



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

My Johansson

Periodiseringsfonder

-

en skatterättslig studie av en reserveringsmöjlighet

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Ht -00

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 Problemdiskussion	1
1.2 Målsättning och syfte	2
1.3 Metod och material	2
1.3.1 Definition av bokslutsdispositioner och obeskattade reserver	2
1.4 Avgränsningar	3
1.5 Disposition	4
2. RESERVERINGSMÖJLIGHETER HISTORISKT SETT	5
2.1 Inledning	5
2.2 Det svenska skattesystemet innan 1990 års reform	5
2.3 1990 års skattereform	6
2.3.1 Införandet av skatteutjämningsreserv	8
2.4 Slutsatser	10
3. SVENSKA SKATTEPRINCIPER OCH PÅVERKAN FRÅN EU	11
3.1 Inledning	11
3.2 Principen om beskattningsårets slutenhet	11
3.3 Sambandet mellan beskattning och redovisning	12
3.4 Teoretiska möjligheter till resultat- och förlustutjämnning	15
3.5 EU och skatteharmoniseringen	16
3.6 Slutsatser	19
4. OBESKATTADE RESERVER	21
4.1 Inledning	21
4.2 Periodiseringsfonder i lagtexten	21
4.3 Syftet enligt förarbetena med periodiseringsfonder	24
4.4 Förlustutjämningsregler i svensk rätt	27
4.4.1 Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet	27
4.4.2 Spärregler vid utnyttjande av underskott	28

4.5 Expansionsmedel i lagtexten	29
4.6 Slutsatser	30
5. PERIODISERINGSFONDER VID OMSTRUKTURERING	33
5.1 Inledning	33
5.2 Ombildningssituationer	33
5.2.1 Från enskild näringsverksamhet/handelsbolag till aktiebolag	33
5.2.2 Från handelsbolag till enskild firma	35
5.2.3 Fusion, fission och verksamhetsöverlåtelser	36
5.3 Benefika fång	37
5.4 Övriga situationer då periodiseringsfonderna upplöses	38
5.5 Slutsatser	40
6. ANALYS OCH SLUTSATSER	42
6.1 Slutsatser rörande periodiseringsfonder	42
6.2 Diskussion de lege ferenda	44
LITTERATURFÖRTECKNING	46

Sammanfattning

De svenska företagen har traditionellt sett drabbats av en hög skattesats som uttagits på en smal skattebas. Trots den höga skattesatsen har vår effektiva skatt varit betydligt lägre, tack vare omfattande reserveringsmöjligheter. Genom den omfattande skattereformen 1990 sänktes skattesatsen och antalet reserveringsmöjligheter minskade. Skatteutjämningsreserven (surven) användes endast under ett fåtal år, redan 1995 ersattes den av periodiseringsfonderna. Orsaken till detta var det komplicerade regelverk som surven byggde på. Reglerna varierade för olika företagsformer och valen var många. Genom införandet av periodiseringsfonden fick Sverige ett nytt instrument som hade två huvudsyften: att verka som resultatutjämnare bakåt samt stärka likviditeten i företagen. Både surven och periodiseringsfonden är två exempel på obeskattade reserver, vilket innebär att från ett företags resultat dras en viss summa vilken avsätts genom dessa instrument och återförs till beskattning senare år. Genom att använda dessa instrument minskar det skattepliktiga resultatet och således också företagets totala skattekostnad.

Fördelen med obeskattade reserver är att de delvis underlättar för företag med varierande inkomster under olika beskattningsår. Tack vare periodiseringsfonden ruckar man lite på principen om beskattningsårets slutenhet. Då vi numera är medlemmar i EU påverkas vi av de regler som man skapar inom denna organisation, men på de direkta skatternas område har harmoniseringen ännu inte kommit särskilt långt. Dock har förslag lagts fram vilka tyder på att man inom EU förespråkar resultat- och förlustutjämnning både genom carry forward och carry back. I Sverige har vi av tradition endast använt oss av carry forward och lagstiftaren verkar vara skeptisk mot att använda sig av carry back. Jag anser att en trolig utveckling framöver kan vara att vi i Sverige kommer att införa någon form av resultat- och förlustutjämnning bakåt.

Då det gäller periodiseringsfonder och ombildning av företag är reglerna som de ser ut idag relativt begränsade på detta område. Då man jämför med expansionsmedel, som får anses vara ett instrument som har vissa likheter med periodiseringsfonderna, så är det betydligt lättare att genomföra ombildningar av företag. Det har lagts fram förslag rörande en förenkling av reglerna som rör ombildning och periodiseringsfonder, så att dessa mer skulle likna de regler som gäller för expansionsmedel. Jag anser att detta verkar vara en trolig utveckling framöver.

Avslutningsvis anser jag att periodiseringsfonderna fungerar bra som resultatutjämnare idag. Vill man åstadkomma effektiv förlustutjämnning anser jag dock att lagstiftaren borde införa förlustutjämnning bakåt istället för att förlita sig på periodiseringsfonder och expansionsmedel. Jag tror även att detta är en mycket trolig utveckling i takt med att skatteharmoniseringen tar fart inom EU.

Förord

Arbetet med denna uppsats påbörjades under sommaren år 2000, och avslutades framåt julen samma år. Det var min avsikt att färdigställa uppsatsen under sommaren, men tyvärr drog det ut en aning på tiden. Jag vill framföra ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg som lät mig skriva under sommaren. Jag vill även tacka honom för de åsikter som han har framfört under arbetets gång, vilket har varit en stor hjälp i mitt arbete.

Vidare vill jag tacka de som läst igenom min uppsats och framfört synpunkter på denna. Speciellt vill jag tacka Jan Persson för att han ännu en gång tagit sig tid till att läsa igenom och korrigera språket i ett av mina arbeten. Dessa synpunkter har resulterat i en uppsats som jag är nöjd med i dagsläget.

Tack

Malmö december 2000

Förkortningar

a.a.	Anfört arbete
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
Ds	Departementserien
d.v.s.	Det vill säga
f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
FAL	Lagen (1960:63) om förlustavdrag
FsL	Lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
ExmL	Lagen (1993:1537) om expansionsmedel
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Mom	Moment
p.	Punkt
PFL	Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder
prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen (1997:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
st.	Stycke
surv	Skatteutjämningsreserven
UAL	Lagen (1993:1539) om underskott i näringsverksamhet
UPL	Lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

1. Inledning

1.1 Problemdiskussion

Under större delen av nittonhundratalet har Sverige varit ett land med relativt högt skattetryck. För att minska skatteeffekterna har vi av tradition använt oss av olika reserveringsmöjligheter. Sedan 1960-talet har ett alternativ för att påverka det skattepliktiga resultatet varit att förlustutjämna framåt. Denna nymodighet infördes genom lagen (1960:63) om förlustavdrag 1960. FAL öppnade möjligheter för aktiebolag att förlustutjämna i 10 år från det att underskottet uppkom, för fysiska personer uppgick denna period till 6 år. Genom reformen 1990 togs denna begränsning bort och det blev möjligt att förlustutjämna för all framtid, så länge det skedde framåt.

1990 reformerades det svenska skattesystemet omfattande; ett nytt instrument var skatteutjämningsreserven vilken allmänt kom att kallas surven. Denna syftade till att ge möjlighet för företagen att resultatutjämna mellan olika år, samt verka för att jämställa finansiering med egna medel med lånade sådana. I och med maktskiftet 1994 valde den nya regeringen att fortsätta förändringsarbetet på skatteområdet. Ett resultat var att den mycket kritiserade och svåränvändbara surven togs bort och ett nytt instrument kom till, periodiseringsfonden. Huvudsyftet med denna var att verka som resultatreglerande åtgärd, men också att underlätta den interna finansieringen av verksamheten i företag.¹

Periodiseringsfonder utgör en typ av obeskattade reserver, vilket innebär att avsättningar kan göras till dessa i företagen, utan att beskattning uppkommer. Det är dock inte så att periodiseringsfonder syftar till att skjuta upp skatten i all evighet utan det är endast fråga om en tillfällig skattekredit. Då periodiseringsfonderna är ett nytt instrument anser jag det vara relevant att belysa fenomenet närmare.

Då vi sedan 1995 är med i EU påverkas vi av de länder som är med i detta samarbete. Under 90-talet har flera förslag lagts fram rörande harmoniseringen av skattelagstiftningen inom EU. I dessa förslag har olika typer av reserverings- och förlustutjämningsförslag tagits upp till debatt. Min avsikt är därför att även undersöka den nuvarande svenska regleringen och dess förhållande till de regelförslag som framlagts i EU.

¹ Mattsson, N., Skattepolitik, s.95

1.2 Målsättning och syfte

Mitt huvudsyfte med uppsatsen är att belysa det nuvarande rättsläget då det gäller reserveringsmöjligheter, med fokus på periodiseringsfonder. I samband med detta avser jag även att kortfattat beröra ytterligare några reserveringsmöjligheter som finns i det svenska systemet idag. Min uppsats är således en utredning av rättsläget.

Periodiseringsfondernas två syften är, som ovan nämnts, att underlätta kapitalförsörjningen i företagen samt utjämna resultatet mellan olika beskattningsår. Den övergripande frågeställningen blir således hur väl periodiseringsfonderna uppfyller dessa två syften. För att underlätta min analys har jag valt att även behandla expansionsmedel och förlustutjämningsreglerna. Valet av dessa två har skett mot bakgrund av att deras funktion i vissa delar liknar den som periodiseringsfonderna har. Jag avser även att behandla vad som sker med periodiseringsfonden då man ombildar ett företag. Vidare diskuterar jag även översiktligt de förslag som lagts fram av EU för en eventuell framtida harmonisering av förlustutjämningsreglerna.

1.3 Metod och material

Då jag avser att utreda hur rättsläget ser ut inom det valda området idag är min framställning till stora delar deskriptiv. Dock avser jag även att besvara de frågor som beskrivits ovan. Jag har använt mig av traditionella juridiska rättskällor såsom lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Jag har använt mig av gängse juridisk metod i mitt uppsatsarbete.

Frågan om resultatutjämning och obeskattade reserver har inte diskuterats i doktrin i någon större omfattning. Det finns dock några böcker som utförligt diskuterar området för förlust- och resultatreglering. Bengt af Klerckers bok från 40-talet diskuterar grundläggande delar rörande dessa ämnesområden. En liknande bok av senare datum är Lars Samuelsons avhandling som behandlar förlustutjämning. Vidare har jag även använt mig av grundläggande skatterättslig litteratur för att skapa mig en god bild av området.

Jag har vid två tillfällen använt mig av internet för att hitta information, det rör sig om riksskatteverkets hemsida samt Skattenytt's dito. Jag anser dock inte att detta påverkar källornas relevans då båda verksamheterna är välkända.

1.3.1 Definition av bokslutsdispositioner och obeskattade reserver

Då termerna obeskattade reserver och bokslutsdispositioner återkommer på flera ställen i arbetet, har jag valt att i detta avsnitt definiera begreppen. En obeskattad reserv innebär att ett företags skattepliktiga resultat minskas med ett belopp som motsvarar reserveringen. Obeskattade reserver innebär att

företagen påförs en fiktiv kostnad som inte motsvaras av någon verklig sådan. Om inte reserveringen hade skett skulle även detta belopp ha inkomstbeskattats.² Bokslutsdispositioner är åtgärder som genomförs för att påverka vinsten i ett företag, vilket leder till att storleken på den skatt som erläggs förändras. Bokslutsdispositioner påverkar alltså ett företags skattepliktiga resultat vilket återfinns i resultaträkningen, motsvarigheten till denna term i balansräkningen är obeskattade reserver. Dessa båda begrepp kan sägas vara två sidor av samma mynt, periodiseringsfonder faller således in under båda.³ I uppsatsen har jag valt att huvudsakligen använda mig av termen obeskattade reserver för att inte försvåra läsningen.

1.4 Avgränsningar

Jag har för avsikt att fokusera på det svenska regelverket rörande reserveringsmöjligheter. Till viss del kommer även EU-regler att behandlas, eftersom utvecklingen inom EU påverkar våra svenska regler. Då det gäller EU kommer jag främst att diskutera de förslag om skatteharmonisering som lagts fram och inte i någon större utsträckning hur övriga medlemsländer har reglerat frågan.

Jag kommer vidare inte att behandla koncernbidrag, trots att detta är en form av resultatreglerande åtgärd. Orsaken till detta är att arbetets omfång då skulle bli alltför stort. Vidare behandlar jag endast kortfattat den speciella grupp av företag som inte får använda sig av periodiseringsfonder, fokus ligger på de vanligaste svenska företagsformerna, aktiebolag, handelsbolag samt enskild näringsverksamhet. Jag har även valt att inte diskutera frågan om räntefördelning, trots att detta instrument är nära knutet till expensionsmedel vilket tas upp i uppsatsen. Orsaken till detta är att räntefördelning inte har någon direkt koppling till reglerna som rör resultat- och förlustutjämning, vilket är det huvudsakliga ämnet för uppsatsen. Då den nya inkomstskattelagen kommer att tas i bruk inom en snar framtid har jag valt att i uppsatsen redogöra för var lagreglerna återfinns i denna. För att jämförelser ska kunna ske med den lagtext som gäller idag har jag valt att infoga dessa regler inom parentes efter det att stadgandet i IL tagits upp.

I uppsatsen förklaras vissa väsentliga uttryck och begrepp. Jag har dock inte förtydligat innebörden av alla de termer jag använder då målgruppen torde vara juridikstudenter med liknande kunskaper som jag själv har.

² Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, s. 292

³ Thorell, P., Företagens redovisning, s. 82 f.

1.5 Disposition

Det inledande kapitlet syftar till att ge läsaren en inblick i hur reserveringssystemet såg ut innan periodiseringsfonderna uppkom 1994. Kortfattat kommer jag att beröra hur det svenska skattesystemet såg ut även innan 1990 och vilka reserveringsmöjligheter som man främst använde sig av tidigare. Betoningen kommer att ligga på den genomgripande reform av det svenska skattesystemet som genomfördes 1990, med fokus på skattutjämningsreserven då denna utgör en föregångare till periodiseringsfonderna.

Kapitel 3 behandlar vissa grundläggande svenska skatteprinciper samt den teoretiska grunden för att kunna genomföra resultatutjämnning. I detta kapitel beskrivs även kortfattat de strävanden mot harmonisering av skattelagstiftningen som sker inom EU, med betoning på förlustutjämnning. Denna avslutande del av kapitlet syftar till att skapa en grund för att jämföra de svenska reglerna rörande periodiseringsfonder med de regler som eventuellt kan komma att införas i framtiden.

I kapitel 4 behandlar jag den lagtext som rör periodiseringsfonder samt bakgrunden till den skattereform som genomfördes 1994. I detta avsnitt tar jag även upp de ytterligare reserveringsmöjligheter som infördes i och med reformen, expensionsmedel och förlustavdragsreglerna.

Kapitel 5 berör de möjligheter som finns att föra över periodiseringsfonder vid ombildning av företag. Expensionsmedel kommer även att behandlas kortfattat.

Jag har valt att i anslutning till varje kapitel redogöra för de slutsatser som framkommit i detta. Jag har valt att utforma arbetet på detta sätt då jag anser att de olika kapitlen utgör relativt självständiga delar och således kan diskuteras var för sig. I det avslutande kapitlet lyfts kortfattat de viktigaste slutsatserna från arbetet fram.

2. Reserveringsmöjligheter historiskt sett

2.1 Inledning

Under 1900- talet har det svenska skattesystemet inte varit utsatt för alltför genomgripande förändringar. De grundläggande principer som gällde i början av seklet gäller än idag. De största, mest genomgripande reformerna skedde under den senare delen av seklet, främst genom 1990 års skattereform. Nedan kommer jag att behandla de delar som är relevanta historiskt sett för min analys med betoning främst på 1990 års reform och införandet av skatteutjämningsreserven.

