som utförs på löpande räkning. Stycket bör därför tas bort.

I *tredje stycket* görs flera ändringar. Uttrycket "slutredovisning" byts ut mot det skattemässigt mera relevanta uttrycket "vinstavräkning". Hänvisningen till punkt 2 första

och tredje styckena görs generell. Samtidigt anges ett undantag från regeln om att pågående arbeten skall värderas enligt bestämmelserna för varulager; för det fall den skattskyldige i sin redovisning tillämpar s.k. successiv vinstavräkning kommer en sådan redovisning att gälla även vid inkomstberäkningen (jfr rättsfallet RÅ 1998 ref. 18 angående successiv vinstavräkning för ett byggnadsföretag).

I ett nytt *fjärde stycke* anges när vinstavräkning vid pågående arbeten som utförs till fast pris skall ske. Beskattning bör således ske när den skattskyldige utfört sin prestation, dvs. när uppdragsgivaren kan ta det utförda arbetet eller tjänsten i bruk eller i anspråk. Det innebär bl.a. att det förhållandet att den skattskyldige är skyldig att utföra vissa efterarbeten på en anläggning inte utgör skäl att uppskjuta beskattningen av vinsten, för det fall anläggningen kan tas i bruk av beställaren.

Ordet "senast" i det föreslagna stycket har den innebörden att för det fall den skattskyldige i sina räkenskaper redovisar del av den slutliga vinsten vid en tidigare tidpunkt, dvs. vid successiv vinstavräkning, kommer det att gälla även vid inkomstberäkningen (se kommentaren till tredje stycket).

Nuvarande *sjunde stycke* utgår. Bestämmelserna syftar till att förhindra att den skattskyldige skjuter upp beskattningen genom att underlåta att slutredovisa eller fakturera belopp (jfr prop. 1980/81:68 del A s. 147). Med hänsyn till den hänvisning till gällande redovisningsregler som görs i första stycket, samt bestämmelsen om beskattningstidpunkt i fjärde stycket, saknas anledning att behålla dessa bestämmelser.

Även nuvarande *åttonde stycke* utgår. Dels utgår huvudbestämmelsen i första stycket från gällande redovisningsregler. Vidare torde bestämmelsen om vinstavräkning vid pågående arbeten som utförs till fast pris i fjärde stycket inte leda till någon oskäligen inkomstbeskattning.

Punkt 4 a.

Anvisningspunkten är ny.

Första - fjärde styckena innehåller definitioner av begreppen finansiella instrument, finansiella tillgångar, finansiella skulder samt delägendeinstrument. Definitionerna anknyter till de som används i International Accounting Standards Committee's (IASC) redovisningsrekommendationer om finansiella instrument, IAS 32, Financial Instruments: Disclosure and Presentation, samt IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement.

Av *femte stycket* framgår att den s.k. realisationsprincipen skall tillämpas i stället för lägsta värdets princip, som normalt gäller för lager (jfr punkt 2 av anvisningarna), eller högsta värdets princip, som normalt gäller för skulder. Motivet för en förändring är att en värdering av finansiella instrument enligt lägsta värdets respektive högsta värdets princip - i kombination med en strikt tillämpning av post för post-principen - kan ge omotiverade skattelättnader i och med att enbart de orealiserade förlustpositionerna beaktas vid inkomstberäkningen. Det är inte rimligt eftersom finansiella instrument i regel är lätta att realisera, samt ofta anskaffas för att åstadkomma riskspridning. Det är således frågan om en helt annan situation än den som gäller för exempelvis varulager i tillverkande företag. Beträffande ett sådant varulager är det försiktighetssynsätt som ligger bakom lägsta värdets princip, och post för post-principen, välmotiverat; det är ofta ovisst när eller till vilket pris varorna kan avyttras.

Det finns två sätt att åstadkomma en symmetrisk behandling av orealiserade vinster och förluster vid inkomstberäkningen av finansiella instrument, och därmed förhindra att enbart orealiserade förlustpositioner beaktas. Det ena sättet är att föreskriva en generell värdering till verkligt värde. Därmed kommer såväl orealiserade vinster som orealiserade förluster att påverka inkomstberäkningen. En sådan bestämmelse skulle dock i alltför hög grad - vad gäller orealiserade vinster - avvika från nuvarande rättsläge på redovisningsområdet. Det andra sättet är att föreskriva en generell värdering till anskaffningsvärde eller motsvarande värde. Därmed kommer enbart realiserade vinster och förluster att påverka inkomstberäkningen. Sedan länge värderas anläggningstillgångar till anskaffningsvärdet vid inkomstberäkningen. Övervägande skäl

talar därför för motsvarande lösning vad gäller värderingen av finansiella instrument.

Punkt 5.

