



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

Magisteruppsats
Juni 2004

Sambandet mellan redovisning och beskattning

- En fallstudie av RSV:s rapport 1998:6

Handledare

Kristina Artsberg

Författare

Anna Röjbro

Maria Wulff

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till Kristina Artsberg vid Lunds universitet för det stöd och engagemang hon visat oss genom uppsatsens gång. Vi vill även passa på att tacka de personer på Skatteverket som hjälpt oss att ta fram RSV:s rapport.

Lund 2004-06-07

Anna Röjbro

Maria Wulff

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Sambandet mellan redovisning och beskattning - En fallstudie av RSV:s rapport 1998:6
- Seminariedatum:** 2004-06-11
- Ämne/Kurs:** Magisteruppsats i redovisning
- Författare:** Anna Röjbro och Maria Wulff
- Handledare:** Kristina Artsberg
- Fem nyckelord:** Redovisning, Beskattning, Sambandet mellan redovisning och beskattning, RSV rapport 1998:6, Frikoppling
- Syfte:** Syftet med denna uppsats är att ta reda på om RSV har något stöd för sitt förslag angående kopplingen mellan redovisning och inkomstbeskattning, som de lagt fram i sin rapport 1998:6.
- Metod:** Vi har utfört en fallstudie på RSV:s rapport 1998:6. Fallstudien har genomförts genom en enkätundersökning där vi försökt ta reda på om det finns något stöd för RSV:s rapport. Vi har även använt oss av de remissvar som finns på rapporten.
- Empiri:** I empirin har vi redogjort för de svar som kommit in på vår enkätundersökning samt för de remissvar som fanns sedan tidigare
- Slutsatser:** Vi har kommit fram till att RSV inte har något stöd för sin rapport på de områden där de föreslagit särskilda skatteregler. Däremot har de stöd för att det materiella sambandet ska bibehållas och det formella sambandet avskaffas.

Sammanfattning på engelska

Title:	The relation between accounting and taxation – A case study on RSV:s report 1998:6
Seminar date:	2004-06-11
Course:	Master thesis in business administration. 10 Swedish Credits (15 ECTS) accounting
Authors:	Anna Röjbro and Maria Wulff
Advisor:	Kristina Artsberg
Five keywords:	Accounting, tax, the relation between accounting and taxation, RSV rapport 1998:6,
Purpose:	The purpose of this essay is to find out if there is a support for RSV:s report 1998:6
Methodology:	We have made a case study on RSV:s report 1998:6. The case study have been carried out by a questionnaire
Empirical foundation:	We have described the answers from the organisations
Conclusions:	We have found out that RSV have support for the proposal relation the material relation but not for the formal relation

Innehållsförteckning

1. Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	10
1.3 Syfte	11
1.4 Disposition	11
2. Metod	13
2.1 Datainsamling	13
2.2 Källkritik	13
2.3 Val av undersökningsmetod	14
2.3.1 Kvalitativ undersökning	14
2.4 Enkät som datainsamlingsmetod	15
2.5 Urval	16
2.6 Bortfall	19
2.7 Kapitelsammanfattning	20
3. Referensram	21
3.1 God redovisningssed	21
3.2 Rättvisande bild	22
3.3 Redovisningsprinciper	23
3.3.1 Realisationsprincipen	23
3.3.2 Försiktighetsprincipen	24
3.3.3 Matchningsprincipen	25
3.3.4 Kontinuitetsprincipen	25
3.3.5 Fortlevnadsprincipen	25
3.3.6 Jämförbarhetsprincipen	25
3.3.7 Post-för-post-värdering	26
3.3.8 Bruttoredovisning/kvittningsförbud	26
3.4 Skattemässiga principer	26
3.4.1 Skatteförmågeprincipen	26
3.4.2 Minsta offerprincipen	27
3.4.3 Likformighetsprincipen	27
3.4.4 Neutralitetsprincipen	28
3.4.5 Intresseprincipen	28
3.5 Materiellt och formellt samband	29
3.6 Modeller för sambandet mellan redovisning och beskattning	29
3.6.1 Materiellt samband eller koppling mellan redovisning och beskattning	29
3.6.2 Inget samband eller ingen koppling mellan redovisning och beskattning	30
3.6.3 Formellt eller omvänt samband/koppling mellan redovisning och beskattning	30
3.6.4 Status quo-modellen	31
3.6.5 Redovisningsmodellen	32

