

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska institutionen
Examensarbete kandidatnivå, företagsekonomi, FEKK01 (15HP)
Höstterminen 2008



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Sambandet mellan redovisning och beskattning - Vilka effekter kan en frikoppling mellan redovisning och beskattning tänkas få i Sverige?

Författare:
Rikard Fransson
Sebastian Johnsson

Handledare:
Erling Green
Carl-Michael Unger

Sammanfattning

- Titel:** Sambandet mellan redovisning och beskattning – Vilka effekter kan en frikoppling mellan redovisning och beskattning tänkas få i Sverige?
- Författare:** Rikard Fransson och Sebastian Johnsson.
- Handledare:** Erling Green och Carl-Michael Unger.
- Kurs:** Examensarbete kandidatnivå, företagsekonomi, FEKK01 (15HP).
- Seminariedatum:** Den 16:e januari 2009.
- Nyckelord:** Redovisning, beskattning, SOU 2008:80, frikoppling, effekter.
- Syfte:** Syftet med denna rapport är:
- Att redogöra för ett antal aktörers inställning till en eventuell frikoppling,
 - Att diskutera möjliga effekter av en frikoppling och jämföra dessa med respondenters inställning samt
 - Att redogöra för vilka effekter som kan uppstå för olika företagskategorier.
- Metod:** Våra empiriska studier utgår till stor del utifrån utredningen SOU 2008:80 och vår övergripande ansats är därför deduktiv. Då vårt behandlade problemområde är relativt komplext har vi valt ett kvalitativt angreppssätt i form av personliga intervjuer för att samla in vår empiri.
- Teoretisk referensram:** Vår teoretiska referensram utgörs av normer och principer som har att göra med sambandet mellan redovisning och beskattning. Vi återger även huvuddragen av utredningen SOU 2008:80.
- Empiriskt underlag:** Vårt empiriska material består av information som samlats in vid personliga intervjuer. Vi har intervjuat en skatterevisor vid Skatteverket, en auktoriserad revisor samt en skattejurist tillika expertutredare inom SOU 2008:80.
- Slutsatser:** För merparten av Sveriges företag (K1- och K2-företagen) kommer en frikoppling troligtvis inte medföra alltför stora skillnader jämfört med idag. För de större företagen (K3- och K4-företagen) kommer den administrativa bördan att öka till följd av en frikoppling. Under en övergångsperiod anses vidare en frikoppling medföra merkostnader för exempelvis Skatteverket samt att större krav kommer att ställas på revisorers kompetens.

Abstract

- Title:** The relationship between accounting and taxation – What effects might occur in Sweden if the linkage between accounting and taxation will be removed?
- Authors:** Rikard Fransson and Sebastian Johnsson.
- Advisors:** Erling Green and Carl-Michael Unger.
- Course:** Degree Project Undergraduate level, Business Administration, FEKK01 (15 ECTS).
- Seminar date:** January 16th 2009.
- Key words:** Accounting, taxation, SOU 2008:80, linkage, effects.
- Purpose:** The purpose of this bachelor thesis is:
- To present various parties' opinions regarding an eventual removal of the linkage between accounting and taxation,
 - To discuss potential effects that might occur due to the removal of the linkage between accounting and taxation and compare this with our respondents' opinions and
 - To present potential effects for various groups of companies.
- Methodology:** Our empirical study is primarily based on SOU 2008:80 and this makes our approach generally deductive. Since our chosen area of study is rather complex, we've chosen a qualitative approach using personal interviews for collecting our empirical data.
- Theoretical perspectives:** Our theoretical perspective consists of standards and principles that are highly relevant for the linkage between accounting and taxation. We'll also present a brief overview of SOU 2008:80 and its key suggestions.
- Empirical foundation:** Our empirical study consists of information collected from personal interviews. We've interviewed one tax auditor from the Swedish Tax authority, one auditor and one taxation expert.
- Conclusions:** For the majority of Sweden's companies a removal of the linkage between accounting and taxation will probably not result in any substantial effects compared to today. For the larger companies the administrative work will probably increase if the linkage will be removed. During a transitional time period the removal of the linkage will lead to increased operational costs for the Swedish Tax Authority and an increased requirement on accountants and auditors expertise and knowledge.

Förord

Vi tycker att det har varit intressant och personligt utvecklande att utreda frikopplingens potentiella effekter och sammanställa dessa i denna uppsats.

Vi vill tacka våra handledare, Erling Green och Carl-Michael Unger vid Lunds Universitet, för den konstruktiva kritik och feedback vi fått under uppsatsens gång.

Vi vill vidare framföra ett stort tack till samtliga respondenter som ställt upp och delat med sig av sina åsikter i denna rapport:

- Skatterevisorn Inger Nilsson, Skatteverket.
- Auktoriserade revisorn Patrik Delborn, Padelco AB.
- Expertutredaren och skattejuristen Ingrid Melbi, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB.

Lund 2009-01-13.

Rikard Fransson

Sebastian Johnsson

Definitioner

Förkortningar

IAS	International Accounting Standards.
IASB	International Accounting Standards Board.
IASC	International Accounting Standards Committee.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
SamRob	Utredningen för sambandet mellan redovisning och beskattning. SOU 2008:80 är en del av denna utredning.
SOU	Statens Offentliga Utredningar.

Förekommade termer

God redovisningssed	Att följa lag, antagna redovisningsprinciper och vedertagna normer vid upprättande av redovisningen.
Periodisering	Hänföra en inkomst eller utgift på det år som inkomsten respektive utgiften skall belöpa sig på.
Bokföringsmässiga grunder	Resultat i näringsverksamhet skall beräknas på basis av att inkomster och utgifter skall periodiseras.
Sambandet mellan redovisning och beskattning	Hur redovisning och beskattning kopplas samman.
Materiellt samband	Redovisningen styr beskattningen.
Formellt samband	Beskattningen styr redovisningen.
Inget samband	Redovisning och beskattning har ingen inbördes relation.
Frikoppling	Att röra sig från ett system med antingen ett materiellt eller formellt samband till ett system utan samband/relation mellan redovisning och beskattning.
K-regelverken	Förenklingsprojekt som drivs av Bokföringsnämnden.
K1	Företagskategori som avser enskilda näringsidkare och handelsbolag.
K2	Mindre aktiebolag.
K3	Medelstora till stora företag (som ej matchar K2 eller K4).
K4	IFRS-företag och noterade företag.
SOU 2008:80	Statens Offentliga Utredning om beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. Denna utredning står i fokus i uppsatsen.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.1.1 Globalisering och harmonisering	1
1.1.2 Sambandet redovisning och beskattning	1
1.1.3 Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80).....	2
1.1.4 K-regelverken	3
1.2 PROBLEMDISKUSSION	3
1.3 SYFTE	4
1.4 POSITIONERING	5
1.5 AVGRÄNSNINGAR	6
1.6 MÅLGRUPP	6
1.7 FORTSATT DISPOSITION	7
2 METOD	8
2.1 VAL AV STUDIEOBJEKT	8
2.2 FORSKNINGSANSATS	8
2.3 FORSKNINGSSTRATEGI	9
2.4 UNDERSÖKNINGSMETOD	10
2.5 INTERVJUMETODIK	11
2.5.1 Besöksintervju, telefonintervju eller e-postintervju?	11
2.5.2 Öppen eller strukturerad intervju?	11
2.5.3 Andra betänkligheter	12
2.6 VÅRA RESPONDENTER	13
2.6.1 Inger Nilsson, Skatteverket	13
2.6.2 Patrik Delborn, Auktoriserad revisor	13
2.6.3 Ingrid Melbi, Skattexpert	13
2.7 SEKUNDÄRDATA - LITTERATURGRANSKNING	14
2.8 KRITERIER FÖR FÖRETAGSEKONOMISK FORSKNING – RELIABILITET, REPLIKATION OCH VALIDITET	14
2.8.1 Reliabilitet, replikation och validitet avseende primärdata	14
2.8.2 Reliabilitet, replikation och validitet avseende sekundärdata	15
2.9 GENOMFÖRANDE	15
3 LITTERATURSTUDIER – TEORETISK REFERENSRAM	16
3.1 CENTRALA PRINCIPER OCH NORMER INOM SVENSK REDOVISNING	16
3.1.1 God redovisningssed	16
3.1.2 Periodisering	17
3.1.3 Bokföringsmässiga grunder	17
3.2 CENTRALA PRINCIPER OCH NORMER INOM SVENSK BESKATTNINGSRÄTT	17
3.2.1 Neutralitetsprincipen	17
3.2.2 Skatteförmågeprincipen	17
3.3 BESKATTNING – GÄLLANDE RÄTT	18
3.3.1 Grunden för inkomstberäkning	18
3.3.2 Övergripande mål för skatteregler och skattesystemet	18
3.4 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	18
3.4.1 Det materiella sambandet	19
3.4.2 Det formella sambandet	20
3.4.3 Inget samband	20
3.4.4 Fördelar och nackdelar med sambandet	21
3.4.5 Var gör sambandet sig gällande?	21
3.4.6 Samband i praktiken	22
3.5 FRIKOPPLING MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	22
3.6 REDOVISNING I FÖRÄNDRING	23
3.6.1 International Financial Reporting Standards (IFRS)	23
3.6.2 K-regelverken	24
3.6.2.1 K1	24
3.6.2.2 K2	24
3.6.2.3 K3	24
3.6.2.4 K4	25

4 UTREDNINGEN SOU 2008:80	26
4.1 UTREDNINGENS BAKGRUND OCH SYFTE.....	26
4.2 UTREDNINGENS FÖRSLAG OM BESKATTNINGSTIDPUNKTEN FÖR NÄRINGSVERKSAMHET	27
4.2.1 Beskattningsstidpunkt för inkomster	27
4.2.2 Beskattningsstidpunkt för utgifter	28
4.3 ÖVERGRIPANDE PRINCIPER OCH INNEHÅLL AV UTREDNINGENS FÖRSLAG OM EN FRIKOPPLING.....	29
4.3.1 RÄTTEN ATT VÄLJA TIDIGARELAGD BESKATTNING	30
4.4 UTREDNINGENS FÖRSLAG OM UTDELNING AV OBESKATTADE VINSTER.....	30
4.5 UTREDNINGENS KONSEKVENNS- OCH FINANSIERINGSANALYS	31
4.5.1 Den administrativa bördan.....	31
4.5.2 Andra effekter och finansieringskrav	33
4.6 SÄRSKILDA YTTRANDEN OM UTREDNINGENS FÖRSLAG.....	33
4.6.1 Tommy Andersson från Skatteverket	33
4.6.2 Särskilt yttrande av expertutredarna Karin Berggren, Richard Hellenius, Mikael Holmberg, Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Ulla Werkell.....	35
5 EMPIRI	37
5.1 SKATTEVERKETS STÄLLNING TILL EN FRIKOPPLING OCH DESS EFFEKTER	37
5.1.1 Intervju med Inger Nilsson	37
5.2 REVISORERS STÄLLNING TILL EN FRIKOPPLING OCH DESS EFFEKTER	39
5.2.1 Intervju med Patrik Delborn	39
5.3 EXPERTUTREDARES STÄLLNING TILL EN FRIKOPPLING OCH DESS EFFEKTER	41
5.3.1 Intervju med Ingrid Melbi	41
6 ANALYS	44
6.1 VILKA ÖVERGRIPANDE EFFEKTER KAN EN FRIKOPPLING TÄNKAS GE UPPHOV TILL?	44
6.1.1 Två olika regelverk.....	45
6.1.2 Osäkerhet	46
6.2 HUR KAN EN FRIKOPPLING TÄNKAS PÅVERKA OLIKA KATEGORIER AV FÖRETAG?	47
6.2.1 K1-företagen.....	47
6.2.2 K2-företagen.....	47
6.2.3 K3- och K4-företagen.....	48
6.3 VAD KAN EN FRIKOPPLING KOMMA ATT INNEBÄRA FÖR SKATTEVERKET?.....	49
6.4 EFFEKTER SOM EJ BELYSTS I UTREDNINGEN.....	50
7 RESULTAT	52
7.1 AVSLUTANDE DISKUSSION	53
7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	53
8 KÄLLFÖRTECKNING	55
8.1 OFFENTLIGT TRYCK	55
8.2 LITTERATUR	55
8.3 FORSKNINGSRAPPORTER.....	55
8.4 ELEKTRONISKA KÄLLOR	56
8.5 MUNTliga KÄLLOR	57
BILAGA 1 – INTERVJUGUIDE SKATTEVERKET	58
BILAGA 2 – INTERVJUGUIDE PATRIK DELBORN	61
BILAGA 3 – INTERVJUGUIDE INGRID MELBI	64

1 Inledning

I detta kapitel redogör vi för de aktuella förutsättningar och problem som ligger till grund för vårt problemområde. Vi inleder kapitlet med en beskrivning av de händelser som ligger till grund för vårt utvalda problem. Därefter följer en diskussion gällande det aktuella problemområdet och vilket syfte vi tänkt uppfylla med rapporten. Slutligen presenterar vi de avgränsningar vi gjort, den tilltänkta målgruppen för uppsatsen samt den fortsatta disposition för rapporten.

1.1 Bakgrund

1.1.1 Globalisering och harmonisering

I en allt mer globaliserad värld som präglas av en ökad internationell handel av varor, tjänster och kapital har redovisningen och dess utformning ställts inför många nya hot, möjligheter och krav. Ett större flöde av varor, tjänster och kapital mellan företag i olika länder och regioner leder bland annat till att det ställs högre krav på redovisningens jämförbarhet. Som ett led i att harmonisera och förbättra gällande redovisningsregler samt att öka jämförbarheten i redovisningen har det långt och länge förts diskussioner inom den Europeiska Unionen (EU) gällande dessa specifika intresseområden: Hur kan redovisningsregler förbättras och harmoniseras inom unionen? Hur kan de inom unionen tillämpade redovisningsnormerna närmas de redovisningsnormer som tillämpas internationellt?

Diskussionerna mynnade slutligen ut i att rådet och parlamentet för EU år 2002 antog en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, den så kallade IAS-förordningen. Förordningen innebär rent praktiskt att alla noterade europeiska företag från och med år 2005 i sina koncernredovisningar skall tillämpa de internationella redovisningsstandarder, med tillhörande tolkningar, som har antagits för tillämpning inom EU (SOU 2005:53, s.23).

1.1.2 Sambandet redovisning och beskattning

Införandet av IFRS/IAS-normerna som grund för koncernredovisningen har givetvis lett till en stor förändring för de redovisande koncernerna men även för utvecklingen av normer och regelverk för redovisning i Sverige. Att vid en utveckling som nyss beskrivits även beakta beskattningsfrågor är en självklarhet, särskilt i ett land som Sverige där vi idag har ett samband mellan redovisning och beskattning. Sveriges beskattningssystem har varit debatterat under såväl 1990-talet som under början av 2000-talet. Med tanke på att det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning härrör från 1928 års kommunskattelag och 1929 års bokföringslag (Skatteverket, 2008) känns det som att en översyn av nuvarande system förefaller sig vara ytterst lämplig.

Dagens system för beskattning av företag innebär att det är god redovisningskedja som styr beskattningstidpunkten, förutsatt att det inte finns regler i inkomstskattelagen som anger något annat. Detta brukar vanligtvis kallas för det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. Man brukar också tala om ett formellt samband mellan redovisning och beskattning vilket innebär att om ett avdrag skall göras i deklarationen måste samtidigt en lika stor kostnad bokföras i företaget (Regeringen.se [1], 2008-11-19). För att vidare förstå vad sambandet mellan redovisning och beskattning innebär är det även viktigt att tänka på vad särskilda externa intressenter har för intresse i företagets redovisade samt beskattningsbara resultat. Idag har skatteverket ett intresse av att företagen inte värderar en viss tillgång för lågt då det inte blir en korrekt beskattning av tillgången i detta fall. På andra sidan myntet ser vi borgenärer som vill ha en rättvisande bild av företaget och därmed vill undvika att företag värderar sina tillgångar för högt. Intressenterna sätter genom dessa krav värderingsregler som företagen ska hålla sig till.

Just debatten gällande sambandet mellan redovisningen och beskattningens vara eller icke vara i Sverige har pågått sedan mitten av 1980-talet. År 1991 tillsattes en första kommitté där en av huvuduppgifterna bland annat bestod av att se över sambandet mellan redovisning och beskattning. 1995 kom det första betänkandet (SOU 1995:43) gällande sambandet redovisning – beskattning och denna typ av betänkanden har löpande genomförts ånyo med jämna mellanrum (Hedlund, 1999, s.6).

1.1.3 Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80)

Det senaste betänkandet gällande sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80) tog nästintill fyra år att arbeta fram och lämnades i form av ett slutbetänkande den 17 september 2008 över till finansminister Anders Borg. Utredningens uppdrag var att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan redovisning och beskattning ska se ut. Uppdraget har enbart gällt beskattningstidpunkten, däremot inte vad som ska vara skattepliktigt eller avdragsgillt och heller inte nivån på företagsbeskattningen. Uppdraget har gällt en översyn av skattereglerna, men inte reglerna för bokföring och årsredovisning. I utredningsuppdraget har också ingått att föreslå någon slags mekanism som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster (Regeringen.se [1], 2008-11-19).

Huvudförslaget i denna utredning är framförallt att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas, dvs. att en frikoppling mellan redovisning och beskattning sker. Istället för sambandet förelås det att regler om beskattningstidpunkten införs i inkomstskattelagen. Det tilltänka förslaget gällande frikoppling mellan redovisning och beskattning är tänkt att börja gälla den 1 januari 2011 (Regeringen.se [1], 2008-11-19).

1.1.4 K-regelverken

Parallellt med diskussionerna inom EU gällande harmonisering, förbättring och förenkling av redovisningsregler har Bokföringsnämnden (BFN) sedan 2004 arbetat med ett förenklingsprojekt som benämns K-regelverken (Bokföringsnämnden, bfn.se [1], 2008-11-19). K-regelverken utgörs av ett kategoriseringssystem där olika typer av företag delas in i fyra olika kategorier:

1. **K1** – Enskilda näringsidkare och handelsbolag som normalt inte omsätter mer än 3 miljoner kronor. K1-kategorin beräknas omfatta ca 800 000 företag.
2. **K2** – Mindre aktiebolag. K2-kategorin beräknas omfatta ca 280 000 företag.
3. **K3** – Företag som inte matchar definitionen för K2 eller K4. K3-kategorin beräknas omfatta ca 10 000 företag.
4. **K4** – IAS-företagen, noterade företag och vissa andra företag. K4-kategorin beräknas omfatta ca 400 företag.

(Regeringen.se [1], 2008-11-19)

En frikoppling mellan redovisning och beskattning kan ses ur olika perspektiv beroende på om beskattningen gäller de mindre K1- och K2-företagen eller om vi talar om de större bolagen och koncernerna (K3) ända upp till IFRS-företagen (K4). En mer ingående diskussion gällande problematiken med frikoppling av redovisning och beskattning i relation till de olika företagskategorierna för vi i nästa avsnitt, 1.2 Problemdiskussion.

1.2 Problemdiskussion

Som vi inledningsvis presenterat härrör sig det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning från mycket gamla lagar och som vi även nämnde har det på senare tid skett en snabb utveckling inom redovisningsområdet här i Sverige. Utvecklingen i Sverige är ett resultat av en internationell harmonisering inom redovisningsområdet och för noterade koncerner är det idag enbart IFRS:s standarder som är tillåtna att tillämpa. I själva verket utgör dock noterade koncerner endast en mycket liten del av Sveriges totala antal företag och man har således skapat en skillnad i redovisningen för olika typer och storlekar av bolag. Som vi tidigare nämnt i avsnitt 1.1.4 K-regelverken, har Bokföringsnämnden i flera år arbetat med att ta fram ett nytt regelverk för svensk redovisning där man kategoriserat företagen efter storlek och bolagstyp. Som en följd av K-klassificeringarna skulle en frikoppling mellan redovisning och beskattning få olika konsekvenser för olika bolag. En sådan skillnad utgör i sig ett problem då man vid en eventuell frikoppling tvingas ställas inför valet att göra en generell frikoppling som gäller alla bolag eller en form av partiell frikoppling som kan vara unik för varje bolagstyp.

Ett vidare centralt fenomen att beakta i relation till frikoppling av redovisning och beskattning är värdering av tillgångar och skulder. I och med införandet av IFRS har värderingsfrågor fått allt större betydelse då det genom IFRS har uppkommit ett nytt tillåtet sätt att värdera tillgångar och skulder. Tillgångar är enligt IFRS tillåtna att utöver mer traditionella värderingsmetoder värderas enligt *verkligt värde*. Definitionen och innebörden av verkligt värde kommer att diskuteras mer utförligt i avsnittet 3.6.1 International

Financial Reporting Standards (IFRS). Den problemsituation som kan uppstå gällande verkligt värde om en frikoppling kommer till stånd är att det kan skapas utrymme för att orealiserade vinster blir utdelningsbara. Det finns ingen avsikt att företag ska kunna dela ut vinster som inte är realiserade eller beskattade och en eventuell frikoppling mellan redovisning och beskattning måste därför fylla denna lucka.