2.2 Det svenska skattesystemet före 1990 års reform

Vid seklets början hade vi i Sverige relativt höga skatter om man jämför med dagens skattesatser. Trots hög formell skattesats var den effektiva skatten inte särskilt betungande. Till stor del berodde detta på de generösa möjligheter som fanns för att reglera företagets resultat med hjälp av obeskattade reserver och avskrivningar på tillgångar. En av metoderna var att använda sig av investeringsfonder för att skapa medel som sedan kunde användas vid investeringar i verksamheten utan att beskattning skett. Investeringsreserven blev dock inte det populära instrument som regeringen hade hoppats på, huvudorsaken till detta torde vara att företagen valde att i första hand minska sin vinst och på så sätt sänka skatten genom att använda sig av de nedskrivningsmöjligheter och den fria värdering som kunde ske av de egna inventarierna.⁴

1938 infördes det nya systemet med obeskattade reserver i det svenska skattesystemet. Tidigare hade det varit möjligt att resultatutjämna genom dolda transaktioner. Det övergripande politiska målet vid denna tid var full sysselsättning vilket även genomsyrade skatterätten. Den reserveringsmöjlighet som infördes 1938 var investeringsreservsystemet, vilket innebar att företag kunde dra av viss del av årets vinst innan skatten beräknades för att sedan använda detta belopp till återinvestering i verksamheten. Staten ville att företagen skulle bygga upp reserver under goda år vilka sedan kunde användas för investering under sämre år. Man ville öka mängden riskkapital och på så sätt skapa en investeringsvilja i företagen. Genom dessa metoder försökte den svenska staten använda skattesystemet för att främja investering och tillväxt hos de privata näringsidkarna.⁵

⁴ Af Klercker, B., Resultatutjämning mellan olika beskattningsår, s. 31 ff.

⁵ Norr, M., Reserves for future investments: a swedish tax incentive, s.33 f.

På 1950- talet höjdes röster för att öka företagens möjligheter till att resultatreglera och förlustutjämna. En följd av denna debatt blev att regeringen tillsatte en utredning, vilken kom med sitt förslag 1954. I detta förslag diskuterade man möjligheten till att använda sig av carry forward, eller förlustutjämning framåt, i det svenska skattesystemet. Detta förslag vann dock aldrig gehör. Året därpå kom regeringen med ytterligare ett förslag rörande regler om förlustutjämning, detta förslag kom att resultera i lag 1960. Det är denna lagtext som i princip varit allenarådande på området för förlustutjämning och resultatreglering fram till 1990 års reform. Den modell som användes i denna lag var främst regler om förlustavdrag, vilket var en form av förlustutjämning framåt. Förlustutjämning bakåt utnyttjades endast då företagen använde sig av sina obeskattade reserver för att resultatutjämna.⁶

Den svenska traditionen var således en hög skatt med smal skattebas och omfattande reserveringsmöjligheter. Vid tiden före skattereformen var skattetrycket uppe på hela 57 %, 52 % avgick i statlig inkomstskatt samt en vinstdelningsskatt på 20% tillkom i vissa fall. De avsättningsmöjligheter som fanns för att minska skatten var främst investeringsfonder och lagernedskrivningar. Investeringsfonden kunde även kallas en form av fri avskrivning, detta då fonden ledde till samma resultat som om företaget hade fått direkt avdrag för sina investeringskostnader då de genomfördes. Lagernedskrivningar kunde ske till maximalt 50% av lagrets värde.⁷

2.3 1990 års skattereform

Under slutet av 80-talet genomförde flera länder i väst omfattande skattereformer. Den största skedde 1986 i USA. Grundprinciperna här var att bredda skattebasen och sänka skatterna. Vid den här tidpunkten var skattesystemen i de länder där reformer genomfördes utformade på liknande sätt som det svenska, d.v.s. höga skatter och smala skattebaser. Den reform som genomfördes i Sverige 1990-91 har i efterhand kommit att kallas "århundradets skattereform". Orsaken till detta var att hela skattesystemet genomgick omfattande förändring. Grunden i förändringen var densamma som i USA, att sänka skattesatsen, bredda skattebasen, öka neutraliteten i beskattningen samt förenkla regelverket.⁸

Flertalet reserveringsmöjligheter försvann i och med denna reform, till stor del berodde det på att skattesatsen sänktes till 30 % vilket ansågs vara så lågt att behovet av resultatutjämningsmetoder minskade. Man kan dock påstå det motsatta, att behovet av förlust- och resultatutjämning ökade efter reformen, beroende på att man tog bort flera av de tidigare reserveringsmöjligheterna. Undersökningar som genomfördes före reformen

⁶ Prop. 1989/90:110, s. 519 f.

⁷ SOU 1989:34, s.15 f., s. 208 f.

⁸ Malmer, H, Persson, A, Tengblad, Å, Århundradets skattereform – uppföljning av skattereformen 1990-91, s. 41

visade att företagen endast i mindre utsträckning använde sig av de reserveringsmöjligheter som var tillgängliga. En av orsakerna till detta anses ha varit de låga vinsterna som flera företag drogs med.⁹

Det gamla systemet uppvisade omfattande neutralitetsbrister vilket bidrog till den genomgripande reformen. Det gav upphov till en inlåsnings effekt som inte var samhällsekonomiskt motiverad. Företagaren beskattades hårdare då han tog ut vinsterna i företaget via utdelning än vad han gjorde om han lät vinstmedlen stå kvar i företaget för att öka värdet på andelarna och sedan sälja företaget och drabbas av den lägre reavinstskatten. Då vinstmedlen hölls kvar i företaget för att investeras i verksamheten kunde effekten bli den att man använde pengarna för att investera i projekt som man inte hade investerat i om man hade varit tvungen att finansiera investeringen med lånade pengar. Kraven på avkastning från gjorda investeringar minskade således; ytterligare en nackdel var att företag som hade upparbetade vinstmedel att använda för investeringar gynnades framför yngre nystartade företag. Dessa var tvungna att använda lånade medel för expansion av verksamheten, vilket ledde till skillnader i kapitalkostnad då företagen genomförde investeringar.¹⁰ Sedan skattereformen beskattas reavinst och utdelningar på samma sätt, vilket inte leder till samma inlåsnings av kapital i företagen som tidigare. Det gamla skattesystemet gynnade alltså äldre vinstrika företag framför nya företag med mindre andel upparbetade vinstmedel. I förarbetena sades det att det var troligt att effekten av minskade reserveringsmöjligheter och lägre skattesats samt bredare skattebas skulle kunna motverka inlåsnings effekterna. Detta till följd av att kapitalkostnaden för företagen blev mer likställd.¹¹

Tidigare hade användandet av lagernedskrivningar varit ett populärt sätt att påverka det egna företagets tillgångar och därmed även det beskattningsbara resultatet. Genom reformen betonades på detta område kopplingen mellan beskattning och redovisning, och lagervärderingen skulle följa de regler som uppställdes i bokföringslagen (1976:125). En följd av detta var att lager och andra tillgångar skulle värderas enligt lägsta värdets princip, vilken ger uttryck för den i redovisningsvärlden dominerande försiktighetsprincipen. Enligt lägsta värdets princip ska ett företags lager värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet, vilket konstateras i 14§ BFL.¹²

De reserveringsmöjligheter som varit tillgängliga före reformen var främst resultatutjämningsfond vilken var kopplad till företagets löneutbetalningar och inte till det egna kapitalet. Mindre fonder fanns även för specialfall av olyckor, exempelvis återanskaffningsfonder för fartyg och fastigheter samt eldsvådefond. Dessa kom att ersättas med ersättningsfonden som täckte de situationer som tidigare omfattats av de ovanstående fonderna. Ersättningsfonden har vissa likheter med surven och dess efterföljare

⁹ SOU 1989:34, s. 159

¹⁰ SOU 1989:34, s.162 ff.

¹¹ SOU 1989:34, s.162 ff.

¹² Pelin, Lars, Skattereformen 1990-91, s. 60 ff.

periodiseringsfonden, då alla tre ger upphov till skattekrediter. Då det gäller ersättningsfonden ger den endast upphov till krediter i vissa specialfall. Det rör sig om situationer då företag erhållit ersättning för tillgångar som skadats genom olyckshändelse.¹³

Genom reformen 1990 förbättrades finansieringsmöjligheterna för de svenska företagen avsevärt. Detta berodde bland annat på att skattesatsen sänktes, vilket resulterar i lägre förräntningskrav vid finansiering med hjälp av kvarhållen vinst. Före reformen var det mer fördelaktigt för företag att använda lånade medel för att investera i den egna verksamheten. Orsaken till detta var dels den höga formella skattesatsen, dels möjligheten till avdrag för räntekostnaderna vid användandet av lånade medel. Tack vare reformen har skillnaden i faktisk kapitalkostnad mellan egenfinansierad investering och lånefinansierad sådan minskat, vilket får anses vara fördelaktigt för mindre företag som tidigare hade svårigheter med att erhålla medel via kapitalmarknaden. Dessa företag kan nu finansiera sina investeringar utan någon större uppoffring. Ytterligare en fördel för dessa företag har varit avregleringen av kapitalmarknaden, vilket underlättat för dem som inte har tillräckligt med egna medel för att kunna finansiera sina investeringar.¹⁴

2.3.1 Införandet av skatteutjämningsreserv

Till viss del ersatte den låga skatten de reserveringsmöjligheter som tidigare existerat i syfte att sänka den effektiva skatten. Det ansågs dock för drastiskt att helt och hållet ta bort dessa. Ett visst behov att resultatutjämna fanns alltså, främst till följd av att skattebasen breddades. Staten ville genom skapandet av en ny reserveringsmetod delvis utjämna de skillnader som fanns mellan att finansiera sin verksamhet med eget kapital eller med lånade medel, samt att skapa en möjlighet till förlustutjämning bakåt. Då man insåg att alla begränsningar i resultatutjämningsreglerna skulle komma att påverka företagen negativt, valde regeringen att skapa ett instrument som till viss del skulle kunna ta de tidigare använda metodernas plats. Valet föll på att skapa en skatteutjämningsreserv, i fortsättningen kallad surv. Företagen fick härigenom möjlighet att göra skattemässiga avdrag ett år som sedan återfördes till beskattning året därpå.¹⁵

En stor skillnad mellan surven och de tidigare möjligheter som funnits till reservering var att man beräknade survavsättningen via det egna kapitalet alternativt den utbetalda lönesumman. Tidigare reserveringsmöjligheter var beroende av tillgångsmassan i företaget. Surven var konstruerad så att olika metoder användes beroende på vilken företagsform som gjorde

¹³ Fernlund, C-G., Gunne, C., Hansson, I., Kristoffersson, A., Skattereformen – det nya skattesystemet, s. 257 f.

¹⁴ Fernlund, C-G., Gunne, C., Hansson, I., Kristoffersson, A., Skattereformen, s.260 f.

¹⁵ SOU 1989:34, s. 216 ff.

avsättningen.¹⁶ Jag har valt att inleda med att beskriva hur reglerna var utformade för aktiebolag och går sedan vidare till enskild näringsverksamhet och handelsbolag.

För aktiebolag fanns det två alternativa möjligheter att räkna fram survavsättningens storlek. Den variant som användes av större företag kallades K-surv och innebar att man satte av 30% av kapitalunderlaget. Kapitalunderlaget räknades fram genom att ta tillgångarnas värde i företaget och minska detta med de skulder som existerade. I tillgångarna ingick årets resultat, detta då beräkningen skedde vid beskattningsårets utgång. Från resultatet drogs 30% i form av den skatt som avgick på vinsten. Hade företaget gjort avsättningar till surven året innan skulle detta belopp återföras till beskattning innan beräkningen skedde. Surven fick endast hållas undan från beskattning i ett år, man var sedan tvungen att återföra denna året efter det att avsättningen hade skett. Den alternativa metoden kallades L-surv och grundades på de löner som företaget betalt ut under beskattningsåret. Denna metod användes främst av de företag som inte hade så stort eget kapital. Här var dock avsättningen lägre, endast 15% av löneunderlaget kunde avsättas.¹⁷

För företagare som drev enskild näringsverksamhet fanns även möjlighet att sätta av en del av det egna kapitalet till en surv, reglerna var dock lite annorlunda utformade. Precis som för aktiebolag kunde de använda sig av K-surv, skillnaden bestod i att underlaget beräknades på det egna kapitalet vid beskattningsårets ingång, allt för att förenkla systemet. L-survavsättning var även möjlig att använda, här kunde avsättning ske med maximalt 20%. Vilket var en ökning från de 15% som gällde för aktiebolag. Dessa företag hade även möjlighet att använda sig av båda metoderna tillsammans, vilket inte var möjligt för aktiebolag. Slutligen fanns ytterligare ett alternativ, den så kallade I-surven, vilket innebar att 15% av inkomsten i förvärvskällan fick avsättas, denna metod kunde dock inte kombineras med de två övriga.¹⁸

Handelsbolag hade också möjlighet att använda sig av surven. Vilken metod man använde berodde på hur delägarkretsen såg ut. Avsättning skedde på bolagsnivå och inte som annars då det gäller handelsbolag på delägarnivå, allt för att underlätta systemet. Om delägarna enbart bestod av juridiska personer så använde man sig av de metoder som gällde för dessa. Var delägarna enbart fysiska personer använde man istället de metoder som den enskilda näringsverksamheten nyttjade sig av. Skulle det vara så att handelsbolagets delägare bestod av både juridiska och fysiska personer så beräknades survavsättningen enligt båda metoderna, resultaten av beräkningarna jämfördes och slutligen använde man sig av den metod som var minst fördelaktig för företaget.¹⁹

¹⁶ SOU 1989:34, s. 216 ff.

¹⁷ Pelin, L., Skattereformen och fortsatt reformerande, s. 260 f.

¹⁸ Pelin, L., A.a., s. 260 f.

¹⁹ Pelin, L., A.a., s. 269 f.

2.4 Slutsatser

Det svenska beskattningssystemet har en lång tradition av att använda sig av obeskattade reserver och liknande instrument för att sänka den effektiva skatten. Skillnaden mellan surven och de metoder som tidigare hade använts för resultatutjämning var främst att denna grundade sig på företagets egna kapital eller den utbetalda lönesumman och inte vilket tidigare var fallet på tillgångsmassan.

Då flertalet företag i "den nya ekonomin" har sin personal som främsta tillgång kan de materiella tillgångarna endast utgöra en marginell summa. Fördelen med att man genom införandet av surven fick det egna kapitalet som grund för avsättningarna var att även företag med mindre tillgångar kunde använda sig av reserveringsmöjligheten. Kritik kan dock framföras mot den modell som valdes vid utformningen av surven. Den var inte användarvänlig, vilket till stor del berodde på olika metoder för att räkna fram avsättningens storlek, samt varierande metoder beroende på vilken typ av företag det var fråga om. Sammanfattningsvis kan det konstateras att skatteutjämningsreserven var ett mycket komplicerat instrument att använda.

3. Svenska skatteprinciper och påverkan från EU

3.1 Inledning

I detta kapitel avser jag diskutera sådana grundläggande svenska skatteprinciper som spelar in då man behandlar periodiseringsfonder och andra reserveringsmöjligheter. För att förtydliga innehållet i efterföljande kapitel tas även upp den teoretiska bakgrunden till behovet av resultatreglerande metoder, samt hur dessa metoder kan utformas rent lagtekniskt. Den avslutande delen av kapitlet behandlar EU och dess inflytande på skatteområdet.

3.2 Principen om beskattningsårets slutenhet

Bakgrunden till att det överhuvudtaget finns ett behov att ha regler rörande förlustutjämning är principen om beskattningsårets slutenhet. Genom tillkomsten av 1928 års skattelag slogs det fast att framräkningen av företagets inkomst av rörelse skulle ske med hjälp av bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att kostnader och intäkter skulle fördelas ut på de perioder till vilka deras uppkomst härstammade. Varje beskattningsperiod skulle således bära sina egna intäkter och kostnader och ses som helt åtskilda från varandra. Denna princip försvårade för möjligheterna till utjämning av resultat mellan olika beskattningsår. Dock ruckades principen lite redan under de första åren den var i kraft, genom företagets möjlighet till förtäckt resultatutjämning.²⁰

Argumenten för principen om beskattningsårets slutenhet är flera, bland annat kan man anföra rättssäkerhetssynpunkter. Vid bestämmande av ett företags skattekostnad är det viktigt att detta kan ske utan några inslag av godtycklighet. För att avsteg från principen ska kunna ske måste alltså regleringen återfinnas i lag. Vidare kan rättvisesynpunkter framföras som ett argument, möjligheten att förlustutjämna måste vara öppen för alla om man ska rucka på principen om beskattningsårets slutenhet. Slutligen så kan man ta upp fiskala synpunkter, nämligen att beskattningsunderlaget minskar om man tillåter resultatutjämning. Farhågor framförs om att företag som använder sig av resultatförsämrande åtgärder inte hinner genomföra resultatförbättrande sådana innan företaget träder i likvidation. Vilket leder till förlorade skatteintäkter för staten.²¹

De argument som framförts för principen om beskattningsårets slutenhet och mot resultatutjämning kan i princip användas även av motståndarna.