3.6.6 Uppdelningsmodellen.....	32
3.7 Fördelar och nackdelar med koppling.....	34
3.7.1 Fördelar med koppling mellan redovisning och beskattning	34
3.7.2 Nackdelar med koppling mellan redovisning och beskattning	35
3.8 Fördelar och nackdelar med en frikoppling.....	37
3.8.1 Fördelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning.....	37
3.8.2 Nackdelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning.....	37
3.9 Föreslagna särskilda skatteregler.....	38
3.9.1 Varulager	38
3.9.2 Pågående arbeten	39
3.9.3 Omsättningsfastigheter	41
3.9.4 Maskiner och inventarier.....	42
3.9.5 Immateriella rättigheter	43
3.9.6 Leasing	45
3.9.7 Forskning och utveckling	46
3.9.8 Framtida utgifter och förluster	47
3.9.9 Valutakursförändringar och säkringsredovisning	48
3.9.10 Finansiella instrument	49
3.9.10.1 Financial assets at fair value through profit or loss	51
3.9.10.2 Held-to-maturity investmensts	51
3.9.10.3 Loans and receivables.....	51
3.9.10.4 Available-for-sale financial assets.....	51
3.9.11 Kvittning mellan balansposter.....	52
3.10 Kapitelsammanfattning.....	53
4.Emperi	58
4.1 Sydsvenska Industri- och Handelskammaren	58
4.2 Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF.....	59
4.3 Näringslivets Skattedelegation.....	61
4.3.1 Materiella sambandet	62
4.3.2 Formella sambandet	63
4.3.3 Kostnads och redovisningsmässiga effekter av RSV:s förslag	64
4.4 Näringslivets regelnämnd	65
4.5 Bokföringsnämnden	65
4.5.1 Det materiella sambandet	66
4.5.2 Det formella sambandet	66
4.6 FAR.....	67
4.6.1 Särskilda skatteregler	67
4.6.1.1 Varulager.....	67
4.6.1.2 Framtida utgifter och förluster.....	68
4.6.1.3 Omsättningsfastigheter	68
4.6.1.4 Finansiella instrument	68
4.6.1.5 Periodiseringar.....	68
4.6.1.6 Skatteuttag	69
4.6.2 Det materiella och formella sambandet.....	69
4.7 Kapitelsammanfattning.....	69
5.Analys.....	71
5.1 Inledning	71

5.2 Analys av de olika områdena	71
5.2.1 Varulager	72
5.2.2 Pågående arbeten	73
5.2.3 Omsättningsfastigheter	74
5.2.4 Maskiner och inventarier	75
5.2.5 Immateriella rättigheter	75
5.2.6 Leasing	76
5.2.7 Forskning och utveckling	76
5.2.8 Framtida utgifter	77
5.2.9 Valutakursförändring och säkringsredovisning	78
5.2.10 Finansiella instrument	79
5.2.11 Kvittning mellan balansposter	79
5.2.12 Materiellt samband	80
5.2.13 Formellt samband	82
5.2 Analys av varje organisations ståndpunkt	83
5.3.1 Näringslivets Skattedelegation och Näringslivets regelnämnd (NSD och NNR)	83
5.3.2 Sydsvenska Industri- och Handelskammaren	84
5.3.3 Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)	85
5.3.4 Bokföringsnämnden (BFN)	85
5.3.5 FAR	86
5.4 Analys av de Redovisningsprofessionella och Årsredovisningsupprättarna	87
5.4.1 Redovisningsprofessionella	87
5.4.2 Årsredovisningsupprättarna	87
5.5 Kapitelsammanfattning	88
6. Slutsatser	90
6.1 Slutsats	90
6.2 Förslag till fortsatt forskning	92

Litteraturförteckning

Bilaga 1 Enkät

Bilaga 2 Brev

1. Inledning

I detta kapitel presenterar vi ämnet för uppsatsen, redogör för problemformuleringen, syftet med uppsatsen samt uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