Hittills har vi fokuserat på de problem som kan tänkas uppstå för det enskilda företaget. Utöver det enskilda företaget har en eventuell frikoppling mellan redovisning och beskattning även betydelse för dess intressenter. Intressenternas åsikter vid en eventuell frikoppling får därför anses vara viktig. På ena sidan ser vi revisorer som granskar företagets räkenskaper och på andra sidan ser vi Skatteverket vars intresse ligger i en korrekt beskattning av företagets resultat. Det finns härigenom en risk att dessa intressen skiljer sig åt varför man vid en frikoppling måste finna en lösning där ingen part missgynnas.

Vid en frikoppling mellan redovisning och beskattning ställs det krav på att administrationen i företagen fungerar då man vid en frikoppling kommer att behöva upprätta ett redovisningsmässigt bokslut och ett bokslut som används vid deklarationen. Enligt utredarna bakom SOU 2008:80 anses det ökade administrativa arbetet vara överkomligt för företagen. I ett debattinlägg på Dagens Industris hemsida, di.se (di.se [1], 2008-11-24), framför dock några av expertutredarna i utredningen, Richard Hellenius, Ulla Werkell, Peter Nilsson, Ingrid Melbi samt Karin Berggren, sin kritik och påvisar bland annat att det administrativa arbetet kan bli betydligt större och resursintensivare än vad SOU 2008:80 ger sken av. Med tanke på att företag, särskilt mindre privata sådana, redan idag upplever att det administrativa arbetet och kostnaderna för detta kan överstiga nyttan samt att det råder oklarheter om de administrativa effekterna från utredningens sida, ser vi det som högst intressant att analysera detta fenomen mer ingående.

Rent konkret kommer vi i denna uppsats att arbeta med följande problemfrågeställningar:

- Vilka effekter kan en frikoppling mellan redovisning och beskattning tänkas få?
- Hur ställer sig Skatteverket, revisorer och andra aktörer sig till dessa effekter?
- Hur kan dessa effekter tänkas påverka olika kategorier av företag?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är följande:

- Att redogöra för ett antal aktörers inställning till en eventuell frikoppling,
- Att diskutera möjliga effekter av en frikoppling och jämföra dessa med respondenters inställning samt
- Att redogöra för vilka effekter som kan uppstå för olika företagskategorier.

1.4 Positionering

För att klargöra bilden av tidigare forskning inom vårt utvalda problemområde kommer vi i detta stycke att presentera ett antal rapporter som på något sätt behandlar det problem vi ämnar undersöka.

Svensson, Kanter, Malmström och Pierzynowski (2006) utreder i sin rapport "Beskattningsrättens anpassning till internationella redovisningsprinciper" om ett nära samband mellan redovisning och beskattning kan fortsätta existera i Sverige om internationella redovisningsprinciper införlivas i svensk redovisning. Författarna drar slutsatsen att de beskattningmässiga problem som kan uppstå om internationella redovisningsprinciper införlivas i svensk redovisning lämpligen bör hanteras genom en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

Patel och Olmedo (2008) utreder i sin rapport "Formella sambandets betydelse för redovisningen" det formella sambandet mellan redovisning och beskattning och hur det har blivit aktuellt att se över detta i takt med en allt mer ingående internationell påverkan på svensk redovisning. Författarna diskuterar även utredningen SOU 2005:53 (en föregångare till SOU 2008:80 som behandlas i denna rapport) och analyserar utredningens framlagda förslag i relation till det formella sambandet. Författarna drar slutsatsen att ett gradvis avskaffande av det formella sambandet troligtvis är oundvikligt med tanke på den internationella redovisningens allt mer omfattande påverkan på svensk redovisning.

Miguel och Svensson (2008) utreder i sin rapport "Sambandet mellan redovisning och beskattning – kvalitetspåverkan i årsredovisningar vid en frikoppling" den kvalitativa påverkan i årsredovisningar om en frikoppling kommer till stånd. Författarna drar slutsatsen att en frikoppling rent teoretiskt skulle leda till en förbättring av kvaliteten i årsredovisningar, speciellt avseende större företag.

De återgivna rapporterna ovan är enbart ett fåtal exempel på rapporter som behandlat sambandet mellan redovisning och beskattning utifrån en rad olika perspektiv. Vår rapport skiljer sig från tidigare rapporter gällande en eventuell frikoppling mellan redovisning och beskattning på så sätt att tidigare rapporter har utrett effekterna av ett framtida förslag vars innehåll inte varit känt. Vi har i detta examensarbete möjligheten att gå ett steg längre och analysera effekterna av ett framlagt förslag där formerna för en frikoppling finns kartlagda. Svensson, Kanter, Malmström och Pierzynowski (2006) och Miguel och Svensson (2008) presenterar vidare i sina respektive rapporter att det finns ett värde i att genomföra en studie gällande en eventuell frikopplings effekter på stat och näringsliv.

1.5 Avgränsningar

I denna rapport kommer vi först och främst att göra en avgränsning gällande diskussionen om frikopplingens vara eller icke vara. Utredningen SOU 2008:80 har i runda drag tagit 4 år att genomföra och då skall det också poängteras att ett trettiotal utredare och experter har arbetat med utredningen (Regeringen.se [2], 2008-11-24). Först och främst anser vi att vi saknar den expertkunskap inom redovisning och beskattning som det skäligen krävs av en person som utreder frikopplingens vara eller icke vara. Vidare har vi ej heller tillgång till de resurser som tagits i anspråk för SOU 2008:80 i form av tid och arbetskraft. På grund av detta anser vi det vara omöjligt att i vår rapport föra en diskussion om en frikoppling bör komma till stånd eller ej.

Initialt sett planerade vi att även anamma ett internationellt perspektiv gällande de potentiella effekterna i Sverige av en frikoppling. På grund av dispositionsskäl har vi dock valt att ej ta med detta perspektiv då det hade gett upphov till en storlek på rapporten som skulle vara allt för omfattande för en kandidatuppsats. Vi anser vidare att inkluderandet av detta perspektiv kunde blivit ett förvirrande element för läsaren och att det finns en risk för att det primära syftet med rapporten, att kartlägga de potentiella effekter av en frikoppling och diskutera dessa effekter utifrån olika intressenters åsikter, kunde hamna i periferin. På grund av dessa orsaker har vi därför avstått från att analysera en potentiell frikopplings effekter utifrån ett internationellt och komparativt perspektiv.

1.6 Målgrupp

Den tilltänkta målgruppen för detta examensarbete är i första hand läsare med intresse och vissa kunskaper inom företagsekonomi. Innehållet i SOU 2008:80 är förhållandevis omfattande och blir på vissa områden tämligen komplicerat och tekniskt, varför akademiska kunskaper i redovisning och i viss mån beskattning underlättar förståelsen för rapportens innehåll. Vi har dock haft som målsättning att så förutsättningslöst som möjligt presentera innehållet i denna rapport och att du som läsare skall kunna förstå innehållet utan några vidare akademiska meriter i redovisning och/eller beskattning. För att underlätta tillgodogörandet av rapportens innehåll presenterar vi i kapitel 3 en rad centrala begrepp som ligger till grund för rapportens fortsatta innehåll.

1.7 Fortsatt disposition

Metod



Teoretisk referensram



SOU 2008:80



Empiri



Analys



Resultat

I det andra kapitlet, Metod, beskriver vi vårt metodologiska arbete med rapporten, hur vi arbetat och vilka val vi gjort. Vidare redogör vi för hur vi samlat in vår information och bearbetat denna. Vi beskriver på vilka grunder urvalet av respondenterna samt utformningen av intervjuerna gjorts. Slutligen gör vi en kritisk granskning av våra informationskällor samt vårt metodologiska arbete.

I det tredje kapitlet, teori, presenterar vi vår teoretiska referensram i form av centrala principer inom svensk redovisning och svensk beskattningsrätt. Vi gör även en återgivning av olika alternativ för samband mellan redovisning och beskattning. Vi presenterar slutligen hur svensk redovisning förändras genom internationell påverkan och genom förenklingsprojekt.

I det fjärde kapitlet, SOU 2008:80, gör vi en övergripande återgivning av utredningen SOU 2008:80. Vi inleder kapitlet med en kort redogörelse för bakgrunden till och syftet med SOU 2008:80. Vi fortsätter därefter med att presentera de övergripande punkterna i förslaget om en frikoppling, fortsätter med en återgivning av den konsekvensanalys som presenteras i utredningen och avslutar så småningom med särskilda yttranden som belyser förslagets effekter utifrån nya perspektiv.

I det femte kapitlet, empiri, sammanställer vi våra respondenters åsikter om effekterna på det svenska näringslivet och den svenska staten av en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

I det sjätte kapitlet, analys, analyserar vi vår insamlade empiri i ljuset av vår utvalda teoretiska referensram. Detta gör vi i hopp om att finna konkreta och påtagliga effekter som kan tänkas uppstå för det svenska näringslivet när frikopplingen tänkts införas.

I det sjunde kapitlet, resultat, redogör vi för de resultat vi funnit i vår analys. Därefter för vi en kort slutdiskussion för att sammanfatta examensarbetet, varefter vi presenterar lämplig fortsatt forskning.

2 Metod

I detta kapitel redogör vi för vårt metodologiska arbete gällande vår forskningsprocess, vår forskningsansats samt hur vi arbetat med att samla in och bearbeta relevant information. Vi beskriver hur vi arbetat med våra intervjuer och vilka val vi gjort gällande respondenter och utformning av intervjuer. Slutligen gör vi en kritisk granskning av vårt metodologiska arbete.

2.1 Val av studieobjekt

I denna rapport studerar vi fenomenet frikoppling mellan redovisning och beskattning och vilka effekter detta kan få för vårt svenska näringsliv. Orsakerna till att vi valt just detta studieobjekt är att utredningen SOU 2008:80 i sig är väldigt ny och aktuell samt att förslaget om att införa en total frikoppling mellan redovisning och beskattning kan ses som revolutionärt i ett land som Sverige där det långt och länge varit ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Vi har även fått indikationer från en av våra respondenter till denna rapport att frikopplingen är ett högaktuellt och intressant område som kan analyseras utifrån en mängd olika perspektiv.

En kartläggning av de potentiella effekterna av en frikoppling mellan redovisning och beskattning kommer troligtvis vidare att leda till ett intressant och viktigt bidrag i debatten gällande en total frikoppling.

2.2 Forskningsansats

En första fråga att ta ställning till gällande det metodologiska arbetet är utifrån vilken strategi verkligheten skall angripas. Enligt Jacobsen (2002, s.34) handlar metodologi och metodik om olika tillvägagångssätt och strategier för att kartlägga verkligheten och man brukar vanligen tala om en induktiv respektive deduktiv ansats.

Med en deduktiv ansats menas att man först skaffar sig förväntningar om hur världen ser ut och därefter går ut och samlar in empiri för att se om förväntningarna stämmer överens med verkligheten - man går från teori till empiri. Med en induktiv ansats menas att man går ut i verkligheten nästintill utan förväntningar, samlar in all relevant information och till slut slår sig ner och systematiserar de data som man har fått in – man går från empiri till teori (Jacobsen, 2002, s. 34-35).

I denna rapport utgår vi i grunden från en deduktiv ansats då utgångspunkten är utredningen SOU 2008:80 samt relaterad redovisnings- och beskattningsteori som belyser centrala frågor inom denna utredning. Med denna teoretiska referensram som grund

kommer vi sedan att inhämta empirisk data som kan belysa potentiella effekter av införandet av en frikoppling mellan redovisning och beskattning i Sverige.

Det finns givetvis en risk som måste beaktas med detta förfarande då det finns möjligheter att vi inte uppmärksammar eller rent av förkastar empirisk data som kan vara intressant och aktuell men som i våra ögon inte kan anses matcha våra uppställda förväntningar. För att så långt som möjligt minimera denna effekt kommer vi att vara relativt öppna i vår ansats, vi kommer således att arbeta utefter en deduktiv ansats med induktiva anslag – eller i Bryman och Bells (2005) termer, en iterativ eller abduktiv ansats. Finner vi exempelvis empirisk data som kan belysa vårt problemområde utifrån ett nytt och intressant perspektiv (t.ex. genom att någon av våra respondenter ger en helt ny bild av den rådande problemsituationen) vill vi vara öppna för att göra förändringar i vår teoretiska referensram för att därigenom kunna göra en mer ingående analys och i slutändan en mer insiktsfull rapport. I linje med denna öppenhet kommer vi även att låta vårt syfte vara öppet under rapportförfarandets gång, allt för att ge möjlighet till att låta detta utvecklas och konkretiseras i takt med att teoretisk och empirisk data samlas in.

I relation till vårt val av att angripa problemområdet utifrån en öppen deduktiv ansats kan det även rimligen diskuteras om vi inte borde använda oss av en induktiv ansats som i grund och botten är väldigt öppen och förutsättningslös. Även om en induktiv ansats medför en större öppenhet än vår utvalda ansats så känner vi att en sådan ansats inte är möjlig för denna rapport då vi anser att vi genom att utgå från SOU 2008:80 ställt stora förväntningar på verkligheten och att vi ej kan kringgå dessa förväntningar.

2.3 Forskningsstrategi

Valet gällande hur vi skall angripa verkligheten, om denna skall angripas med eller utan uppställda förväntningar, är givetvis ett viktigt val i forskningsprocessen. Minst lika viktigt är att identifiera vilken slags strategi som lämpligen skall användas för att samla in den empiriska informationen.

Enligt Jacobsen (2002) och Bryman och Bell (2005) brukar forskaren vanligtvis ställas inför två val i denna situation: om information skall samlas in och bearbetas utifrån en kvantitativ eller kvalitativ strategi. Bryman och Bell (2005) definierar den kvalitativa forskningsstrategin som en strategi som vanligtvis lägger vikt vid ord och mening framför kvantifiering när det gäller att samla in, bearbeta och analysera empirisk information. Rent konkret kan den kvalitativa informationsinsamlingen t.ex. utgöras av mer öppna intervjuer och observationer där fokus ligger på djup och kvalitet framför kvantitet och bredd.

För att kunna undersöka och kartlägga de potentiella effekterna av införandet av en frikoppling mellan redovisning och beskattning i Sverige kommer vi att arbeta utefter en kvalitativ forskningsstrategi. Vi finner att detta är den mest lämpliga strategin då dels frikopplingens tilltänkta effekter anses oklara och dels då de tilltänkta effekterna kan diskuteras och analyseras utifrån varierande perspektiv. I vårt fall kan t.ex. revisorer ha ett perspektiv av effekterna medan Skatteverket har ett annat. Det är just dessa djupgående

perspektiv vi vill fånga upp och analysera, något som en ytlig kvantitativ studie inte möjliggör för.

Gällande den kvalitativa strategin så menar Jacobsen (2005, s. 145-146) att en bristande kunskap om problemområdet i samband med utformandet av en undersökning gör det ytterst svårt att formulera precisa och förnuftiga frågor – Hur ska vi kunna utforma frågor när vi inte vet särskilt väl vad vi ska fråga om? Jacobsen poängterar att den kvalitativa forskningsstrategins styrka ligger i dess flexibilitet och dess förmåga att vara öppen för oväntade händelser. Vi vill inte låsa oss till ett perspektiv, vi vill vara öppna för nya perspektiv och händelser och låta dessa berika vårt problemområde och syfte.

Något som kan anses som en nackdel med vårt val av att utföra en kvalitativ studie är att vi premierar många variabler framför många enheter, dvs. att vi fokuserar på få respondenter och djuphet framför många respondenter och översiktlighet. Detta medför att vi kommer att få in färre olikartade åsikter om frikopplingens effekter från olika respondenter och att vi därigenom kan missa olika synsätt. Vi anser att det är viktigare att utreda vårt problemområde på djupet snarare än på bredden då vi känner att oklarheterna gällande frikopplingens effekter lämpligen tacklas utifrån få kunniga respondenters ingående kunskap framför ytlig kunskap från en mängd respondenter. Vi anser det tillförlitligt att representanter från Skatteverket kan föra en diskussion om frikopplingen utifrån den offentliga sektorns perspektiv och att vår utvalda revisor samt skattejurist kan föra en diskussion utifrån företagares perspektiv.

2.4 Undersökningsmetod

Valen gällande hur vi skall angripa verkligheten och vilken strategi som är mest lämplig för detta angreppssätt är viktiga val som ligger till grund för utformningen av vår undersökningsmetod och därigenom vår insamling av empirisk data.

En första fråga gällande den empiriska datainsamlingen brukar vanligtvis vara vilken typ av data man ämnar samla in: primär- eller sekundärdata. Jacobsen (2005, s.152-153) definierar primärdata som information som samlas in för första gången direkt från den primära informationskällan. Den insamlade informationen har en direkt koppling till en specifik problemfrågeställning och inhämtas i hänsyn till denna. Sekundärdata klassificeras som information som ej hämtats direkt från den primära källan utan som hämtas in från en sekundär källa. Informationen har oftast samlats in för ett annat ändamål och en annan problemfrågeställning än den forskaren vill belysa.

I denna rapport kommer vi att nyttja båda sorters data. Primärdata kommer att samlas in genom intervjuer och sekundärdata som utgör vår teoretiska referensram kommer att insamlas i form av utredningen SOU 2008:80 och relevant redovisnings- och beskattningsteori. Jacobsen (2005, s.153) framhäver att det ofta är idealiskt att använda båda typer av data. Om vi utnyttjar flera typer av data kan de kontrollera varandra. Olika typer av data kan även ge varandra stöd och därmed styrka de resultat vi kommer fram till, men det kan också användas för att ställa olika upplysningar mot varandra.

Då vi arbetar utefter ett kvalitativt angreppssätt kommer vi framförallt att arbeta med undersökningsmetoder som tillåter oss att samla in kvalitativ primär- och sekundärdata. Enligt Jacobsen (2005, s.157) är de vanligaste kvalitativa metoderna för empirisk datainsamling personliga intervjuer, gruppintervjuer, observationer samt dokumentundersökningar. Av dessa metoder kommer vi framförallt att använda oss av personliga intervjuer.

2.5 Intervjumetodik

2.5.1 Besöksintervju, telefonintervju eller e-postintervju?

Vi har i största möjliga mån strävat efter att genomföra våra intervjuer ansikte mot ansikte framför att genomföra dessa per telefon eller genom e-postkorrespondens. Orsakerna till detta är främst att en personlig besöksintervju leder till en bättre kontakt mellan intervjuare och respondent och att detta troligtvis medför fördelar genom att respondenten avger mer insiktsfulla svar och att samtalet som förs i sin helhet blir mer givande och öppet.

I vårt resonemang gällande valet av intervjuformat (besök, telefon eller e-post) har vi även valt att genomföra en telefonintervju. Orsaken till att vi frångår vårt ideal om personliga besöksintervjuer i detta fall beror på att respondenten är hemmahörande i Stockholm och vi känner att vi är villiga att låta telefonintervju vara ett lämpligt alternativ i detta fall för att spara in på tid och resurser.

2.5.2 Öppen eller strukturerad intervju?

En annan viktigt fråga att ta ställning till gällande intervjuerna är hur dessa skall struktureras och genomföras. Bryman och Bell (2005, s.361) menar att en intervju kan genomföras utifrån olika struktureringsgrader, där den strukturerade, den semi-strukturerade och den ostrukturerade intervjun ges som alternativ. Den semi-strukturerade intervjun är för vår del mest intressant och den baseras oftast på en intervjuguide som täcker in en rad specifika teman som skall behandlas. Respondenten har dock stor frihet att utforma svaren på sitt eget sätt och frågorna behöver heller inte komma i samma ordning som i intervjuguiden. Den semi-strukturerade intervjun ger även möjlighet till att frågor som ej ingår i intervjuguiden kan ställas till respondenten om intervjuaren ställer en följdfråga eller anknyter till något respondenten tidigare framfört.

Jacobsen (2005, s.160) diskuterar intervjuens utformning utifrån en terminologi som skiljer sig från Bryman och Bells. Jacobsen menar att man istället för olika grader av struktur kan tala om olika grader av öppenhet. Han menar att intervjuer kan genomföras i ett öppet eller mindre öppet format. Han poängterar vidare att den öppna intervjun (som motsvaras av den ostrukturerade eller semi-strukturerade intervjun) är att föredra då vi ämnar undersöka relativt få enheter, när vi är intresserade av vad den enskilda individen säger eller när vi är intresserade av hur individen tolkar och lägger mening i ett speciellt fenomen. Då vi enbart kommer att undersöka ett fåtal enheter och då vårt syfte med intervjuerna är att samla in våra respondenters åsikter om de potentiella effekterna av en tänkbar frikoppling anser vi att det öppna intervjuformatet är det mest lämpliga för vår del.