²⁰ Af Klercker, B., Resultatutjämning mellan olika beskattningsår, s. 31 f.

²¹ Af Klercker, B., A.a. , s. 37 f.

Rättvisesynpunkten återkommer, då det kan vara en ren tillfällighet om ett företag får in en intäkt precis efter beskattningsårets utgång eller precis innan, anses det alltför strängt att man ska straffas för detta. Det kan även konstateras att flera företag har mycket varierande årsinkomster, medan andra har betydligt jämnare. Genom att inte tillåta resultatutjämning drabbas de förstnämnda företagen orättvist hårt. I grund och botten handlar ju beskattning om att få in skatter från ett företags totala livslängd och skiftningar mellan olika år torde inte vara det viktigaste att rikta in beskattningen mot.

Nationalekonomer anför vidare att det inte är skattesystemets uppgift att påverka företagens nivå av sparande, investeringar, konsumtion och dylikt. Det är även av stor vikt att företag kan verka i princip oberoende av vilken typ av konjunktur man befinner sig i. Detta kan ske om företagen tillåts sätta undan medel under bra år för att använda dessa vid sämre. På så sätt jämnar företagen delvis själva ut konjunkturpåverkan. Att resultaten är jämna för företagen är av stor vikt inte minst för att hålla en jämn nivå på sysselsättningen i landet. Vidare är det även relevant för staten och kommunerna att företagens vinster inte varierar i någon större utsträckning, eftersom företagens skattekostnader påverkar kommunernas och statens inkomster och således deras möjligheter att skapa en någorlunda korrekt budget.²² Då det gäller det fiskala argumentet om minskade skatteintäkter till följd av dessa åtgärder så torde snarare effekten av att företag kan resultatutjämna vara att statens skatteintäkter ökar. Detta då företagen genom att investera i sig själv förhoppningsvis ökar sina vinster och anställer fler vilket påverkar skatteunderlaget positivt.

Diskussionen rörande beskattningsårets slutenhet rör även skatteförmågeprincipen. Vilken innebär att varje skattskyldig ska betala skatt efter sin förmåga. För att kunna fastställa en individs skatteförmåga anses det att man även måste ta hänsyn till subjektiva faktorer såsom perioder av sjukdom och arbetslöshet. Det sägs även att man inte enbart vid beskattning ska se till en kortare period under den skattskyldiges levnad. Detta till följd av att beskattningsbördan blir tyngre för individer med varierande inkomst mellan olika beskattningsår, jämfört med individer med en jämnare inkomst. Således ligger även denna princip till grund för tankarna om resultat- och förlustutjämning och ruckandet på principen om beskattningsårets slutenhet.²³

3.3 Sambandet mellan beskattning och redovisning

En av de grundläggande delarna i den svenska företagsbeskattningen är den starka kopplingen till företagets redovisning. Detta samband framgår av lagtexten, IL 14:2,1 st. (24§KL), där det sägs att inkomst av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vilket

²² Af Klercker, B., A.a. , s.39 f.

²³ Mattsson, N., Skattepolitik, s. 37 ff.

innebär att intäkter och kostnader ska periodiseras ut på rätt tidsperiod, detta resulterar i att bokföringslagen utgör grunden för inkomstberäkningen. Beskattning sker således genom att företagens årsredovisning ligger till grund för de beslut om beskattning som senare fattas. Denna reglering togs i kraft redan 1928, sambandet mellan de två fenomenen går således långt tillbaka.²⁴

Det finns flera samband mellan beskattning och redovisning, ett formellt och ett materiellt. Det materiella innebär att den skattemässiga inkomstberäkningen sker med utgångspunkt i den skattskyldiges bokföring. Det formella sambandet innebär att för att vissa avdrag ska kunna användas vid beskattning måste de ha tagits upp i företagens bokföring. Resultatet av detta samband blir att företagens redovisning måste innehålla de delar som krävs för att skattemyndigheten ska kunna genomföra sina beräkningar. En sådan post är periodiseringsfonder, dessa redovisas i företagens bokföring under obeskattade reserver samt bokslutsdispositioner. Då det gäller koncerner bokförs de som 28% latent skatt och de resterande 72% bokförs som bundet eget kapital.²⁵

Årsredovisningens huvudsyfte är inte att beräkna beskattningsårets skattekostnad, utan är till stor del till för att ägare och externa intressenter ska kunna tillgodogöra sig information om hur företaget fungerar rent ekonomiskt. En av orsakerna till sambandet mellan redovisning och beskattning kan vara användandet av skattekrediter. Då avdrag sker för obeskattade reserver i bokföringen ställer det krav på att företagen tar en viss del av den annars utdelningsbara vinsten och avsätter till exempelvis periodiseringsfond. Periodiseringsfonder ses som ett mellanting mellan främmande och eget kapital. Då viss del av den avsatta vinsten senare kommer att avgå i form av skatt, kan denna del anses bestå av främmande kapital. Resterande del av avsatt vinst hade vid beskattningsårets utgång kunnat delats ut till aktieägarna. Således skulle man kunna anta att det var fråga om en typ av fritt eget kapital. Det är dock inte möjligt för företaget att dela ut dessa medel då de i så fall skulle undgå dubbelbeskattningen. Således ligger det närmare till hands att se resterande del av avsättningen som bundet eget kapital.²⁶

I en utredning som genomfördes av riksskatteverket i mitten av 90-talet behandlades frågan om relevansen av att ha denna starka koppling mellan redovisning och beskattning. Resultatet blev att sambandet borde minska, vilket skulle underlätta både vid företagens beskattning och vid deras redovisning. Denna utredning skickades ut på remiss och sammanställdes under slutet av -99 till ett lagförslag. I detta lagförslag föreslogs att det formella sambandet mellan redovisning och beskattning skulle minska. För periodiseringsfonderna innebar det att företagen inte skulle vara tvungna att bokföra sina avsättningar i årsredovisningen utan de skulle godkännas ändå.

²⁴ SOU 1995:43, s. 67

²⁵ SOU 1995:43, s.72 ff.

²⁶ Thorell, P., Företagens redovisning, s. 109 f

Detta förslag har dock inte lett till några förändringar i lagstiftningen, vilket kan ses i den nya Inkomstskattelagen.²⁷

Många redovisare är kritiska till att reserver som periodiseringsfonder tas upp i bokföringen, de anser att det ur skatterättslig synpunkt skulle räcka med att redovisa dessa i företagets deklaration. För de företagsformer som inte har samma redovisningsplikt som aktiebolag, sker avsättningen till periodiseringsfonderna endast i deklarationen. Ytterligare en anledning till frikopplingen anses vara svenska företags internationella verksamhet. Då svenska företag allt mer agerar på den internationella marknaden och har fler och fler utländska intressenter som tar del av deras ekonomiska rapporter, kan det faktum att periodiseringsfonder endast är ett svenskt fenomen försvåra läsningen av dessa för en utländsk intressent. Kritikerna anser att det skulle räcka med att ta upp avsättningarna i deklarationen samt redogöra för den latent skatteskuld som kan uppstå i noter till den traditionella redovisningen.²⁸

I RÅ 1997 ref. 70 konstaterade Regeringsrätten att vid överföring av periodiseringsfond till aktiebolag var det inte ett måste att aktiebolaget tog upp reserveringen i sina räkenskaper. Detta resultat nåddes efter det att man konstaterat att den reglering som rörde bokföring av fonder som återfanns i lagtexten endast verkade rikta sig mot de avsättningar som aktiebolaget gjorde. Således torde regleringen inte omfatta detta fall då det rörde sig om överförda periodiseringsfonder. Lagtexten var för vagt utformad för att även dessa situationer skulle kunna omfattas. Effekten av rättsfallet befarades bli omfattande skatteplaneringssituationer, då man genom att återföra fonderna till beskattning kunde tillgodogöra sig enkelbeskattade medel.²⁹

Efter dom i ovanstående rättsfall tillsatte regeringen omgående en utredning för att undersöka möjligheterna till skatteundandragande och eventuellt en reglering mot detta. Resultatet blev att ytterligare restriktioner infördes i lagtexten. Dessa ledde till att aktiebolag vid alla typer av övertagande av periodiseringsfond måste bokföra denna i sina räkenskaper, samt att vid övertagande av företag ska säljaren göra ett tillskott vilket motsvarar fondavsättningarna i företaget.³⁰

Till följd av internationalisering av det svenska näringslivet har även den svenska redovisningen i viss mån anpassats till internationella förhållanden. Det handlar då främst om koncernredovisningsreglerna då dessa kan komma att beröra bolag som är placerade i olika länder med olika redovisningsregler. En effekt av internationaliseringen är borttagandet av periodiseringsfonderna och andra obeskattade reserver i den här typen av redovisning. EU har antagit ett antal direktiv rörande redovisningsområdet,

²⁷ RSV:s hemsida, www.rsv.se, 2000-12-12

²⁸ Knutsson, M., "Bort med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver", Balans, s. 9ff.

²⁹ Nilsson, P., Rydin, U., "Periodiseringsfonder vid ombildning av enskild näringsverksamhet", Skattenytt, s.472 ff.

³⁰ Prop. 97/98:157, s. 8 f.

nämligen det fjärde, sjunde och elfte. Dessa direktiv påverkar den svenska skatterätten då denna, vilket framgått ovan, av tradition är tätt knuten till företagets redovisning. I det fjärde direktivet har man ställt upp hur en balansräkning bör se ut, i denna version finns inte det svenska fenomenet med obeskattade reserver upptaget. Istället kan man dela upp de obeskattade reserverna på vad de i själva verket är, 28% latent skatteskuld och 72% eget kapital. De 72% består av sådana tillgångar som skulle ha kunnat delas ut till företagets ägare och borde således anses utgöra fritt eget kapital. Det torde dock vara nödvändigt att sätta av de obeskattade reserverna till det bundna egna kapitalet. Detta då huvudsyftet med den svenska regleringen är att reserveringarna inte ska kunna delas ut utan återinvesteras i företaget.³¹

3.4 Teoretiska möjligheter till resultat- och förlustutjämnning

Då man beräknar ett företags resultat sker detta genom att de kostnader och intäkter som uppkommit under perioden ställs mot varandra. Efter att ha räknat fram det som kallas det företagsekonomiska resultatet kan storleken på detta påverkas i positiv eller negativ riktning. Detta sker genom att man använder sig av obeskattade reserver, vilket periodiseringsfonder är ett bra exempel på. Har företaget ett positivt resultat kan detta minskas genom att man sätter av en del av vinsten till en periodiseringsfond. Är förhållandet det motsatta kan man upplösa en fond från tidigare år för att undvika förlust. Skulle det vara så att företaget även efter det att resultatet påverkats av bokslutsdispositioner gått med förlust så kan man använda sig av förlustutjämningsregler för att minska denna.³²

Det finns främst två metoder för att förlust- och resultatutjämnas, antingen genom förlustutjämnning framåt eller bakåt. Carry forward innebär att man kan använda ett visst beskattningsårs förlust och föra det vidare framåt för att kvitta mot senare uppkomna vinstmedel. Carry back sker på så sätt att en förlust som uppkommit ett visst år kan kvittas mot vinster som uppkommit tidigare. Sverige har en tradition av carry forward genom olika typer av reserveringsmöjligheter, förlustavdrag och liknande. Däremot har vi inte samma benägenhet att använda oss av carry back. Skälen till detta är att man från lagstiftarens sida har trott att denna typ av reglering skulle kunna uppmuntra negativt beteende. Metoden skulle alltså kunna användas för skatteundandragande eller skapande av förluster för att få tillbaka pengar på den skatt man betalat. För att kunna använda denna metod skulle således ett antal mer eller mindre långtgående spärregler behöva genomföras.³³

I Sverige har vi som ovan nämnts haft en tradition med förlustutjämnning framåt och vi har aldrig uttryckligen använt oss av förlustutjämnning bakåt. I Europa i stort använder de flesta länderna sig av förlustutjämnning framåt, så kallad carry forward. Endast ett mindre antal länder använder sig av carry

³¹ Thorell, P., EG:s redovisningsrätt – kommentar till fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiven, s. 48

³² Samuelson, L., Förlustutjämnning – en skatterättslig studie, s.34

³³ Samuelson, L., A.a., s52 ff.

back. Variationerna är stora då det gäller de begränsningar som finns rörande under vilken tidsperiod man får använda sig av sina förluster för att kvitta mot vinster. Ungefär hälften av de länder som undersöktes i förarbetena hade ingen begränsning i tid för kvittning medan det i de övriga fanns begränsningar som varierade mellan 5- 15 år.³⁴

Det finns ytterligare en förlustutjämningsmetod vilken är den mest långtgående av de tre. Metoden kallas full loss offset, vilket innebär att de år då företaget går med vinst erhåller man positiv skatt. Den positiva skatten ska betalas in till staten precis som vid vanliga vinster. Skillnaden finner man då det rör förluster, dessa ska resultera i negativ skatt. Den negativa skatten är motsatsen till den positiva, således innebär negativ skatt att företaget i fråga erhåller en utbetalning från staten. Alternativt att ett skattetillgodohavande bokförs för företaget i fråga att användas vid senare års beskattning.³⁵

Då det gäller carry forward och carry back finns det fördelar och nackdelar med båda metoderna, vissa drag är dock gemensamma för de två. Båda metoderna ger upphov till minskade skatteintäkter för staten. Dock kan man anse att alternativet till förlustutjämningsmetoder är att sänka den nominella skatten, även här skulle skatteintäkterna minska. Vid användandet av carry forward måste företaget i framtiden ge upphov till vinster för att kunna utnyttja sitt underskott. Till viss del kan man då anse att nuvärdet av förlustutjämningsmetoden påverkas negativt. Använder man sig istället av carry back så får förlusterna fullt genomslag gentemot tidigare års vinster. För den här metoden krävs det att företaget har vinster sedan tidigare att utjämna förlusterna mot. Dessa vinster måste finnas inom den tidsbegränsning som oftast finns vid den här typen av förlustutjämningsmetod. Tidsproblemet dras även carry forward metoden med, för att förluster ska kunna kvittas krävs att företaget genererar vinster under senare år. Det är dock vanligt med obegränsad förlustutjämningsmetod framåt så problemet blir inte lika omfattande här. Båda metoderna kan vidare ge upphov till oönskat beteende i form av skatteundandragande.³⁶ Detta kan dock motverkas genom mer eller mindre omfattande spärregler. Då det gäller den sista metoden, full loss offset så finns det idag ingen europeisk stat som använder sig av denna. Vilket torde bero på de problem som systemet kan medföra. Risken är att den här typen av regler i ännu större utsträckning än de tidigare nämnda leder till att skapandet av förluster blir attraktivt för företag.

3.5 EU och skatteharmoniseringen

Redan tidigt i EG-samarbetet kom frågan om en gemensam skattelag upp på dagordningen. På 60-talet genomfördes ett antal undersökningar och förslag lades fram rörande harmonisering av skattelagstiftningen inom gemenskapen. Inget av förslagen ledde till någon lagtext. Frågan har sedan

³⁴ SOU 1992:67, s 49f.

³⁵ SOU 1992:67, s. 52

³⁶ Samuelson, L., Förlustutjämningsmetoder – en skatterättslig studie, s. 178 ff.

med jämna mellanrum varit uppe till diskussion. Här avser jag att ta upp de delar av det material som tagits fram på senare tid för att jämföra och analysera detta mot de svenska reglerna på området för obeskattade reserver.

