

Ändrade regler för löpande avkastning av vissa tillgångar samt värdering av lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde

1 Innehållsförteckning

1	Innehållsförteckning	1
2	Sammanfattning	2
3	Lagförslag	3
3.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	3
4	Löpande avkastning av vissa tillgångar	4
4.1	Bakgrund.....	4
4.2	Gällande rätt.....	5
4.3	All löpande avkastning av vissa tillgångar ska behandlas som ränta.....	6
5	Värdering av lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde	8
5.1	Bakgrund och gällande rätt	8
5.2	Verkligt värde ersätts av nettoförsäljningsvärde.....	9
6	Konsekvensanalys.....	10
6.1	Offentligfinansiella effekter.....	10
6.2	Konsekvenser för enskilda och företag.....	11
6.3	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	12
7	Författningskommentarer.....	13
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .	13

2 Sammanfattning

Det förekommer att löpande avkastning av tillgångar i vissa fall ska delas upp och fördelas i olika poster där en del utgör ränta och en del annan inkomst på grund av innehav av tillgångar. Det rör sig om sådan annan avkastning av vissa tillgångar som varken är ränta eller utdelning och som inte heller kan anses vara kapitalvinst. Att löpande avkastning av en och samma tillgång i vissa fall ska delas upp i olika poster skapar problem för såväl de enskilda som Skatteverket och de kontrolluppgiftsskyldiga. För att åtgärda detta problem föreslås att sådan annan avkastning ska behandlas som ränta om den ska tillgodoräknas eller betalas ut en gång per år eller oftare. Detta föreslås gälla oavsett om även annan löpande avkastning, såsom ränta, ska utgå på tillgången eller inte.

Vidare föreslås i promemorian att det ska förtydligas vilket värde som ska anses som skattemässigt anskaffningsvärde för lager, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar vid beskattningsinträde i inkomstlaget näringsverksamhet. Mer specifikt föreslås att termen verkligt värde i 20 a kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ersätts av termen nettoförsäljningsvärde. Det som föranleder ändringen är att ny terminologi införts i årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, varifrån den aktuella bestämmelsen hämtar sina definitioner. I ÅRL användes tidigare verkligt värde som definition för försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Numera definieras detta värde i ÅRL som nettoförsäljningsvärde. Med verkligt värde avses istället marknadsvärde. I andra bestämmelser i IL har termen verkligt värde ersatts av termen nettoförsäljningsvärde. Att ingen ändring skett i förevarande bestämmelse beror till synes på ett förbiseende. Då termen verkligt värde fortfarande används i ÅRL, men nu med en ny innebörd – marknadsvärde – har en oavsiktlig ändring i sak kommit att ske avseende vilket värde som ska anses som anskaffningsvärde för lager m.fl. tillgångar vid beskattningsinträde. För att undanröja oklarheter i lagstiftningen och felaktigheter i beskattningsunderlaget bör 20 a kap. 3 § IL ändras så att termen verkligt värde ersätts av termen nettoförsäljningsvärde.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

3 Lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 20 a kap. 3 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 42 kap. 11 a §, och närmast före 42 kap. 11 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 a kap.

3 §²

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *det verkliga värdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *verkligt värde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *nettoförsäljningsvärde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

42 kap.

Annan avkastning

11 a §

Annan avkastning på delägarrätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst ska behandlas som ränta om avkastningen ska tillgodoräknas eller betalas ut minst en gång per år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2007:1419.