Våra öppna intervjuer kommer att läggas upp efter en semi-strukturerad struktur där vi utformar en intervjuguide som innehåller de centrala teman vi tänkt ta upp under intervjun. Viktigt att poängtera är att denna guide enbart är en guide och att frågorna samt ordningsföljden på dessa enbart är riktlinjer. Vi vill så långt som möjligt vara öppna för att respondenten tar intervjun i en ny riktning (förutsatt att denna riktning har en viss relevans för problemfrågeställningen) och vill inte att vår guide skall vara ett hinder. Som vi tidigare nämnt så är poängen med våra intervjuer som sagt att lyfta fram den enskilde respondentens åsikter om ett givet problem och för detta krävs det oftast att diskussioner förs utanför ramarna för en struktur, dvs. att intervjun är flexibel i sin natur.

2.5.3 Andra betänkligheter

Hittills har vi presenterat att vi kommer att genomföra personliga semi-strukturerade intervjuer. Utöver detta är det även lämpligt att ta ställning till om avsikten med intervjun skall vara dold eller öppen, om bandspelare skall användas eller ej samt hur lång intervjun bör vara.

Vi kommer att genomföra våra intervjuer med en öppen avsikt. Före samtliga intervjuer skickar vi ett mail till våra respondenter där vi först och beskriver vår avsikt med intervjun samt bifogar intervjuguiden som är tänkt att användas under själva intervjun. Vi tror att en öppen avsikt kommer att leda till en bättre intervju kvalitet då samtliga parter är införstådda med vad intervjun är tänkt att resultera i.

Vi kommer vidare att, i de fall intervjuobjektet tillåter det, att spela in samtliga intervjuer med hjälp av dator och mikrofon. Poängen med att spela in intervjun är att förbättra kvaliteten på de samtal som förs under intervjuns gång. Givetvis finns det även en risk associerad med att spela in intervjun på band. Jacobsen (2005, s.166) menar att intervjuobjekten kan reagera negativt på att bli inspelade och att detta kan medföra att den intervjuade inte är lika villig att dela med sig av sina åsikter, eller att denna gör det i en mindre grad än vad denna hade gjort om inspelning ej förekommit.

Vidare kan även intervjulängden ha en betydande effekt på intervjuns kvalitet. Vi kommer att sträva efter att ha en timme som tidsrymd när vi genomför våra intervjuer då detta ger möjligheter till att få fram en relevant intervju och gå på djupet men samtidigt inte tjata ut intervjuämnet. Allt för långa intervjuer kan även leda till att både intervjuare och den intervjuade tappar motivation och ger ytliga eller bristande svar som ger en negativ effekt på intervjun.

2.6 Våra respondenter

2.6.1 Inger Nilsson, Skatteverket

Vårt första respondentval är Inger Nilsson som arbetar på Skatteverket i Lund. Inger har arbetat med företagsbeskattningsfrågor hos Skatteverket i 40 år och trots att hon inte aktivt arbetar med frågor rörande en eventuell frikoppling mellan redovisning och beskattning har hon en god insyn inom området. Syftet med att intervjua en respondent från Skatteverket är att få en bild över hur Skatteverket ställer sig till det tilltänkta frikopplingsförslaget samt vilka effekter Skatteverket kan tänkas uppleva till följd av en sådan frikoppling. Materialet från intervjun med Inger tillsammans med Tommy Andersson yttrande å Skatteverkets vägnar i själva SOU 2008:80 kommer vi att använda som grund för Skatteverkets åsikter när vi i ett senare skede analyserar eventuella effekter som kan uppstå om en frikoppling kommer till stånd. Vi genomförde vår besöksintervju med Inger den 10:e december 2008 på Skatteverkets lokalkontor i Lund.

2.6.2 Patrik Delborn, Auktoriserad revisor

Patrik Delborn är auktoriserad revisor sedan 1978 och har genom åren reviderat i stort sett alla typer av företag, alltifrån små enmansföretag till stora börsbolag. Syftet med att intervjua Patrik är att få en bild över vilka effekter företagare kan uppleva av en frikoppling samt hur dessa effekter kan te sig olika för olika företagstyper.

Patrik bedriver normalt sett sin verksamhet i Kalmar med omnejd men var den 15:e december 2008 på plats i Helsingborg för att bistå några kunder med hjälp. Vi träffade Patrik på en lokal restaurang på kvällen den 15:e december för att diskutera SOU 2008:80s förslag om att införa en frikoppling. På grund av diverse skäl spelades detta samtal inte in utan anteckningar fördes av båda författarna under intervjuens gång. Vårt sammanställda material från intervjun har dock granskats av Patrik för att det skall vara så sanningsenligt om möjligt.

2.6.3 Ingrid Melbi, Skattexpert

Ingrid Melbi besitter expertkunskaper inom området företagsbeskattning och har sedan 10 år tillbaka arbetat med internationell företagsbeskattning hos Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm. Dessförinnan har Ingrid arbetat 12 år på Finansdepartementet där hon arbetat med lagstiftning inom skatteområdet. Ingrid har sedan tidigare även erfarenhet inom domstolsväsendet.

Huvudmotivet till att Ingrid valts ut som respondent till denna rapport är för att hon är en av de särskilda expertutredare som varit med och granskat utredningens arbete och förslag. Ingrid kom först i kontakt med utredningen hösten 2004 när utredningsarbetet påbörjades och Ingrid har mer eller mindre varit delaktig under hela utredningens gång. Ingrid har således en djupgående kunskap om det framlagda förslaget om en frikoppling.

Vi genomförde vår intervju med Ingrid per telefon den 7:e januari 2009. Samtalet spelades in med Ingrids medtyckande och har sedan transkriberats för att intervjumaterialet med största lätthet skulle kunna infogas i rapporten.

2.7 Sekundärdata - litteraturgranskning

För att sammanställa vår teoretiska referensram har vi valt att använda oss av sekundärdata. Dessa sekundärdata inhämtas från utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80) samt relevant litteratur gällande redovisning och beskattning. För att finna lämpligt material inriktade vi oss initialt på att leta igenom de elektroniska databaserna Elin samt Lovisa som tillhandahålls av Lunds Universitet samt kompletterade detta arbete med att se över vilket material likartade rapporter använt som underlag.

2.8 Kriterier för företagsekonomisk forskning – reliabilitet, replikation och validitet

Bryman och Bell (2005, s.48) lyfter fram att det finns tre kriterier för att bedöma kvaliteten på företagsekonomisk forskning: reliabilitet, replikation och validitet. *Reliabilitet* (tillförlitlighet) kretsar kring huruvida resultaten från en undersökning blir desamma om undersökningen skulle genomföras på nytt, eller om de påverkats av slumpmässiga eller tillfälliga händelser. Begreppet *replikation* (replikerbarhet) avser möjligheterna för en forskare att genomföra en undersökning ånyo i syfte att undersöka om samma resultat kan uppnås som i den ursprungliga undersökningen. För att en replikering skall vara möjlig krävs det att forskarna för en given undersökning i detalj återger tillvägagångssättet för att framställa undersökningen. Ett slutligt och i flera avseende det viktigaste forskningskriteriet är validitet. *Validitet* avser hur pass giltiga, valida, en undersöknings slutsatser är och till vilken mån dessa slutsatser hänger ihop eller ej.

2.8.1 Reliabilitet, replikation och validitet avseende primärdata

En första viktig punkt att reflektera över, i avseende kriterierna reliabilitet, replikation och validitet, är vårt val av respondenter. I arbetet med att välja ut våra respondenter har vi hela tiden strävat efter att välja ut den uppsättning av respondenter som antas kunna bidra med kunskap om just de fenomen vi tänkt undersöka och kartlägga. Till en viss mån har det även förekommit en del bekvämlighet i denna valprocess då vi som författare t.ex. sedan tidigare haft en befintlig relation med vår utvalda revisor och haft bra möjligheter till att få honom att ställa upp på en intervju.

En annan viktig diskussion att föra är vilken påverkan vårt smala omfång av respondenter får på rapportens utformning i termer av reliabilitet och validitet. Att vi arbetat med ett fåtal respondenter härrör sig till att vi arbetar utefter begränsningar gällande tid och resurser samt att vi upplevt en svårighet att finna respondenter som haft en insikt i den rådande utredningen gällande sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta leder onekligen till en viss svaghet i rapporten då en respondents åsikter eller avsaknad av sådana kan få en betydligt större påverkan på rapportens slutgiltiga resultat än om en större

grupp respondenter deltagit i undersökningen och bidragit med åsikter. Vi som författare känner dock att den grupp av respondenter vi arbetat med haft en ingående kunskap och en stor variation av erfarenheter vilket lett till att de olika respondenterna kompletterat varandra. Vidare har vi i respondentgruppen olika respondenter som företräder olika intressenter. Skatteverket kan anses vara representativt för det offentliga och revisorn och skattejuristen för det privata och denna perspektivvariation anses i våra ögon öka tillförlitligheten för de resultat vi presenterar.

2.8.2 Reliabilitet, replikation och validitet avseende sekundärdata

Som vi precis konstaterat är det av yttersta vikt att diskutera den utvalda primärdatans påverkan på rapporten utifrån ett reliabilitets-, replikations- och validitetsperspektiv. Minst lika viktigt är att föra en likartad diskussion fast för den utvalda sekundärdatan. Under arbetet med denna rapport har vi försökt att anamma ett väldigt källkritiskt perspektiv när vi arbetat med att inhämta sekundärdata. Vi ser det dock som en relativt svår uppgift att förhålla oss helt källkritiska. Ett helt källkritiskt förhållningssätt förutsätter att vi har en ingående kunskap om vetenskapliga metoder och att vi med hjälp av dessa kan identifiera om litteratur och rapporter bryter mot strikt vetenskapliga grunder. Vi vill dock poängtera att de sekundärdata vi samlat in har sin grund i välkända utredningar och litteratur som framställts av personer med mångårig erfarenhet och djup insikt inom områdena redovisning och beskattning. Vid de fall där vi använt material från kandidat- och magisteruppsatser har vi så långt som möjligt försökt att gå till originalkällan av informationen för att se till så att den presenterade informationen är korrekt.

2.9 Genomförande

Arbetet med denna rapport inleddes med att vi som författare valde ett ämnesområde att skriva om. Vi blev snabbt varse om att frikopplingen mellan redovisning och beskattning var ett högst intressant fenomen att göra en mer ingående studie av. Efter valet av ämnesområde arbetade vi med att ta fram relevanta och intressanta infallsvinklar som ämnesområdet kunde behandlas igenom. I takt med att vi gjorde djupare litteraturstudier och mer intensiv granskning av empiriskt material identifierade vi kunskapsluckor som låg till grund för en vidare konkretisering av vårt problemområde.

Vid efterföljande och djupare arbete med litteraturstudier identifierade vi vidare en uppsättning relevanta teorier som tillsammans med utdrag från SOU 2008:80 lade grunden till vår teoretiska referensram. Med basis i denna teoretiska referensram kände vi oss säkra med att därefter påbörja arbetet med vår intervjuguide samt slutligen boka in intervjuer med våra utvalda respondenter.

Under utformningen av rapporten nyttjade vi frekvent metodlitteratur för att utforma rapporten och underlaget för våra empiriska undersökningar utefter rekommenderade råd och praxis. Tanken med detta var att eftersträva en så pass hög reliabilitet, replikerbarhet samt validitet som möjligt.

3 Litteraturstudier – teoretisk referensram

I detta avsnitt presenterar vi vår teoretiska referensram som utgörs av relevant redovisnings- och beskattningsteori samt gällande normer. Vi inleder med en kort presentation av en rad centrala redovisnings- och beskattningsprinciper för att därefter återge en kort presentation av sambandet mellan redovisning och beskattning. Avslutningsvis presenterar vi förändringar inom redovisningsområdet som gett upphov till utredningen SOU 2008:80.

3.1 Centrala principer och normer inom svensk redovisning

3.1.1 God redovisningssed

En väldigt central och frekvent återkommande redovisningsprincip som förekommer i denna rapport är god redovisningssed. Innebörden och syftet med detta begrepp kan utläsas i förarbetena till Årsredovisningslagen:

”God redovisningssed innebär givetvis en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Bland de sista kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bör liksom hittills också bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ som Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Det kan däremot lika lite som tidigare komma ifråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed” (Thorell, 1996, s.104-105).

God redovisningssed delar många likheter med en annan redovisningsprincip, nämligen rättvisande bild. I förarbetena till årsredovisningslagen framför man att det i praktiken inte är någon större skillnad mellan de två begreppen. Ur ett praktiskt perspektiv kan det antas att årsredovisningen ger en rättvisande bild när den innehåller information som läsaren kan förvänta sig mot bakgrund av sådana vedertagna normer som återspeglas i god redovisningssed (Danielsson, Sjölund, 2008, s.18).

3.1.2 Periodisering

Periodisering av inkomster och utgifter innebär att hänföra dessa på det år som inkomsten respektive utgiften ska belöpa sig på. Detta kan antingen göras i enlighet med bokföringsmässiga grunder, som vi kommer in på under nästa rubrik, eller enligt skatterättsliga principer. Problem uppstår då in- och utbetalningar inte sammanfaller med det år som utgiften respektive inkomsten ska belöpa sig på.

Exempel: Ett företag betalar i december år 20X1 hyra för januari månad år 20X2. Denna kostnad ska dock hänföra sig till år 20X2 varför man vid bokslutet för 20X1 redovisar motsvarande belopp som en fordran, en så kallad interimfordran.

Företaget har nu periodiserat hyresutgiften så att den belöper sig på rätt år, och vilket år som utbetalningen görs har ingen resultatpåverkan. Tekniken med periodisering, som exemplet ovan visar, brukar i en del sammanhang även benämnas som *belöpandeprincipen* (Skatteverket.se, 2009-01-12).

3.1.3 Bokföringsmässiga grunder

Bokföringsmässiga grunder avser att resultat i näringsverksamheten skall beräknas på basis av att inkomster och utgifter i näringsverksamheten skall periodiseras. Bokföringsmässiga grunder presenteras ofta som en inkomstberäkningsmetod, som egentligen inte anger mer än att man vid inkomstberäkningen skall utgå från en företagsekonomiskt grundad belöpandeprincip och inte från en kontantprincip (SOU 2008:80, del 1, s.107).

3.2 Centrala principer och normer inom svensk beskattningsrätt

3.2.1 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är ett uttryck för en målsättning. Innebörden i principen syftar till att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte skall styras av utformningen av skattereglerna. Med andra ord skall olika handlingsalternativ äga samma inbördes värderelation såväl före som efter skatt (Påhlsson, 2001, s.61).

3.2.2 Skatteförmågeprincipen

Enligt skatteförmågeprincipen skall det vid påförandet av skatter, på såväl fysiska som juridiska personer, tas hänsyn till hur stark deras förmåga att betala skatt är. Rättvisa skall eftersträvas och tanken är att personer med samma faktiska inkomst skall åläggas samma skattebörda och att skatten skall utjämnas inkomsterna på ett balanserat sätt (SOU 1989:33).

3.3 Beskattning – gällande rätt

För att kunna tillgodogöra sig innehållet i SOU 2008:80 krävs det att man besitter viss kunskap om hur det svenska skattesystemet är uppbyggt idag. För att skapa denna insikt om svensk beskattning kommer vi i följande stycke att gå igenom gällande rätt för beskattning. Vi kommer inte att i detalj återge regelverket utan endast det som krävs för att förstå vad en frikoppling innebär och de effekter framlagd utredning kan tänkas få för berörda parter.

3.3.1 Grunden för inkomstberäkning

Vad som är allra mest relevant för en korrekt beskattning är att man utgår från en korrekt beräkning av näringsverksamhetens inkomst. Under årens lopp har grunden för hur man fastställer inkomsten i stort sett varit konstant. Den kan sägas bestå av tre delar som man ska följa, vilka är:

1. Finns inga särskilda skatteregler, ska inkomsten beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder*.
2. Vad gäller periodisering ska inkomster och utgifter hänföras till det beskattningsår som följer enligt *god redovisningssed*.
3. Inkomster för den skattskyldige ska beräknas utefter dennes *räkenskaper* (SOU 2008:80, Del 1, s. 104).

3.3.2 Övergripande mål för skatteregler och skattesystemet

Det finns ett övergripande mål för skatteregler och det är att de ska vara *enkla* och framförallt *förutsägbara*. För skattesystemet gäller det att systemet ska vara *stabilt* och *neutralt*. Reglernas simplicitet innebär också att användarna kan skapa sig en överblick. Förutsägbarheten syftar till att ett regelverk ska vara lätt att hålla sig till även i praktiken. fördelarna med ett stabilt skattesystem är många, varav några är att användarna vet vad som gäller samt att det håller nere kostnaderna för att tillämpa reglerna. Främsta anledningen till att vi har ett neutralt skattesystem är att det inte ska påverka enskildas handlande (SOU 2008:80, Del 1, s. 213).

3.4 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning tar sin utgångspunkt i periodisering av inkomster och utgifter. Även principer för värdering av tillgångar och skulder får betydelse för vid vilken tidpunkt som intäkter och kostnader ska redovisas. Frågan om vilka intäkter som är skattepliktiga och vilka kostnader som är avdragsgilla behandlas i sin helhet genom Inkomstskattelagen. Som vi tidigare återgivit har sambandet sin härkomst från 1928 års kommunalskattelag och 1929 års bokföringslag. Sambandet mellan redovisning och beskattning delas principiellt upp i tre olika samband; det materiella, det formella och inget samband alls. Vi kommer i följande text att redogöra för vart och ett av dessa samband och

belysa vad de har betydelse för redovisningen och en korrekt beskattning. (Skatteverket, 2008, sid. 25)

3.4.1 Det materiella sambandet

Då vi i detta examensarbete har beskattningen som utgångspunkt existerar det ett materiellt samband om det beskattningsbara resultatet har sin utgångspunkt i det redovisade resultatet som är en produkt av god redovisningssed. Detta beskrivs bäst direkt ur inkomstskattelagen i 14 kap. 2§ där man läsa följande: "Resultat ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder".

En förklaring av det materiella sambandet görs tydligast genom att inkomster och utgifter redovisas samtidigt och att de olika balansposterna värderas på samma sätt i både beskattningen och redovisningen. I termer av SOU 2008:80 utgör detta ett rättsligt samband då beskattningen i sak ska följa de redovisningsregler som företaget i fråga tillämpar. Detta innebär att det beskattningsbara resultatet är korrekt ur beskattningens synvinkel om företaget håller sig till god redovisningssed vad gäller periodisering och värdering av balansposter. Det materiella sambandet framkallar genom dess tillämpning en bundenhet som både Skatteverk och den skattskyldige ska följa. Bundenheten gäller de principer som den skattskyldige valt att tillämpa i sin redovisning, till exempel värdering av en viss tillgång. Har den skattskyldige valt en viss princip för värdering av tillgången i fråga i redovisningen, är denne bunden till denna och ej fri att välja någon annan godkänd värderingsprincip för beskattningsändamål (Skatteverket, 2008, sid.31).

Exempel: Företaget AB tillhandahåller underhåll av de produkter man säljer och underhållet gäller under en treårsperiod från det att försäljningen äger rum. Dessa intäkter får man betalt för direkt av kunden men i företagets räkenskaper avräknas vinsten linjärt över de tre åren underhållet avser. Eftersom intäkten avräknas linjärt över tre år i räkenskaperna hos Företaget AB behandlar man intäkten likadant i deklarationen.

I exemplet ovan gör sig det materiella sambandet gällande då intäkten behandlas på samma sätt i beskattningen som den gör i räkenskaperna. Genom inkomstskattelagen, 14 kap. 2§, följer här beskattningen redovisningens principer. Den skattskyldige får i detta fall inte för beskattningsändamål välja någon annan form av intäktsredovisning (exempelvis ta upp hela intäkten första året) eftersom beskattningen ska följa räkenskaperna. Samma typ av exempel skulle kunna illustrera det materiella sambandet för kostnadsredovisning samt för värdering av tillgångar och skulder.

3.4.2 Det formella sambandet

Ett formellt samband mellan redovisning och beskattning finns om följande förhållande råder:

- det finns särskilda skatteregler som anger när en intäkt eller kostnad ska redovisas eller hur en post ska redovisas, och
- dessa för sin tillämpning förutsätter att posten behandlas på samma sätt i redovisningen (SOU 2008:80, Del 1, sid.101).

Innebörden av ovanstående är att skattelagstiftningen i detta läge kommer att styra redovisningen. För att den skattskyldige ska tillåtas tillämpa metoder som är enlighet med inkomstskattelagen krävs att avdragen som görs i deklarationen även bokförs i räkenskaperna. På vissa område är enda skillnaden mellan det formella och materiella sambandet att det vid ett formellt samband är skattelagstiftningen som styr och vid det materiella sambandet är det god redovisningssed som styr (Skatteverket, 2008, sid. 26).