1928 och 1947 var viktiga årtal i skatterättens historia eftersom det var då kommunalskattelagen (KL) och lagen om statliginkomstskatt (SIL) infördes (Smiciklas & Jakobsson, 2002). År 1955 genomfördes en genomgripande förändring av KL:s värderingsregler. Principen om samband mellan bokföringen och taxeringen kvarstod som huvudprincip, men flera uttryckliga skatterättsliga regler om värdering infördes i KL. Från 1969 infördes även avskrivningsregler för fastigheter, som bättre tog vara på företagsekonomiska aspekter på värdeminskning. Som ett resultat på företagsskatteberedningens betänkande 1977 förtydligades reglerna i KL (Thorell, 1990). Huvudprincipen om ett samband lever kvar men detaljrikedomen i senare regleringar skapar inte sällan osäkerhet om vad som gäller. År 2000 ersattes KL och SIL av inkomstskattelagen (IL).

Sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige avser framför allt periodiseringen av inkomster och utgifter (Norberg, 2003). Att ha en stark koppling mellan redovisning och beskattning har setts som en fördel från Skattemyndigheternas (Skatteverket från och med 2004) sida eftersom det enligt dem har varit en fördel för företagen som har fått en enklare redovisning och för myndigheterna genom en effektivare kontroll. Detta har varit en axiom som ingen tidigare ifrågasatt (Hellman, 1995).

I samband med 1990 års skattereform väcktes frågan om en översyn av sambandet. Önskemål om ändringar kom främst från näringsliv och redovisningsnormgivare enligt RSV (Skatteverket från och med 2004). I samband med detta fick redovisningskommittén i uppdrag att utreda ett lämpligt framtida samband som resulterade i SOU 1995:43. Denna rapport tar i huvudsak upp frågeställningar och förslag om det formella sambandet. RSV tog efter att

denna rapport presenterats på sig ett utredningsuppdrag att belysa sambandet mellan redovisning och beskattning. Skälen till detta var enligt RSV:

- det formella och materiella sambandet hindrade en utveckling av redovisningen enligt god redovisningssed och rättvisande bild,
- redovisningsreglerna fungerade i vissa avseenden mindre väl i beskattningssammanhang,
- svårigheterna med att avgöra om särskilda skatteregler var tillämpliga eller om redovisningsreglerna gällde även vid beskattning samt att
- redovisningskommitténs förslag enbart omfattade det formella sambandet.

Arbetsgruppen, som RSV tillsatte, fick i uppdrag att kartlägga nuläget, föreslå lämpligt framtida övergripande samband samt belysa i vilken utsträckning det för olika balans- och/eller resultatposter behövs särskilda skatteregler, som gäller oavsett vad som stadgas i redovisningslag eller i redovisningsrekommendationer. De fick också i uppdrag att belysa inbördes påverkan mellan redovisning och beskattning. De skulle utreda hur vissa särskilda skatteregler ska utformas samt hur skattekontrollen påverkas av detta. Detta arbete resulterade i rapporten 1998:6.

De områden som de behandlat kopplingen mellan redovisning och inkomstbeskattning på är varulager, pågående arbete, omsättningsfastigheter, maskiner och inventarier, immateriella rättigheter, leasing, forskning och utveckling, framtida utgifter och förluster, valutakursförändringar och säkringsredovisning, finansiella instrument samt kvittning mellan balansposter.

Av dagens inkomstskattelag (1999:1229) framgår att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i inkomstskattelagen. Huvudregeln i denna lag brukar benämnas det materiella sambandet eller det kopplade området. RSV:s förslag innebär att skattereglerna i något större utsträckning frikopplas från redovisningen. Som huvudregel gäller dock fortfarande ett grundläggande materiellt samband och företagen ska inte behöva upprätta mer än ett bokslut.