4 Löpande avkastning av vissa tillgångar

4.1 Bakgrund

Enligt dagens regler ska löpande avkastning av vissa tillgångar delas upp i ränta och annan inkomst på grund av innehav av tillgångar. Detta gäller exempelvis avkastning av en s.k. aktieobligation, även kallad aktieindexobligation, där en viss avkastning är garanterad medan ytterligare avkastning kan utgå beroende på utvecklingen hos ett visst aktieindex. Den del av avkastningen som är garanterad har bedömts utgöra ränta. Den del av avkastningen som är beroende av utvecklingen av ett aktieindex har däremot bedömts utgöra sådan annan inkomst på grund av innehav av tillgångar som avses i 42 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL (jfr RÅ 2003 ref. 48). Det rör sig alltså om sådan annan avkastning av vissa tillgångar som varken är ränta eller utdelning och som inte heller kan anses vara kapitalvinst. Sådan annan avkastning kan förekomma även i samband med andra s.k. strukturerade produkter än de obligationer som bedömdes i det nämnda rättsfallet. Att löpande avkastning av en och samma tillgång i vissa fall ska delas upp i olika poster kan skapa problem för såväl de enskilda som Skatteverket och dem som är skyldiga att lämna kontrolluppgift. Ränta och annan inkomst behandlas olika på så sätt att skatteavdrag enligt 10 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, enbart görs från annan avkastning om avkastningen betalas ut tillsammans med viss ränta eller utdelning. Om den del av avkastningen som ska klassas som annan avkastning betalas ut separat vid en annan tidpunkt än den del som utgör ränta ska således inget skatteavdrag göras från den del som utgör annan avkastning. Denna skillnad i behandling kan verka förvirrande för de skattskyldiga, liksom att avkastning av samma tillgång måste särskiljas och beräknas i olika poster. Det kan inte uteslutas att denna skillnad i behandlingen skulle kunna medföra viss felredovisning, om exempelvis en skattskyldig som fått både ränta och annan avkastning och där skatteavdrag endast skett från räntan uppfattar sin kontrolluppgift så att skatteavdraget även avser annan avkastning. Om de skattskyldiga inte förstår hur de olika ersättningsbeloppen ska särskiljas och redovisas kan det vidare innebära att de måste vända sig till Skatteverket med frågor som tar såväl Skatteverkets som de enskildas resurser i anspråk. Det vore därför önskvärt med en reglering där all löpande avkastning på sådana tillgångar där det kan förekomma både ränta och annan avkastning, ska behandlas på samma sätt genom att all den löpande avkastningen ska behandlas som ränta. En sådan lösning övervägdes redan i samband med införandet av SFL. Då gjordes dock bedömningen att det i ärendet inte fanns tillräckligt med underlag för att ta ställning till förslaget (prop. 2010/11:165 s. 339). Det finns därför skäl att återkomma till frågan i denna promemoria. Om en sådan reglering ska införas vore det önskvärt att den, för att bestämmelserna ska bli så enhetliga som möjligt, skulle gälla även i fall där enbart annan avkastning utgår på en tillgång. De tillgångar som kan komma i fråga är dels fordringsrätter och tillgångar som bestämmelserna om fordringsrätter ska tillämpas på, dels vissa typer av strukturerade produkter som exempelvis aktieindexobligationer som bestämmelserna om delägarrätter ska tillämpas på. Det rör sig här om obligationer och andra skuldebrev vars löpande avkastning kan utgöras av antingen både en fastställd räntedel och en rörlig del som är beroende av förändringar i ett aktieindex, eller av enbart en

sådan rörlig del. Det kan inte heller uteslutas att även delägarrätter skulle kunna ha en konstruktion där det förekommer löpande avkastning som utgör annan avkastning än ränta eller utdelning och som inte heller kan anses vara kapitalvinst.

4.2 Gällande rätt

I 42 kap. 1 § första stycket IL anges att ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster ska tas upp som intäkt om inte något annat anges. I 42 kap. 7–11 §§ IL finns bestämmelser om belopp som ska behandlas som ränta, bl.a. viss räntekompensation, räntefördelningsbelopp och ränteförmån. I 48 kap. IL finns bestämmelser om avyttring av delägarrätter och fordringsrätter. I 48 kap. 2 § IL definieras vad som avses med delägarrätt. Där anges i första stycket att bl.a. aktier, fondandelar, andelar i ekonomiska föreningar samt andra tillgångar med liknande konstruktion eller verkningsätt är delägarrätter. I andra stycket i samma paragraf anges att bestämmelserna om delägarrätter ska tillämpas också på bl.a. vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis, konvertibler och terminer och optioner vars underliggande tillgångar består av aktier eller som avser aktieindex samt andra tillgångar med liknande konstruktion eller verkningsätt. Högsta förvaltningsdomstolen har exempelvis bedömt att en s.k. aktieobligation, även kallad aktieindexobligation, utgör ett sådant sammansatt instrument som ska behandlas som en enhet och som, med hänsyn till anknytningen till ett aktieindex, bestämmelserna om delägarrätter ska tillämpas på (RÅ 2003 ref. 48). I 48 kap. 3 § första stycket IL anges att med svensk fordringsrätt avses fordran i svenska kronor. I andra stycket i samma paragraf anges att bestämmelserna om svenska fordringsrätter ska tillämpas också på termin, option och liknande avtal vars underliggande tillgångar kan hänföras till fordran i svenska kronor eller termin, option eller liknande avtal som avser ränteindex. Enligt tredje stycket i samma paragraf räknas inte en tillgång som fordringsrätt som enligt 48 kap. 2 § IL är en delägarrätt eller som bestämmelserna om delägarrätter ska tillämpas på.