De artiklar i Romfördraget som rör skatterna är främst artikel 99 och 100. Artikel 99 rör de indirekta skatterna såsom moms och liknande; på området rörande dessa har gemenskapslagstiftningen kommit längst. Orsaken till detta torde vara att en harmonisering av reglerna i princip var ett måste för att kunna förverkliga ett gemensamt Europa, med fri handel. Då det gäller de direkta skatterna har utvecklingen inte varit särskilt omfattande. I artikel 100 sägs det att för att beslut på detta område ska kunna fattas krävs det ett enhälligt beslut av alla medlemsländer. Då frågan om att lämna över rätten att beskatta de egna medborgarna verkar vara något som de flesta länder vill behålla själv och tycks vara motvilliga mot att överlåta bestämmanderätten till ett supranationellt organ som EU.³⁷ På senare tid har dock andra artiklar i Romfördraget påverkat den svenska lagstiftningen rörande direkta skatter. Det har då främst rört sig om artiklar som behandlar den fria rörligheten. En följd av denna utveckling är det lagförslag som lagts fram rörande viss anpassning av den svenska företagsbeskattningen till reglerna inom EU.³⁸

Många av dem som är positiva till en harmonisering av skattelagarna anser att det krävs för att företagen inte ska välja att driva sitt företag i det land som har den mest fördelaktiga skatten. Detta argument torde dock förlora sin betydelse då vi blir mer och mer internationella och Europa inte är det enda område inom vilket man skulle kunna tänka sig att flytta sitt företag för att förbättra skattesituationen. Frågan är även om skillnaderna i beskattning verkligen skulle resultera i den massflykt som somliga förutspår.³⁹

Kommissionen tillsatte 1990 en utredning som hade i uppdrag att utreda hur variationerna mellan de olika ländernas skattesystem påverkade den interna marknaden. Denna grupp avgav 1992 sitt utredningssvar, rapporten kom att kallas Rudinger rapporten, efter gruppens ordförande. Vad man kunde konstatera var att skillnaderna mellan medlemsländernas beskattningssystem var omfattande. Utredarna rekommenderade EU att agera för att komma tillrätta med de största skillnaderna. Samtidigt som man förespråkade åtgärder från kommissionens sida diskuterade även vikten av den så kallade subsidiaritetsprincipen.⁴⁰

³⁷ Finansdepartementet, Sverige, Europa och skatterna, s. 26 ff.

³⁸ Bergström, S., ” Rätten till fri etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel”, www.skattenytt.se, 2000-12-12

³⁹ Wickman, K., Skattjakten – en kritik av skatteharmoniseringen inom EU, s. 61 ff.

⁴⁰ Commission of the European Communities, Report of the committee of independent experts on company taxation, s.12 f. Denna rapport kallas även Rudingerrapporten efter ordföranden i kommittén.

Svårigheterna då man vill genomföra skatteharmonisering är flera, ovan har ett av de starkaste skälen nämnts, nämligen att det för det första krävs enhällighet för att ett beslut ska kunna fattas. För det andra så är syftet med beskattningen mycket varierande mellan olika länder, somliga kanske främjar rättvisefrågan medan andra mål är viktigare i andra länder. För att beslut ska kunna fattas enhälligt mellan länder med så pass varierande skattesystem krävs en ökad harmonisering av övrig verksamhet inom EU.⁴¹

På den direkta beskattningens område har man dock på senare år gjort vissa framsteg, det gäller främst två lagar, moder- dotterbolagsdirektivet samt fusionsdirektivet. Genom antagandet av fusionsdirektivet, implementerade Sverige en lag om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, även kallad omstruktureringslagen. Denna lag behandlar bolag inom unionen, alltså endast självständiga skattesubjekt och inte sådana företagsformer som handelsbolag och enskild näringsverksamhet. Vid de typer av företagsombildningar som diskuteras i lagtexten råder det full kontinuitet. Således överförs även skattekrediter till det nya företaget, vilket innefattar både periodiseringsfonder och expensionsmedel.⁴² Det förslag som lades i början av 90-talet rörande frågan om förlustutjämning över gränserna slog fast att medlemsstaterna ska tillåta förlustutjämning genom tre års carry back och evig carry forward. Av vad som framkommit ovan tillåts i Sverige idag evig carry forward och till viss del även carry back genom periodiseringsfonden. De svenska reglerna skulle ha behövt ändras för att följa EU lagstiftningen om detta lagförslag hade gått igenom.⁴³

Vid en undersökning av de förlustutjämningsystem som användes i medlemsstaterna, kom man fram till att alla använde sig av förlustutjämning framåt. Skillnaden var dock stor mellan de begränsningar som fanns, tidsperioden under vilken utjämning kunde ske varierade mellan fem år och all framtid. Då det gäller frågan om förlustutjämning bakåt var det endast fem medlemsstater som använde den här typen av förlustutjämningsmetod. Bland dessa fem varierade den tidsperiod under vilken man kunde utjämna mellan ett och tre år (se bilaga 1). I Rudinger rapporten konstaterades att skillnaderna mellan de olika systemen motiverade en harmonisering av regelverken. Främst var detta av vikt på området för förlustutjämning framåt.⁴⁴

⁴¹ Commission of the European Communities, A.a., s. 45 f.

⁴² Finansdepartementet, Sverige, Europa och skatterna, s. 53 f.

⁴³ Finansdepartementet, A.a., s. 24

⁴⁴ Österman Persson, R., Kontinuitetsprincipen, s. 443 ff.

3.6 Slutsatser

Trots att vi i Sverige har beskattningsårets slutenhet som en grundläggande princip vid beskattning har man ända sedan denna princip fastslogs genom olika åtgärder ruckat på den. Den främsta orsaken anser jag vara att man inte har velat straffa de företag som har stora variationer i sina inkomster från år till år. Trots allt handlar det om för staten att erhålla skatteintäkter från ett företags totala inkomst över hela dess existens. Vissa av de argument som framfördes i början av 1900-talet för principen om beskattningsårets slutenhet torde numera inte vara så aktuella. Då det gäller rättvisesynpunkten så är det numera öppet för i princip alla företagsformer att använda sig av periodiseringsfonder och förlustavdrag. Dock är det så att reglerna i vissa fall gynnar enskilda företagare och handelsbolag. Orsaken till detta torde vara att lagstiftaren vill underlätta och stödja dessa företag. Vidare återfinns numera dessa regler i lag och inte så som fallet var tidigare resultat- och förlustutjämnning skedde genom dolda transaktioner. Detta torde resultera i att rättssäkerhetsargumentet helt har fallit bort.

Då det gäller det starka samband som finns mellan redovisning och beskattning i Sverige är det något som företagen har lärt sig att leva med. Detta samband torde alltså inte leda till några större tillämpnings svårigheter för våra svenska företag. Vissa förändringar har skett i takt med den ökade internationaliseringen, exempelvis återfinns inte obeskattade reserver och bokslutsdispositioner i koncernboksluten. Den största nackdelen med ett så starkt samband mellan redovisning och beskattning som det som finns i Sverige idag är att utvecklingen på båda områdena hämmas. Dock anses en fördel vara att skattereglerna blir relativt enkelt utformade.

Då det gäller vilken metod man använder sig av för resultat- och förlustutjämnning är valmöjligheterna flera. I Sverige använder vi oss av tradition av carry forward. Denna metod kräver att företaget genererar vinster i framtiden för att kunna kvitta uppkomna förluster mot dessa. Fördelen med denna metod är att det ofta inte finns några tidsbegränsningar för hur långt framåt en förlust kan kvittas mot en vinst. Ett alternativ till denna modell är carry back vilket kräver att företaget har historiska vinster att kvitta en förlust emot. Denna metod har ofta tidsbegränsningar vilket leder till att bara vissa vinster kan användas för kvittning. Den mest långtgående metoden med s.k. full loss offset har man inte diskuterat i Sverige i någon större utsträckning. Vilket främst torde bero på de tillämpningssvårigheter och risker för skatteundandragande som är förknippade med denna metod, mer än med de tidigare två. Inom EU förespråkar man användandet av carry forward och back kombinerat, vilket skulle kunna bli den framtida utvecklingen inom området för resultatreglering.

Vad som än så länge kan sägas om skatteharmoniseringen inom EU, är att denna inte har rivstartat på området för direkta skatter. Genom omstruktureringslagen har dock i viss mån unionens regelverk påverkat det svenska skattesystemet. Vad som generellt kan sägas om de regler som diskuteras inom unionen på området för förlust- och resultat utjämning är att man förespråkar både förlustutjämning framåt och bakåt. I Sverige idag är det endast aktuellt med det förstnämnda, genom periodiseringsfonder och expensionsmedel uppnås i viss mån även förlustutjämning bakåt. De regler rörande förlustutjämning framåt som finns i Sverige i dagsläget torde stämma relativt bra överens med de som finns inom flera EU-länder. Vid en eventuell framtida harmonisering så kommer vi dock troligtvis att vara tvungna att ändra vårt nuvarande system med obeskattade reserver som enda förlustutjämning bakåt och bli tvungna att skapa ett mer uttalat regelverk för enbart förlustutjämning.

4. Obeskattade reserver

4.1 Inledning

Under 94/95 genomfördes omfattande förändringar av de svenska skattereglerna: bolagsskatten sänktes ytterligare, nya instrument infördes och gamla togs bort. Surven, som infördes 1990, användes för sista gången vid 1994 års taxering, för att sedan avvecklas successivt under återstående del av 90-talet. För att inte upplösningen skulle leda till alltför omfattande skattekonsekvenser för företag som valt att använda sig av detta instrument, valde man att låta hälften av avsättningarna återföras utan några beskattningskonsekvenser, den andra hälften av avsättningarna återfördes till beskattning. Vidare ansåg man att det fortfarande fanns ett behov från företagen att ha någon form av resultatutjämningsmöjlighet tillhands, detta trots skattesänkningen från 30% till 28%.⁴⁵

Efterföljaren till den komplicerade surven blev således periodiseringsfonden. Både surven och periodiseringsfonden är exempel på obeskattade reserver, eller bokslutsdispositioner. Obeskattade reserver innebär att företag kan sätta av en viss del av sin inkomst för att använda senare år. Man undviker således beskattning under det år då inkomsten egentligen tjänades in. Det handlar om avsättningar som görs under år då vinster har uppkommit vilka kan användas under senare år då företaget går med förlust. Man vill genom att använda sig av obeskattade reserver utjämna resultatet och således påverka det resultat som företaget beskattas för. Obeskattade reserver används huvudsakligen i resultatreglerande syfte. Rent formellt är det så att då de skattemässigt avdragsgilla kostnaderna överstiger de verkliga har man skapat en obeskattad reserv. Det är dock inte fråga om att permanent skjuta upp beskattning utan det är endast fråga om en tillfällig skattecredit vilken senare måste återföras till beskattning.⁴⁶ Tidigare fanns det ett flertal olika reserveringsmöjligheter i svensk rätt, dessa har dock försvunnit i takt med att skattesatsen sänkts och behovet av reservering har minskat.

4.2 Periodiseringsfonder i lagtexten

Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, återfinns efter kommunalskattelagen i lagboken. Sedan tillkomsten av den nya inkomstskattelagen återfinns reglerna i kapitel 30. Innebörden i den nya lagtexten är samma som tidigare, endast ett fåtal språkliga förändringar har genomförts. Det som har lagts till materiellt är att då det gäller handelsbolag så omfattas även benefik andelsöverlåtelse av regleringen som säger att när näringsverksamheten upphör måste återföring av periodiseringsfonderna

⁴⁵ Qwerin, E., ”Ändringar i bolagsbeskattningen”, Skattenytt, s. 2ff.

⁴⁶ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s.449

ske.⁴⁷ Vidare så har procentsatserna för storleken på avsättningarna till periodiseringsfonderna ökat. För att underlätta användningen av lagtexten har man även lagt till förklarande rubriker. Även ordningsföljden mellan paragraferna har ändrats i den nya lagtexten.

Innebörden av lagen är att från den skattepliktiga inkomsten får ett avdrag göras till en periodiseringsfond. Dessa regler gäller för i princip alla typer av företag, i IL 30:1, 2 st. (1§) nämns ett fåtal undantag, det gäller bostadsföretag, investmentföretag, värdepappersfond samt förvaltningsföretag. Jag har valt att i resterande del av arbetet inte återkomma till dessa företagsformer och hur de påverkas av resultatregleringsreglerna. I fjärde (2§) paragrafen sägs det att varje avsättning till periodiseringsfond ska bilda sin egen fond, man har således en fond för varje år. De företag som är skyldiga att upprätta årsbokslut måste ta upp sin avsättning i denna. Då det gäller handelsbolag är principen densamma som vid övrig beskattning, alla transaktioner sker på delägarnivå och inte på företagsnivå.

Femte (3§) paragrafen redogör för hur stor del av företagets inkomst som får sättas av till fond, juridiska personer får maximalt sätta av 25 % av sin inkomst under beskattningsåret, medan fysiska personer och dödsbon får sätta av 30%. Då periodiseringsfonderna infördes i det svenska skattesystemet 1995 var nivån på avsättningarna maximalt 25%, vilket var samma för alla företagsformer. Denna nivå sänktes 1998 till 20%, men under 1999 höjdes så den maximala avsättningsnivån till 25%. Detta gäller dock endast för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Efter att ha fastställt avsättningens storlek följer en genomgång av hur man räknar fram den inkomst som ska ligga till grund för beräkningen av periodiseringsavsättningen. Jag avser inte att i senare del av arbetet återkomma till och diskutera hur man praktiskt genomför beräkningen av avsättningen.

I sjunde (4§) paragrafen sägs att avsättningen ska återföras till beskattning senast det sjätte beskattningsåret efter det att avsättningen skedde, från början var det redan efter det femte året. Orsaken till att man valt att sätta gränsen för återföring av periodiseringsavsättningen till sex år, verkar i förarbetena bero på att detta anses vara en normal konjunkturcykel. Således synes tanken med avsättningen vara att denna sker under högkonjunktur och upplöses under lågkonjunktur. Syftet torde alltså vara att hålla investeringsnivån från företagen på en relativt jämn nivå. Så kan fallet kanske vara de första åren med fondavsättningarna, dock kommer dessa sedan att återföras varje år om avsättning skett varje år. I så fall faller hela resonemanget med upplösningens koppling till konjunkturcykeln.⁴⁸ I förarbetena har man inte diskuterat vilka likviditetseffekterna kan komma att bli av denna förlängning av avsättningarna.

⁴⁷ SOU 1997:2, 273 ff.

⁴⁸ Prop. 1993/94:50, s. 209

Det är inte enbart efter sex år som återföring av reserven kan bli aktuellt utan även om verksamheten upphör. De situationer då det blir aktuellt att återföra periodiseringsavsättningarna är specificerade i IL 30:8-10 (5§). För det första talas det om att upplösning måste ske då verksamhet upphör att drivas i den förvärvskälla som avsättningen skett i. Detta gäller för alla tre typer av företag, aktiebolag, enskild näringsverksamhet samt delägare i handelsbolag. Då det gäller delägare i handelsbolag stadgas det att om denne avyttrar sin andel eller denna på annat sätt övergår till ny ägare så ska periodiseringsfonden upplösas och återföras till beskattning. För alla tre typerna av företag blir det aktuellt med upplösning om företaget fusioneras med annat men det övertagande företaget väljer att inte överta reserven. Det sägs även att periodiseringsfonderna ska upplösas då företaget träder i likvidation, konkurs för den skattskyldige som driver företaget samt om den skattskyldige inte längre är skattskyldig i förvärvskällan eller vid avtal om dubbelbeskattning som träder in och undantar viss inkomst från beskattning. Dessa stadgande visar således att det inte är fråga om ett evigt uppskjutande av skatten utan att det endast är fråga om en temporär skattekredit.