1.2 Problemdiskussion

Den svenska redovisningen har under de två senaste decennierna orienterats i riktning från den kontinentala redovisningstraditionen mot mer internationella regler, representerat av IASB och US GAAP. I samband med detta har en debatt förts om att frikoppla det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning för att en full tillämpning av IAS/IFRS ska kunna ske. Argument som framförts för en frikoppling är att regelverket för redovisning ger stort utrymme för skilda tolkningar. Detta medför osäkerhet som kan leda till väsentliga skillnader och i vissa fall vålla svårighet vid beskattning. En annan svårighet är att god redovisningssed kan tillåta flera alternativ som medför olika skattemässiga konsekvenser. I RSV:s rapport 1998:6 ges ett antal förslag till hur de vill att sambandet skall se ut i framtiden. Dessa förslag innebär att det formella sambandet ska upphöra, ett grundläggande materiellt samband bibehållas, frikopplade skatteregler ska införas när så är motiverat av skatteskäl samt att gränsen mellan skatterätt och redovisning klarläggs tydligare, genom att begreppet särskild skatteregel definieras.

Precisionen med särskild skatteregel avser tvingande skatteregler, fall där medgiven skattemässig behandling strider mot redovisningsreglerna eller skatteregler för vilka särskilt angetts att frikoppling gäller, det vill säga att tillgångar eller skulder kan upptas till skilda värden vid beskattningen och i redovisningen (RSV 1998:6).

Enligt Bo Lindén på finansdepartementet har de inte erhållit några yttranden angående RSV:s rapport. Däremot har BFN och FAR lämnat remissvar. Vad vi vet vid arbetets början är det alltså endast två intressenter som yttrat sig i frågan och detta måste anses vara anmärkningsvärt eftersom en förändring på området kan få stora konsekvenser för fler än dessa två. Det kan bli att ett förslag, angående det framtida sambandet mellan redovisning och beskattning, kan gå igenom utan att praktiskt verksamma yttrat sig i frågan. Ett problem med en frikoppling är att det kan bli svårt att uppfylla neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen. Eftersom det kan bli så att orealiserade vinster tas upp till beskattning så sätts neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen ur spel.

Det blir inte längre så att skatt enbart betalas på realiserade vinster utan även på vinster som endast finns i redovisningen. När det gäller de redovisningsmässiga principerna kommer motsvarande problem, som beskrivits ovan, att uppstå för realisationsprincipen. Mot bakgrund till detta, samt det resonemang som presenterats i bakgrunden blir vår problemformulering: ”Finns det något stöd för att Sverige ska frikoppla redovisningen så att den inte ligger till grund för inkomstbeskattningen?”

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ta reda på om RSV har något stöd för det förslag, angående kopplingen mellan redovisning och inkomstbeskattning, som de lagt fram i sin rapport 1998:6.

1.4 Disposition

I kapitel 2 kommer vi att redogöra för de metoder som ligger till grund för uppsatsen, både för teori och empiri. Vi redogör också för hur vi samlat in det material som använts.

I kapitel 3 behandlar vi den teori som ligger till grund för uppsatsen och för undersökningen. En genomgång kommer att göras av de områden som RSV tar upp i sin rapport samt de principer som finns inom respektive områden för redovisning och beskattning.

I kapitel 4 kommer en sammanställning av undersökningen att göras. Vi kommer att redogöra för de svar som vi får in genom enkätundersökningen. Även de remissvar som fanns sedan tidigare kommer vi att redogöra för.

I kapitel 5 analyserar vi det material vi erhållit och presenterat i kapitel fyra. Vi analyserar varje område och varje organisation för sig och till sist varje grupp i urvalet.

I kapitel 6 presenterar vi de slutsatser vi dragit med bakgrund till vårt teoriavsnitt och resultatet av vår undersökning samt ger förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

I detta kapitel följer en redogörelse för uppsatsens metod, både för teori och empiri. En redogörelse görs också för det urval vi gjort för att kunna genomföra undersökningen.

2.1 Datainsamling

För att uppfylla vårt syfte har vi utgått från RSV:s rapport 1998:6 som behandlar sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. Vi började med att läsa rapporten för att få en större inblick i vad den handlar om och vad RSV har kommit fram till.