I 17 kap. SFL finns bestämmelser om kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning på fordringsrätter. I 17 kap. 1 § första stycket SFL anges att kontrolluppgift ska lämnas om ränteinkomster. I andra stycket i samma paragraf anges att kontrolluppgift också ska lämnas om annan avkastning än kapitalvinst som hänför sig till fordringsrätter och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital. I 19 kap. 1 § första stycket SFL anges att kontrolluppgift ska lämnas om ränta och utdelning på delägarrätter. I 19 kap. 1 § andra stycket SFL anges att kontrolluppgift också ska lämnas om annan avkastning än kapitalvinst som hänför sig till delägarrätter och som utgör intäkt i inkomstslaget kapital. Kontrolluppgift ska alltså lämnas om bl.a. sådan annan inkomst på grund av innehav av tillgångar som avses i 42 kap. 1 § IL, om tillgångarna utgör delägarrätter eller fordringsrätter. Enligt 10 kap. 15 § första stycket SFL ska skatteavdrag göras från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. SFL. Enligt andra stycket i samma paragraf ska skatteavdrag också göras från sådan annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 kap. 1 § andra stycket eller 19 kap. 1 § andra stycket SFL, om avkastningen betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning som avses i paragrafens första stycke. Enligt 3 kap. 2 § SFL har termer och uttryck som används i SFL, om inte

annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Det innebär att bestämmelser som avser delägarätter respektive fordringsrätter i SFL ska tillämpas även på tillgångar som bestämmelserna om delägarätter respektive fordringsrätter ska tillämpas på enligt IL.

4.3 Löpande avkastning av vissa tillgångar ska behandlas som ränta

Promemorians förslag: Annan avkastning på delägarätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst ska behandlas som ränta om avkastningen ska tillgodoräknas eller betalas ut minst en gång per år.

Skälen för promemorians förslag: Som framgår av avsnitt 4.1 innebär dagens lagstiftning att löpande avkastning av tillgångar i vissa fall ska delas upp och fördelas i olika poster där en del utgör ränta och en del annan inkomst på grund av innehav av tillgångar. Den del av avkastningen som i dessa fall inte klassificeras som ränta kan inte heller anses utgöra utdelning eller kapitalvinst. Den delen utgör i stället sådan annan inkomst, eller annan avkastning, på grund av innehav av tillgångar som avses i 42 kap. 1 § första stycket IL. Att löpande avkastning av en och samma tillgång i vissa fall ska delas upp i olika poster kan som nämnts i avsnitt 4.1 skapa problem för såväl de enskilda som Skatteverket och dem som ska lämna kontrolluppgift om avkastningen. Det finns därför skäl att ändra bestämmelserna så att även den del av avkastningen som definieras som annan avkastning, och som alltså utgör sådan annan inkomst som avses i 42 kap. 1 § första stycket IL, kan behandlas som ränta. Det föreslås därför att sådan annan avkastning ska behandlas som ränta om den ska tillgodoräknas eller betalas ut en gång per år eller oftare. Det förekommer även att sådan annan avkastning ska utgå löpande utan att avkastning som utgör ränta ska utgå på samma tillgång. I dessa fall finns inte problemet att avkastningen måste delas upp i olika poster som kan behandlas olika. Det finns emellertid fördelar med att behandla sådan annan avkastning som ränta även i dessa fall. En sådan ändring innebär att skatteavdrag kan göras från avkastningen enligt bestämmelserna i 10 kap. 15 § första stycket SFL, trots att avkastningen inte betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning, vilket krävs enligt dagens regler. Det är också lämpligt att behandla all annan avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande på ett enhetligt sätt. Det föreslås därför att annan avkastning ska behandlas som ränta om den ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande, oavsett om även ränta, utdelning eller någon annan avkastning ska utgå på samma tillgång.