I IL 30:11-14 (6§) talar man om omstrukturering av företag och vad som sker med avsättningarna i dessa situationer. Om en fysisk person eller ett handelsbolag överför sin verksamhet till ett aktiebolag så kan periodiseringsfonderna flyttas över till det nya företaget. Det ställs dock tre krav för att överföringen ska tillåtas, inledningsvis är överföringen kopplad till reglerna om uttagsbeskattning. Skulle det bli aktuellt med uttagsbeskattning är överföringen inte längre lika gynnsam. Vidare så krävs det att den som överlåter bolaget skjuter till ett belopp som motsvarar den summa som finns avsatt i periodiseringsfonder. Detta krav faller dock bort då det är fråga om apportemission. Avslutningsvis krävs det för att överlåtelsen ska kunna ske att det övertagande bolaget gör avsättning i sina räkenskaper för fondavsättningarna. I lagtexten klargör man även att avsättningen anses ha skett vid samma tidpunkt för det övertagande företaget som det skedde i det överlåtande bolaget. Man ser alltså de två bolagen som en enhet, återföringen av avsättningen sker vid samma tidpunkt som de skulle ha gjort om de varit kvar i det överlåtande bolaget. I IL 30:13 (6§ sista st.) sägs att om det rör sig om en ombildning från handelsbolag till enskild firma så kan överföring av fondavsättningarna vara tillåtet. För att så ska vara fallet krävs att delägaren i handelsbolaget vid skiftet vid upplösningen av bolaget erhållit reallgångar, samt att uttagsbeskattning inte sker.

I de undersökningar som föregått den inkomstskattelag som nyligen skapats undersökte man även hur väl periodiseringsfonderna fungerade. Vad man då upptäckte var att skillnaderna mellan expansionsmedel och periodiseringsfonder då det gällde ombildningssituationer var omotiverat stora. I förslagen till förändring i den då gällande PFL lyftes två förändringar fram. För det första så skulle även dödsbon omfattas av 6§ PFL, numera IL 30:11-14, vilket innebär att även dödsbon ska kunna omvandlas till aktiebolag utan att skatta fram sina fondavsättningar. Detta förslag torde underlätta för generationsskiften som uppkommer till följd av

dödsfall. Det andra förslaget avsåg att även göra det möjligt för dödsbon och fysiska personer som driver näringsverksamhet i enskild firma att överföra periodiseringsfonder till ett handelsbolag vid ombildning. I den lagtext som gällde innan förslaget lades fram kunde denna överföring endast ske till ett aktiebolag. Genom förslaget skulle skillnaderna mellan expansionsmedel och periodiseringsfonder minska då det rörde överföring av dessa vid ombildning av företag.⁴⁹

4.3 Syftet med periodiseringsfonder

Då man såg över skattelagstiftningen i SOU 1992:67 hade man två huvudprinciper att arbeta utifrån, neutralitetsprincipen vilken innebär att alla företagsformer i princip ska beskattas på likvärdigt sätt, samt konformitetsprincipen vilken syftar till att göra det svenska skattesystemet likt de som används internationellt. Syftet med neutralitetsprincipen är att det inte ska spela någon roll vilken typ av företagsform man väljer för att bedriva sitt företag i, beskattningen ska vara i stort sett uniform ändå. Vad sedan gäller konformitetsprincipen så är denna av stor vikt då Sverige är ett litet land med mycket relationer internationellt. Det är således att föredra att vårt skattesystem är relativt likvärdigt de som används internationellt. Även vårt medlemskap i EU bidrar till dessa grundläggande principer. Då Sverige idag har flera företag som verkar på den internationella scenen och lämnar ut sina årsbokslut internationellt så bör det svenska regelverket underlätta för dem.⁵⁰

Då man genomför reformer i det svenska beskattningssystemet finns det många faktorer som ska samverka och vägas in i utformningen av regelverket. Staten vill genom reglerna kunna påverka företagets beteende. Detta är en av orsakerna till den tidigare så höga skattesatsen samt de omfattande möjligheterna för företagen att använda sig av obeskattade reserver för att sänka skatten. Detta har verkat som en drivkraft för företagen att sätta av sina vinstmedel till det egna företaget istället för att ta ut vinster i form av lön eller utdelning. Genom dessa initiativ har staten kunnat uppmuntra företagen till ökad konsolidering.⁵¹

I förarbetena talar man om skälen till att avveckla surven vilken kan sägas vara periodiseringsfondernas föregångare. Då surven redan vid införandet fick mycket kritik för sin komplicerade utformning kom detta att anföras som ett av huvudskälen för att avveckla denna reserveringsmöjlighet. Även konformitetsprincipen anfördes då denna typ av instrument inte kunde återfinnas på den europeiska beskattningsscenen.⁵² Utredningen hade att ta ställning till det förslag angående ersättning av surven som

⁴⁹ Ds 1998:4, s. 41 f.

⁵⁰ SOU 1992:67, s. 42

⁵¹ Agell, J., Mäler, K-G., Södersten, J., (red.), Ekonomiska perspektiv på skattereformen, s. 56

⁵² Agell, J., Mäler, K-G., Södersten, J., (red.), A.a., s 43

periodiseringsfonderna utgjorde. Alternativet till att skapa en ny resultatreglerande möjlighet var att sänka bolagskatten ytterligare, detta då resultatet av att man tar bort en reserveringsmöjlighet blir att skattebördan ökar.⁵³

Vidare föreslogs ett system med förlustutjämning bakåt, vilket skulle ersätta den funktion som förlustutjämnare som surven haft. I utredningen sades det att alla EU-länder använder sig av carry forward som förlustutjämningsmetod, samt att ett mindre antal även använder sig av carry back. Kritik framfördes dock mot att två liknande system skulle användas för att uppnå i princip samma sak. Man valde istället att göra om förslaget till periodiseringsfonder så att det räckte med enbart denna lag. Regeringen ansåg att om man införde uttrycklig förlustutjämning bakåt, skulle detta kunna påverka företagen till att utnyttja systemet. Kraven på spärregler skulle bli så omfattande att det skulle försvåra tillämpligheten och klarheten i lagtexten. Ett andra skäl till att inte införa den här typen av reglering var de svårigheter som det skulle medföra om man såg till beskattningsåren och taxeringen. För att förslaget skulle kunna genomföras var det i princip tvunget att rycka upp tidigare års taxering, vilket skulle ha resulterat i kaos på skattemyndigheterna runt om i Sverige.⁵⁴ Möjligheten till carry back ansåg remissinstanserna till viss del uppfylldes genom periodiseringsfonder och att det då var onödigt komplicerat med två system för förlustutjämning, vilket resulterade i att förslaget till förlustutjämning bakåt föll i sank och endast periodiseringsfonder infördes. Till viss del uppfyller således periodiseringsfonderna behovet av carry back utjämning mellan olika beskattningsår, en begränsning är dock att storleken på avsättningen till periodiseringsfonderna kan begränsa möjligheterna att använda förlustutjämning bakåt.⁵⁵

Det finns ett behov från företagens sida att ha förlustutjämningsmetoder beroende på den grundläggande principen om beskattningsårets slutenhet. Beskattningsåret består av en viss period som med några undantag inte kan varieras från år till år. Således kan resultatet bli det att företag med mycket varierande inkomster under olika beskattningsår drabbas av en högre beskattning än vad som är fallet för de företag som har en relativt jämn årsinkomst där beskattningen är likvärdig från år till år.⁵⁶

Flera av utredarna ansåg att det är viktigt att ha ett fungerande förlustutjämningsssystem om man som Sverige väljer att bredda skattebasen. Här ställde man sig en aning kritisk då periodiseringsfonderna drogs med liknande problem som skatteutjämningsreserven tidigare hade gjort, alltså bristande konformitet. Vidare ansåg de som var kritiska till införandet av periodiseringsfonderna, att ett av huvudskälen till att man valt att införa surven var, att jämna ut skillnaderna mellan att finansiera sina investeringar

⁵³ SOU 1992:67, s. 16 f.

⁵⁴ SOU 1992:67, s. 16 f.

⁵⁵ Wiman, B., "Underskottsavdragslagen", Skattenytt, s. 715 ff.

⁵⁶ Ds 1993:28, s. 215 ff.

med hjälp av externa medel eller med eget kapital. Dessa skillnader hade till stora delar försvunnit då skattesatsen sänktes, således ansåg de att huvudargumentet för periodiseringsfonden inte längre var aktuellt.⁵⁷

Periodiseringsfondernas viktigaste funktion är således att fungera som resultatutjämnare. Till viss del fyller de ytterligare en funktion då de sänker den effektiva skatten. Det kan i vissa fall bli fråga om en definitiv skattelättnad, då uppskjutandet av skatten kan föregå för all framtid, samt då vid förlustsituationer upplöses reserverna och dessa kan sedan inte återföras till beskattning. Periodiseringsfonderna skapar även möjlighet för företagen att i viss mån förlustutjämna bakåt.⁵⁸

Då man vid sidan av periodiseringsfonderna lade fram ett förslag om förlustutjämning bakåt så var det ursprungliga huvudsyftet med fonderna att vara likviditetsförstärkande. Man avsåg således att då avsättning skedde till periodiseringsfonder kunde företagen använda sig av den skattekredit man då erhöll för att investera i den egna verksamheten. Således underlättade man tillgången på riskkapital. Dock framhölls det i utredningen att samhället även förlorar pengar då man använder denna metod, det handlar då om minskade skatteintäkter.⁵⁹

I förarbetena till periodiseringsfonderna diskuterades även frågan om avsättningarna skulle sättas in på ett konto hos riksbanken. Alternativet var att företagen tilläts förfoga över medlen direkt från avsättningstidpunkten. Skillnaden mellan de två metoderna är att likviditetstillskottet i form av fondanvändningen inte blir aktuell förrän du tar fonden i anspråk vid kontoalternativet. Då företagaren själv förfogar över fonden uppkommer dock tillskottet omedelbart vid avsättningstidpunkten. Skälet till att man valde det sistnämnda alternativet var att staten inte ansåg att den skulle vara alltför inblandad i företagets verksamhet. Vilket indirekt hade varit fallet om de skulle avgöra när fondavsättningarna skulle kunna tas i anspråk. Vidare så ville man ju uppnå ett enklare system än föregångaren surven var. Hade man valt kontoalternativet hade stora krav ställts på utformningen av dessa hos riksbanken.⁶⁰

Då beslut fattas om storleken på avsättningen har man två huvudsakliga skäl att ta hänsyn till. Om man sätter en för hög nivå på avsättningen så kan detta resultera i att en skattekredit uppkommer i företagen vilket inte är önskvärt i alltför stor utsträckning. Skulle man istället välja en för låg procentsats torde själva syftet med avsättningen gå förlorad. Om avsättningarna blir för små kan de inte täcka de förluster som eventuellt uppkommer senare år. Därmed minskar periodiseringsfondens effektivitet som resultatutjämnare. Således är det en svår balansgång då man fastställer storleken på den årliga fondavsättningen.

⁵⁷ SOU 1992:67, s. 16 f.

⁵⁸ Ds 1993:28, s. 226 ff.

⁵⁹ SOU 1992:67, s. 64 f.

⁶⁰ SOU 1992:67, s. 69 f.

Den debatt som förs idag rörande periodiseringsfonderna behandlar en eventuell utvidgning av avsättningsmöjligheterna. Det finns de som förespråkar generösare regler då det gäller användandet av periodiseringsfonder, det är då främst fråga om lättnader för mindre företag. Bakgrunden till debatten är att om mindre nystartade företag hade möjlighet att sätta av hela sin vinst till periodiseringsfonder skulle chanserna för att företaget klarar sig öka. Samtidigt skulle detta system gynna även staten då skatteintäkterna torde öka då de nystartade företagen kan investera i den egna verksamheten och således öka omsättning och antal anställda.⁶¹

4.4 Förlustutjämningsregler i svensk rätt

4.4.1 Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet

Då man beräknar den skattepliktiga inkomsten under ett beskattningsår så ska man se på resultatet efter bokslutsdispositioner. Således ska man analysera resultatet efter det att korrigeringar av resultatet skett med hjälp av bland annat periodiseringsfonder. Om företaget har ett underskott även efter det att avsättning till eller upplösning av dessa obeskattade reserver skett, finns det en möjlighet att använda sig av underskottsavdrag för att ytterligare påverka den skatt som ska erläggas. Det blir alltså fråga om ett faktiskt underskott, näringskostnaderna i företaget överstiger de skattepliktiga intäkterna under året. Precis som för periodiseringsfonderna är syftet för dessa regler att till viss del rucka på den grundläggande principen om beskattningsårets slutenhet.⁶²

Den lag som reglerade området innan 1994 var lagen (1960:63) om förlustavdrag från 1960. Vid skattereformen 1990 var det dock tiden, eller bristen på denna som satte stopp för fortsatt reformering av dessa regler. Därför dröjde det till 1994 innan de nya reglerna var framtagna. Huvudsyftet med dessa var att reglerna skulle vara så neutrala som möjligt då det gäller spärregler för ägarförändringar samt ägarformen. Huvudregeln är att avdrag ska medges för underskott som uppkommit i näringsverksamhet. Avdrag för underskott sker under nästföljande års beskattning, om förvärvskällan visar underskott även detta år kan underskottet i princip rullas vidare under en längre period.⁶³

Reglerna i lagen (1993:1539) om underskott i näringsverksamhet ger utrymme för företagen att göra avdrag för underskott som uppkommit under visst år, vilket sedan kan användas för att dras av gentemot efterföljande års eventuella vinster. Dessa regler syftar till att göra beskattningsbördan mer jämn för företag som kan ha varierande inkomster under skilda beskattningsår. Det är endast möjligt att kvitta mot inkomster som härstammar från samma förvärvskälla, således kan inte kvittning ske förrän

⁶¹ Printz, B-Å., "Låt småföretagen periodisera mera", Dagens Industri, s. 4

⁶² Samuelson, L., Förlustutjämnning – en skatterättslig studie, s. 43 ff.

⁶³ Wiman, B., "Underskottsavdragslagen", Skattenytt, s. 717 f.

året efter det då underskottet uppstod. Detta då det numera endast finns en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Om man inte kan använda hela underskottet för att kvitta mot vinster under efterföljande år så kan underskottet rullas vidare till efterföljande beskattningsår. Således är det möjligt att det blir fråga om en förlustutjämning som fortsätter i all framtid.⁶⁴

Metoden som används i lagen om underskott i näringsverksamhet, UAL, kallas carry forward, eller förlustutjämning framåt. Detta är den vanligaste metoden internationellt, även om det finns variationer mellan olika länders utformning av reglerna. Skillnaderna är störst då det gäller under hur lång tid framöver som man kan tillgodogöra sig ett underskott. Det vanligaste verkar vara att begränsningen framåt är på sju år.⁶⁵

Hade man i Sverige använt sig även av förlustutjämning bakåt så skulle detta ökat möjligheterna för att hjälpa företag som befinner sig i svåra tider. Ett kapitalinflöde skulle uppkomma vilket skulle leda till förbättrad likviditet i företaget. Periodiseringsfonder ansågs vid tiden för diskussionen om resultatutjämning vara ett bra alternativ. Dock ger denna typ av avsättning endast lättnad under bra år, men ger sedan inga direkta likviditetstillskott under sämre tider. Detta orsakas av att periodiseringsfonderna endast är en bokföringsmässig åtgärd och inte kräver att företaget sätter av pengarna i verkligheten.⁶⁶

4.4.2 Spärregler vid utnyttjande av underskott

De spärregler som finns på området för förlustutjämning rör främst den situationen att företaget med förluster får ny ägare. Grundprincipen för reglerna om förlustutjämning är att de ska vara neutrala vid ägarbyte, detta för att skatteregler inte ska försvåra för omstruktureringar. Orsaken till att man har valt att skapa särskilda spärregler beror på att man annars ansåg att utan dessa öppnades möjligheter för handel med förlustföretag. Här har lagstiftaren varit tvungen att göra en avvägning mellan två motstående intressen. Man vill inte försvåra för omstruktureringar, men inte heller uppmuntra till illojalt agerande i samband med dessa. De begränsningar som finns idag omfattar endast ett fåtal fall, vilket torde innebära att lagstiftaren lagt tyngdpunkten på att företagen ska ha möjlighet att genomföra omstruktureringar.