Exempel: Bostads AB redovisar för år 20X8 en hög vinst, man befarar dock att kommande år kan bli sämre. Med revisorn diskuterar företagsledningen hur man ska kunna minimera skattebördan och man kommer fram till att avsätta en del av vinsten för 20X8 till periodiseringsfond. Revisorn påpekar för företagsledningen att för att detta ska vara godkänt krävs det att företaget gör samma avsättning i räkenskaperna för räkenskapsåret 20X8.

Det formella sambandet gör det möjligt för den skattskyldige att med hjälp av räkenskapsenlig avskrivning och avsättning till periodiseringsfond skjuta upp den befintliga skatten. Den uppskjutna skatten redovisas som en obeskattad reserv i balansräkningen som ej är utdelningsbar för företaget. Genom detta upprätthåller det formella sambandet en grundläggande princip i svensk företagsbeskattning, principen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut (SOU 2008:80, Del 1, sid. 102).

3.4.3 Inget samband

Sambandet här är just inget samband alls. Skattereglerna avgör hur en viss transaktion ska beskattas. Vid sådant beskattningssystem har redovisningen och beskattningen var sitt regelsystem som är helt oberoende av varandra. Den skattskyldiges löpande bokföring och redovisade resultat saknar betydelse för det beskattningsbara resultatet (Skatteverket, 2008, sid. 26).

Exempel: Ett företag verkar i ett skattesystem där det råder total frikoppling mellan redovisning och beskattning. För räkenskapsåret 20X8 upprättar företaget därför ett räkenskapsenligt bokslut, samt ett särskilt skattemässigt bokslut. Det skattemässiga bokslutet är det som ligger till grund för hur mycket skatt företaget kommer att betala. Balansposterna i det skattemässiga bokslutet skiljer sig på många sätt från hur de tas upp i redovisningen beroende på de särskilda skatteregler som ska tillämpas.

3.4.4 Fördelar och nackdelar med sambandet

I följande stycke är avsikten att lyfta fram de fördelar och nackdelar sambandet mellan redovisning och beskattning haft ur ett historiskt perspektiv. Vi finner det högst relevant att ta ett historiskt perspektiv vad gäller fördelar och nackdelar då de i dagens debatter kring en frikoppling får stort utrymme.

En fördel som ofta tas upp är skatteförmågeprincipen. Skatteförmågeprincipen, som vi tidigare presenterat, innebär att man finner den externa redovisningen bäst lämpad att fastställa ett riktigt och rättvisande resultat för den skattskyldige. Redovisningen anses vara tillräckligt flexibel för att uppfylla kraven och ur statens synvinkel förenklas även kontrollen av beskattningen genom att den tar sin utgångspunkt i redovisningen. Ur ett rent redovisningsperspektiv finner man sambandet gynnsamt då den tvingas hålla betydligt högre kvalitet än vad den annars skulle gjort (Skatteverket, 2008, sid. 26).

Dagens samband mellan redovisning och beskattning anses ha flera administrativa fördelar, för såväl stat och kontrollorgan som den skattskyldige. Den största fördelen för den skattskyldige är att denne slipper upprätta två separata bokslut. Det bokslut företaget upprättar med tillämpning av god redovisningssed kan utan några större korrigeringar ligga till grund för den beskattning som ska göras. Sambandet innebär även för skatteförvaltningen en administrativ fördel och som vi tidigare nämnde blir det kontrollmässiga arbetet lättare (Skatteverket, 2008, sid.26).

Det finns givetvis även några nackdelar som ska beaktas. Liksom i redovisningssammanhang finns risken att den skattskyldige arbetar under för stor frihet, det vill säga att denne har ett visst utrymme att kunna styra beskattningsunderlaget och tidpunkten för beskattning i en viss riktning. Detta har även lett till en diskussion kring att subjektiviteten som råder kring vissa områden inom redovisningen är för stor och att dessa områden därigenom inte är lämpliga att ligga till grund för beskattning. Slutligen har det från redovisningens sida framförts att dagens samband medför att redovisningens utveckling riskerar att hämmas då de beskattningmässiga effekterna också måste tillgodoses vid förändringsförslag. En effekt av detta är att det uppstått en skillnad i tillåtna principer mellan den juridiska personen och koncernen (Skatteverket, 2008, sid. 27).

3.4.5 Var gör sambandet sig gällande?

Nästa punkt att fundera kring är hur det materiella sambandet gör sig gällande i dagens beskattningssystem. Som vi klargjort tidigare och som vi även kommer att behandla i senare avsnitt så är det materiella sambandet mycket tydligt vid periodiseringsfrågor. Detta framgår direkt ur inkomstskattelagen, 14 kap. 2§ där det står att god redovisningssed ska följas. Det kan förutom vid periodisering finnas ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning vid frågor kring *omfång* och *klassificering*. Omfång handlar kort och gott om vilka inkomster som är skattepliktiga och vilka utgifter som är avdragsgilla. Det finns praktiskt taget inget samband alls mellan redovisning och beskattning vad gäller omfångsfrågor, det är som bekant reglerat direkt i inkomstskattelagen. Det är betydligt svårare att avgöra huruvida det föreligger ett samband i frågor kring klassificering. Klassificeringen behandlar om en tillgång är av det ena eller andra slaget, exempelvis

inventarier, lager, fastighet osv. Utan att gå in på fler detaljer kring klassificering konstateras det i utredningen att det i stort sett inte förekommer något materiellt samband i denna fråga.

3.4.6 Samband i praktiken

Något vi hittills inte har behandlat men som är av betydande vikt när man diskuterar vilka effekter en frikoppling kan få är det praktiska sambandet. Det praktiska sambandet utgörs bland annat av redovisningens betydelse för deklarationen och reglerna om beskattningsår (SOU 2008:80, Del 1, s. 130).

Vi inleder med att behandla vad redovisningen betyder för deklarationsförfarandet. I detta stycke kommer vi även komma in på tekniska detaljer kring deklarationen och vi anser att detta endast bör utgöra nytta för den fortsatta läsningen. Det finns inga tydliga regler i inkomstskattelagen som anger var inkomsterna i deklarationen ska komma från och det finns inte heller någon bestämmelse som reglerar sambandet mellan redovisning och beskattning för deklarationen. Det finns dock uttalande, prop. 1999/2000:2, som säger att om det finns ett bokslut vid beskattningen så ska man utgå från det i räkenskaperna redovisade resultatet (SOU 2008:80, Del 1, s. 131). Justering sker sedan för sådana särskilda regler som ska tillämpas då det fastställs ett korrekt beskattningsbart resultat. Skatteverkets uttalande i frågan säger att ”bokföringen ligger till grund för uppgifterna i deklarationen.” (SOU 2008:80, Del 2, s. 26). Det har sedan början på 1990-talet varit så att företag ska lämna uppgifter för beräkning av resultat genom så kallade standardiserade räkenskapsutdrag (SRU). SRU har inneburit att företaget lämnat information från deras balans- och resultaträkningar. Vidare kan sägas att det till den skattskyldiges hjälp tagits fram tabeller där denne kan avläsa kopplingen mellan BAS-kontoplanen och vilka uppgifter som ska lämnas i deklarationen (SOU 2008:80, Del 1, s. 133).

Det kan mycket kort sägas att det i inkomstskattelagen 1 kap. 15§ tas upp att beskattningsåret för juridiska personer är det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

3.5 Frikoppling mellan redovisning och beskattning

För att som läsare kunna tillgodogöra sig innehållet i detta examensarbete underlättar det med en förklaring och exemplifiering av vad en frikoppling mellan redovisning och beskattning har för praktisk betydelse. Med praktisk betydelse avser vi här själva arbetet med att fastställa en korrekt beskattning av företaget samt i viss mån hur deklarationsförfarandet kan gå till.

Enligt SOU 2008:80 bör det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas, vilket innebär att det inte ska vara god redovisningssed som styr beskattningstidpunkt. Den praktiska betydelsen av begreppet ”beskattningstidpunkt” är periodisering av inkomster och utgifter. För den skattskyldige innebär detta exempelvis att reglerna för hur man ska beskattas för ett pågående arbete i fortsättningen ska styras av regler i inkomstskattelagen istället för av redovisningspraxis.

Exempel: Idag redovisar flertalet skattskyldiga ett pågående arbete genom successiv vinstavräkning i enlighet med god redovisningssed. I SOU 2008:80s förslag till inkomstbeskattning ska ett pågående arbete redovisas enligt färdigställandemetoden. Det vill säga att den skattskyldige beskattas för hela inkomsten när arbetet är färdigställt istället för successivt över utförandeperioden som god redovisningssed anger.

Konsekvenserna av en frikoppling blir i detta fall en senarelagd beskattning för den skattskyldige och inför varje deklaration ska den skattskyldige därför fastställa detta vilket i sin tur slutligen ska återspeglas i deklarationen. Effekten av detta är en viss ökning av det administrativa arbetet till följd av att regelverken för beskattning och redovisning här skiljer sig åt.

3.6 Redovisning i förändring

3.6.1 International Financial Reporting Standards (IFRS)

Som vi tidigare kort presenterade i inledningskapitlet skall alla noterade europeiska företag från och med år 2005 i sina koncernredovisningar tillämpa de internationella redovisningsstandarder, med tillhörande tolkningar, som har antagits för tillämpning inom EU, allt i ordning med den av EU 2002 antagna IAS-förordningen. Dessa internationella redovisningsstandarder benämns *International Financial Reporting Standards* (IFRS) och *International Accounting Standards* (IAS). IAS är standarder som getts ut av *International Accounting Standards Committee* (IASC) och IFRS är standarder som ges ut av *International Accounting Standards Board* (IASB) som sedermera ersatt IASC (SOU 2005:53, s.23).

Just påverkan från IFRS och det faktum att vi i Sverige rör oss mot mer internationella normer och praxis är en av grundförutsättningarna för utredningen SOU 2008:80 som vi väljer att behandla i denna rapport. Sambandet mellan redovisning och beskattning får helt olika innebörder om det diskuteras utifrån svensk redovisning och beskattningsregler eller om det diskuteras utifrån IFRS och genom IFRS införda begrepp och värderingsmetoder, såsom exempelvis verkligt värde. Vi kommer i nästa stycke att göra en mer detaljerad återgivning av begreppet verkligt värde.

I svensk redovisning har anskaffningsvärdet långt och länge använts som grund för värdering av tillgångar och skulder. Enligt IFRS/IAS-regelverket möjliggörs det för att tillgångar och skulder även kan värderas enligt *verkligt värde*. Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Fastställande av det verkliga värdet utgår således från en hypotetisk transaktion som skulle kunna ske, men som de facto inte har skett (Marton, 2008).

3.6.2 K-regelverken

Utöver harmoniseringsarbetet med internationella normer och praxis har det även på senare år bedrivits en rad förenklingsprojekt inom svensk redovisning. Ett sådant förenklingsprojekt är K-regelverken som drivits av Bokföringsnämnden sedan år 2004. K-regelverken innebär att det skall finnas fyra särskilda regelverk, ett för respektive kategori av företag. Företag skall utifrån företagsform eller storlek få tillämpa något av regelverken (Bokföringsnämnden, bfn.se [3], 2008-12-21).

3.6.2.1 K1

Den första kategorin, K1, avser enskilda näringsidkare och handelsbolag (som ägs av fysiska personer) med en omsättning som understiger cirka 3 miljoner kronor. Den 1 januari 2007 införlivades nya bokföringsregler i bokföringslagen som påverkar den löpande bokföringen och hur räkenskapsåret avslutas. Enligt dessa nya regler ska alla företag upprätta ett årsbokslut, även enskilda näringsidkare, handelsbolag och kommanditbolag som tidigare sluppit detta. De enskilda näringsidkare som faller inom ramen för K1 har möjlighet att upprätta ett förenklat årsbokslut framför ett vanligt årsbokslut och de regler och allmänna som är applicerbara för det förenklade årsbokslutet återfinns i K1-regelverket. Det förenklade årsbokslutet för enskilda näringsidkare skall vidare upprättas för de räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2006. K1-kategorin beräknas slutligen omfatta ca 800 000 företag (Bokföringsnämnden, bfn.se [1], 2008-12-21).

3.6.2.2 K2

Den andra kategorin, K2, avser mindre aktiebolag och kategorin beräknas omfatta ca 280 000 företag. Bokföringsnämnden beslutade den 11 juni 2008 att ge ut ett allmänt råd, Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1), med tillhörande vägledning. Det allmänna rådet, härafter benämnt K2-ÅR (förkortning för K2-årsredovisning), sammanställer de regler som ett privat aktiebolag, som enligt årsredovisningslagen är ett mindre företag, behöver tillämpa när en årsredovisning skall upprättas. K2-ÅR får inte tillämpas av ett mindre, publikt aktiebolag eller ett aktiebolag som är moderbolag i en större koncern. K2-ÅR kan tillämpas första gången vid upprättandet av årsredovisning per den 31:e december 2008.

För de K2-företag som istället upprättar ett årsbokslut kommer relevant normgivning återfinnas i K2-regelverket för årsbokslut (K2-ÅB), ett regelverk som ännu inte är färdigställt.

3.6.2.3 K3

K3 är ett regelverk huvudsakligen avsett för större företag. Med ett större företag avses:

- Ett företag där medelantalet anställda i företaget under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- Ett företag vars redovisade balansomslutning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

- Ett företag vars redovisade nettoomsättning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Mindre företag som inte uppfyller kraven ovan kan dock välja att tillämpa K3-regelverket. Gör de så kommer de att få lättnader i upplysningskraven jämfört med de större tillämpande K3-företagen. De mindre företagen har dock mer att vinna på att följa K2-ÅR då det förutom den grundläggande förenklingen även medför ytterligare förenklingar, bland annat schablonregler med tydliga gränser, färre valmöjligheter, färre tilläggsupplysningar samt regler som ligger nära skattelagstiftningen (bfn.se [1], 2008-12-21).

Den mest lättillgängliga definitionen av ett företag som bör tillämpa K3-reglerna är ett företag som ej matchar definitionen för tillämpande företag för K2 eller K4. K3-kategorin beräknas omfatta ca 10 000 företag. K3-regelverket är fortfarande under utveckling och något konkret handledande har inte getts ut av Bokföringsnämnden.

3.6.2.4 K4

K4-regelverket är avsett för IFRS/IAS-företagen, noterande företag och vissa andra företag som skall följa IFRS i koncernredovisningen. K4-kategorin beräknas omfatta ca 400 företag. Bokföringsnämnden har ännu inte färdigställt riktlinjerna för K4-regelverket (Regeringen.se [1], 2008-12-21).

4 Utredningen SOU 2008:80

I detta avsnitt presenterar vi utredningen SOU 2008:80. Vi inleder med en kort introduktion om utredningens bakgrund och syfte och fortsätter därefter med att presentera en kortfattad redogörelse för de övergripande förändringar SOU 2008:80 föreslår. Vi avslutar med en återgivning av utredarnas konsekvensanalys av det framlagda förslaget samt särskilda yttranden om förslaget och dess effekter.

4.1 Utredningens bakgrund och syfte

Utredningar gällande sambandet mellan redovisningen och beskattningens vara eller icke vara i Sverige har genomförts vid ett flertal tillfällen sedan tidigare. Det är dock först i och med SOU 2008:80 som det verkligen blivit tal om att en frikoppling bör komma till stånd. En av de främsta motiveringarna till detta är att man har pågått stora och omfattande förändringar på redovisningsområdet och främst i avseende av IFRS-relaterade regler och normer. Redovisning enligt IFRS-baserade principer är i dagens Sverige inte en möjlighet för juridiska personer då vårt samband mellan redovisning och beskattning hade gett upphov till en rad oönskade effekter. Vi kommer här efter presentera syftet med SOU 2008:80 och dess övergripande innehåll.

Syftet med utredningen SOU 2008:80 har varit att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning ska se ut i framtiden och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån utredningsarbetet. I och med att det är det skatterättsliga perspektivet som gäller kan frågan istället formuleras: Hur skall reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstlagen näringsverksamhet se ut i framtiden? I utredningens arbete har det vidare aktivt arbetats med att föreslå regler som leder till att obeskattade vinster inte skall kunna delas ut. Utredningen har vidare haft som syfte att allsidigt belysa den ställda frågeställningen och undersöka vilken eventuell påverkan utredningens förslag kan få på exempelvis skattekontroll och administrativ börda. En avgränsning av utredningen har skett så tillvida att den inte behandlar sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt. Här finns det en särskild utredning, SOU 2002:74, som föreslagit att ett materiellt samband avskaffas för detta område.

Utredningsarbetet i SOU 2008:80 inleddes i november 2004 och i juni 2005 färdigställdes delbetänkandet *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde* (SOU 2005:53). SOU 2005:53 föreslog först och främst att redovisning till verkligt värde av tillgångar skulle leda till att värdeuppgångar beskattades. Utredningen hade dock som rekommendation att förslaget inte skulle införas i väntan på utredningens fortsatta arbete (SOU 2008:80, Del 1, s. 93-94).

Den 17 september 2008 lämnade utredningen över sitt slutbetänkande till finansminister Anders Borg efter drygt fyra års utredningsarbete. I korthet föreslogs det i slutbetänkandet att:

1. Det materiella sambandet avskaffas och ersätts av regler om beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen (1999:1299, Inkomstskattelagen).
2. Om ett företag redovisar obeskattade vinster som fritt eget kapital ska det enligt regler i inkomstskattelagen ta upp de obeskattade vinsterna till beskattning.

4.2 Utredningens förslag om beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

4.2.1 Beskattningstidpunkt för inkomster

En central fråga vad gäller beskattning av näringsverksamhet är vid vilken tidpunkt inkomster ska redovisas som intäkt. Vilka intäkter som är skattepliktiga styrs som bekant av inkomstskattelagen och berörs alltså inte av något samband. Inkomstskattelagen innehåller dessvärre få bestämmelser om när en intäkt ska redovisas. De särskilda kategorier av inkomster där inkomstskattelagen behandlar en periodisering kommer vi inte närmare gå in på i denna uppsats. När en inkomst ska deklarerats styrs i dagsläget oftast av redovisningsregler. Av ett sådant förhållande kan man konstatera att det råder ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Utredningens utgångspunkt är att detta samband ska upphöra. Således måste det vid en frikoppling finnas bestämmelser i inkomstskattelagen som anger när alla typer av inkomster ska deklarerats. Det är också detta förslag som utredarna av dagens samband lägger fram i SOU 2008:80. En fullständig vägledning för när alla typer av inkomster ska redovisas som intäkter beräknar man inte kunna innefatta i inkomstskattelagen. Man kommer därför skriva en portalparagraf som vägledning i tveksamma fall.

Portalparagrafen som bestämmer beskattningstidpunkt för inkomster utöver de inkomster som finns särskilt behandlade i inkomstskattelagen har följande innehåll:

”Om inte annat framgår av särskilda bestämmelser ska en inkomst anses sig belöpa på det beskattningsår, då det kan konstateras att den skattskyldige förvärvat en definitiv rätt till inkomsten.

En definitiv rätt till intäkten ska anses föreligga när den skattskyldige utfört prestationen eller endast en ringa del återstår att utföra, eller – i de fall intäkten inte härrör från en prestation – de faktiska omständigheterna avseende inkomsten har inträffat och det vid beskattningsårets utgång är mycket sannolikt att den skattskyldige kommer att få rätt till inkomsten.” (SOU 2008:80, Del 2, s. 28)

Vad som kan utläsas ur portalparagrafen som återgavs i sin helhet i föregående stycke är att det verkar råda en samsyn av periodisering av inkomster mellan redovisning och beskattning. I tidigare utredningar om det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning har diskussioner kring inkomstperiodisering sällan diskuterats. Fokus har som

regel istället varit på periodisering av utgifter. Trots att likheterna mellan redovisningens syn och beskattningens syn vad gäller periodisering av inkomster är uppenbar, vidhåller utredningen sitt förslag att det samband som idag råder bör avskaffas. Det kanske främsta argumentet som utredningen använder för en frikoppling på detta område är att det på senare tid skett en utveckling inom redovisningen som inte helt överrensstämmer med en ideal beskattningssyn. Detta gäller inte minst hanteringen av pågående arbeten (SOU 2008:80, Del 2, s. 26-28)

Det finns idag ett grundläggande samband vad gäller pågående arbeten. Beskattningen ska följa ett företags redovisning vad gäller pågående arbeten så länge det inte strider mot särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen. Detta innebär att den successiva vinstavräkningen som idag tillämpas inom redovisningen kan följas även i beskattningen. Utredarna bakom SOU 2008:80 föreslår att pågående arbeten ska beskattas enligt färdigställandemetoden. Effekterna för den skattskyldige blir därav att denne inte behöver redovisa intäkten förrän hela arbetet har färdigställts (SOU 2008:80, Del 2, s. 104). Detta sätt att hantera pågående arbeten stämmer överens med det sätt dansk skattelagstiftning valt att tillämpa sin huvudregel på. Enligt ovanstående innebär en frikoppling att beskattningen inte behöver följa redovisningens utveckling på området, ett argument utredarna tar upp för en total frikoppling. Som tillägg kan sägas att utredarna föreslår att det i inkomstskattelagen tas upp en tydlig definition av vad pågående arbete är för att underlätta beskattningen.

