



Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument (prop. 2003/04:28)

Sammanfattning

Utskottet tillstyrker regeringens förslag om skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument. Den skattskyldige får välja att ta upp sådant lager antingen till det verkliga värdet eller till det samlade anskaffningsvärdet. Utskottet föreslår dock att kreditinstitut och värdepappersbolag övergångsvis skall få använda nettoförsäljningsvärdet i stället för det verkliga värdet under ytterligare ett år i förhållande till vad regeringen föreslagit. Utskottet föreslår slutligen en konsekvensändring i 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	1
Utskottets förslag till riksdagsbeslut.....	3
Redogörelse för ärendet.....	4
Ärendet och dess beredning.....	4
Propositionens huvudsakliga innehåll.....	4
Utskottets överväganden.....	6
<i>Bilaga 1</i>	
Förteckning över behandlade förslag.....	7
Propositionen.....	7
<i>Bilaga 2</i>	
Regeringens lagförslag.....	8
<i>Bilaga 3</i>	
Utskottets lagförslag.....	15

Utskottets förslag till riksdagsbeslut

Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument

Riksdagen antar

dels regeringens i bilaga 2 till detta betänkande återgivna förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) med den ändringen att i punkt 2 i övergångsbestämmelsen skall året "2004" bytas mot året "2005" och

2. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

dels utskottets i bilaga 3 till detta betänkande återgivna förslag till

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

Därmed bifaller riksdagen delvis proposition 2003/04:28.

Stockholm den 18 november 2003

På skatteutskottets vägnar

Arne Kjörnsberg

Följande ledamöter har deltagit i beslutet: Arne Kjörnsberg (s), Anna Grönlund (fp), Lennart Hedquist (m), Per Erik Granström (s), Ulla Wester (s), Per-Olof Svensson (s), Ulf Sjösten (m), Lennart Axelsson (s), Gunnar Andrén (fp), Roger Tiefensee (c), Inger Nordlander (s), Catharina Bråkenhielm (s), Barbro Feltzing (mp), Lars Gustafsson (kd), Per Rosengren (v) och Britta Rådström (s).

Redogörelse för ärendet

Ärendet och dess beredning

I ärendet behandlar utskottet regeringens proposition 2003/04:28 Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument. Inga motioner har väckts i ärendet. Regeringens förslag till riksdagsbeslut framgår av *bilaga 1*. Regeringens lagförslag återges i *bilaga 2*.

Med hänsyn till att lagutskottet vid behandlingen av regeringens proposition 2002/03:121 Redovisning och värdering av finansiella instrument i betänkande 2003/04:LU2 föreslagit en förlängning av övergångstiden för kreditinstitut och värdepappersbolag föreslår skatteutskottet motsvarande förlängning i förevarande ärende. Ändringen i inkomstskattelagen framgår ovan av utskottets förslag till riksdagsbeslut.

Finansdepartementet har under ärendets beredning i utskottet gjort utskottet uppmärksam på att en konsekvensändring även krävs i 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen och att propositionen av förbiseende inte kommit att innehålla ett sådant ändringsförslag. Utskottet lägger på eget initiativ fram ett förslag till reglering i det aktuella lagrummet. Förslaget återges i *bilaga 3*.

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen är en konsekvens av regeringens förslag till nya redovisningsregler för finansiella instrument (prop. 2002/03:121) men syftar även till att stoppa vissa möjligheter till skatteplanering. Förslaget innebär att skattereglerna om värdering av lager av finansiella instrument skall vara frikopplade från bokföringsreglerna. Den skattskyldige får välja att ta upp sådant lager antingen till det verkliga värdet eller till det samlade anskaffningsvärdet. Samtliga företag som ingår i en intressegemenskap (i detta sammanhang företag som har möjlighet att utväxla koncernbidrag och handelsbolag) skall dock tillämpa samma metod. Om lagret värderas till det samlade anskaffningsvärdet skall detta fastställas utan hänsyn till överlåtelser som har gjorts mellan företag i intressegemenskapen.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. Kreditinstitut och värdepappersbolag får tillämpa de äldre redovisningsreglerna till och med det beskattningsår som avslutas senast den 31 december 2004. Som en konsekvens av detta föreslås att dessa företag under samma tid skall få använda nettoförsäljningsvärdet i stället för det verkliga värdet vid beskattningen.

Eftersom det ännu inte föreligger något förslag om att försäkringsbolag skall få tillämpa de nya redovisningsreglerna skall dessa företag använda nettoförsäljningsvärdet i stället för det verkliga värdet.

Utskottets överväganden

Utskottet har i sak inget att erinra mot regeringens förslag och tillstyrker propositionen med vissa förändringar. Riksdagsbehandlingen av regeringens proposition 2002/03:121 Redovisning och värdering av finansiella instrument innebär att kreditinstitut och värdepappersbolag skall vara skyldiga att tillämpa de nya redovisningsreglerna vid upprättande av redovisningar först från det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2006 eller senare. Utskottet anser att det är rimligt att motsvarande förlängning av övergångstiden görs i beskattningshänseende i förevarande ärende. Det innebär att punkt 2 av övergångsbestämmelsen till förslaget om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) ändras på så sätt att kreditinstitut och värdepappersbolag får använda nettoförsäljningsvärdet i stället för det verkliga värdet till och med det beskattningsår som avslutas senast den 31 december 2005.

Utskottet anser vidare att den nya terminologin i inkomstskattelagen och årsredovisningslagen (1995:1554) som införs genom de nya redovisnings- och skattereglerna bör återges även i 1 § inventeringslagen (1955:257). För enkelhetens skull bör regeln skrivas om på det sätt att den skattskyldige vid inventeringen skall anteckna det värde posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. inkomstskattelagen. Anteckningen skall, i likhet med vad som gällt tidigare, ange om det är fråga om anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde eller något annat värde.