Det finns främst två spärregler, beloppsspärren samt koncernbidragsspärren. Beloppsspärren återfinns i 7§ UAL. Här ser man på relationen mellan värdet på underskottsavdraget och den köpeskillning som erläggs för företaget. Om köpeskillningen är mycket låg vid en jämförelse med företagets underskottsavdrag finns det risk för att köpet endast skett för att det köpande

⁶⁴ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s456 ff.

⁶⁵ Samuelson, L., Förlustutjämning – en skatterättslig studie, s. 39 f.

⁶⁶ Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipen i den svenska beskattningen, s.89 f.

företaget ville få kontroll över förlustföretagets underskott. Dessa underskott skulle sedan kunna användas för att kvitta mot eventuella vinster i det förvärvande företaget. På så sätt minskar skattetrycket på det sistnämnda företaget. Den begränsning som beloppsspärren uppställer är följande, de förluster som finns i det förvärvade företaget får inte utnyttjas av det förvärvande företaget till den del förlusterna överstiger den dubbla köpeskillingen för aktierna i bolaget.⁶⁷

Den andra spärregeln, kallad koncernbidragsspärren, tar hänsyn till den förlustutjämnning som kan ske mellan två närstående företag genom koncernbidrag. Detta berörs i 8§ UAL, vilken säger att underskott inte får kvittas mot koncernbidrag under fem år efter det att ombildningen av företagen skedde. Syftet är detsamma som ovan, regeringen har velat minska risken för handel med förlustbolag, och försök till att minska företagets skattekostnad. Det ansågs vid införandet av periodiseringsfonderna inte vara nödvändigt att införa spärregler liknande dessa i lagtexten, för att motverka handel med förlustföretag. Orsaken anfördes vara den att reglerna för koncernbidrag i underskottslagen gäller även då det skulle röra sig om att överföra medel som tidigare ingått i en upplöst periodiseringsfond.⁶⁸

4.5 Expansionsmedel i lagtexten

Likheterna mellan expansionsmedel och periodiseringsfonder ligger bland annat på det redovisningsmässiga planet, båda är vad som kallas bokslutsdispositioner. Vilket innebär att det inte är fråga om några reella kostnader eller utgifter från företaget utan endast konstruktioner som används vid bokslutet. Dessa sker innan den slutgiltiga skatten beräknas, detta då bokslutsdispositionerna påverkar det slutgiltiga resultatet och således även den skatt som ska erläggas.⁶⁹ Vidare är likheten mellan de två instrumenten den att båda ger upphov till skattekrediter, genom att avsättningarna minskar företagets skattepliktiga resultat.⁷⁰

Då skattereformen genomfördes 1994 syftade den till att öka neutraliteten mellan olika typer av företagsformer. Neutralitetsprincipen utgör en av grundstenarna i det svenska beskattningssystemet, den innebär att skatterna inte ska leda till att skattesubjekt agerar utifrån beskattningens utformning. Valet av företagsform ska alltså inte vara beroende av hur det svenska skattesystemet ser ut.⁷¹

Innan skattereformen genomfördes var det möjligt endast för aktiebolag att investera med enkelbeskattade medel. Detta beroende på att det andra ledet

⁶⁷ Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt del 2, s. 426 f.

⁶⁸ Ds 1993:28, s. 236

⁶⁹ Thorell, P., Företagens redovisning, s. 82 f.

⁷⁰ Samuelson, L., Förlustutjämnning – en skatterättslig studie, s. 92

⁷¹ Hansson, I., Norrman, E., Skatter – teori och praktik, s. 95 f.

av aktiebolagens dubbelbeskattning bara inträffar då företaget delar ut något till aktieägarna. För enskilda firmor och handelsbolag skedde beskattningen först genom att förvärvsinkomsterna beskattades med statlig löneskatt eller enbart kommunal löneskatt om man befann sig under brytpunkten. Nästa steg i beskattningen var erläggandet av allmänna egenavgifter. Delägare i handelsbolag beskattades på liknande sätt. Genom införandet av expensionsmedel blev det möjligt för även den här typen av företag att investera i den egna verksamheten med hjälp av enkelbeskattade medel. Således ska de vinster som återinvesteras i verksamheten enbart beskattas med expensionsmedelsskatt, vilket innebär 28% s beskattning. Reglerna rörande expensionsmedel återfinns i en lag med samma namn. Till viss del erbjuder även reglerna om expensionsmedel möjligheter för förlustutjämning bakåt. Detta sker genom att företaget minskar sin avsättning till expensionsmedel, de vinstmedel som avsatts från tidigare år kan alltså återföras under senare år. Om företaget under det år då återföringen sker gått med förlust så kan de återförda expensionsmedlen utnyttjas för att jämna ut resultatet och således minska den skatt som annars skulle komma att utgå för expensionsmedlen.⁷²

I den nya inkomstskattelagen kallas expensionsmedel för expensionsfonder och regleringen rörande expensionsfonder återfinns i kapitel 34 IL. Hur stor avsättningen till expensionsmedel maximalt får vara regleras inte i lagtexten. Det som främst sätter gränsen är att företaget inte får göra en så stor avsättning så att resultatet i företaget blir negativt. Vidare föreskrivs i IL 34:4 (6§) att avsättningen ska ske på ett visst inkomstunderlag, vilket utgörs av årets inkomst minus avdrag för egenavgifter, sjukpenning och dylika avgifter.

4.6 Slutsatser

Periodiseringsfonden och surven hade i stort sett identiska funktioner och syften om man ser till förarbetena. Skillnaden rent faktiskt låg däri att regelverket som rör periodiseringsfonderna är utformat på ett tydligare och enklare sätt. Då det endast finns ett sätt att genomföra avsättningar till periodiseringsfond är det tydligt att reglerna har blivit enklare. Neutraliteten har ökat då alla företag använder sig av samma system, med undantag för att procentsatsen varierar mellan företagsformerna. Jag anser således att man kan dra den slutsatsen att periodiseringsfonderna är en bättre metod för reservering än vad surven var på sin tid. Ytterligare en skillnad mellan de två instrumenten var att survavsättningarna beräknades antingen på det egna kapitalet eller på den utbetalda lönesumman. Periodiseringsavsättningarna beräknas på företagets vinst. I båda fallen har man dock kommit bort från att beräkna avsättningarna på företagets tillgångsmassa.

Ett problem som kvarstår då man infört periodiseringsfonder är att instrumentet inte återfinns i något annat europeiskt skattesystem. Således finns den bristande konformitet som surven anklagades för kvar än idag.

⁷² Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s. 366 f.

Jag anser att det är lite märkligt att man först kritiserar ett instrument för bristande konformitet och sedan väljer att införa ett nytt system som kan kritiseras för samma sak.

Vid införandet av periodiseringsfonderna valde man att rucka på principen om beskattningsårets slutenhet. Detta har dock skett tidigare och torde inte vara så uppseendeväckande. Dock kan de argument som tidigare har framförts mot den här typen av reglering få anses ha minskat i betydelse under den senare delen av 1900-talet. Det anfördes att staten förlorar skatteintäkter, men till följd av avsättningen kan företagen genomföra investeringar som kanske annars inte skett. Dessa investeringar torde i framtiden resultera i ökade vinster för företaget, vilket i sin tur leder till ökade skatteintäkter. Vidare så kan det konstateras att de intäkter som företagsbeskattningen ger upphov till i Sverige idag inte är så stora så att de motiverar att man drar ner på resultatutjämningsmöjligheterna. De skattevinster detta skulle resultera i skulle enbart vara minimala.

Vad som måste anses vara negativt, då man jämför periodiseringsfonderna och möjligheterna till förlustutjämning bakåt som diskuterades i förarbetena, är att det i vissa fall kan bli fråga om endast begränsad förlustutjämning. Orsaken till detta är begränsningen i avsättning till fonden kanske leder till att underskottet efterföljande år är större än de fondavsättningar som finns. I dessa situationer måste således underskottet föras vidare framåt. Hade istället förlustutjämning bakåt varit fallet hade utjämningen med större sannolikhet ha kunnat ske direkt. Vad som hade kunnat rekommenderas är att ha periodiseringsfonderna som ett komplement till de båda formerna av förlustutjämning. Genom användandet av fonderna minskar det tidsproblem som förlustutjämning bakåt dras med. Då lagstiftaren har varit uttalat negativ mot den här typen av förlustutjämning verkar det troligt att om ett sådant system skulle komma att införas så skulle tidsbegränsningen vara snävare än de sex år som gäller för periodiseringsfonderna idag. I förarbetena säger man indirekt att argumenten mot förlustutjämning bakåt har förlorat lite av sin bärkraft. Detta genom exempelvis användandet av tidsbegränsning vid förlustutjämning minskar risken för skatteundandragande, vilket var huvudargumentet mot förlustutjämning bakåt. Förhållandet mellan förlustutjämningsreglerna och de rörande resultatutjämning kan anses vara symbiosliknande. Om man minskar möjligheterna till resultatutjämning torde därför behovet av förlustutjämning öka. De två systemen kan således anses vara komplement till varandra.

Likheten mellan expansionsmedel och periodiseringsfonden är stor. Jag anser dock att det finns ett behov av att ha kvar båda. De har delvis olika syften, expansionsmedlens främsta syfte är att utjämna olikheterna i beskattning mellan aktiebolag och andra typer av företagsformer, medan periodiseringsfonder mer uttalat syftar till att resultatutjämna. Genom användandet av periodiseringsfonder förbättras likviditeten i företaget tillfälligt. Detta då företaget undviker skattekostnaden under en period. På det stora hela påverkas dock inte företagets soliditet nämnvärt. Orsaken till detta är att då återföring av fondavsättningarna sker måste skatt erläggas på

beloppet. På så sätt kan det tyckas att expensionsmedel gynnar företagen bättre, då en faktisk inbetalning av skatt sker vid avsättnings tidpunkten. Denna metod är dock endast öppen för andra typer av företag än aktiebolag, således är det relevant att ha kvar periodiseringsfonderna, vilka kan användas av i princip alla företagsformer.

Fördelen med användandet av expensionsmedel är att dessa även kan tjäna som resultatutjämnare genom att man löser upp dessa innan beskattning sker. I vissa fall kan det således bli fråga om nollbeskattning. Om vinster från tidigare år satts av till expensionsmedel och sedan återförs till beskattning under år då företaget har gått med förlust, kan man helt undvika beskattning på denna avsättning. För aktiebolag kan detta aldrig ske då deras skatteinbetalningar inte återförs efter ett par år, utan när de väl betalats in så är de slutgiltiga och kan ej återföras för att utjämna resultatet senare år. Orsaken till att lagstiftaren underlättat för enskilda företagare och handelsbolag genom att införa expensionsmedel torde vara att man vill uppmuntra småföretagare och deras verksamhet.

Då det gäller den debatt som förekommit rörande en höjning av avsättningsstorleken för vissa typer av företag anser jag att svårigheterna med att man tillåter generösa avsättningar är flera. För det första är risken för att ett nystartat företag inte överlever större än för etablerade företag. Om man skulle tillåta att hela vinsten sätts av till periodiseringsfond leder detta till att det i dessa fall kan bli fråga om en permanent skattelättnad och inte en tillfällig skattecredit. För det andra torde en höjning av avsättningsstorleken även kunna bidra till att fler företag får likviditetsproblem efter att ha verkat i ett par år. Detta till följd av att avsättningen efter sex år måste återföras till beskattning. Om man då har tillåtit hela vinsten under de första åren att avsättas så blir skattekostnaden efter de sex åren troligtvis omfattande. Detta torde huvudsakligen ske i sådana företag som har brister i sin interna kontroll. För mindre företag där det inte finns krav på revisor torde det vara lättare att man inte inser omfattningen av en framtida återföring av periodiseringsavsättningarna.

5. Periodiseringsfonder vid omstrukturering

5.1 Inledning

Skälen till att företag väljer att byta företagsform kan vara många, det kan handla om skattefördelar, generationsskiften eller expansion av verksamheten. Det kan vara så att företaget ska drivas vidare i samma form som tidigare, men under nya ägare. Eller så är förhållandet det motsatta, att ägarna är konstanta medan man väljer att byta företagsform. I alla dessa situationer kan det bli aktuellt med frågan om vad man gör med avsättningarna till periodiseringsfonderna. Då dessa kan vara relativt stora kan det vara fördelaktigt att låta dem vara kvar i företaget istället för att skatta fram dem i förtid. Detta avsnitt behandlar vad som sker med periodiseringsfonderna vid olika typer av ombildningssituationer. Om man ser bakåt på de olika former av avsättningar som funnits i Sverige tidigare, har motviljan mot att låta obeskattade reserver övergå till ny ägare varit omfattande.⁷³

5.2 Ombildningssituationer

5.2.1 Från enskild näringsverksamhet/handelsbolag till aktiebolag

För att inte motverka ombildningar av företag har man valt att grunda skattereglerna på kontinuitetsprincipen. Vilket innebär att vid överlåtelse av en tillgång beskattas inte överlåtaren för en eventuell värdestegring. Istället beskattas förvärvaren för denna vid senare försäljning. Under 1999 genomfördes omfattande förändringar av gällande lagar på området för företagsombildningar och omstruktureringar. Ett antal nya lagar skapades på området, underprislagen (1998:1600), andelsbyteslagen (1998:1601) samt fusionslagen (1998:1603) är de viktigaste författningarna.⁷⁴ Alla dessa återfinns i den nya inkomstskattelagen, vilken jag hänvisar till nedan.

Då man överför näringsverksamhet till aktiebolag kan det ske på två sätt. Ett alternativ är att använda sig av en apportemission, där tillgångarna i näringsverksamheten överförs till det nya aktiebolaget mot aktier som motsvarar de överförda tillgångarnas värde. Det vanligaste torde vara att överlåtelse sker till tillgångarnas bokförda värde. Det belopp som tillförs bolaget räknas sedan in i det underlag som utgör anskaffningskostnad för aktierna i bolaget. Det andra alternativet är att man först bildar aktiebolaget genom kontanttillskott och sedan säljer den enskilda näringsverksamhetens

⁷³ Samuelson, L., Förlustutjämning – en skatterättslig studie, s. 187 f.

⁷⁴ Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2, s. 402 f.

tillgångar till det nybildade aktiebolaget. Denna försäljning kan ske på så sätt att aktiebolaget övertar den enskilda näringsverksamhetens skulder utan att något övrigt vederlag erläggs.⁷⁵

Det första krav som ställs för att överföring av periodiseringsfond vid den här typen av ombildning ska bli aktuell är att uttagsbeskattning inte aktualiseras. Då en tillgång tas ut ur näringsverksamhet så ska beskattning ske. Om tillgången har tagits ut till pris som understiger marknadsvärdet så ska skillnaden däremellan tas upp till beskattning. Reglerna som rör uttagsbeskattning återfanns tidigare i 22§ KL, numera finns de i kapitel 22 och 23 i IL.⁷⁶

Då det gäller överföring av periodiseringsfond vid ombildning har ytterligare två krav fogats till de som nämnts ovan. Dessa krav gäller dock enbart för avsättningar till periodiseringsfonder och reglerna återfinns i IL 30:11-14 (6§, 1:a och 2:a p.). Det första krav som tillkommit innebär att för att överföringen ska godkännas krävs att överlåtaren gör ett tillskott till det förvärvande bolaget som motsvarar värdet på de överförda fondavsättningarna. Det verkar av lagtextförslaget som om det är möjligt att skjuta till antingen kontanta medel eller realtillgångar. Det enda som krävs är att tillskottet inte är förenat med villkor om återbetalning. Varför man valt att ställa upp detta krav beror på att man befärar att det finns bolag med så omfattande vinstmedel så att de kan klara den förlust som det innebär att betala överlåtaren för fonden samt att göra avsättning för fonden i sina räkenskaper.⁷⁷

Det avslutande kravet som lades till lagtexten 1998 säger att, aktiebolaget som övertar fonderna måste göra avsättning för dessa i sina räkenskaper. Detta krav fanns till viss del i den tidigare lagtexten, dock kunde den tolkas på så sätt att det endast gällde för sådana avsättningar som aktiebolaget genomförde själv första gången och inte då de övertog fonder. Bakgrunden till dessa krav står att finna i det rättsfall från 1997 som ledde till tillägget i lagtexten, vilket jag behandlat i ett tidigare kapitel.⁷⁸

Vad som sker då man överför periodiseringsfonden till ett nytt företag är att den som övertar avsättningen sätts i samma situation som överlåtaren var i. Alltså gäller samma regler för återföring för den nye ägaren av företaget, periodiseringsfonden ska således återföras vid samma tidpunkt som om den hade varit kvar i det ursprungliga företaget.