Som nämnts anges i 3 kap. 2 § SFL att termer och uttryck som används i SFL, om inte annat anges, har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Det innebär att om det i IL regleras att annan avkastning ska behandlas som ränta i vissa fall så kommer detta att gälla även vid tillämpning av de bestämmelser i SFL som avser ränta.

Löpande avkastning förekommer på många delägarätter och fordringsrätter. Det rör sig vanligtvis om utdelning och ränta, men ibland förekommer även sådan annan avkastning som nu är aktuell. Det har redan nämnts att sådan avkastning har bedömts utgå på grund av innehav av en s.k. aktieobligation, eller aktieindexobligation, i den del avkastningen berodde på

utvecklingen av ett aktieindex. Avkastningen bedömdes i den delen inte vara så förutsebar att den kunde anses utgöra ränta (RÅ 2003 ref. 48). I samma avgörande bedömdes att bestämmelserna om delägarätter i 48 kap. 2 § andra stycket IL skulle tillämpas på aktieobligationen med hänsyn till dess anknytning till ett aktieindex. Det är alltså klart att sådan annan avkastning som denna promemorias förslag avser att reglera kan förekomma på strukturerade produkter såsom aktieindexobligationer, som utgör sådana tillgångar som bestämmelserna om delägarätter ska tillämpas på enligt 48 kap. 2 § andra stycket IL. Sådan annan avkastning skulle också kunna förekomma på fordringsrätter och på tillgångar som bestämmelserna om fordringsrätter ska tillämpas på enligt 48 kap. 3 § andra stycket IL. Det är inte sannolikt att det förekommer sådan annan avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande på delägarätter. Det kan dock inte uteslutas att det kan förekomma sådana delägarätter, och förslaget bör därför även omfatta dessa. Bestämmelserna att sådan annan avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande ska behandlas som ränta bör därför omfatta fordringsrätter, tillgångar som bestämmelserna om fordringsrätter ska tillämpas på, delägarätter och tillgångar som bestämmelserna om delägarätter ska tillämpas på.

En förutsättning för att sådan annan avkastning som nu är aktuell ska behandlas som ränta är att den ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande under tillgångens innehavstid. Det finns ingen definition av vad som avses med löpande avkastning. Den avkastning som avses regleras genom förslaget i denna promemoria är dock sådan avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut med viss regelbundenhet. Det vanligaste torde vara att avkastningen enligt avtal ska tillgodoräknas eller betalas ut årligen. Det kan dock inte uteslutas att det förekommer tillgångar där avkastningen enligt avtal ska tillgodoräknas eller betalas ut flera gånger under samma kalenderår, t.ex. en gång per kvartal. Förslaget bör därför omfatta avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut en gång per år eller oftare.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 42 kap. 11 a §, införs i IL.

5 Värdering av lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde

5.1 Bakgrund och gällande rätt

I 20 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns regler om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för tillgångar vid beskattningsinträde i inkomstslaget näringsverksamhet. Skälet till införandet av bestämmelserna var att en ökad förekomst av gränsöverskridande etableringar gjort det angeläget att reglera hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift ska beräknas för tillgångar och förpliktelser när svenska skatteregler till följd av ändrade förhållanden blir tillämpliga (beskattningsinträde)³. I förarbetena till 20 a kap. IL övervägdes olika metoder för hur denna värdering ska ske. Att värdera tillgångar till marknadsvärde vid beskattningsinträde ansågs inte lämpligt, bl.a. med hänsyn till de värderingstvister som kunde förväntas uppstå mellan myndigheter och enskilda⁴. Istället infördes särskilda regler med innebörd att en tillgångs skattemässiga värde vid beskattningsinträde som huvudregel ska beräknas utifrån anskaffningsutgiften. Den valda lösningen skiljer sig åt för olika slag av tillgångar på så vis att olika schabloniserade justeringar görs av den ursprungliga anskaffningsutgiften. I fråga om lager, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska tillgången enligt 20 a kap. 3 § IL anses anskaffad för det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Avseende begreppet verkligt värde angavs vid bestämmelsens införande att detta bör bestämmas genom de definitioner som framgår av 17 kap. 2 § IL⁵. Enligt då gällande lydelse av 17 kap. 2 § IL⁶ framgår att med verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Enligt då gällande lydelse av 4 kap. 9 § ÅRL⁷ framgår att med verkligt värde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Efter ändringar i ÅRL som trädde i kraft den 1 januari 2004⁸ används termen nettoförsäljningsvärde för att definiera försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Med termen verkligt värde avses numera istället marknadsvärde, (4 kap. 14 a § ÅRL). Genom följdändringar som trädde i kraft samma dag⁹ ersattes begreppet verkligt värde av nettoförsäljningsvärde i ett flertal lagrum i IL, bl.a. 17 kap. 3 § IL och 17 kap. 2 § första stycket IL. Ingen följdändring gjordes dock i 20 a kap. 3 § IL.