4.2.2 Beskattningstidpunkt för utgifter

Periodisering av utgifter är ett betydligt mer utrett område än periodisering av inkomster. Detta kommer sig av att det ur ett historiskt perspektiv varit av större intresse att behandla kostnader jämfört med intäkter då man utvecklat redovisningen. Till detta kommer att det i inkomstskattelagen finns betydligt fler regler om periodisering av utgifter än vad det finns för inkomster.

Trots att det precis som vi nyss nämnde finns en förhållandevis rik flora av särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen vad gäller periodisering av utgifter finns det ingen generell bestämmelse. Man har av det samband som idag råder mellan redovisning och beskattning etablerat en praxis styrd av god redovisningssed. Som vägledning i de fall där särskilda bestämmelser saknas i inkomstskattelagen finns det även en riklig skatterättslig praxis att förhålla sig till, särskilt avseende framtida utgifter. För att gå över till utredningens förslag gällande skatteregler för utgifter kommer utredningen med följande utlåtande: ”I inkomstskattelagen införs regler som anger när en utgift ska dras av som en kostnad.” Detta är i linje med utredningens allmänna uppfattning att en total frikoppling bör ske. Den praktiska skillnaden kan tyckas obetydlig jämfört med dagens system men SOU 2008:80 förstärker frikopplingen genom att precis som för inkomster inrätta en portalparagraf. Genom att portalparagrafen behandlar de utgifter som inte finns särskilt reglerade styrs periodiseringen helt av skatteregler i utredningens förslag. Portalparagrafen om utgiftsperiodisering kommer enligt förslaget ha följande innehåll:

”En utgift som har ett direkt samband med viss inkomst ska anses hänförlig till det beskattningsår inkomsten tas upp som intäkt. En utgift som inte har ett sådant direkt samband med viss inkomst men som har ett tydligt och påvisbart samband med inkomster under vissa beskattningsår ska fördelas över dessa år. En utgift som inte kan hänföras till viss inkomst eller inkomster under vissa beskattningsår ska dras av när utgiften uppkommer.” (SOU 2008:80, Del 2, s. 173)

Utredningens portalparagraf ska väl spegla den syn skattelagstiftningen bör ha på periodisering av utgifter och den kan tyckas vara enkel och tydlig. Det hänger tätt samman med det mål som lagstiftningen vill uppnå, nämligen att förutsägbarheten av skattereglerna ska vara stor och att de därigenom ska vara enkla att följa. Utredarna anser dock att periodisering av utgifter är en komplicerad historia varför man motiverar att även ha ett stort antal utgifter som är särskilt reglerade i egna paragrafer. Av avgränsningsskäl som vi har nämnt tidigare kommer vi inte att i detalj behandla dessa paragrafer men det rör sig exempelvis om personalkostnader, kostnader för inventarier med mera. Det synsätt som ligger till grund för portalparagrafen är belöpandeprincipen (SOU 2008:80, Del 2, s. 173).

4.3 Övergripande principer och innehåll av utredningens förslag om en frikoppling

Syftet med detta stycke är att kort och koncist redogöra för hur ett frikopplat skattesystem i enlighet med SOU 2008:80 ser ut princip- och regelmässigt. Huvudprincipen i förslaget är att inkomster och utgifter ska fördelas på de beskattningsår som de belöper sig på, vilket är i enlighet med belöpandeprincipen. Avgörande för belöpandeprincipen är alltså när affärshändelsen äger rum (SOU 2008:80, Del 1, s. 248). Belöpandeprincipen är dock i sig inget nytt synsätt för beskattningen utan kommer i dagens beskattningssystem till uttryck genom att resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (SOU 2008:80, Del 1, s. 249). Utredningen anser vidare att det är otillräckligt att ha ett skattesystem som enbart grundar sig på belöpandeprincipen varför det behövs kompletteras med andra företagsekonomiska principer (SOU 2008:80, Del 1, s. 249).

Den stora skillnaden mellan ett beskattningssystem som vi idag har, där det framförallt råder ett materiellt samband, mot det utredningen lämnar förslag om, där det är helt frikopplat, är innehållet i inkomstskattelagen. Innehållet ändras så att det införs regler om beskattningstidpunkt vilka kan behandla alla typer av inkomster och utgifter. De exakta bestämmelserna för beskattningstidpunkt har vi redogjort för i avsnitt 4.2.1 och 4.2.2. Detta kompletteras med regler kring hur tillgångar ska värderas. Utredningen föreslår vidare att det helt tas bort en hänvisning till räkenskaperna vad gäller beskattningstidpunkt. Utredarna har som mål att vid tveksamheter kring beskattningstidpunkt, ska de portalparagrafer som upprättas, dessa finns särskilt behandlade under avsnitt 4.2.1 och 4.2.2, vara vägledande.

4.3.1 Rätten att välja tidigarelagd beskattning

Med dagens samband mellan redovisning och beskattning finns det för den skattskyldige en viss valmöjlighet vad gäller periodisering. Detta kommer sig av det finns vissa valmöjligheter inom redovisningens regelverk som den skattskyldige kan välja att tillämpa. Som ett led i utredningens arbete, att inte öka den administrativa bördan för företagen, förelås det att den skattskyldige ska ges möjligheten att kunna påverka beskattningstidpunkten. Trots utredningens förslag om en total frikoppling lämnas alltså möjligheten öppen för den skattskyldige att frångå de regler i inkomstskattelagen som är vägledande. Denna öppning i regelverket har ett tydligt samband med redovisningen och för att öka förståelsen återges förslaget nedan:

”I inkomstskattelagen tas in en generell bestämmelse som anger att en skattskyldig får frångå lagens huvudregler om beskattningstidpunkten om det leder till en tidigarelagd beskattning och beskattningen härigenom samordnas med redovisningen.” (SOU 2008:80, Del 1, s. 303)

4.4 Utredningens förslag om utdelning av obeskattade vinster

I Sverige tillämpas (med vissa undantag) principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Detta innebär att bolagens vinster skall beskattas två gånger, en gång på bolagsnivå och en gång på ägarnivå i samband med utdelning. I SOU 2008:80 har utredarna valt att rikta särskild uppmärksamhet till sambandets betydelse för den ekonomiska dubbelbeskattningen. Utredarna har vidare beaktat att det med en redovisning enligt IFRS inte finns något krav på att realiserade vinster skall sättas av till bundet eget kapital och att det utan korrigerande skatteregler därför skulle vara möjligt att dela ut obeskattade vinster. Om ett företag exempelvis värderar sina tillgångar till verkligt värde och tillgångarnas verkliga värde ökat kommer värdeökningen inte att föras över resultaträkningen utan över en speciell uppskrivningsfond. Denna uppskrivningsfond härrör sig till det fria egna kapitalet och den obeskattade vinsten i denna kan således delas ut till företagets aktieägare.

Utredningens huvudförslag gällande obeskattade vinster innebär att den skattskyldige, om denne har fritt eget kapital, för varje beskattningsår måste avgöra om denna har några obeskattade vinster. Så är fallet om det finns skillnader mellan redovisning och beskattning som innebär att tillgångarna vid beskattningen tagits upp till ett högre värde än i årsredovisningen. Rent principiellt jämförs den skattskyldiges balansräkning med en särskild skattemässig balansräkning. Denna skattemässiga balansräkning upptar såväl de skattemässiga värdena på balansposter som sådana poster som annars vid beskattningen behandlas som resultatposter. Om obeskattade vinster återfinns och den skattskyldige väljer att redovisa dessa som en obeskattad reserv eller som en bunden fond kommer ingenting att hända. Om de obeskattade vinsterna istället redovisas så att de lagligen, vid en prövning mot den s.k. beloppsspärren i Aktiebolagslagen, kan delas ut ska den skattskyldige ta upp en inkomst som motsvarar den del av de obeskattade vinsterna som redovisats på detta sätt (SOU 2008:80, Del 1, s. 357-358).

4.5 Utredningens konsekvens- och finansieringsanalys

Vilka effekter en frikoppling får är givetvis en viktig fråga att ställa sig. I utredningen har utredarna valt att behandla denna fråga i avsnittet ”Konsekvenser och finansiering”. I detta avsnitt presenterar de sina åsikter om vilka potentiella konsekvenser utredningen kan tänkas få och vilka finansieringskrav som föreligger för att förslaget om en frikoppling skall kunna genomföras så pass oproblematiskt som möjligt.

4.5.1 Den administrativa bördan

Först och främst anser utredarna att det är svårt att ge ett generellt svar gällande företagens administrativa bördor. Orsaken till detta är att frikopplingens effekter ter sig olika för olika företag. För merparten av de svenska företagen, de mindre företagen, anser utredarna att de praktiska effekterna av en frikoppling inte kommer att bli så pass dramatiska. Utredarna framhäver vidare att effekterna inte behöver bli alltför omfattande för större företag för den delen heller.

Under de senaste tio åren har det vuxit fram skattedrivna skillnader mellan redovisning i juridisk person och i koncernredovisningen inom många områden. Det har även tillkommit frikopplade skatteregler som är av störst intresse för de större företagen. I sin helhet kan detta anses ge ett sken av att sambandet mellan redovisning och beskattning för större företag idag är betydligt svagare än vad det har varit. Trots detta har inte konsekvenserna i form av ökad administrativ börda av ett minskat samband föranlett några större diskussioner.

En möjlighet till bristen på diskussioner kan dock ha sin grund i att skillnaderna mellan redovisning och beskattning kunnat hanteras inom ramen för bokslutsarbetet. Utredarna anser att det framlagda förslaget om en frikoppling fortsättningsvis kommer att ge möjlighet till att utjämna skillnader mellan redovisning och beskattning i bokslutsarbetet och att den administrativa bördan därigenom kan hållas på en nivå som någorlunda motsvarar dagslägets administrativa börda.

Utredarna har vidare analyserat de potentiella effekterna utifrån K1, K2, K3 och K4-företagens perspektiv. För K1-företagen poängterar utredarna att det även i fortsättningen kommer att finnas ett närmast fullständigt samband mellan redovisning och beskattning. Ur ett rent sambandsperspektiv så anses frikopplingsförslaget således vara neutralt. Om man ser till de materiella reglerna och utredningens förslag om att kontantprincipen skall få ett större genomslag så kommer de administrativa bördorna för K1-företagen att minska. Detta genom att K1-företagen i princip enbart behöver hålla reda på kontanta in- och utbetalningar.

För K2-företagen anser utredarna att det även i framtiden kommer att finnas en betydande samordning mellan redovisning och beskattning. Sannolikt kommer samordningen inte att vara mindre än den är i dag eller mindre än vad den blir när K2-reglerna träder i kraft på riktigt. För att samordningen skall kunna upprätthållas kommer redovisningsreglerna att anpassas till de beskattningsregler som föreslås i utredningen eller att skattereglerna anpassas till motsvarande regler i K2-regelverket. Utredarna antar i sin konsekvensanalys

att regelverken kommer att samordnas så att endast ett fåtal skillnader återstår, och att det på dessa områden finns tungt vägande skäl för olika lösningar. Utredarna framför dock en oro för att det antingen initialt eller med tiden kommer att uppstå oavsiktliga eller oönskade skillnader mellan K2-reglerna och skattereglerna. Utredarna påpekar dock att de långtifrån ser det som en omöjlighet för t.ex. Bokföringsnämnden att hålla ihop regelsystemen. Gällande de materiella reglerna tillkommer det ett fåtal regler, t.ex. gällande pågående arbete, som leder till en ökad administrativ börda. Det tillkommer dock även en mängd förenklande regler och utredarna anser på det stora hela att ett avskaffande av det sambandet inte ger någon ökad administrativ börda för K2-företagen.

För K3- och K4-företagen (IFRS-företagen) anser utredarna att den föreslagna förändringen i sambandet kommer att få en större betydelse för den administrativa bördan än vad det får för K1- och K2-företagen. Ett problematiskt faktum med att analysera effekterna för K3- och K4-företagen är att det idag ännu ej beslutats om reglerna inom K3-regelverket. Utredarna har därför gjort en reservation för detta i sin analys och antar att K3-regelverket, speciellt hänseende de för beskattningen intressanta redovisningsprinciperna, kommer att bli mer lika K4/IAS-reglerna än K2-reglerna. Är ett sådant antagande felaktigt och att K2-regelverket istället är utgångspunkt, menar utredarna att svårigheterna för K3-företagen rent av blir mindre.

Då det kommer att återfinnas en rad skillnader mellan redovisning och beskattning för K3- och K4-företag kommer det enligt utredarna att uppstå ett visst administrativt merarbete. I utredningen föreslås dock en rad förenklingsregler som K3 och K4-företagen kan använda sig av för olika poster (t.ex. inventarier och lager) för att reglera sin administrativa börda.

Det administrativa merarbetet som kan uppstå kan enligt utredarna få påtagligast effekt för de mindre K3-företagen då de kan anses vara mindre resursstarka än IFRS-företagen. I denna något mindre grupp som kan tänkas tillämpa K3-reglerna finns sannolikt också företag som inte har samma vana av att hantera skillnader mellan redovisning och beskattning som de större företagen har.

Utredarna anser vidare att det föreslagna systemet för att förhindra utdelning av obeskattade vinster kommer att leda till ett administrativt merarbete. Utredarna anser dock att det föreslagna systemet inte kommer att få så stora effekter som det initialt kan tros och påpekar att det för företag som idag redovisar uppskjutna skatteskulder eller uppskjutna skattefordringar inte kommer att bli allt för stora skillnader i det administrativa tillvägagångssättet. På det stora hela anser utredarna att ökningen av den administrativa bördan kan anses som godtagbar för K3- och K4-företagen (SOU 2008:80, Del 2, s. 457-483).

4.5.2 Andra effekter och finansieringskrav

Det framförda förslaget om en frikoppling täcker in ett lagförslag som innefattar regler på många och komplicerade områden. Utredarna anser således att det rimligen kommer att uppstå en viss osäkerhet avseende vad som verkligen gäller, något som kan vara högst problematiskt för företagen. Utredarna anser dock att de aktörer som är centrala när det gäller att kartlägga vad som gäller; Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna, inte behöver tillföras ytterligare resurser för att hjälpa företag att kartlägga vad som gäller (SOU 2008:80, Del 2, s. 485). Utredarna framför dock att Skatteverket behöver tillskjutas medel om ca 6 miljoner kronor för att anpassa verksamheten (utbildnings- och informationsinsatser och för översyn av blanketter, broschyrer, handledningar och uppgiftslämnande) under en övergångsperiod om ett eller två år. Två av dessa sex miljoner kronor bedöms hänföras till utbildnings- och informationsinsatser medan resterande fyra miljoner bedöms bör hänföras till att se över deklaraionsblanketter och dylikt (SOU 2008:80, Del 2, s. 500-501).

4.6 Särskilda yttranden om utredningens förslag

I SOU 2008:80 har en rad intressenter uttalat sig om det framlagda förslaget om att införa en frikoppling och vilka potentiella effekter detta kan tänkas medföra. Vi har gjort ett selektivt urval av dessa yttranden och valt ut två stycken yttranden som vi anser ligga till grund för våra intervjuer som återges i empiriavsnittet. Vi har förhoppningar om att detta skall underlätta för att kunna göra en mer ingående och värdefull analys.

4.6.1 Tommy Andersson från Skatteverket

Mycket tidigt klargör Tommy Andersson i sitt yttrande att han i stora drag inte delar utredningens uppfattning om att en total frikoppling mellan redovisning och beskattning bör ske. Tommy menar att det istället bör utformas ett beskattningssystem som ”i grunden har ett fortsatt samband kompletterat med särskilda skatteregler i inkomstskattelagen”. Tommy argumenterar med hjälp av ett flertal punkter varför ett fortsatt samband är att föredra framför en frikoppling.

Det tyngsta argumentet Tommy trycker på är att den administrativa bördan kommer att öka med en frikoppling. ”Den administrativa bördan kommer att öka för såväl Skatteverket som för företagen till följd av hanteringen av regelverket om obeskatade vinster.” Vidare tror han att med en frikoppling kommer regelverken att glida isär varandra ytterligare och på så sätt ökar den administrativa bördan genom att man måste kunna hantera båda dessa regelverk. Tommy menar ”att redovisningen kommer att utvecklas i takt med nya affärsmönster och transaktioner medan skattereglerna har en inneboende tröghet och inte ändras alltför ofta”. Dessutom anser han att utredningen bekräftar att det kan uppstå svårigheter med att ha två skilda regelverk. Detta genom att det enligt förslaget kommer att bli tillåtet att för vissa särskilda område att använda ”renodlade redovisningsmässiga bedömningar”.

Tommy befärar att om en frikoppling likt utredningens förslag genomförs kommer en del praktiska problem att uppstå som kommer få konsekvenser under en ganska lång period.

Han menar att ”det finns en uppenbar risk att det i ett frikopplat system inte går att skapa tillräckligt tydliga och heltäckande regler i inkomstskattelagen om beskattningstidpunkten som ersättning för kopplingen till god redovisningssed”. Vidare tar han upp att det i lagtolknings-sammanhang fortsättningsvis inte kommer att gå att kunna använda den rättspraxis som bygger på god redovisningssed. Detta kommer innebära att såväl företag som Skatteverk kommer att tvingas arbeta under en viss osäkerhet till dess att ny rättspraxis är etablerad, vilket Tommy tror kan ta för lång tid.

Tommy kommenterar även grundlagsproblematiken som utredningen lyfter fram som ett argument för en frikoppling. Det handlar om vem som ska bestämma hur skattereglerna ska utformas. Han trycker på att det inte finns någon ”absolut sanning som säger att det endast är skatteregler som ska styra beskattningstidpunkten”. Med andra ord kan man säga att det inte föreligger något hinder för att även i fortsättningen låta god redovisningssed styra beskattningstidpunkten. Som ytterligare argument framhäver Tommy att vi i Sverige under många år haft ett samband och att det inte tidigare framkommit att grundlagsfrågan bör utredas. ”Jag delar därför inte utredningens slutsats att motivet konstitutionellt olämpligt är så starkt att sambandet på den gamla grunden kan ifrågasättas.”

I sitt yttrande gör även Tommy en del uppskattningar av vilka tänkbara konsekvenser som kan uppstå för Skatteverket vid en frikoppling som utredningen föreslår. Han spår att ”ett genomförande av utredningens förslag medför för Skatteverket merkostnader som beräknas uppgå till cirka 100 miljoner kronor”. Kostnaderna uppstår bland annat på grund av att samtliga näringsblanketter måste förändras för att lämna plats åt ytterligare justeringsrutor samt att en helt ny struktur på blanketterna lämpligen bör tas fram. Vidare kommer det datasystem som Skatteverket använder att var dysfunktionellt med den nya utformningen av blanketter och man måste därför göra en uppdatering/förändring av detta.

Även periodiseringsfrågor kommer att ställa till problem spår Tommy och tänker på de intäkter som uppstår under år ett men som av skatteskäl inte är skattepliktig förrän år två eller möjligtvis ännu senare. ”Bevakning måste ske av att intäkten tas fram till beskattning år två eller eventuellt senare.” Resurser kommer enligt Tommy även att krävas för omskolning och utbildning av personal, ”de som idag arbetar med taxering och revision får lära sig att tänka nytt”. På grund av att SRU (system för rapportering av räkenskaper) inte längre kommer vara användbart krävs det även fler handläggare för att kunna hålla skattefelen på den nivå som vi har idag.

Sista kommentarerna från Tommy rör det informationsansvar som Skatteverket har. Vid implementeringen av det föreslagna skattesystemet kommer det att krävas resurser för att informera vad systemskiftet medför. ”Det kommer därför att krävas olika marknadsföringsåtgärder i kombination med riktad information till berörda.” (SOU 2008:80, Del 2, s. 586-589).

4.6.2 Särskilt yttrande av expertutredarna Karin Berggren, Richard Hellenius, Mikael Holmberg, Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Ulla Werkell

Expertutredarna framför först och främst att det ligger i deras uppfattning att utvecklingen av de internationella redovisningsreglerna (IFRS) leder till ett behov av en utökad frikoppling för att förhindra att redovisning till verkligt värde av vissa tillgångar leder till beskattning av orealiserade vinster. Expertutredarna är dock inte helt övertygande om att en total frikoppling är den enda utvägen och framför att det hade varit av intresse att utredarna även sett över möjligheterna för att enbart genomföra en partiell/delvis frikoppling.