Avslutningsvis så är det inte möjligt för ägare till aktiebolag som vill överföra verksamheten till handelsbolag eller enskild näringsverksamhet att överföra periodiseringsfonderna som skapats i aktiebolaget. Det är inte

⁷⁵ Nilsson, P., Rydin, U., ”Periodiseringsfonder vid ombildning av enskild näringsverksamhet”, Skattenytt, s. 472

⁷⁶ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s.375 ff.

⁷⁷ Håkansson, I., ”Överföring av periodiseringsfonder m.m. från enskild näringsverksamhet/ handelsbolag till aktiebolag, Svensk skattetidning, s.339 f.

⁷⁸ Ds 1998:23, s. 17 ff.

heller möjligt att genomföra den här typen av transaktion då det är fråga om ombildning från aktiebolag till handelsbolag.⁷⁹

5.2.2 Från handelsbolag till enskild firma

Ett handelsbolag består av ett antal delägare som alla har varsin andel i detta. Överlåtelse av handelsbolag kan ske antingen genom att bolagsmännen överlåter sina andelar i bolaget eller genom att överlåta hela verksamheten. I det sista fallet träder köparen in i säljarens situation. Det är dock inte möjligt att vid denna typ av omstruktureringar överföra periodiseringsfonder till en ny ägare. Skulle den här typen av ombildning ske så är det tvunget att upplösa periodiseringsfonderna och återföra dem till beskattning.⁸⁰

Om det däremot är fråga om att upplösa handelsbolaget helt och hållet så finns det vissa möjligheter till att föra över fondavsättningarna till en enskild näringsverksamhet. Vid upplösning av handelsbolag erhåller delägarna sin del av vad som finns i bolaget, genom ett skifte. Precis som vid de ovan diskuterade ombildningssituationerna ställs det vissa krav för att överföringen ska godkännas.

Då det gäller periodiseringsfonder så görs avsättningar till dessa på delägarnivå i handelsbolaget vilket innebär att varje delägare har egna avsättningar. Detta gör det enkelt att se vilka avsättningar som belöper på de olika delägarna och hur stora dessa är. Om handelsbolaget upplöses enligt ovan och de krav som ställs i lagen är uppfyllda så kan den före detta delägaren i handelsbolaget överföra sina periodiseringsfonder till en egen näringsverksamhet. Förutom att uttagsbeskattning ej får aktualiseras krävs också enligt 6§3p, 5 st. PFL att delägaren vid handelsbolagets skifte tilldelas reallgångar, för att periodiseringsavsättningar ska kunna överföras till en enskild firma. Skulle det vara så att handelsbolaget endast har haft likvida medel som tillgångar och det endast är sådana som skiftas ut under upplösningen av bolaget så är det inte möjligt att överföra fondavsättningarna.⁸¹

Det är inte heller möjligt för en företagare som driver enskild näringsverksamhet att överföra de periodiseringsfonder som finns i denna om han skulle välja att driva verksamhet i handelsbolag istället. Överföringen kan alltså endast ske åt ett håll.⁸² Förslaget har dock lagts fram rörande en ändring av dessa regler. Förslaget förespråkar att periodiseringsfonder bör kunna överföras även då fysisk person överför sin verksamhet till ett aktiebolag eller när delägare i handelsbolag väljer att

⁷⁹ Lundén, B., Svensson, U., Byte av företagsform – skatt och redovisning, s.195 ff.

⁸⁰ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s. 312

⁸¹ Pelin, L., A.a., s. 156

⁸² Lundén, B., Svensson, U., Handelsbolag – ekonomi, skatt och deklaration för handelsbolag och kommanditbolag, s. 203

driva verksamhet i aktiebolag eller enskild näringsverksamhet. Bakgrunden till dessa förslag är att man vill förenkla reglerna som rör periodiseringsfonder och expensionsmedel och skapa ett system med regler som är i stort sett identiska.⁸³ Båda dessa lagar återfinns numera i den nya inkomstskattelagen.

Skattekrediter motiveras av att företagen inte ska behöva beskattas under kortare tidsperioder, man ruckar på beskattningsårets slutenhet. Det kan dock uppkomma problem då skillnaden är stor mellan aktiebolag och exempelvis enskilda firmor. De förstnämnda är skilda från ägarna och de skattekrediter som uppkommer kan inte användas på annat sätt än i företaget. Då ägaren av en enskild firma och firman i princip är ett skattesubjekt kan skattekrediten användas för andra ändamål än företagets bästa, exempelvis ägarens egen konsumtion. Det torde vara detta faktum som föranlett att reglerna vid ombildning är striktare i dessa situationer än då det gäller aktiebolag⁸⁴

5.2.3 Fusion, fission och verksamhetsöverlåtelser

I IL 30:14, 3 st. (7§ 2 st. FsL) sägs det att de förhållanden som rör fusionssituationer återfinns i den lag som speciellt reglerar dessa fall, lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, även kallad fusionslagen. Även denna har intagits i den nya inkomstskattelagen, kapitel 37. Fusion innebär att ett företag helt och hållet övertas av ett annat företag, och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation, IL 37:3 (4§ FsL). Här framgår det även att det övertagande bolaget helt och hållet träder in i det överlåtande bolagets situation vid fusionen. Detta leder till att periodiseringsfonder övertas av det nya bolaget och anses vara i samma position som det överlåtande företaget befann sig i då fusionen skedde.

Fission kan sägas vara motsatsen till fusion. Här ombildar man företaget genom att ett företag delas upp på två. Det tidigare bolagets tillgångar och skulder övertas således av två företag. Även här upplöses det första företaget utan likvidation, IL 37:5 (5§ FsL). I IL 37:28 (18§) sägs det att periodiseringsfonder tillsammans med övriga avsättningar ska delas upp mellan de två nybildade bolagen. Hur stor del som belöper på vardera bolag avgörs av hur stor del av det gamla företagens nettovärde som överförs på respektive bolag. Så även här är det möjligt att överföra periodiseringsfonderna till de nya skattesubjekten utan att de ska tas upp till beskattning.

Avslutningsvis så talas det om vad som sker med fondavsättningarna vid verksamhetsöverlåtelser. I den nya inkomstskattelagen kallas detta fenomen

⁸³ Ds 1998:4, s. 41 ff.

⁸⁴ Hansson, I., Norrman, E., Skatter – teori och praktik, s. 95 f

för verksamhetsavyttringar och reglerna återfinns i kapitel 38. Verksamhetsavyttringar innebär att ett företags alla tillgångar avyttras till ett annat företag, ersättning för överlåtelsen utgörs av andelar i det övertagande företaget. Detta konstateras i IL 38:2 (8§ FsL), här sägs även att det är möjligt att överföra endast en verksamhetsgren om denna kan avskiljas till en självständig rörelse. I IL 38:15 (26§) specificeras vad som sker med fondavsättningar och andra reserveringar vid verksamhetsöverlåtelser. Det köpande företaget övertar dessa om de yrkar på att få göra det, och i så fall är kontinuiteten mellan skattesubjekten total, det vill säga att övertagaren är helt satt i den tidigare ägarens situation. Om det endast är fråga om överlåtelse av en verksamhetsgren så kan inte det övertagande bolaget ta över hela fondvärdet. Det blir endast aktuellt med att överta en så stor del som motsvarar förhållandet mellan de övertagna tillgångarna och de totala tillgångarna innan överlåtelsen. Inte heller här är det alltså tvunget att ta upp periodiseringsfonderna till beskattning då ombildningen sker.

5.3 Benefika fång

Benefika överlåtelser är sådana som sker utan vederlag, exempelvis genom arv, gåva, testamente och bodelning. Precis som vid onerösa överlåtelser aktualiseras frågan om uttagsbeskattning då tillgångar förs ut ur näringsverksamhet genom benefika fång, vilket innebär att skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och det värde som den överläts till ska beskattas i företaget. Dock finns precis som vid vanliga överlåtelser möjligheten att använda sig av underprislagen, vilken säger att om det är fråga om hel eller del av verksamhet som överförs så råder kontinuitet.⁸⁵

Då det handlar om överlåtelse av verksamhet genom benefika förvärv är lagen restriktiv då det gäller periodiseringsfonder, dessa måste återföras till beskattning. Då det är fråga om överlåtelse av ett aktiebolag genom andelsförsäljning råder dock kontinuitet även då det är fråga om periodiseringsfonder. När det gäller expansionsmedel kan överföring ske även i detta fall. Vidare kan det diskuteras hur man går till väga vid benefika fång av andel i handelsbolag. Innan man lade till ett avsnitt i lagtexten verkade det möjligt för ägaren till en andel i ett handelsbolag att ge bort denna och ändå behålla sin periodiseringsfondsavsättning. Eftersom lagtexten endast verkade syfta på onerösa fång av andelar. Då man antog den nya inkomstskattelagen lade man till ett stycke i 30:10, 2 st., vilket motsvarade 5§ i PFL. I detta stycke konstaterades det att även benefika överlåtelser av handelsbolags andelar omfattas av reglerna.⁸⁶

Då det gäller expansionsmedel är regleringen annorlunda, här är det möjligt för mottagaren att överta dessa, vilket framgår av ExmL. 10 och 13 §§, numera IL 34:18 och 21. Det finns dock vissa krav vid övertagandet, om det sker genom gåva eller bodelning under livstiden måste ett avtal skrivas om

⁸⁵ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s. 395 ff.

⁸⁶ Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipen i den svenska beskattningen, s. 187 f.

att expensionsmedlen övertas. Vidare måste hela expensionsmedels avsättningen överföras på mottagaren. Då det är fråga om arv eller testamente ställs det också krav på skriftlighet vid övertagandet, då måste mottagaren intyga att han övertar medlen. Allt för att underlätta för skattemyndigheten vid beskattningsförfarandet. Den som mottar expensionsmedlen måste vara bosatt i Sverige samt vara fysisk person.⁸⁷

Då det är fråga om benefik överlåtelse av enskild firma där expensionsmedel ingår ställs ytterligare krav för att förhindra otillbörligt utnyttjande av regelverket. Det är tillåtet att överföra expensionsmedel till ett värde som max är lika stort som de reala tillgångarna i företaget. För att ytterligare begränsa möjligheterna till fusk finns en spärr som säger att max överföringen får utgöra det som fanns i reala tillgångar i verksamheten tre år innan överföringen multiplicerat med en tredjedel. Allt för att man inte ska ha möjlighet att sätta in nya tillgångar i verksamheten strax innan den överläts och på så sätt kunna överföra mer av expensionsmedlen till mottagaren. Skulle det vara så att det överförda bolaget inte har tillgångar som överstiger värdet av expensionsmedlen krävs det att det övertagande bolaget sätter in pengar som motsvarar dessa avsättningar.⁸⁸

5.4 Övriga situationer då periodiseringsfonderna upplöses

Kontinuitetsprincipen innebär, som ovan nämnts att förvärvaren träder helt och hållet in i överlåtarens situation. Då det är fråga om periodiseringsfonder så ska dessa återföras till beskattning då man anser att verksamheten i förvärvskällan upphör då överlåtelsen sker. Mottagaren övertar endast verksamheten och inte förvärvskällan.⁸⁹ Vid reformen 1990 omvandlade man den traditionella indelning av inkomst i olika inkomstslag. Antalet inkomstslag minskade från sex till tre, dessa är kapital, tjänst och näringsverksamhet. I varje inkomstslag finns det förvärvskällor, dessa anses vara personliga och kan inte överföras vid ombildning av företag. Inom en förvärvskälla råder det full kvittningsrätt, sedan reformen har varje individ endast en förvärvskälla, där alla dennes verksamheter ingår. Vilket resulterar i att företagaren kan kvitta fullt ut mellan sina olika näringsverksamheter.⁹⁰

I IL 30:8-11 (5§ PFL) talas det om förvärvskällor och om verksamheten i dessa upphör så ska periodiseringsfonderna återföras till beskattning. Det slås fast att om skattskyldig eller handelsbolag har upphört att bedriva verksamhet i förvärvskällan så ska fondavsättningarna återföras till beskattning. Då det rör sig om enskild näringsverksamhet kan denna i beskattningshänseende anses vara antingen aktiv eller passiv. Innebörden av dessa begrepp beror på hur aktiv den skattskyldige har varit i verksamheten

⁸⁷ Carlsson, M., Silfverberg, C., Stenman, O., Generationsskiften och blandade fång, s. 92 ff.

⁸⁸ Lundén, B., Svensson, U., Byte av företagsform – skatt och redovisning, s.65 f.

⁸⁹ Lundén, B., Svensson, U., A.a., s.62 f.

⁹⁰ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s. 547 ff.

under beskattningsåret. Att en verksamhet klassas som passiv påverkar endast den skattskyldiges social- och egenavgifter, således anses det fortfarande som om det bedrivs verksamhet i förvärvskällan. Det torde vara så att verksamheten anses ha upphört då företaget ligger helt nere eller då ägarna helt upphör att driva någon sorts näringsverksamhet.⁹¹

Ovanstående stadgande tyder på viss orättvisa mellan olika typer av företagsformer, vilket beror på att förvärvskällan automatiskt upphör vid överlåtelse av verksamheten till annan person. Detta leder till svårigheter vid exempelvis generationsskiften. Resultatet blir att avsättningarna till periodiseringsfonderna måste skattas fram, vilket ställer krav på att överlåtaren har tillgång till likvida medel då dessa avsättningar kan vara av betydande storlek. Då det inte finns några krav på att företagaren har kvar de pengar som avsatts till fonden under de olika beskattningsåren, så kan det mycket väl vara så att skatten blir en tung belastning för företagaren. Periodiseringsfonderna är ju enbart en bokföringsmässig åtgärd och det ställs inga krav på att pengarna verkligen sätts av till en fond för att användas under dåliga år. Den typ av överföring som diskuteras här kan endast ske då det är fråga om aktiebolag där förvärvskällan är skild från ägarna. Då det gäller aktiebolag så tillhör periodiseringsfonden detta skattesubjektet och inte ägaren, vilket är fallet vid enskild näringsverksamhet och handelsbolag. Det är alltså möjligt för annan att överta ägandet i ett aktiebolag och samtidigt överta hela fondavsättningarna.⁹²

I PFL 5§ 2p. sades det att fonderna ska återföras om delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget. Vad som gav upphov till diskussion var vad som avsågs med att avyttra sin andel. Handelsbolag anses vara en juridisk person, dock är det inte något skattesubjekt. Istället sker beskattning av bolaget hos de olika delägarna, vilket framgår av IL 5:1 (53§2 mom KL och 6§2 mom. SIL). Avyttring anses vara att jämställa med försäljning, byte eller liknande överlåtelser. Enligt ett tillägg i lagtexten har man vid skapandet av Inkomstskattelagen ändrat paragrafens lydelse så att även benefika fång omfattas av lagtexten, IL 30:10, 3p.⁹³

I IL 30:8-10 (5§3p) sägs det att om företag som har fondavsättningar har beslutat att träda i likvidation så ska dessa återföras till beskattning, samma sak gäller om den skattskyldige ska sättas i konkurs. Den sista punkten som berör frågan om när fonderna ska återföras till beskattning säger att då skattskyldigheten upphör för förvärvskällan eller i vissa fall då det rör sig om dubbelbeskattningsavtal så ska återföring ske. Jag har valt att inte gå in djupare och diskutera dessa paragrafer då de får anses vara klara och tydliga i sin utformning och torde inte leda till tillämpningssvårigheter.

⁹¹ Pelin, L., Skattereformen och fortsatt reformerande, s. 148 f.