Termen verkligt värde används fortfarande i IL vid värdering av lager av finansiella instrument enligt 17 kap. 20 § IL, dock i den betydelse termen numera ges i ÅRL. 17 kap. 2 § andra stycket IL innehåller därför fortsatt en hänvisning till ÅRL för definitionen av verkligt värde (4 kap. 14 a § ÅRL).

Då ingen ändring skett i 20 a kap 3 § IL gäller fortfarande att som anskaffningsvärde för lagertillgångar m.m. ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Hänvisningen i lagrummet till

³ Prop. 2002/03:96 s. 153.

⁴ Prop. 2002/03:96 s. 155.

⁵ Prop. 2002/03:96 s. 157.

⁶ SFS 1999:1229.

⁷ SFS 1999:1112.

⁸ Prop. 2002/03:121, bet. 2003/04:LU2, rskr. 2003/04:26, SFS 2003:774.

⁹ Prop. 2003/04:28, bet. 2003/04:SkU16, rskr. 2003/04:83, SFS 2003:1102.

17 kap. 2 § leder nu till 4 kap 14 a § där verkligt värde ges betydelsen marknadsvärde. Därigenom har en oavsiktlig ändring i sak kommit att ske avseende vilket värde en tillgång får anses anskaffad för vid beskattningsinträde.

5.2 Verkligt värde ersätts av nettoförsäljningsvärde

Promemorians förslag: Vid beskattningsinträde i inkomstslaget näringsverksamhet ska som anskaffningsvärde för lager, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar anses det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Skälen för promemorians förslag: Införandet av ny terminologi i ÅRL har medfört att en oavsedd ändring i sak har kommit att ske avseende vilket värde som enligt 20 a kap. 3 § IL ska anses som anskaffningsvärde för lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde. Anskaffningsvärdet utgör tillgångens skattemässiga värde och tjänar således som underlag för avdrag som kan komma att medges vid värdenedgång, försäljning m.m. som sker efter beskattningsinträdet. Enligt nuvarande lydelse av 20 a kap. 3 § IL ska som anskaffningsvärde för lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Vid införandet av bestämmelsen avsågs med verkligt värde försäljningsvärdet minskat med beräknad försäljningskostnad. I ÅRL, varifrån den aktuella paragrafen hämtar sina definitioner, definieras detta värde numera som nettoförsäljningsvärde. Med verkligt värde avses i ÅRL istället marknadsvärde. Då marknadsvärde är ett värde från vilket avdrag inte ska göras för beräknad försäljningskostnad, representerar begreppet ett högre värde än nettoförsäljningsvärde. Om ingen korrigering sker kan företag därför komma att medges ett högre skattemässigt anskaffningsvärde än vad som avsågs vid bestämmelsens införande. Termen verkligt värde i 20 a kap. 3 § bör därför ersättas av termen nettoförsäljningsvärde. Med nettoförsäljningsvärde avses – genom hänvisningen i 20 a kap. 3 § IL, till 17 kap. 2 § IL och vidare till 4 kap. 9 § ÅRL – försäljningsvärdet minskat med beräknad försäljningskostnad.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 20 a kap. 3 § IL.