Datainsamlingen skedde genom att vi läste artiklar, böcker, uppsatser och rapporter. Denna information har vi kunnat ta del av genom att söka i bibliotekskataloger och artikelarkiv. För att få tillgång till RSV:s rapport 1998:6 kontaktade vi Mats Schröder på Skatteverket i Stockholm. Vi kontaktade även Johan Svanberg på Skatteverket, han arbetade tidigare på finansdepartementet, för att få veta om det kommit in några yttranden angående RSV:s rapport 1998:6. Han hänvisade oss vidare till Bo Lindén som idag arbetar på finansdepartementet. Enligt Bo Lindén hade de inte fått in några yttranden angående rapporten.

Efter att denna datainsamling gjorts genomförde vi en enkätundersökning. Den syftade till att samla in åsikter om RSV:s förslag till särskilda skatteregler.

2.2 Källkritik

På vissa områden i teoriavsnittet har vi helt förlitat oss på RSV:s rapport 1998:6. Denna rapport är i allra högsta grad subjektiv då den till största del bygger på deras egna åsikter. Vi har inte kunnat hitta några belägg för deras uttalanden när det gäller ren fakta i vissa fall. Däremot är denna rapport en bra källa när vi vill få fram deras åsikt och vad de kommit fram till. Annan kritik som kan riktas mot våra källor är att de flesta behandlar förhållandet mellan

redovisning och beskattning före inkomstskattelagens ikraftträdande. På grund av hänvisning till äldre lagstiftning blir det svårt att dra några paralleller till idag gällande lagstiftning. Detta medför att en viss problematik kan uppstå när vi försöker hitta de gamla reglernas motsvarighet i den nya lagstiftningen. Ytterligare kritik skulle kunna riktas mot den litteratur som behandlar den gamla lagstiftningen, men eftersom debatten fortfarande är den samma så anser vi att resonemanget i den litteraturen fortfarande är gångbar.

2.3 Val av undersökningsmetod

2.3.1 Kvalitativ undersökning

Utifrån vår problemformulering och syfte har vi kommit fram till att vi vill kunna beskriva hur varje undersökt organisation ställer sig till RSV:s förslag. Vi vill inte kunna mäta resultatet i siffror. Detta medför att undersökningen blir av kvalitativ art. En sådan undersökning syftar till att man samlar in och analyserar data som *inte* på ett meningsfullt sätt kan kvantifieras, det vill säga uttryckas i sifferform (Lekvall & Wahlbin, 1993). Informationskällorna behöver inte skilja sig åt mellan kvalitativa och kvantitativa tillvägagångssätt. Det som skiljer sig åt är sättet varpå informationerna omvandlas till kvalitativa data (ord) eller kvantitativa data (siffror). Kvalitativ forskning lämpar sig bättre för beskrivning. Kvalitativa forskare tenderar att bygga detaljerade och ingående beskrivningar av händelser eller människor, vare sig det handlar om betydelser eller beteendemönster (Denscombe, 2000).

Enligt Lekvall och Wahlbin (1993) kan en kvalitativ undersökning genomföras på två sätt, som fallstudie eller survey-undersökning. Vi har valt att genomföra en fallstudie angående RSV:s rapport 1998:6 eftersom vi vill göra en mer djupgående studie angående denna. Med fallstudie brukar man mena en undersökning som endast omfattar ett eller ett fåtal fall, vilka emellertid studeras detaljerat och i flera dimensioner (Lundahl & Skärvad, 1999). Om vi skulle genomfört en survey-undersökning skulle syftet varit att kunna mäta

resultatet i siffror, nu vill vi istället försöka beskriva om RSV har något stöd för sitt förslag.

Genom att genomföra en fallstudie kan vi skaffa oss insikter som kan få vidare konsekvenser, vilka inte skulle ha kommit i dagen om vi hade använt en undersökningsstrategi som försökte täcka ett stort antal enheter, det vill säga en survey-undersökning (Denscombe, 2000). En fallstudies starka sidor är att den tillåter oss att använda en rad olika källor, en rad olika typer av data och en rad olika typer av forskningsmetoder i undersökningen. Observationer av händelser kan kombineras med insamling av dokument från officiella möten och informella intervjuer med de involverade. Frågeformulär kan användas för att erhålla information om särskilt intressanta förhållanden (Denscombe, 2000). Vi har utnyttjat detta genom att dels genomföra en enkätundersökning och dels ta del av redan befintliga remissvar.