⁹² Carlsson, M., Silfverberg, C., Stenman, O., Generationsskiften och blandade fång, s. 92

⁹³ Pelin, L., Svensk intern och internationell skatterätt, s.256

Då fondavsättningarna efter sex års avsättningar kan vara relativt omfattande kan ägarna drabbas hårt av att kontinuitet inte råder. Ett krav på hur en överföring skulle kunna ske är att det i det överlåtande företaget finns minst tillgångar som motsvarar fondavsättningarna, allt för att minska risken för skatteundandragande. Då man omvandlar en enskild firma till ett handelsbolag säger lagtexten inget om att periodiseringsfonderna får tas över av det nybildade bolaget. Detta innebär att avsättningarna måste tas fram till beskattning i den enskilda firman innan överlåtelsen sker.

5.5 Slutsatser

Då det är fråga om ombildning av företag och överföring av periodiseringsfonder i samband med ombildningen är lagen relativt sträng. Det är endast i ett fåtal situationer som det är möjligt att byta företagsform och samtidigt föra över fondavsättningarna. Denna restriktivitet torde ha sitt ursprung i de tidigare reglerna som funnits på området. Vad som kan sägas är att det finns viss orättvisa mellan de olika företagsformerna och deras möjligheter till överföring av fonderna. Då det är fråga om aktiebolag sker överföringar betydligt smidigare än för övriga behandlade företagsformer. Orsaken till detta är att ägarna och skattesubjektet är skilda från varandra i ett aktiebolag. Tidigare har jag diskuterat frågan om generationsskiften, det kan konstateras att den här typen av ombildning kan ske då det rör sig om företag som bedrivs som aktiebolag. Det sker genom att aktierna överläts, vid en sådan transaktion upphör inte förvärvskällan för aktiebolaget. Hade en dylik transaktion skett i ett handelsbolag torde de nya reglerna sätta stopp för agerandet, detta då verksamheten i förvärvskällan upphör i och med dödsfallet. På detta område torde man kunna utveckla reglerna i framtiden så att neutraliteten mellan de olika företagsformerna ökar.

Då det gäller upplösningen av ett handelsbolag och överföringen av periodiseringsfonderna i dessa situationer uppkommer ytterligare problem. Då delägaren endast kan överta avsättningen om bolaget skiftar ut reala tillgångar och inte enbart likvida medel. Detta kan tyckas underligt då periodiseringsfonderna till skillnad från de äldre metoderna inte är knuten till tillgångsmassan i företaget utan beror på det egna kapitalet. Syftet med denna begränsning torde vara att minska risken för skatteundandragande.

Vid en jämförelse med reglerna för överföring av expensionsmedel, kan man se att det är betydligt lättare att genomföra omstruktureringar då det rör sig om överföring av expensionsmedel än om det är fråga om periodiseringsfonder. Exempelvis kan expensionsmedel överföras genom benefika fång vilket endast kan ske i vissa situationer då det är fråga om periodiseringsfonder. Ett av expensionsmedlens uttryckliga huvudsyften är att skapa neutralitet mellan olika typer av företagsformer. Då den här typen av överföring är möjlig då det är fråga om aktiebolag kan det vara så att man valt att öppna den även för andra typer av företag. Då det gäller periodiseringsfonder är denna möjlighet inte öppen, orsaken kan vara den

restriktiva hållning mot den här typen av överföringar som fanns tidigare. Då det i förarbetena till den nya inkomstskattelagen togs upp till diskussion att dessa två regelverk borde utvecklas så att de är blir mer lika varandra, är det troligt att skillnaderna mellan lagarna jämnas ut framöver.

6. Analys och slutsatser

6.1 Slutsatser rörande periodiseringsfonder

Genom skapandet av periodiseringsfonder som ersättning för surven har det svenska skattesystemet erhållit ett mycket praktiskt instrument. De största fördelarna är att likviditeten i svenska företag förbättras genom att riskkapitalet i företagen ökar. De problem som skulle ha kunnat uppkomma då surven avvecklades löstes effektivt genom att periodiseringsfonderna tog vid. Vid en jämförelse med de reserveringsmöjligheter som funnits tidigare i Sverige är systemet med periodiseringsfonder även betydligt smidigare då myndigheterna inte är involverade i registrering och övervakning av fonderna, såsom tidigare var fallet med exempelvis investeringsfonderna.

Jag anser inte att den största fördelen med att använda sig av periodiseringsfonder är deras funktion som förlustutjämnare. Anledningen till detta är att det i lagtexten inte finns några krav på företagen att de ska sätta undan de medel som frigörs genom avsättningen för att använda dessa under sämre år. Jag skulle tro att de flesta företagen använder de pengar som frigörs genom förfarandet direkt i verksamheten. Då fonden efter sex år ska skattas fram så måste man ta av de vinstmedel som då uppkommit för att betala den skatt som uppstår. Detta kan för företag som ser kortsiktigt på sin situation leda till likviditetsproblem. Problem med betalningsförmågan kan uppkomma då företagaren under företagets existens har genomfört så stora avsättningar till periodiseringsfonder som möjligt, utan att tänka på kommande skattekonsekvenser. Då det är fråga om periodiseringsfondernas funktion som förlustutjämnare så beror effektiviteten på de tidigare avsättningarnas storlek. Är avsättningarna betydligt mindre än vad företagets förluster är så fungerar periodiseringsfonden ej så bra som förlustutjämnare bakåt. Jag anser att en bättre metod hade varit uttrycklig förlustutjämnning bakåt genom tillägg till förlustutjämningsreglerna. Samtidigt som man har kvar periodiseringsfonderna som ett komplement till förlustutjämnning. Som jag konstaterat i tidigare kapitel så är resultat- och förlustutjämnning två sidor av samma mynt.

En fördel med förlustutjämningsreglerna då man jämför med reglerna för periodiseringsfonder är att de förstnämnda inte leder till kostnader i framtiden då avsättningarna upplöses. Även om periodiseringsfonderna endast är en bokföringsmässig åtgärd så leder återföringen till konkreta kostnader i form av uppskjuten skatt. Effekten av att företag inte har tillräckligt med likvida medel vid återföringen av periodiseringsfonden samt företaget i stort går med förlust, blir den att det blir fråga om en evig skattecredit.

Vid skattereformen diskuterade man att ta in även förlustutjämnning bakåt, detta förslag valde man dock att inte genomföra. Jag anser att de skäl som anfördes mot denna metod inte är så starka att det motiverar valet av

förlustutjämningsform. I stort sett dras de båda förlustutjämningsmetoderna som jag behandlat med samma problem. Båda kräver omfattande reglering för att motverka otillbörligt utnyttjande av regelverket. Vidare så används båda metoderna av flera länder inom EU, således kan harmoniseringsskålet anföras till förmån för bägge metoderna. Det största problemet med förlustutjämningsform bakåt är att förfarandet påverkar tidigare års taxering, vilket innebär att dessa måste räknas om till viss del. Jag anser dock att dessa ingripanden i taxeringen är överkomliga, de största problemen sker under de första åren. För att inte komplicera förfarandet för mycket är det vanligt med en tidsbegränsning bakåt i de länder inom EU som använder sig av denna metod, vanligtvis är denna på tre år.

Den andra delen av periodiseringsfonderna är deras funktion som likviditetsförstärkande. Denna funktion har de till viss del gemensam med expensionsmedel, vilka även syftar till att underlätta för företagen att driva sin verksamhet på ett optimalt sätt. Den största olikheten är dock att expensionsmedel inte tillämpas då det gäller aktiebolag, dessa har ju redan förmånen av att kunna investera i den egna verksamheten med enkelbeskattade medel. Jag anser att expensionsmedel liksom periodiseringsfonder kan anses höja likviditeten i ett företag, då företaget kan investera utan att drabbas av dubbelbeskattning. De beloppsbegränsningar som finns i PFL, återfinns inte i ExpmL., det enda krav som ställs där är att avsättningen inte ska leda till att företagets resultat blir negativt.

Fördelen med båda dessa typer av fondavsättningar, vilken även fanns tidigare i surven, är att de inte grundar sig på företagets tillgångar. Innan reformen 1990 gjordes de flesta reserveringar med utgångspunkt i de tillgångar som företaget förfogade över. Genom denna förändring har större neutralitet uppnåtts mellan olika typer av företag. Tidigare kunde de företag som inte hade några reall tillgångar drabbas negativt då de inte kunde genomföra den här typen av reserveringar. Detta oavsett om företaget hade betydande medel att avsätta eller ej. Således har reformen fullgjort ett av de syften som var ett uttalat mål innan reformen.

Vad som kan anses leda till svårigheter då det gäller harmonisering av de direkta skatterna inom är att skatteprinciperna är mycket varierande mellan de olika medlemsländerna. Sverige har i princip under all modern tid använt sig av obeskattade reserver och andra reserveringsmöjligheter, medan flera andra länder använder andra metoder för att minska skattetrycket och ge upphov till viss resultatutjämningsform bakåt. Således kan man anse att kritiken mot att det svenska systemet med periodiseringsfonder kan anses vara korrekt i den utsträckning att det avviker mycket från vad övriga länder i Europa har.

6.2 Diskussion de lege ferenda

De största förändringarna som kan komma att ske på området i framtiden torde ske till följd av skapandet av EU –regler på området. Jag anser att det skulle vara troligt att Sverige vid en större harmonisering av de direkta skatterna skulle bli tvungna att tänka om då det gäller förlustutjämnning bakåt. Huvuddelen av de statliga utredningar som behandlat frågan har varit kritiska till den här typen av förlustutjämnning. Jag anser dock att man får acceptera de negativa konsekvenserna som kan uppkomma på kort sikt till följd av ökade administrativa kostnader. Det verkar även sannolikt att periodiseringsfonderna skulle kunna bli tvungna att stryka på foten vid en framtida harmonisering. Dock ligger dessa eventualiteter långt in i framtiden, för tillfället verkar det föga troligt att det skulle bli aktuellt med en skatteharmonisering inom en snar framtid.

Vad som skulle kunna ske med lagstiftningen på området för periodiseringsfonder är att dessa harmoniseras med de som gäller för expensionsmedel. Detta har tagits upp till diskussion i flera förarbeten, bakgrunden till dessa tankar torde vara att man anser att de båda instrumenten till viss del vänder sig till samma personer. För att då förenkla användandet av de båda verktygen underlättar det att regelverken är utformade på liknande sätt. Den enda grupp som kan använda sig av periodiseringsfonder, men som inte har möjlighet att använda expensionsmedel är aktiebolag, annars är målgrupperna desamma. Då diskussionen på detta område förekommit relativt nyligen i förarbeten verkar det troligt att en utveckling av de båda regelverken kommer inom en snar framtid.

Bilaga A

Tabell över hur förlustutjämningsreglerna är utformade i övriga Europa, avsnitt ur Rudinger rapporten.

TABLE 3A.5

Carry-over of trading losses

	Carry-back: maximum number of years authorized	Carry-forward: maximum number of years authorized
Belgium ⁶	—	No limit ⁶
Denmark	—	5
Germany	2 ¹	No limit
Greece	—	5
Spain	—	5
France	3 ²	5 ⁵
Ireland	1	No limit
Italy	—	5
Luxembourg	—	No limit
Netherlands	3	8 ⁴
Portugal	—	5
United Kingdom	3	No limit
Austria	—	7
Canada	3	7
Japan	1	5
Sweden	—	No limit
Switzerland	—	6 ³
United States	3	15

¹ Amount limited to DM 10 000 000.

² Under certain conditions.

³ As a rule, a tax period covers two years. A loss in one year is automatically carried over to the second year of the same period. In the case of federal taxes the loss incurred in one period may be carried forward for three periods.

⁴ Losses originating from the first six years of a company's existence are unlimited compensatable.

⁵ However, the amount of loss corresponding to the amount of depreciation may be carried forward indefinitely to later years.

⁶ However, the deduction of the trading losses may not exceed BFR 20 million a year. This limit will be applicable from assessment year 1992.

Sources: International Bureau of Fiscal Documentation (Member States), Coopers and Lybrand and others.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Ds 1993:28, Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m.

Ds 1998:4, Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m.

Ds 1998:23, Ändrade skatteregler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv vid ombildning till aktiebolag

Prop. 97/98:157, Överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv

Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

SOU 1989:34, Reformerad företagsbeskattning, del I, motiv och lagförslag

SOU 1989:34, Reformerad företagsbeskattning, del II, expertrapporter

SOU 1992:67, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del I

SOU 1995:43, Sambandet redovisning – beskattning

SOU 1997:2, Inkomstskattelag, del II

Commission of the European Communities, Report of the committee of independent experts on company taxation

Böcker

Af Klercker, Bengt, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår, Stockholm, 1948

Agell Jonas, Mäler Karl-Göran, Södersten Jan, (redaktörer), Ekonomiska perspektiv på skattereformen, Stockholm 1990

Broberg Anette, Svensson Ulf, Skattenyheter 2000, Uddevalla 1999

Carlsson Magnus, Silfverberg Christer, Stenman Olle, Generationsskiften och blandade fång, tredje upplagan, Angered 1999

Dahlin Lotta, Svensson Ulf, Skattenyheter 99, Uddevalla 1998

Fernlund Carl-Gustav, Gunne Cecilia, Hansson Ingemar, Kristoffersson Anders, Södersten Bo, Skattereformen – det nya skattesystemet, Göteborg 1990

Finansdepartementet, Sverige, EU och skatterna, Stockholm 1992

Hansson Ingemar, Norrman Erik, Skatter – teori och praktik, Stockholm 1996

Klercker af Bengt, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår, Stockholm 1948

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, del I och II, Sjunde upplagan, Lund 1999

Lundén Björn, Svensson Ulf, Byte av företagsform – skatt och redovisning, tredje upplagan, Uddevalla, 1999

Lundén, Björn, Svensson, Ulf, Handelsbolag – ekonomi, skatt och deklaration för handelsbolag och kommanditbolag, Uddevalla, 2000

Malmer Håkan, Persson Annika, Tengblad Åke, Århundredets skattereform-uppföljning av skattereformen 1990-91, 1994

Mattsson Nils, Skattepolitik, femte upplagan, Göteborg 1996

Norr Martin, Reserves for future investment: a swedish tax incentive, International Bureau of fiscal documentation, Amsterdam 1974

Pelin Lars, Skattereformen, 1990 och 1991, Göteborg 1990

Pelin, Lars, Skattereformen och fortsatt reformerande – med några besvärliga skatterättsliga frågor, femte omarbetade upplagan, Lund 1995

Pelin Lars, svensk intern och internationell skatterätt, andra omarbetade upplagan, Lund 1997

Samuelson Lars, Förlustutjämning – en skatterättslig studie, Göteborg 1994

Thorell Per, EG:s redovisningsrätt – kommentar till fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiven, Uppsala, 1993

Thorell, Per, Företagens redovisning, andra upplagan, Göteborg 1996

Wickman Kurt, Skattjakten – en kritik av skatteharmoniseringen inom EU, Stockholm, 1999

Österman Persson Roger, Kontinuitetsprincipen, Stockholm 1997

Artiklar

Nilsson Peter, Rydin Urban, "Periodiseringsfonder vid ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag", Skattenytt, 1998, s.472-488

Håkansson, Ingvar, "Överföring av periodiseringsfonder m.m. från enskild näringsverksamhet/ handelsbolag till aktiebolag", Svensk skattetidning, 4/98, s. 339-345

Knutsson Margit, "Bort med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver", Balans 1995, s. 8-10, 12-13

Printz, Bengt-Åke, "Låt småföretagen periodisera mera", Dagens Industri, 2000-09-06, s. 4

Qwerin, Eskil, "Ändringar i bolagsbeskattningen", Skattenytt 1994, s. 2-8,

Wiman , Bertil, "Underskottsavdragslagen", Skattenytt 1994, s. 715-738

Rättsfall

RÅ 1997 ref. 70

Elektroniska källor

Riksskatteverkets hemsida, www.rsv.se, 2000-12-12

Sture Bergström, " Rätten till fri etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel", Skattenytts hemsida, www.skattenytt.se, 2000-12-12