6 Konsekvensanalys

6.1 Offentligfinansiella effekter

Löpande avkastning som ska behandlas som ränta

Promemorians förslag syftar till att förenkla hanteringen av sådan löpande avkastning av vissa tillgångar som klassificeras som annan avkastning/annan inkomst. Förslaget innebär att annan avkastning än ränta, utdelning eller kapitalvinst som ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande ska behandlas som ränta. Förslaget medför en viss förenkling i de fall ränta och annan avkastning utgår på samma tillgång eftersom avkastningen inte längre kommer att behöva beräknas i olika poster. Skattesatsen är dock densamma för de två delarna, ränta och annan avkastning, och kontrolluppgift ska lämnas på båda beloppen. Någon skatteeffekt bedöms därför inte uppkomma till följd av förslaget. Däremot uppkommer en viss periodiseringseffekt eftersom förslaget medför att det kommer att kunna göras skatteavdrag från avkastningen i vissa fall där det inte kan göras enligt dagens regler. Inbetalningen av skatten till det allmänna kommer alltså att ske tidigare än med dagens regler. Under förutsättning att utbetalningarna av den aktuella formen av avkastning är jämnt fördelade över året kommer skatten i genomsnitt att betalas in tio månader tidigare än med dagens regler. Därigenom uppkommer en viss positiv offentligfinansiell effekt i form av minskade upplåningskostnader för staten motsvarande statslåneräntan på det samlade skattebeloppet som uppkommer under dessa tio månader.

För att kunna beräkna denna effekt behövs uppgifter om den samlade avkastning som berörs av förslaget. Några sådana uppgifter har dock inte gått att få fram. Av kontrolluppgifterna gällande inkomster från olika finansiella tillgångar framgår däremot det belopp som redovisats som annan avkastning. Inkomståret 2013 uppgick det till totalt 123 miljoner kronor. Merparten, 73 miljoner kronor, avsåg delägarätter, 34 miljoner kronor avsåg obligationer och resterande 16 miljoner kronor redovisades på kontrolluppgift avseende ränteinkomster. Detta kan jämföras med den totala avkastning i form av räntor och utdelningar som samma år uppgick till närmare 88 miljarder kronor. Troligtvis är det bara en mindre del av det totala belopp som redovisas som annan inkomst på de tre kontrolluppgiftsblanketterna¹⁰ som berörs av de föreslagna lagändringarna på så sätt att skatten, med de nya reglerna, skulle betalas tidigare än idag. För att illustrera betydelsen av detta antas att förslaget kommer att medföra att skatteavdrag kommer att göras för kapitalinkomstskatten (30 procent) på en fjärdedel av det belopp som redovisades som annan inkomst 2013. Skatteavdrag skulle därmed komma att göras med ytterligare totalt nio miljoner kronor. Den offentligfinansiella effekten av att ett belopp av denna storleksordning betalas in tio månader tidigare i genomsnitt än med dagens regler är närmast försumbar och uppgår till omkring 200 000 kronor. För närvarande är det främst den del av avkastningen från olika strukturerade produkter, exempelvis s.k. aktieindexobligationer, som inte är garanterad som skulle beröras av förslaget. För att få fram underlag för en närmare bedömning av hur stor del av det totala belopp som redovisas som annan inkomst som faktiskt skulle komma att

¹⁰ KU 20 avseende ränteinkomster, KU 21 avseende obligationer och KU 31 avseende utdelning m.m. på delägarätter.

beröras av förslagen har Statistiska Centralbyrån kontaktats. Det har inte varit möjligt att få fram uppgifter om utestående värde och avkastning av samtliga tillgångar där annan avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut löpande kan förekomma, men däremot avseende värde och avkastning av aktieindexobligationer. Det totala utestående värdet den 31 december 2013 av hushållens innehav av aktieindexobligationer uppskattas i Finansräkenskaperna till omkring 80 miljarder kronor. Den totala avkastningen på dessa tillgångar under 2013 beräknas ha uppgått till 1,1 procent eller närmare 0,9 miljarder kronor. Underlag saknas dock för att kunna dela upp detta belopp på ränta och annan inkomst. Det finns inte heller något underlag angående i hur stor omfattning det förekommer annan avkastning som tillgodoräknas eller betalas ut löpande i dessa aktieindexobligationer. Som redan nämnts förekommer dessutom andra produkter än aktieindexobligationer där annan avkastning kan förekomma. Det saknas därmed underlag som ger möjlighet att redovisa hur stor den avkastning som berörs av förslaget är. Däremot kan noteras att det samlade belopp, som enligt ovan redovisades som annan inkomst i kontrolluppgifter för inkomståret 2013, bara motsvarar omkring 1,5 promille av det utestående värdet på hushållens aktieindexobligationer och knappt 14 procent av den totala avkastningen av dessa tillgångar. En tänkbar förklaring till detta är att gällande regler är svåra att tillämpa och att en del av den avkastning som egentligen borde redovisas som annan inkomst/annan avkastning i praktiken redan redovisas som ränta eller utdelning. Det kan dock också vara så att större delen av avkastningen av aktieindexobligationerna faktiskt utgick som ränta. Oavsett orsak kan det konstateras att det bara är en mycket liten del av den aktuella avkastningen som, i praktiken, skulle beröras av förslaget med mycket marginella effekter på de offentliga finanserna enligt kalkylen ovan. Förslaget bedöms därför inte ge upphov till några nämnvärda offentligfinansiella effekter.