Gällande de olika K-företagen anser expertutredarna att de allra minsta företagen, K1-företagen, troligtvis kommer att uppleva en minskad administrativ börda om utredningens förslag om en mer fullständig kontantmetod genomförs.

Expertutredarna har vidare en kritisk framförhållning till utredarnas antagande om att redovisningsreglerna för K2-företagen i framtiden inte kommer att avvika från skattereglerna. De anser att en total harmonisering mellan skatteregler och redovisningsregler är en absolut förutsättning för att en frikoppling skall kunna komma till stånd. En frikoppling kan annars under andra förutsättningar komma att leda till en ökad administrativ börda för mindre och medelstora företag, en grupp som utgör merparten av alla svenska företag. Att en sådan administrativ börda uppstår ses som oacceptabelt från expertutredarnas sida. De poängterar dock att en viss administrativ börda kommer att tillkomma även om det råder en fullständig harmonisering då det kommer att finnas två regelsystem - dels skatteregler, dels redovisningsregler – som företagen måste hålla koll på.

För K3- och K4-företag (IFRS) anser expertutredarna att en frikoppling leder till en ökad administrativ börda. De anser att det är väldigt viktigt att de förslagna minimireglerna uppfyller sitt tilltänkta syfte och att K3- och K4-företagen därigenom får en möjlighet till att reglera sin administrativa börda. Som tidigare presenterats (se avsnitt 4.5 Utredningens konsekvens och finansieringsanalys) så innebär minimireglerna att ett företag post för post kan välja om huvudregeln eller minimiregeln skall tillämpas.

Expertutredarna framhäver vidare att en frikoppling enligt utredarnas förslag innebär en av de största förändringarna av reglerna om beskattning av näringsverksamhet i modern tid. De lyfter fram att en sådan omfattande förändring kan ge upphov till en osäkerhet bland företag gällande hur de nya reglerna skall tolkas och implementeras. De finner vidare att det är en absolut nödvändighet att det skapas beredskap och förutsättningar för att snabbt kunna undanröja osäkerhet och ändra lagstiftningen i de fall det visar sig att lagregleringen inte levt upp till sin avsedda innebörd. Expertutredarna ställer sig väldigt kritiska till att utredarna i sin konsekvensanalys lyfter fram att aktörer som är centrala för att kartlägga vad som verkligen gäller – Skatteverket, Skatterättsnämnden och Regeringsrätten – inte anses ha ett behov av att tillföras extra resurser till följd av utredningens förslag. Expertutredarna menar att det är av yttersta vikt att Finansdepartementet, Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolar tillförsäkras resurser för att hantera uppkomna frågor

och lagstiftningsbehov då det annars finns en risk för en påtaglig ökning av den administrativa bördan för Sveriges företag.

Expertutredarna ser vidare en risk i utredningens förslag gällande hanteringen av obeskattade vinster. Utredarna föreslår att regler skall införas som hindrar samtliga obeskattade vinster från att bli tillgängliga för utdelning. Förslaget begränsar sig således inte enbart till de vinster som kan uppkomma till följd av att en frikoppling kommer till stånd utan även till de undantag som finns idag – och som funnits sedan några år tillbaka – i form av exempelvis obeskattade reserver. Expertutredarna finner detta orimligt då dessa undantag faktiskt upprättas på grunder av lagstiftarens tidigare undantag gällande obeskattade vinster och inte på grund av något skatteundandrag från företagets sida. De menar att en skärpning inom detta område i slutändan kan leda till att företag får svårigheter med att dels locka till sig och dels behålla investerare (SOU 2008:80, Del 2, s. 590-593).

5 Empiri

I detta avsnitt presenterar vi våra respondenters åsikter om SOU 2008:80s förslag om en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Vi presenterar även utdrag från de yttranden som gjorts i SOU 2008:80.

5.1 Skatteverkets ställning till en frikoppling och dess effekter

5.1.1 Intervju med Inger Nilsson

Inger Nilsson (hädanefter kallad Inger) har stor erfarenhet av företagsbeskattning och har arbetat för Skatteverket i drygt 40 år. Ingers arbetsuppgifter har varierat under hennes år på Skatteverket och idag besitter hon mycket god kunskap kring inkomstbeskattning av näringsverksamhet. Av hennes arbetsuppgifter/uppdrag på Skatteverket kan nämnas att hon arbetat på taxeringsenheten, varit arbetsledare, samt varit ansvarig för utbildning inom Skatteverket men även för kurser riktade till näringslivet. Idag arbetar Inger som revisor på Skatteverket och kontrollerar att företagen gör korrekta, skattemässiga beräkningar.

Inger tycker att vårt nuvarande samband mellan redovisning och beskattning fungerar väl och nämner att det för Skatteverkets del är enkelt att förstå den skattskyldiges transaktioner. Det finns idag ett system där Skatteverket kan inhämta företagets räkenskaper och ”följa transaktionerna hela vägen och exempelvis utläsa vilka motkonton som är bokade”.

”Tittar vi på redovisningen så har vi ofta svaret på frågan. För vår del är det ju mycket enklare idag jämfört med om vi skall titta på bokföringen och se att det är denna som inte styrt utan en skatteregel. Hur har man då behandlat de olika frågorna i bokföringen? Har man följt skattereglerna?”

Inger framhäver att deklarationen idag har ett format som mer eller mindre är en direkt effekt av redovisningen och att detta ”ökar förståelsen för både Skatteverket och den skattskyldige”. Under intervjun framhåller Inger att beskattningen har varit starkt styrd av redovisningen ur ett historiskt perspektiv och att detta i sig utgör ett argument för att behålla ett samband mellan redovisning och beskattning. Inger finner inga direkta alternativ för vilka principer beskattningstidpunkten skall baseras på men vill samtidigt poängtera att ”de som arbetar med granskning på Skatteverket inte har som främsta uppgift att analysera tänkbara förändringar”. Med detta menar Inger att det mycket väl kan finnas alternativ men att hon främst berörs då en ny lag införs.

Inger ställer sig under intervjun öppen till förslaget om en frikoppling men återkommer genomgående till ett antal problem. Det är problem som Skatteverket upplever redan nu och som kan komma att få ännu större konsekvenser vid frikoppling. Inger känner redan idag av att det på de områden som är frikopplade finns problem ute i företagen med att göra korrekta avdrag. Vidare kommenterar Inger de idag frikopplade områdena såhär: ”Det

kan uppkomma problem när det gäller att kontrollera så att det är rätt, vilket i sin tur kan innebära en större arbetsbörda för oss också”.

I det dagliga arbetet upplever Inger att småföretagare har problem med redovisningen såtillvida att de inte har de kunskaper som krävs. Hon tror därför att om man genomför en frikoppling med två skilda resultatberäkningar, kan det komma att komplicera det administrativa arbetet för de skattskyldiga. Vid en eventuell frikoppling mellan redovisning och beskattning anser därför Inger att det krävs ”ytterligare förenklingar för de mindre bolagen” för att de själv ska kunna hantera deklaraationsförfarandet på ett någorlunda korrekt vis.

I sitt arbete som kursledare stöter Inger på många företagare som försöker bringa klarhet i sina problem. Vid dessa träffar uppfattar Inger det som att de skattskyldiga besitter mycket begränsade kunskaper om beskattning. När man kommer till att tala om rent tekniska åtgärder för att minska skattebördan såsom periodiseringsfond ”har väldigt många skattskyldiga ingen aning om hur dessa ska hanteras eller ens vad de innebär”. Inger menar, precis som Tommy Andersson tar upp i sitt särskilda yttrande till SOU 2008:80 (avsnitt 4.6.1), därför att man inte kan förvänta sig att förståelsen ska bli bättre vid en frikoppling utan snarare att informationsbehovet och därmed den administrativa bördan torde öka.

Inger nämner att Skatteverket numera har ett arbetssätt som innebär att man ska ”informera de skattskyldiga och inte kontrollera”. Detta kommer ur tanken som finns att alla försöker sköta sina verksamheter inom lagens ramar. Vid en frikoppling blir det därför ”viktigt att kommunicera de nya reglerna på tydligt sätt”. ”Detta gäller framför allt de skattskyldiga som bedrivit verksamhet i några år och plötsligt tvingas tänka om. Detta innebär således ett problem och man tvingas att gå på kurser/utbildningar. Vad som ska sägas här är att dessa oftast hålls av de stora revisionsbyråerna och att de oftast är väldigt dyra för företagen - och vem ska egentligen bekosta dessa?” Här nämner alltså Inger ett antal problem som främst rör informationsspridning men vars effekter för Skatteverk och företag inte är tillräckligt belysta i SOU 2008:80.

”Det blir ju ett stort behov av utbildning om reglerna går igenom. Det är ju viktigt att vi kan och känner till reglerna därför att sedan skall vi ju kunna gå ut och informera näringsidkarna om de regler som gäller. Med tanke på hur vi jobbar nu kommer det att bli väldigt viktigt att vi tillgodogör oss de här reglerna så att vi sedan kan föra dem vidare. Det kanske blir så att det är vi som får ta på oss att föra den här informationen vidare till näringsidkarna.”

Inger tror att felfrekvensen kommer att öka på grund av att man tvingas upprätta två resultat och särskilt nämner Inger att ”det blir mer att hålla reda på och exempelvis en intäkt som inte ska redovisas ett visst år kommer bort så att man glömmar att ta upp den det år som den ska beskattas.” Inger menar vidare att de skattskyldiga har lättare för att tappa bort intäkter i ett frikopplat system eftersom man normalt har väldigt klart för sig och är mer angelägna att hålla koll på kostnader som ska dras av.

Inger framför slutligen att man måste ha en viss förhållning när man diskuterar frikopplingens potentiella effekter:

”Men det är ju så med alla förändringar i samhället, man kan ju inte backa bara för att det blir en kostnad för att genomföra något – för det blir det ju med alla ändringar. Man kan ju inte låta bli att förändra bara för att det medför en utgift eller ett merarbete under en övergångsperiod. Men sen när man förändrar måste man också se fördelar och nackdelar”

5.2 Revisorers ställning till en frikoppling och dess effekter

5.2.1 Intervju med Patrik Delborn

Patrik Delborn (härefter Patrik) är auktoriserad revisor och har främst erfarenhet av att arbeta med K2-företag. Han har även erfarenhet av K3 företag och till viss mån IFRS-tillämpande K4-företag. Patrik har främst kommit i kontakt med utredningen SOU 2008:80 och förslaget om en frikoppling genom diverse kurser. Han menar att en utredning av det här slaget ”inte direkt är något som frekvent diskuteras revisorer emellan”. Han menar att revisorer lägger större fokus på avskaffandet av revisionsplikten samt K-regelverken då dessa är ”mer aktuella”.

Överlag anser Patrik att vårt nuvarande beskattningssystem fungerar tillfredsställande. Patrik menar att ”med dagens samband har vi ett skattesystem som fyller sin funktion både vad gäller kontrollerbarhet och förutsägbarhet”. I intervjun menar han att sambandet är så pass funktionellt att om man är helt på det klara med vad god redovisningssed innebär så bör beskattningen inte innebära alltför stora problem. Patrik hävdar under intervjun att det teoretiskt finns flera olika alternativ till det beskattningssystem vi har idag, exempelvis en märkbart höjd moms eller enbart utgiftsbeskattning, men att dessa i praktiken är mycket svåra att genomföra.

Patrik är väl införstådd i syftet bakom förslaget om en frikoppling och framhäver att ”det måste hända förr eller senare – vi rör oss mer och mer mot en djupare harmonisering med internationell redovisningspraxis”. Vidare anser Patrik att frågan om vem som ska bestämma hur beskattningen ska ske är en trivial fråga som talar för en total frikoppling där beskattningstidpunkten är lagstadgad. Med utgångspunkt i detta resonemang och faktumet ”att övriga Europa börjar närma sig en frikoppling” känner han att en frikoppling kan anses som rimlig. Han ställer sig dock undrande till varför förslaget presenteras nu och inte när det viktiga K3-regelverket har färdigställts. Han känner att ”det verkar vara en dålig koppling mellan förslaget och K-regelverken”. Han är vidare fundersam över varför förslaget kommer först nu och inte tidigare – ”bolagsskatten har genomgått kraftiga sänkningar genom åren och bolagsskattens betydelse har minskat i takt med detta”.

Gällande de potentiella effekterna av en frikoppling tror han att det i praktiken kommer att bli en liten effekt för merparten av Sveriges företag. De största effekterna kommer troligtvis K3-företagen uppleva och ”med tanke på att K3-regelverket ännu inte är färdigställt är det svårt att göra en alltför ingående analys av frikopplingens effekter för denna företagskategori”. Patrik tror dock att den administrativa bördan för denna grupp kommer att öka då denna grupp måste ta ställning till en stor mängd periodiseringsfrågor. För sin egen och andra revisorers del tror han att arbetsbördan kommer att öka samt att

kravet på kompetensutveckling kommer att öka till en viss del. Patrik tror att arbetsbördan kommer att öka för revisorer då kunderna skäligen kommer att ha ett behov av hjälp med att fastställa sina skatteskulder. Patrik vill dock göra en reservering här genom att ”det är främst de företag som vill utnyttja de nya reglerna som kommer behöva denna extra hjälp vid fastställandet”. En frikoppling kan även ge upphov till byråkratiskt merarbete då den inför regler och betänkligheter som skall beaktas utöver regler och normer som skall följas i K-regelverken.

Under intervjun lät vi Patrik kommentera om och hur revisorers yrkesutövande kan tänkas förändras med en frikoppling. Han nämner att ”vid en fortsatt sänkning av bolagsskatten så kommer frågan att få allt mindre betydelse”. Detta bygger han på egna erfarenheter av den sänkning av bolagsskatt som vi nämnt tidigare i detta avsnitt. Patrik tror dock att det kan komma att betyda mer arbete för revisorer till vissa företag, främst i en övergångsfas och det gäller främst de skattskyldiga som redan från början har begränsade kunskaper i frågan. Fortsättningsvis anser han att det idag råder en ojämn kunskapsnivå bland landets revisorer och att många revisorer därmed kan tvingas till ytterligare utbildning vid en total frikoppling.

Gällande problematiken vid värdering av tillgångar och skulder till verkligt värde, uppskrivningsfond och obeskattade vinster ser Patrik en poäng med utredningens förslag om att samtliga obeskattade vinster skall redovisas så att dessa inte kan delas ut. Patrik känner att en spärr måste finnas och att en frikoppling mellan redovisningens och beskattningens syn på exempelvis inventarier kan vara en bra sak. Som exempel i detta fall nämner han det formella sambandet där datorer kan få skrivas av över tre år trots att detta kan strida mot rent företagsekonomiska värderingar. Patrik känner dock att värdering enligt värde är högst komplext och problematiskt. Först och främst är det svårt för företag att gång på gång omvärdera värdet på sina tillgångar och skulder till det verkliga värdet – hur vet de egentligen att detta uppskattade värde de facto är det verkliga värdet? Värdering enligt verkligt värde leder även till en ökad komplexitet när värdeökningar skall ställas i relation till beskattning, t.ex. när en tillgångs värdeökning skall tas upp till beskattning.

Senare i intervjun förklarar Patrik att de skillnader i beskattningstidpunkt som kan tänkas uppstå vid en frikoppling kan få två olika effekter. Det finns enligt honom de företag som i det nya förslaget är villiga att tidigarelägga sin beskattning för att minska sin administrativa börda, medan andra skattskyldiga i största möjliga mån försöker senarelägga sin beskattning. Han menar att hans erfarenhet lärt honom att en minskning av den administrativa bördan har ett värde i sig för företagen (främst K2-företag) och många har så pass ”litet resultat att det spelar liten roll att skatten infaller tidigare”.

Som avslutande kommentarer väljer Patrik att framhäva vissa punkter. Han hävdar att vid en frikoppling mellan redovisning och beskattning kommer den internationella jämförbarheten att öka betydligt, något som talar för en frikoppling i dagens samhälle med globala kapitalmarknader. Han vill också belysa vårt svenska särsystem för beskattning: nämligen att företag i Sverige inte beskattas för resultatet sett över företagets livstid. Att företaget inte får ta ett historiskt perspektiv och lyfta fram tidigare förlustår vid deklarationen av ett vinstår är en märklig företeelse. Han beskriver detta system som ett

”incitament för bokföringsfusk”. Detta menar han skulle vara minst lika betydelsefullt för det svenska skattesystemet som en frikoppling. Patriks sista kommentar rör något som utredarna av SOU 2008:80 inte funderat kring och det är att han anser att ”beskattningen ska ta sin utgångspunkt i kalenderåret vad gäller de skattskyldiga som har brutna räkenskapsår”.

5.3 Expertutredares ställning till en frikoppling och dess effekter

5.3.1 Intervju med Ingrid Melbi

Ingrid Melbi (hädanefter kallad Ingrid) besitter en stor expertis inom området företagsbeskattning och har sedan 10 år tillbaka arbetat med internationell företagsbeskattning hos Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm. Dessförinnan har Ingrid arbetat 12 år på Finansdepartementet där hon arbetat med lagstiftning inom skatteområdet. Ingrid har sedan tidigare även erfarenhet inom domstolsväsendet.

Ingrid är en av de särskilda expertutredare som varit med och granskat utredningens arbete och förslag. Ingrid kom först i kontakt med utredningen hösten 2004 när utredningsarbetet påbörjades och Ingrid har mer eller mindre varit delaktig under hela utredningens gång. Ingrid har således en djupgående kunskap om det framlagda förslaget om en frikoppling.

Ingrid menar att det finns väldigt många argument för en frikoppling, men menar att beroende på vilken part du diskuterar med ”så kommer olika parter ange olika skäl till varför en frikoppling behövs och hur omfattande denna skall vara”. Ingrid menar vidare att det finns väldigt många argument för en frikoppling, men att det ligger en betydande svårighet i att värdera dessa olika argument. Ingrid poängterar dock att det främsta argument som diskuteras avseende ett införande av en frikoppling är alla förändringar som händer inom redovisningsområdet, speciellt avseende IFRS-reglerna.

Ingrid har vidare tillsammans med de andra expertutredarna i sitt yttrande (se avsnitt 4.6.2) framfört att det hade varit intressant om utredarna även sett över möjligheterna för en partiell frikoppling. Ingrid menar i vår intervju att detta hade behövts kartläggas mer grundläggande för att se över möjligheterna om en total frikoppling verkligen är den rätta vägen. Ingrid påpekar att en analys av en partiell frikoppling hade föranlett ett minst lika stort och resurskrävande arbete som arbetet med att utreda en fullständig frikoppling. Hon såg det således som en omöjlighet för expertutredarna att själva föra en diskussion och genomföra en analys gällande en partiell frikopplings effekter på svenska företag och statliga institutioner i relation till de tilltänkta effekterna av en total frikoppling. Ingrid framför dock att det kan ligga en viss poäng i att genomföra en radikal förändring i form av en total frikoppling framför en mindre omfattande förändring i form av en partiell frikoppling:

”Säg att man väljer en partiell frikoppling. Om det fortsätter att hända saker på IFRS-området, vilket det troligtvis kommer att göra, så måste man fortsätta frikoppla allt eftersom. Frågan är då om Finansdepartementet kommer att ha resurser att successivt lagstifta och frikoppla områden – något som inte är särskilt troligt.”

Ingrid och de andra expertutredarna framför vidare i sitt yttrande att en grundförutsättning för en frikoppling är att det råder en stark koppling mellan redovisnings- och beskattningsregler. I vår intervju framför Ingrid att hon tror att det inte kommer att bli alltför stora avvikelser mellan redovisningsregler och beskattningsregler när väl en frikoppling kommer till stånd. Hon menar att Bokföringsnämnden kommer att ha en sådan press på sig att se till så att redovisnings- och beskattningsregler är sammankopplade och att det därför rent teoretiskt inte kommer att uppstå allt för många skillnader. Om det däremot de facto skulle bli så ”att redovisningsreglerna går åt sidan och gör någon avvikelse” så måste det antingen ske en sammanjämkning eller också så att skattereglerna ändras. Ingrid poängterar dock att då skattereglernas utformning har sin grund i K2-regelverket så kommer det vara Bokföringsnämnden som kommer att se till så att redovisningsreglerna inte frångår beskattningsreglerna.