Första stycket är nytt. Där markeras att bestämmelserna avser rätten till avdrag för framtida garantiutgifter. Bakgrunden är ställningstagandet i avgörandet RÅ 1992 ref. 44. Bestämmelserna kommer därför endast att gälla fall där de framtida utgifterna till följd av garantiåtaganden vid utgången av beskattningsåret är obestämda. I andra situationer, där redan under det beskattningsår som varan sålts den skattskyldige frivilligt åtagit sig att avhjälpa ett fel, eller där köparen reklamerat varan varigenom kostnaden för att avhjälpa felet på varan tillförlitligen kan beräknas, bör kostnaden avdragsmässigt hänföras till nämnda år (jfr de föreslagna bestämmelserna i punkt 5 a. av dessa anvisningar). Bestämmelserna i denna anvisningspunkt blir därför inte tillämpliga i sådana fall.

I *andra stycket* har uttrycket "garantiförpliktelser" ersatts med "garantiåtaganden". Med garantiåtaganden jämföras även frivilliga åtaganden av olika slag. Samtliga åtaganden som innebär att den skattskyldige garanterar en såld vara eller tjänst kommer därmed att omfattas av bestämmelserna i anvisningspunkten.

Innebörden av uttrycket "sådana åtaganden som reglerats under beskattningsåret" är att utgifter som uppkommit under beskattningsåret kan ligga till grund för avdraget enligt anvisningspunkten. Däremot kan en sådan framtida utgift, för vilken avdrag kan ske enligt punkt 5 a. av dessa anvisningar, och som avses i kommentaren till första stycket, inte ligga till grund för avdraget. Först när ett sådant åtagande åtgärdats genom garantireparation, utgiven ersättning till köparen eller liknande kan utgiften ligga till grund för avdraget enligt denna anvisningspunkt.

Punkt 5 a.

I denna nya anvisningspunkt regleras rätten till avdrag för framtida utgifter. I *första stycket* konstateras att särskilda bestämmelser gäller för avdragsrätten på vissa områden. Sådana särskilda bestämmelser finns bl.a. för avdrag för pensionskostnader (punkt 20 a.-e. av anvisningarna till 23 §), samt avdrag för framtida garantiutgifter respektive avdrag för utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle m.m. (punkt 5 respektive 6 av dessa anvisningar).

I *andra stycket* regleras förutsättningarna för avdrag. Utgångspunkten är att det föreligger en redovisningsmässig grund för att göra avsättning för framtida utgifter. Saknas det grund för avsättning finns det heller ingen anledning att medge avdrag för framtida utgifter. På detta område finns det, liksom beträffande ovan nämnda särreglerade områden för framtida utgifter, skäl för en koppling mellan kostnaden i bokföringen och avdraget vid inkomstberäkningen. Avdraget får därför inte överstiga den avsättning som gjorts i räkenskaperna.

Härutöver uppställs tre villkor som måste vara uppfyllda för avdragsrätt.

I punkt a) anges att den framtida utgiften skall ha ett direkt samband med den verksamhet som bedrivits. Ett sådant samband kan föreligga när den framtida utgiften är knuten till intäkter under beskattningsåret till följd av försäljning av varor eller tjänster.

I punkt b) anges att förpliktelsen skall avse annan person. Den skattskyldiges åtagande gentemot sig själv berättigar därmed inte till avdrag. Innebörden härav är bl.a. att avdrag ej kan medges för avsättningar som den skattskyldige gör för utgifter avseende framtida reparationer och underhåll av byggnader, markanläggningar, inventarier m.m. Avdrag kan heller inte medges för avsättningar avseende åtaganden om framtida sanering av den skattskyldiges mark.

Villkoret i punkt b) innebär vidare att det skall föreligga en hög grad av säkerhet om att den skattskyldige kommer att åsamkas den framtida utgiften. Den skattskyldige kan ha ingått ett avtal härom eller på annat sätt förbundit sig att stå för utgiften.

I punkt c) slutligen förutsätts att avsättningen, och därmed avdraget, beloppsmässigt kan

beräknas på ett tillförlitligt sätt. Omfattningen av planerade åtgärder skall således vara klarlagd, liksom under vilken tidsperiod den skattskyldige avser att vidta åtgärderna.

Punkt 5 b.

Även denna anvisningspunkt är ny. Rätten till avdrag för framtida förluster utgår från samma förutsättningar som rätten till avdrag för framtida utgifter. Den andra meningen avser sådana fall av framtida förluster som Regeringsrättens avgörande RÅ 1981 1:51 utgör exempel på - en förlust kunde beräknas uppkomma året efter beskattningsåret eftersom leverantören hade höjt priset på varan samtidigt som den skattskyldige var bunden av försäljningsavtal. Meningen innebär att även framtida vinster skall beaktas när såväl inköps- som försäljningsavtal ingåtts. Om det efter ett sådant beaktande uppkommer en nettoförlust på ingångna avtal kan avdrag för förlusten medges vid inkomstberäkningen för det aktuella beskattningsåret.