Utskottets lagförslag återges i *bilaga 3*.

BILAGA 1

Förteckning över behandlade förslag

Propositionen

Proposition 2003/04:28 Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument:

Riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

BILAGA 2

Regeringens lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 14 kap. 8 §, 17 kap. 1–3, 5, 17, 19, 20, 21 och 27 §§, 37 kap. 2 § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 2 och 17 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 17 kap. 19 a och 20 a–20 c §§, samt närmast före 17 kap. 19 och 21 §§ nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***14 kap.****8 §**

Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, *får* posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i räkenskaperna, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

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

- samma värde används i räkenskaperna, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

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

17 kap.**1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- *anskaffningsvärde och verkligt värde* i 2 §,
- lager i 3–22 §§, och
- pågående arbeten i 23–32 §§.

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

Anskaffningsvärde och verkligt värde **Definitioner**

2 §

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

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

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

3 §

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och *verkliga värdet*, om inte annat följer av 4 §. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning på rätt till leverans finns i 22 §.

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

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

5 §

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften

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 värde än som motsvarar djurens sammanlagda *verkliga värde*.

Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, skall djuret tas upp till lägst 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och *verkliga värdet*.

Försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag

Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall behandlas som lagertillgångar. *Placerings-tillgångarna* får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och *verkliga värdet* även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

Kreditinstitut och värdepappersbolag får vid beskattningen ta upp lager av överlåtbara värdepapper till det lägsta av anskaffningsvärdet och *verkliga värdet* även om värdepapperen tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

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 värde än som motsvarar djurens sammanlagda *nettoförsäljningsvärde*.

Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, skall djuret tas upp till lägst 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet*.

Försäkringsföretag

17 §

Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall behandlas som lagertillgångar. *Andra placeringstillgångar än sådana finansiella instrument som skall värderas enligt 20–20 c §§* får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna.

Finansiella instrument

19 §

Med finansiellt instrument avses i 19 a–20 c §§ detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

19 a §

Med företag i intressegemenskap avses i 20–20 c §§

– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till var-

andra, och

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett handelsbolag, företaget och handelsbolaget.

Ett företag skall anses ingå i en intressegemenskap bara till den del det är skattskyldigt i Sverige för sådan verksamhet där lager av finansiella instrument ingår. I fråga om handelsbolag skall i stället gälla att delägaren är skattskyldig i Sverige för sådan verksamhet.

20 §

Om ett företag övergår från en kollektiv värderingsmetod till en post-för-post-metod, skall det värde som tillgångarna tas upp till enligt 17 eller 19 § höjas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan kollektiv värdering och post-för-post-värdering av tillgångarna det föregående beskattningsåret

Försäkringsföretag skall ta upp lager av finansiella instrument till nettoförsäljningsvärdet. Andra företag skall ta upp sådant lager till det verkliga värdet. För alla företag gäller att lagret i stället får tas upp till det samlade anskaffningsvärdet. I sådant fall skall dock samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap ta upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Ett finansiellt instrument som har ett negativt värde skall anses ingå i lagret, om det skulle ha varit lager om det hade haft ett positivt värde.

20 a §

Om det i ett lager av finansiella instrument ingår säkringsinstrument, skall dessa tas upp till anskaffningsvärdet. Med säkringsinstrument avses i denna paragraf ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning.

20 b §

För finansiella instrument som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 20 och 20 a §§ skall detta värde bestämmas utan hänsyn till överlåtelser mellan företag som ingår i samma intressegemenskap.

20 c §

Om ett finansiellt instrument som ingår i lagret överläts med förlust till ett företag i samma intressegemenskap och det finansiella instrumentet inte är lager hos den nye ägaren får förlusten dras av som kostnad först när

1. det inträffar en omständighet som gör att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag som ingår i intressegemenskapen, eller

2. tillgången återigen blir lager hos ett företag i intressegemenskapen.

Höjning av lagervärdet vid viss utdelning

21 §

Det värde som tillgångarna har tagits upp till enligt 17 och 19 §§ skall höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

Det värde som tillgångarna har tagits upp till enligt 17 och 20–20 b §§ skall höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

27 §

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och *verkliga värdet*.

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet*.

För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena trots bestämmelserna i första stycket tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet.

37 kap.**2 §¹**

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

– *koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap.,*

– ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 § jämförd med 48 kap. 10 §,

– andelsbyten i 48 a kap., och

– uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

– ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 § jämförd med 48 kap. 10 §,

– andelsbyten i 48 a kap., och

– uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003.

2. Vid tillämpning av 17 kap. 20 § får kreditinstitut och värdepappersbolag använda nettoförsäljningsvärdet i stället för det verkliga värdet till och med det beskattningsår som avslutas senast den 31 december 2004.

¹ Senaste lydelse 2001:1176.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 6 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

6 §

Försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag skall, i de fall som avses i 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), lämna uppgift om beslut om eller styrelsens förslag till utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst.

Företag skall, i de fall som avses i 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), lämna uppgift om beslut om eller styrelsens förslag till utdelning eller annat förfogande över uppkommen vinst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången när företag skall lämna uppgifter avseende det beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2003.

BILAGA 3

Utskottets lagförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Utskottets förslag

1 §¹

Skattskyldig som är bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det *lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 4 kap. 9 § 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. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Första stycket gäller inte tillgångar som värderats med tillämpning av 4 kap. 12 § årsredovisningslagen.

Skattskyldig som är bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det *värde som posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).* Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med 17 kap. 4 § inkomstskattelagen, skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Första stycket gäller inte tillgångar som värderats med tillämpning av 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554).

¹Senaste lydelse 1999:1234

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på det beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003.