I yttrandet diskuterar Ingrid och de andra expertutredarna vidare utredarnas förslag om att Skatteverket, Skatterättsnämnden och Regeringsrätten inte behöver tillföras extra resurser för att exempelvis kunna svara på företagares uppkomna frågor eller förändra i lagstiftningen. I vår intervju med Ingrid påpekar hon att nya regler alltid medför en viss osäkerhet och att ”det aldrig går att skriva en lagtext som är alldeles precis in i minsta detalj”. Ingrid menar vidare att förslaget om en frikoppling täcker in ett väldigt stort område och att det är oerhört många företag som kommer att beröras av det framlagda förslaget. Precis som det uttryckts i yttrandet menar Ingrid att utredarna har tagit allt för lätt på osäkerhetshotet och att de tidigare nämnda institutionerna bör tillskjuts extra medel för att hantera uppkomna frågor och dylikt. Ingrid framhäver vidare att det är relativt svårt att med exakthet diskutera hur omfattande effekterna kan bli i realiteten om det nu trots allt blir så att expertutredarnas åsikt om tillskjutande av resurser förbises. Hon uttrycker dock en rädsla för att det kommer att bli en stor omställning för företagare att gå från att upprätta ett bokslut som med hjälp av lite justeringar kan ligga till grund för beskattningen till att två olika underlag, ett för redovisningen och ett för beskattningen, skall upprättas.

”Om ingen finns tillgänglig för företagarna i detta skede för att hjälpa dem med sina frågor är jag rädd för att det kommer att bli väldigt besvärligt under en övergångsperiod.”

Ingrid uttrycker vidare att en frikoppling till en viss del kommer att innebära skärpta kompetenskrav, dels för företagarna själva och dels för deras revisorer. Hon menar ”att det idag antingen är så att företagaren själv gör sin deklaration eller att revisorn gör den”. Med en frikoppling kommer inte bokslutet att kunna användas som en grund på samma sätt som i dagsläget och ”företagare och revisorer som upprättar deklarationer måste tillförskaffa sig kunskap om de nya skattereglerna och hålla koll på dessa”. Givetvis kan detta i vissa

avseende leda till en ökad administrativ börda då nya skatteregler kan leda till en ökad osäkerhet och oklarhet i vad som verkligen gäller.

Att K3-regelverket inte fanns klart under utredningsarbetet (och ännu inte är färdigställt) ser Ingrid inte som något alltför problematiskt. Hon menar att då skattereglerna utformas med grund i K2-regelverket så är inte ett ofullständigt K3-regelverk ett så värst stort hot mot en föreslagen frikoppling och i hennes ögon är detta inte ett argument som talar mot att en frikoppling genomförs som det förslagits 2011. Hon poängterar dock att ett fullständigt K3-regelverk hade underlättat för analysen av frikopplingens vara eller icke vara och att man med en större klarhet hade kunnat kartlägga potentiella reella effekter av en frikoppling.

6 Analys

I detta avsnitt presenterar vi vår analys av vilka effekter SOU 2008:80 kan tänkas få för de skattskyldiga och dess intressenter. Analysen bygger på vår teoretiska referensram, de effekter som utredarna bakom SOU 2008:80 prognostiserar, särskilda yttranden gällande dessa effekter samt våra respondenters uttalanden. Som utgångspunkt för analysen har vi vår problemformulering och vårt syfte som vi redogör för i det inledande kapitlet.

6.1 Vilka övergripande effekter kan en frikoppling tänkas ge upphov till?

Den administrativa bördan är förmodligen den av SOU 2008:80s effekter som har diskuterats mest när sakkunniga har fått säga sitt vad gäller utredningens innehåll. Det finns också all anledning till detta och detta kommer främst genom att det redan i dagsläget upplevs att det administrativa arbetet är alldeles för tungt. Inger Nilsson från Skatteverket nämner att hon ofta stöter på skattskyldiga med bristande kunskaper i redovisning och som därmed har en oförmåga att själva sköta deklaraionsförfarandet. Även i utredningen lämnas stort utrymme åt att diskutera och försöka förstå vad SOU 2008:80 kan komma att innebära för de skattskyldiga vad gäller deras administrativa börda.

Utredningens ställning är som bekant att den administrativa bördan inte kommer att öka för merparten av företagen i Sverige. Man menar att det endast är K3- och K4-företag som kommer att beröras i någon större utsträckning. Detta motiveras genom att de förenklingar som förslaget om en frikoppling medför ska vara tillräckliga och att sambandet i praktiken behålls för de mindre företagen. Detta ställningstagande instämmer revisorn Patrik Delborn med och hävdar att det endast är de företag som är villiga att utnyttja de särskilda skatteregler som införs som kommer att uppleva ett merarbete. I sammanhanget nämns dock att det kan innebära merarbete för revisorer och därigenom skapas även ett kunskapskrav som kommer innebära att revisorer blir tvingade att delta i kompetenshöjande aktiviteter.

Vi som författare till denna rapport anser att en frikoppling mellan redovisning och beskattning visst kan komma att få administrativa konsekvenser för företagen, även de allra minsta. Detta främst inledningsvis då man måste göra sig medveten om frikopplingens innebörd och de förändringar som kan komma att ske. Det är även intressant att det i utredningen inte diskuteras ingående hur de nya deklaraionsblanketterna kan komma att se ut och hur dessa ska hanteras av företagen.

Både Tommy Andersson och Inger Nilsson från Skatteverket nämner att ett krav för införandet av en frikoppling är att nya blanketter utformas för att kunna vara funktionella och att det i dessa kommer finnas en rad förändringar för rent skattetekniska åtgärder. Som motargument mot att detta kan innebära administrativt merarbete framhäver både utredningen och Patrik Delborn att de skattskyldiga ska kunna hantera dessa effekter inom

ramen för deras ordinarie bokslutsarbete. Samtidigt nämner Patrik Delborn att han tror att många företag är villiga att tidigarelägga sin beskattning för att minska den administrativa bördan. Därmed framgår det tydligt att företagen även sätter ett ekonomiskt värde på det administrativa arbetet.

Inger Nilsson nämner i intervjun att det inte nödvändigtvis kommer att innebära någon större ökning av den administrativa bördan för de mindre företagen men att det krävs ytterligare förenklingar i regelverket. Återigen bygger Inger detta på den bristande kunskap de skattskyldiga har kring redovisning och beskattning. Ytterligare förenklingar i regelverket skulle enligt oss innebära att det i det närmaste skulle råda ett fullt samband mellan redovisning och beskattning för de mindre bolagen, i vår rapport utgörs dessa av K2-företagen.

Tommy Andersson anser i sitt uttalande att den administrativa bördan kommer att öka för alla företag genom regelverket för obeskattade vinster. Vi anser att det klart kommer att innebära ett visst merarbete att ta fram de obeskattade vinsterna till beskattning men att detta i sig inte är något som är särskilt komplicerat och det bör därför inte ha någon större effekt ur ett längre perspektiv. Betydelsen av att ta fram obeskattade vinster kommer troligtvis att öka med tiden, vilket har att göra med värderingar till verkligt värde. Genom verkligt värde uppstår vinster som kan bli föremål för utdelning och det innebär en naturlig ökning av den administrativa bördan att ha kontroll över de värderingar man gör.

6.1.1 Två olika regelverk

För att kommentera effekterna kring den administrativa bördan ur ett mer långsiktigt perspektiv finns det en risk i att ha två skilda regelverk då dessa kan glida ifrån varandra mer och mer med tiden. I utredningen presenteras tydliga riktlinjer för hur redovisning och beskattning kommer att förhålla sig till varandra, men i takt med att nya behov uppstår för redovisning och beskattning finns det möjligheter till att man i ett frikopplat system kan få uppleva situationer där skillnaderna mellan regelverken växer.

Tommy Andersson från Skatteverket framför att han tror att regelverken på sikt kommer att glida isär och att den administrativa bördan på så sätt kommer att öka då man kommer att tvingas hålla koll på och hantera de båda regelverken. Han är av inställningen att redovisningen kommer att utvecklas i takt med nya affärsmönster och transaktioner medan skattereglerna har en inneboende tröghet och inte ändras alltför ofta.

Expertutredaren Ingrid Melbi håller dock inte riktigt med Tommy Andersson gällande detta och påpekar att Bokföringsnämnden kommer att ha en sådan press på sig att hålla samman ramverken så att det i realiteten inte kommer att bli alltför stora skillnader regelverken emellan. Att detta uppdrag hamnat på Bokföringsnämndens bord har enligt Ingrid Melbi att göra med att de förslagna skattereglerna har utformats med grund i K2-regelverket som utformats av Bokföringsnämnden.

Trots Ingrid Melbis syn på att ramverken troligtvis kommer att hållas samman så är vår inställning att det i realiteten troligtvis kommer att uppstå skillnader mellan de två olika

ramverken. Vi har de senaste åren inom redovisningsområdet sett att internationella normer och standarder letat sig in i och inkorporerats i nationella normer, principer och praxis. Vi känner att denna utveckling kommer att fortsätta och att redovisningen därigenom kommer att uppleva en snabbare utveckling än vad beskattningen, som är av en mindre rörlig natur, kommer att uppleva.

Även om vi ställer denna utveckling i relation till den press Bokföringsnämnden kommer att ha på sig för att se till så att ramverken är sammankopplade, så tror vi att vi kommer att se skillnader. Bokföringsnämndens enda framtida arbetsuppgift kommer inte bara vara att se till så att ramverken hålls samman, utan de kommer fortfarande att arbeta med en rad andra projekt precis så som det görs i dagsläget. Att de således till en väldigt precis grad skulle kunna hålla ihop de båda ramverken ser vi således som aningen orealistiskt.

6.1.2 Osäkerhet

En ytterligare viktig effekt att diskutera i relation till den administrativa bördan är den osäkerhet som troligtvis kommer att uppstå avseende vilka regler som gäller och hur dessa skall tillämpas när frikopplingen kommer till stånd. Utredarna menar i sin konsekvensanalys att Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna skäligen inte bör ha några problem med att ta emot en ökad mängd förfrågningarna från allmänheten till följd av frikopplingen och anser därför att dessa institutioner inte behöver tillskjutas extra resurser för att hantera detta arbete.

Expertutredaren Ingrid Melbi är kritisk till detta förhållningssätt och menar att det i princip aldrig går att skriva en lagtext som är alldeles precis in i minsta detalj. Hon menar att det kommer att uppstå frågeställningar från företagarnas sida och att en oklarhet och osäkerhet kommer att bli en resulterande effekt om det inte finns någon som är tillgänglig att hjälpa företagarna under (vad hon förespår) en turbulent övergångsperiod. Ingrid Melbi, tillika de andra expertutredarna inom utredningen, påpekar därför att utredningens analys är av en ytterst bristfällig natur och menar att en grundförutsättning för en frikoppling är att tidigare nämnda institutioner på ett genomtänkt sätt kan hjälpa företag och allmänheten med att fastställa vad som verkligen gäller. Detta arbete kräver enligt expertutredarna ett tillskjutande av resurser till de berörda instanserna. Med tanke på att Inger Nilsson från Skatteverket redan i dagsläget uppfattar de skattskyldigas kunskaper som bristande skall man ta problematiken med ökad osäkerhet på allra största allvar.

Vi känner att utredarna har haft en alltför simplistisk syn i sin analys när de försökte identifiera hotbilden av en ökad osäkerhet. Vi tror att en frikoppling kommer att leda till en osäkerhet bland Sveriges företagare och likt expertutredarna känner vi att en grundförutsättning för frikopplingen är att det finns myndigheter och institutioner med tillräckliga resurser för att hjälpa företagarna och allmänheten att ta sig an, förstå och implementera de nya regelverken. Tillskjuts inte extra resurser till institutionerna kommer troligtvis företagens administrativa börda att öka till följd av att företagen måste lägga ner tid och resurser på att själva komma underfund med vilka regler som gäller och hur dessa skall tillämpas.

6.2 Hur kan en frikoppling tänkas påverka olika kategorier av företag?

6.2.1 K1-företagen

För K1-företagen råder det en nästintill övergripande överensstämmelse mellan utredare, expertutredare och respondenter. Rådande konsensus är att en implementering av utredningens förslag med en mer fullständig kontantmetod kommer att resultera i att den administrativa bördan för K1-företagen kommer att minska. Utredarna och respondenterna framför vidare att det rent praktiskt inte kommer att bli så många skillnader utöver kontantmetoden jämfört med idag. Det kommer fortfarande att råda ett relativt tätt samband mellan redovisning och beskattning för K1-företagen.

6.2.2 K2-företagen

För K2-företagen råder det på många punkter också samstämmighet mellan utredare, expertutredare och respondenter. På det stora hela tror merparten att det inte kommer att bli alltför många skillnader jämfört med idag och att det även fortsättningsvis kommer att råda ett någorlunda tätt samband. Utredarna menar att det kommer att råda en nästintill total harmonisering mellan redovisnings- och beskattningsregler och att det enbart kommer att återfinnas en rad mindre, lätthanterliga, skillnader. Något som även talar för att skillnaden kommer bli marginell är den samsyn som råder vad gäller beskattningstidpunkt mellan redovisningen och utredningens förslag till lagändring. Detta har tidigare utförligt beskrivits i avsnitt 4.2. Expertutredarna framför dock att denna harmonisering är en grundförutsättning och att en avsaknad av en sådan kan leda till en betydande ökning av företagens administrativa börda. Tommy Andersson uttrycker även sin oro för detta och menar att redovisningen kommer att utvecklas i en snabbare takt än vad beskattningen kommer att göra.

Samtliga parter verkar dock vara samstämmiga i att hanteringen av obeskattade vinster kommer att öka den administrativa bördan – dock har parterna olika åsikter om till vilken grad den kommer att öka. Generellt sett kan det dock sägas att denna effekt inte kommer att bli alltför påtaglig för K2-företagen.

Vi menar likt utredarna och respondenterna att de administrativa effekterna inte kommer att bli alltför påtagliga för K2-företagen och att det merarbete som uppstår på grund av hanteringen av obeskattade vinster kan anses som överkomligt. Vi vill dock poängtera att denna slutsats baserar sig på att det råder en harmonisering mellan redovisnings- och beskattningsregler samt att institutioner såsom Skatteverket och förvaltningsdomstolar tillskjuts tillräckliga resurser för att vägleda företagare i de nya regelverken.

6.2.3 K3- och K4-företagen

Gällande K3- och K4-företagen anser utredarna att den administrativa bördan kommer att öka till en viss del och att denna ökning kommer att vara ännu tydligare om den ställs i relation till motsvarande ökning av den administrativa bördan för de mindre företagen. Utredarna menar dock att effekterna på den administrativa bördan inte kommer att vara så pass påtagliga som det initialt kan tros. Gällande exempelvis hanteringen av obeskattade vinster så uttrycker utredarna att det skäligen inte kommer att bli så stora skillnader vid ett införande av en frikoppling jämfört med idag då förfarandet för obeskattade vinster kommer att efterlikna hanteringen av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar som återfinns i dagsläget. Utredarna uttrycker dock en viss oro för att vissa mindre K3-företag kan komma i ”kläm” på så sätt att de dels saknar resurser för att tackla de nya reglerna eller dels saknar erfarenhet av att hantera skillnader mellan redovisning och beskattning. Utredarna tar dock relativt lätt på detta hot och menar i sin helhet att ökningen av den administrativa bördan är godtagbar.

Expertutredarna samt våra respondenter delar dock inte utredarnas syn. Först och främst ställer revisorn Patrik Delborn sig kritisk till att analysera effekterna för K3-företagen när detta regelverk inte står klart. Han menar att det finns anledning att vara skeptisk till att göra en tillförlitlig analys alltför tidigt och att det finns möjligheter till att potentiella allvarliga effekter kan ha förbisetts.

Inger Nilsson och Tommy Andersson delar heller inte helt och hållet utredarnas syn och de anser att den administrativa bördan troligtvis kommer att öka mer än vad utredarna förespar. Inger Nilsson menar att framtagandet av två skilda resultaträkningar kan vara komplicerat och att företagen måste ha en ingående översyn och upprättade register över obeskattade vinster för att kunna ta upp korrekta belopp till beskattning. Detta bör särskilt ställas i relation till de mindre K3-företag som utredarna uttrycker en viss oro för. Om det i enlighet med utredarnas åsikt faktiskt är så att dessa mindre K3-företag besitter en mindre ingående kunskap om att hantera skillnader mellan redovisning och beskattning så kommer hanteringen av obeskattade vinster troligtvis att medföra en påtaglig ökning av den administrativa bördan för dessa företag. Dessa företag kan även anses ha mindre resurser att röra sig med för att tackla detta arbete, och en omställning till ett frikopplat system kan därför bli problematiskt.

Expertutredarna menar slutligen att den administrativa bördan kommer att öka, men att det kommer att finnas utrymme för företagen att reglera sin administrativa börda givet att de föreslagna minimireglerna verkligen uppfyller sitt tilltänkta syfte. Den administrativa bördan kommer att öka, men som vi ser det är det relativt svårt att exakt fastställa hur stor den kommer att bli. Ökningen beror helt och hållet på det framtida K3-regelverket, utformandet av minimireglerna och till vilken grad dessa anammas och tillämpas på ett korrekt sätt.

Gällande K4-företagen är utredare, expertutredare och våra respondenter mer samstämmiga. För dessa företag kommer det att uppstå en viss ökning av den administrativa bördan, men man menar att denna är mer lätthanterlig för K4-företagen än för K3-företagen då K4-företagen har en mer ingående kunskap och erfarenhet av att

hantera skillnader i redovisning och beskattning. K4-företagen har rimligtvis även mer resurser som kan nyttjas för att ta sig an omställningen frikopplingen medför.

6.3 Vad kan en frikoppling komma att innebära för Skatteverket?

Skatteverket har i många avseende en högst central betydelse gällande diskussionen om en frikoppling. Som det är i dagsläget styrs Skatteverkets arbetsprocesser till stor del av sambandet mellan redovisning och beskattning. Inger Nilsson från Skatteverket menar att det för Skatteverkets del är enkelt att förstå och följa upp den skattskyldiges transaktioner då dessa har sin grund i redovisningen och god redovisningssed.

Införandet av en frikoppling mellan redovisning och beskattning anses av Inger Nilsson och Tommy Andersson ge upphov till ett väldigt ingående och kostsamt förändringsarbete för Skatteverkets del. Utredarna inom SOU 2008:80 delar inte denna uppfattning och anser att de förändringskrav som uppstår till följd av en frikoppling rimligen kan hanteras av Skatteverket inom ramen för nuvarande verksamhet om ett resurstillskott om 6 miljoner tillägnas Skatteverket. Av dessa 6 miljoner föreslår utredarna att 2 miljoner kronor sätts av till utbildnings- och informationsinsatser och att resterande fyra miljoner kronor bör hänföras till översyn och anpassning av blanketter, broschyrer, handledningar och uppgiftslämnande. Tommy Andersson påpekar i sitt yttrande att denna uppskattning är i det minsta laget och att en frikoppling i hans ögon skulle ge upphov till så mycket som 100 miljoner kronor i merkostnader för tidigare nämnda aktiviteter.

Tommy Andersson poängterar även att det centrala datasystem som Skatteverket använder kommer att bli dysfunktionellt till följd av en frikoppling och att en mycket kostsam översyn och uppdatering av detta måste göras. Inger Nilsson delar Tommy Anderssons tankar och menar att det på grund av Skatteverkets nya inriktning, som går ut på att informera snarare än att kontrollera skattskyldiga, kommer att uppstå ett stort behov av internutbildningar. Om en frikoppling kommer till stånd menar Inger Nilsson att medarbetare på Skatteverket måste ha väldigt god och ingående kunskap om lagreglerna om Skatteverket överhuvudtaget skall kunna gå ut och förmedla dessa via exempelvis informationsträffar till företagare och allmänheten.

Tommy Andersson framhäver vidare att frikopplingen kan leda till att Skatteverket måste anamma en mer kontrollerande roll och följa upp så att intäkter som uppstår under ett år men som av skatteskäl inte är skattepliktig förrän år två tas fram till beskattning under rätt tidsperiod. Rent praktiskt innebär detta således att Skatteverket delvis får överge sin policy om att informera framför att kontrollera.

I våra ögon kommer införandet av en frikoppling rimligtvis att leda till betydande merkostnader för Skatteverket. Skatteverket kommer att behöva se över sina arbetsprocesser, genomföra många och omfattande internutbildningar samt ändra om i en stor mängd broschyrer, blanketter och dokument. Vi har svårt att se att detta omfattande arbete skulle kunna genomföras med de ringa medel om 6 miljoner kronor som utredarna

föreslår i sin konsekvensanalys. Vi tror snarare att merkostnaderna kommer att hamna inom ramen av Tommy Anderssons uppskattning om 100 miljoner kronor. Vi tror vidare att behovet av att Skatteverket aktivt skall kontrollera att intäkter tas upp till beskattning kan ha en motsägelsefull effekt. Skatteverkets nuvarande budskap om att informera framför att kontrollera kommer att bli otydligare - något som kan ha en försämrande effekt för varumärket Skatteverket och det budskap Skatteverket vill förmedla.