Värdering av lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde

Den aktuella bestämmelsen är endast tillämplig det år då beskattningsinträde sker. Uppgifter om antalet beskattningsinträden kan inte tas fram maskinellt men bedöms inte som vanligt förekommande. Vidare tillämpas bestämmelsen idag enbart när den aktuella tillgångens verkliga värde är lägre än dess anskaffningsvärde. Förslaget bedöms därför inte medföra annat än marginella offentligfinansiella effekter.

6.2 Konsekvenser för enskilda och företag

Löpande avkastning som ska behandlas som ränta

Promemorians förslag innebär en enklare hantering av löpande avkastning av vissa tillgångar. Detta eftersom avkastningen inte längre kommer att behöva delas upp i olika poster i de fall där den löpande avkastningen utgår både som ränta och som annan avkastning. Det bör också innebära en förenkling för de företag som ska göra skatteavdrag att sådant avdrag kan göras även från annan avkastning som inte betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning. Dagens regler, där skatteavdrag ska göras från annan avkastning i vissa fall men inte i

andra, kan framstå som inkonsekventa och svåra att tillämpa, och dessa problem undanröjs genom promemorians förslag.

Även för de enskilda som berörs innebär det en förenkling att ränta och annan avkastning kan behandlas på samma sätt och att skatteavdrag kan ske från avkastningen i samtliga fall.

Värdering av lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde

Förslaget medför inga konsekvenser för enskilda. För företagen kan i enskilda fall den ändring som föreslås i promemorian leda till att ett för högt och inte avsett avdrag begränsas.

6.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Löpande avkastning som ska behandlas som ränta

Att annan avkastning föreslås behandlas på samma sätt som ränta innebär en viss förenkling vid Skatteverkets hantering, som blir enklare när all löpande avkastning av en och samma tillgång kan behandlas på samma sätt. Det är också en fördel för Skatteverket att skatteavdrag kan ske konsekvent från den aktuella avkastningen i samtliga fall. Förslaget bedöms inte medföra ökade kostnader för Skatteverket i något avseende.

Förslagen bedöms inte medföra några konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Värdering av lager och liknande tillgångar vid beskattningsinträde

Förslaget medför inga konsekvenser för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

20 a kap.

3 §

Termen *verkligt värde* ersätts av termen *nettoförsäljningsvärde*. Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet med avdrag för beräknad försäljningskostnad. Ändringen motiveras av att ny terminologi införts i årsredovisningslagen (1995:1554), varifrån det aktuella lagrummet hämtar sina definitioner.

42 kap.

11 a §

I paragrafen, som är ny, regleras att annan avkastning på delägarätter och fordringsrätter än ränta, utdelning eller kapitalvinst ska behandlas som ränta om avkastningen ska tillgodoräknas eller betalas ut en gång per år eller oftare. Ett exempel på avkastning som omfattas av bestämmelsen är årlig avkastning utöver garanterad nivå på en aktieindexobligation. Bestämmelserna föreslås alltså gälla sådan annan avkastning på fordringsrätter, tillgångar som bestämmelserna om fordringsrätter ska tillämpas på, delägarätter och tillgångar som bestämmelserna om delägarätter ska tillämpas på. Förslaget innebär att annan avkastning som ska tillgodoräknas eller betalas ut minst en gång per år ska behandlas som ränta oavsett om även ytterligare löpande avkastning, såsom ränta eller utdelning, ska utgå på tillgången eller inte.