2.4 Enkät som datainsamlingsmetod

Undersökningen kommer att genomföras med hjälp av en enkät (bilaga 1). Frågorna i enkäten är av standardiserad karaktär och behandlar det materiella och formella sambandet. Vidare kommer en fråga att ställas på varje område som behandlas i RSV:s rapport 1998:6. Eftersom vi inte kan utgå ifrån att alla respondenter vet vad rapporten handlar om eller har den färskt i minnet kommer vi i varje fråga att lite kort beskriva hur RSV vill att sambandet ska se ut i framtiden.

När man använder sig av en enkät kan man välja att använda sig av öppna eller standardiserade svarsalternativ. Standardiserade svarsalternativ använder man sig av om syftet är att kunna mäta resultaten och öppna svarsalternativ om man vill kunna jämföra svaren, dock inte i variabel form utan genom att bedömningsmässigt ställa dem mot varandra i beskrivningar (Lekwall & Wahlbin, 1993). Eftersom vi tidigare sagt att vi vill kunna beskriva förhållanden och inte mäta dem så blir det naturligt att vi väljer öppna svarsalternativ. Genom

detta hoppas vi få så uttömmande svar som möjligt eftersom respondenten då kan svara med egna ord.

Anledningen till att vi valt att genomföra en enkätundersökning är dess låga kostnad per undersökt enhet. En annan anledning är att respondenten kan svara när han/hon har tid och haft möjlighet att sätta sig in i frågorna.

Svagheter med att använda sig av en enkätundersökning är att metoden är tidskrävande och bortfallet blir ofta relativt stort (Lekvall & Wahlbin, 1993). Det tar ofta lång tid att sända ut och få tillbaka formulären. När det gäller att minska bortfallet försökte vi motverka det genom att inte ha ett allt för långt frågeformulär samt att skicka påminnelser om svaren dröjde för länge. Svarade de inte trots påminnelsen så ringde vi upp organisationerna för att försöka få dem att svara på enkäten. Även kontrollen över ”intervjusituationen” är bristfällig vid en enkätundersökning (Lekvall & Wahlbin, 1993). Det går inte att veta när, hur och av vem som formuläret besvaras. För att försöka komma åt problemet med vem som svarar hade vi givit respondenten möjlighet att ange namn och titel. När och hur enkäten besvaras kunde vi inte påverka. Å andra sidan medför inte en enkät någon intervjuareffekt, vilket kan vara fallet vid telefonintervjuer och personliga intervjuer (Bryman, 2002).

Enkäten skickades ut till respondenterna med post. Tillsammans med enkäten bifogade vi även ett inledande brev (bilaga 2) där vi presenterade oss själva och kort beskrev vad undersökningen handlar om. Anledningen till att vi skickade ut enkäten via post var att vi trodde att vi skulle få en högre svarsfrekvens på detta sätt än om vi till exempel skulle skickat ut den via mail. Skickas enkäten ut via mail finns risk att den hamnar bland skräpposten och aldrig når respondenten samt att vi anser att en brevenkät ger ett seriösare intryck.

2.5 Urval

Urval handlar om vem, vilka eller vad som skall intervjuas eller observeras. Det urval som görs är ofta resultatet av en avvägning mellan vad som är principiellt

önskvärt och vad som är praktiskt möjligt och tillgängligt (Lundahl & Skärvad, 1999).

Intressentmodellen nedan bygger på en gruppering som Kristina Artsberg, docent vid Lunds universitet, har gjort av remissvar vid en IAS-utredning. Modellen visar de intressenter som kan finnas till RSV:s rapport 1998:6 om sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. Dessa intressenter kan sägas utgöra vår population.