6.4 Effekter som ej belysts i utredningen

Innan vi vidare går in och analyserar andra tänkbara effekter av SOU 2008:80 är det på sin plats att framhäva att samtliga respondenter vi har talat med anser att nuvarande skattesystem fungerar väl. Vi anser det vara ytterst viktigt att belysa detta då det de facto är just våra respondenter som arbetar med beskattning i verkligheten. Synpunkten stärks ytterligare då vi talat med dels Skatteverket som fungerar som kontrollorgan och dels revisorer/skattejurist som hjälper de skattskyldiga med att upprätta deras deklarationer.

Ett problem som inte diskuteras i utredningen men som enligt våra respondenter är väsentligt är kunskapsnivån hos de skattskyldiga, särskilt K2-företagen. Vi anser att detta utgör ett hinder för ett införande av frikopplingen då man i många av dessa småföretag har begränsade resurser att lägga på hjälp utifrån. För att inte felnivån på skatteuttagen ska öka anser även Inger Nilsson från Skatteverket att de skattskyldiga måste inhämta den kunskap som krävs för att upprätta deklarationen.

Expertutredaren Ingrid Melbi delar Inger Nilssons åsikt och uttrycker en oro för att det kommer att bli en stor omställning för många mindre företagare i och med en frikoppling. I dagsläget upprättar företagaren ett bokslut som med hjälp av lite justeringar kan ligga till grund för beskattningen. I och med en frikoppling skall två olika underlag tas fram, ett för redovisningen och ett för beskattningen (något som vi tidigare exemplifierat i avsnittet 3.4.3 Inget samband). Ingrid menar att detta kan innebära ett skärpt kompetenskrav för företagarna och en merkostnad då man måste tillgodogöra sig nya kunskaper för att kunna upprätta korrekta beskattningsdeklarationer. Inger Nilsson poängterar att just detta tillgodogörande av nya kunskaper troligtvis kommer att ske genom utbildningar och kurser som ofta hålls av något av de stora revisionsbolagen – något som kan bli väldigt dyrt för de mindre företagen.

En frikoppling mellan redovisning och beskattning är en förändring som får konsekvenser för alla bolagstyper men i varierande grad. Vid implementeringen av en sådan förändring är det av särskild vikt att beakta övriga förändringar i redovisningen eller beskattningen. I utredningen förslås det att frikopplingen bör träda i kraft den 1:e januari 2011 och att det bör ske enligt utredningens förslag. Detta förslag anser vi vara i dålig harmonisering med kategoriseringen där vi har ett regelverk som inte står klart än, nämligen K3-regelverket. Medhåll går att få från Patrik Delborn som även han ställer sig frågande till att frikopplingen bygger på dessa grunder, det vill säga utan vetskapen om K3-regelverkets innehåll, när det är denna kategori av företag som väntas beröras mest av en frikoppling.

Expertutredaren Ingrid Melbi tar dock lite lättare på den här problematiken och menar att då skattereglerna har sin utformning i K2-regelverket så får inte ett ofullständigt K3-regelverk en alltför avgörande roll för utredningen i sin helhet. Hon tycker således inte att ett ofullständigt K3-regelverk är något som hindrar ett införande av en frikoppling 2011 men att ett fullständigt K3-regelverk hade underlättat för att göra mer fullgoda analyser av potentiella effekter på t.ex. den administrativa bördan.

En vidare intressant fråga att fundera över är valet av tidpunkten för en frikoppling, detta med tanke på att det var längesen vi hade så pass låg bolagsskatt som vi har nu, med en ytterligare sänkning för 2009. En sjunkande bolagsskatt betyder att effekterna av en förändring således blir mindre och mindre. Trots Ingrid Melbis tidigare invändning anser vi att en frikoppling kunde väntat tills K3-regelverket stått klart. Även om många av effekterna redan kan identifieras med hjälp av ett ofullständigt K3-regelverk och med hjälp av de andra K-regelverken så finner vi likt Patrik Delborn att ett klarlagt K3-regelverk betydligt hade underlättat och minskat osäkerheten för en frikoppling. En frikoppling mellan redovisning och beskattning är trots allt en väldigt omfattande förändring och potentiella oförutsedda effekter kan bli oerhört kostsamma för svenskt näringsliv och statsväsende.

En analys av vilken påverkan SOU 2008:80 kan tänkas få för revisorernas arbete är högst intressant. Det finns enligt oss, särskilt tydligt står detta efter att vi pratat med våra respondenter, ett tydligt samband mellan en ökad administrativ börda och behovet av att anlita sin revisor. Således talar detta för en framtida ökning av revisorers arbetsbörda i detta hänseende. Vi spår även att detta samband kan bli ännu starkare då man inför ett nytt regelverk och företagen därmed måste behärska två sådana. Detta är även i linje med vad Patrik Delborn tror och han vill samtidigt framhäva en annan viktig poäng. Vid en frikoppling och ett nytt regelsystem anser han att svenska revisorer kommer att behöva höja kompetensnivån för att kunna bistå med den hjälp som krävs av dem.

Vi som författare anser att detta särskilt kommer att krävas då det omedelbart efter en frikoppling inte kommer att finnas en lika stor uppsättning av tillämpbar rättspraxis att söka vägledning ur jämfört med dagsläget. Vidare kan man anta att revisorers kunskap behövs än mer om det ordinarie bokslutet inte längre är lika användbart vid deklarationen. Till exempel kan revisorer, vid deklaraionsarbetet, oftare tvingas hantera enskilda balansposter som har förändrade skatteregler vilket i sin tur leder till högre kostnader för den skattskyldige.

En positiv effekt som inte fått särskilt stort fokus är att den internationella jämförbarheten av redovisningen torde öka med en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Härigenom går även beskattningen en liten bit mot internationell harmonisering likt den redovisningen har gått igenom. Särskilt viktigt finner vi detta vara på den alltmer globala kapitalmarknaden.

7 Resultat

I detta avsnitt presenterar vi vad vi kommit fram till i vår analys gällande vår problemfrågeställning. Innan vi presenterar förslag på intressanta områden som är lämpliga att göra vidare studier kring inom detta problemområde, för vi en kort avslutande diskussion med reflektioner kring detta examensarbete.

I vårt arbete med att kartlägga vilka effekter en frikoppling mellan redovisning och beskattning kan tänkas få samt hur Skatteverket, revisorer och andra aktörer ställer sig till detta har vi kommit fram till att:

- För merparten av Sveriges företag (K1- och K2-företagen) kommer den administrativa bördan inte att öka något direkt nämnvärt. För de mindre K1-företagen kommer den administrativa bördan att minska. För K2-företagen kommer den administrativa bördan att öka till en viss del, men denna ökning anses inte vara allt för omfattande.
- För K3- och K4-företagen (IFRS-företagen) kommer en ökning av den administrativa bördan att ske, framförallt i avseende att hantera obeskattade vinster. På denna punkt är dock utredare, expertutredare och respondenter inte helt samstämmiga och omfattningen av administrativt merarbete kan inte entydigt presenteras. De slutgiltiga effekterna för K3-företagen beror mycket på hur K3-regelverket slutligen utformas och hur pass minimireglerna lever upp till sitt syfte.
- En frikoppling kommer att medföra en oroande osäkerhet under en övergångsperiod. Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolar bör tillskjutas extra resurser för att kunna svara på företagares uppkomna frågor och agera vägledande för att den administrativa bördan inte skall öka för merparten av Sveriges företag.
- Det finns en tydlig skillnad i synen på vilka konsekvenser som en frikoppling väntas få för Skatteverket. Åsikterna skiljer sig markant åt för vilka resurser frikopplingen kommer att kräva av Skatteverket. Utredarna menar att sex miljoner kronor borde räcka medan Tommy Andersson som arbetar för Skatteverket uppskattar att 100 miljoner kronor är ett rimligt belopp.
- Skulle en frikoppling träda i kraft den 1:e januari 2011 likt SOU 2008:80s förslag framför många experter att analysen av effekterna har gjorts på tvivelaktiga grunder. Detta eftersom man i utredningen inte kunnat ta del av det regelverk som K3-företagen har att förhålla sig till i framtiden. Det hade eventuellt varit att föredra att senarelägga en frikoppling, dels på grund av ovan nämnda orsaker, men

även för att beakta det arbete det skulle komma att innebära för de skattskyldiga att inom en förhållandevis kort period anpassa sig till två stora förändringar.

- Vid en frikoppling mellan redovisning och beskattning kommer revisorers arbetsbörda troligtvis att öka. De skattskyldiga kan vid en frikoppling vara i stort behov av särskild hjälp vid bokslut och i samband med deklarationsinlämnandet. Företagen kommer att lägga större fokus på att utveckla kunskaperna i redovisning i relation till kunskaperna om beskattning. Detta medför i sin tur att kompetenskraven på revisorerna ökar och effekterna som nämns här kommer att vara tydligast i samband med, och direkt efter, implementeringen av frikopplingen.

7.1 Avslutande diskussion

Detta examensarbete har tydligt påvisat att det är svårt att dra några helt tydliga slutsatser av vilka effekter som kan uppkomma av en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Det råder delade meningar mellan såväl utredarna bakom SOU 2008:80, som Skatteverk, revisorer och skattejurister. Även om de flesta anser att dagens skattesystem, med ett tydligt samband, fungerar tillfredsställande är flera aktörer införstådda med att en frikoppling ligger i framtiden.

De delade meningar som råder bland inblandade parter visar tydligt svårigheterna i att analysera en framtida förändring vilket förefaller sig helt naturligt då aktörerna sitter på olika positioner och har olika, förutfattade meningar. Något de flesta inblandade, däribland samtliga våra respondenter, är överens om är att en frikoppling mellan redovisning och beskattning inte kommer att få särskilt stora effekter för de mindre bolagen. Det är istället mer diskussioner kring vilka effekter K3-företagen kommer att få uppleva och beroende på vem som svarar skiljer sig effekterna åt betydligt. Det finns flera anledningar till detta och det visar även på att det finns ytterligare utrymme för att analysera vår problemfrågeställning.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Vi finner att det skulle vara intressant att göra en fallstudie av ett land som har haft en likartad historisk utveckling som Sverige gällande sambandet mellan redovisning och beskattning. Utifrån denna fallstudie kunde sedan skillnader mellan landet i fråga och Sverige analyseras och t.ex. ställas mot utredningen för SOU 2008:80 för att exempelvis identifiera effekter som utredare och våra respondenter inte tänkt på eller kommit fram till.

Vi finner även att det ligger ett visst intresse i att ånyo genomföra en likartad undersökning som vi genomfört, dock med den utmärkande skillnaden att denna genomförs vid ett senare tillfälle. Med ett senare tillfälle avses ett tillfälle då troligtvis K3-regelverket färdigställts samt att även K-regelverken i sin helhet fått ett fotfäste inom svenskt näringsliv. Att genomföra undersökningen vid detta tillfälle och med basis i ett färdigställt ramverk kan troligtvis leda till att en förbättrad effektbild av en frikoppling kan målas upp.

Ett viktigt bidrag i diskussionen kring frikopplingens potentiella effekter skulle kunna vara att närmare redogöra för vilka konsekvenser som kan uppstå för Skatteverket. Detta examensarbete har tydligt visat att åsikterna kring vilka effekter Skatteverket kan komma att uppleva går isär på flera punkter. En ny studie som enbart fokuserar på att kartlägga effekterna för Skatteverket skulle kunna bli ett viktigt bidrag i diskussionerna kring en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Denna studie skulle lämpligen innehålla fler praktiska inslag som visar hur nya deklarationsblanketter kan komma att se ut samt utreda hur Skatteverkets informatörsroll kan komma att förändras vid en frikoppling.

8 Källförteckning

8.1 Offentligt tryck

Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning. 2008. Solna: Skatteverket

SOU 2005:53. *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde.* Stockholm: Finansdepartementet.

SOU 2008:80. *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet.* Stockholm: Finansdepartementet.

8.2 Litteratur

Bryman, Alan & Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder.* Malmö: Liber Ekonomi.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002). *Vad, hur och varför – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.* Lund: Studentlitteratur.

Marton, Jan (2008). *IFRS – i teori och praktik.* Stockholm: Bonnier Utbildning.

Påhlsson, Robert (2001). *Inledning till Skatterätten, andra upplagan.* Uppsala: Iustus förlag.

Thorell, Per (1996). *Årsredovisningslagen – Lagkommentar.* Uppsala: Iustus förlag.

8.3 Forskningsrapporter

Danielsson, Åsa & Sjölund, Tony (2008). *En rättvisande bild – vad innebär det för svenska företag?* Östersund: Mittuniversitetet Östersund, Institutionen för samhällsvetenskap.

Hedlund, Anna (1999). *Sambandet redovisning och beskattning: en fallstudie av SOU:s och RSV:s förslag.* Umeå: Umeå Universitet, Institutionen för industriell ekonomi och samhällsvetenskap, avdelningen för ekonomistyrning.

Kanter, Marc, Malmström, Carl, Pierzynowski, Kacper & Svensson, Johannes (2006). *Beskattningsrättens anpassning till internationella redovisningsprinciper.* Lund: Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Företagsekonomiska institutionen.

Miguel, Elisabeth & Svensson, Malinda (2008). *Sambandet mellan redovisning och beskattning – kvalitetspåverkan i årsredovisningar vid en frikoppling*. Borås: Högskolan i Borås, Institutionen för data- och affärsvetenskap.

Olmedo, Merja & Patel, Kejal (2008). *Formella sambandets betydelse för redovisningen*. Borås: Högskolan i Borås, Institutionen för data- och affärsvetenskap.

8.4 Elektroniska källor

Bokföringsnämnden, bfn.se [1], <http://www.bfn.se/AKTUELLT/Ny-normgivning.pdf>, 2008-11-19

Bokföringsnämnden, bfn.se [2], <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuellt pagaende.aspx>, 2008-11-19

Bokföringsnämnden, bfn.se [3], <http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf>, 2008-12-21

Bokföringsnämnden, bfn.se [4], <http://www.bfn.se/INFO/infok2mindre.pdf>, 2008-12-21

Bokföringsnämnden, bfn.se [5], <http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR11.pdf>, 2008-12-19

Dagens Industri, di.se [1], <http://di.se/Nyheter/?page=/Avdelningar/Artikel.aspx%3FArticleID%3D2008\09\18\301456%26sectionid%3DEttan>, 2008-11-24

Regeringen.se [1], <http://www.regeringen.se/sb/d/10044/a/111260>, 2008-11-19

Regeringen.se [2], http://www.regeringen.se/download/a230a283.pdf?major=1&minor=111259&cn=attachmentPublDuplicator_0_attachment, 2008-11-24

Regeringen.se [3], <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/31671>, 2008-12-20

Skatteverket.se, <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/redovisning/svarparedovisningsochskattefragor/aldrear/1996/notiser199611.4.6c878d7e103dae55db4800014219.html>, 2009-01-12

8.5 Muntliga källor

Delborn, Patrik. Auktoriserad Revisor, Padelco AB. Personlig intervju genomförd 2008-12-15 i Helsingborg.

Melbi, Ingrid. Skatteexpert Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Telefonintervju genomförd 2009-01-07.

Nilsson, Inger. Revisor på Skatteverkets lokalkontor i Lund. Personlig besöksintervju genomförd 2008-12-10.

Bilaga 1 – Intervjuguide Skatteverket

1. Vilka är dina arbetsuppgifter på Skatteverket?

2. Vilka erfarenheter har du av företagsbeskattning?

SOU 2008:80

SamRoB (utredningen för sambandet mellan redovisning och beskattning) föreslår i SOU 2008:80 att en frikoppling bör ske mellan redovisning och beskattning. Detta innebär att redovisningen inte ligger till grund för företagens beskattningsbara resultat. Frikopplingen föreslås träda i kraft år 2011.

3. Tycker du att det nuvarande systemet där beskattningstidpunkten styrs av god redovisningssed är lämpligt och isåfall varför?

4. Tycker du att det finns andra lämpliga grunder beskattningstidpunkten skall baseras på?

5. Vad tycker du om förslaget att införa en frikoppling mellan redovisning och beskattning?

6. Har en eventuell frikoppling mellan redovisning och beskattning behandlats eller diskuterats inom Skatteverket?

7. Vad tror du generellt att effekterna kan bli av en frikoppling?

8. Hur tror du att Skatteverket och ditt arbete (arbetsbörda, kompetensutveckling, etc.) kommer att påverkas av en eventuell frikoppling?

9. Tror du att det kan finnas en skillnad i hur olika företagstyper (K1, K2, K3, K4) kan tänkas påverkas av en frikoppling och hur tror du att sådana skillnader kan te sig?

10. Som bekant granskas den skattskyldiges räkenskaper normalt sett av en revisor - tror du att det finns en påtaglig risk för en ökad förekomst av bristande skatteunderlag som beräknats på felaktiga grunder? (Detta eftersom att en frikoppling innebär att beskattningsunderlaget inte har sin grund i det redovisningsbara resultatet)

11. Har du några andra reflektioner gällande en eventuell frikoppling som vi hittills ej diskuterat?

Bilaga 2 – Intervjuguide Patrik Delborn

1. Vilken typ av bolag (K2, K3, K4) har du mest erfarenhet av under ditt yrkesutövande?

2. Tycker du att det nuvarande systemet där beskattningstidpunkten styrs av god redovisningssed är lämpligt? Finns det några andra lämpliga alternativ?

3. Hur mycket har du kommit i kontakt med förslaget SOU 2008:80 som framförallt föreslår en frikoppling mellan redovisning och beskattning?

4. Vad tycker du om förslaget om en frikoppling? Bör en sådan genomföras?

5. Generellt sett, vad tror du att en frikoppling kan få för effekter för företagen?

6. Hur tror du att ditt yrkesutövande kommer att påverkas av en eventuell frikoppling?

7. Genom att se tillbaka på den utveckling som varit inom redovisningen, tror du att framtida utveckling inom redovisningen kan försvåra ett fortsatt samband mellan redovisning och beskattning? (Med tanke på internationell harmonisering, exempelvis IFRS, och att denne inte anpassas för svensk skattelagstiftning.)

Ett förslag enligt utredningen är att samtliga obeskattade vinster skall redovisas så att de inte kan delas ut. Detta har bland annat sin uppkomst ur möjligheten att värdera tillgångar till verkligt värde.

8. Vad tycker du om att samtliga obeskattade vinster ska redovisas så att de inte kan delas ut?

9. Tror du att företaget prioriterar lägsta möjliga skattekostnad för varje beskattningsår eller är det villigt att tidigarelägga sin beskattning för att minska det administrativa merarbetet?

I utredningen föreslås det vidare att precis som med nuvarande system att det skall vara tillåtet med skattemässigt avdrag för framtida utgifter.

10. Anser du det vara lämpligt att göra skattemässiga avdrag för framtida utgifter? (I enlighet med redovisningens praxis)

11. Har du några avslutande reflektioner eller synpunkter som du vill framföra?

Bilaga 3 – Intervjuguide Ingrid Melbi

1. Kan du kort redogöra för dina arbetsuppgifter på Öhrlings PricewaterhouseCoopers samt din erfarenhet inom området beskattning?

2. Hur kom du i kontakt med utredningen för sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB)?

I det särskilda yttrande du medförfattat i SOU 2008:80 och i det debattinlägg du varit med och framfört på Dagens Industris nätupplaga framförs det att expertgruppen du var medlem i under SamRoB-utredningen hellre hade sett en begränsad eller partiell frikoppling framför en total frikoppling.

3. Till vilken grad hade effekterna (risk för ökad administrativ börda, osäkerhet, skärpt beskattning etc.) av en partiell frikoppling skiljt sig mot effekterna av en total frikoppling?

I det särskilda yttrandet i SOU 2008:80 framför expertgruppen du varit del av att en frikoppling förutsätter en harmonisering mellan redovisnings- och beskattningsregler. Det framförs vidare att bristen på en sådan harmonisering kan få påtagliga effekter för majoriteten av de svenska företagen, dvs. de mindre och medelstora företagen.

4. Upplever du att det finns en påtaglig risk för att en sådan harmonisering mellan redovisnings- och beskattningsregler inte kommer till stånd i det fall en frikoppling genomförs?

5. Hur omfattande tror du att effekterna kan bli på den administrativa bördan för mindre och medelstora företag om det de facto blir så att det råder bristande harmonisering mellan redovisnings- och beskattningsregler?

I yttrandet du och dina kollegor författat framförs kritik mot utredningens förslag om att Skatteverket, Skatterättsnämnden samt Regeringsrätten inte behövs tillsättas extra resurser om en frikoppling införs för att kunna hjälpa företagare att få svar på sina frågor eller för att finansiera ett utökat lagstiftningsarbete.

6. Om förslaget om en frikoppling i utredningen antas och ert förslag gällande tillskjutande av resurser förbises, hur påtagliga tror du att effekterna av detta kan bli för svenska näringsidkare?

7. Har du några avslutande reflektioner eller synpunkter som du vill framföra?