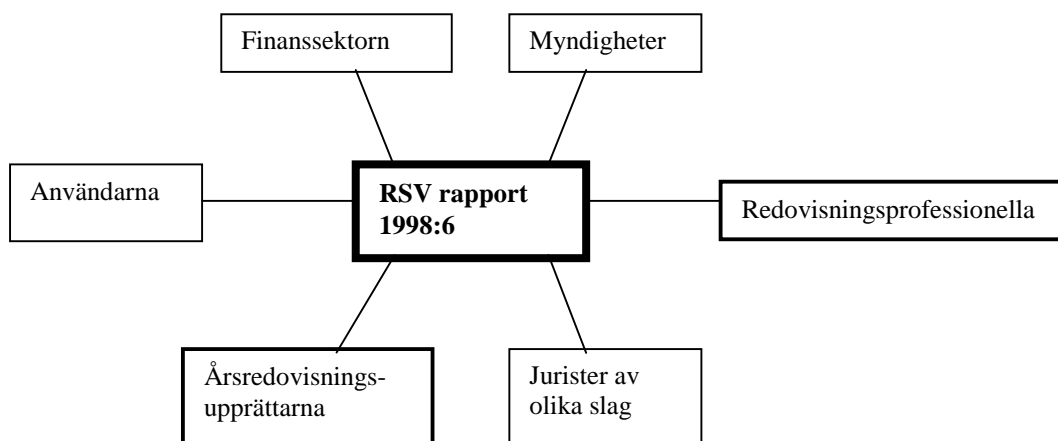


Bild 2.1 Intressentmodellen

När undersökningens population är fastlagd följer det andra steget vilket är att generalisera resultaten. För att kunna göra detta måste man bestämma vilka konkreta fall (analysenheter) som ska analyseras. Det finns tre huvudalternativ att välja mellan: att undersöka samtliga fall, att göra ett slumpmässigt urval av ett stort antal fall eller att göra ett strategiskt urval av ett mindre antal fall (Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, 2003).

Vi har valt att göra ett strategiskt urval eftersom vår ambition är att uttala oss generellt i ett mindre antal fall. Möjligheterna att generalisera resultaten från ett litet antal fallstudier har länge varit en källa till konflikt mellan kvantitativt och kvalitativt orienterade forskare. Från traditionellt kvantitativt håll hävdas att det inte går att dra några vettiga slutsatser på basis av några enstaka fall. Strategiskt utvalda fall är visserligen inte representativa för populationen som helhet i alla dess detaljer, men genom att analytiskt generalisera resultaten till en teori lyfter

man fram allmängiltiga aspekter som kan förväntas säga något väsentligt om också övriga närliggande fall i populationen (Esaiasson *et al*, 2003).

Vårt urval kommer att bestå av dels de redovisningsprofessionella och dels av årsredovisningsupprättarna. De redovisningsprofessionella består av BFN, FAR, Svenska revisorssamfundet, Sveriges redovisningskonsulter och redovisningsrådet. Eftersom det redan finns remissvar från BFN och FAR så ingår dessa inte i vårt urval till enkätundersökningen. Årsredovisningsupprättarna är Svenska kommunförbundet, Svenska landstingsförbundet, Näringslivets skattedeligation, Företagarnas riksorganisation, Försäkringsförbundet, Fondbolagens förening, Lantbrukarnas riksförbund, Kooperativa förbundet, Näringslivets regelnämnd och Sydsvenska industri- och handelskammaren.

De redovisningsprofessionella organisationerna är de som utvecklar normgivningen inom redovisningsområdet i Sverige. Eftersom kopplingen mellan redovisning och beskattning är mycket stark påverkar normgivarna även beskattningen vid utvecklandet av nya normer. Detta kan medföra att normgivarna måste ta hänsyn till skattelagstiftningen vid normutvecklandet vilket kan medföra att normerna inte kan utvecklas utan påverkan av skattelagstiftningen. Det kan därför vara intressant att undersöka vad de tycker om RSV:s förslag.

Anledningen till att urvalet också består av årsredovisningsupprättarna är att det är de som upprättar årsredovisningarna och vid detta arbete tillämpar reglerna. Det innebär att det är de som praktiskt tillämpar både redovisnings- och skattelagstiftningen och därmed vill vi ha deras syn på rapporten. Vi tycker även att det är viktigt att ta reda på vad upprättarna har för åsikter i frågan eftersom vi anser att det är relevant att de står bakom ett eventuellt nytt lagförslag då det är de som ska tillämpa de eventuellt nya reglerna. Dock ska sägas att om det blir en lagändring så är de ändå tvingade att följa denna oavsett vad de tycker.

Att vi valt att inte undersöka de andra grupperna i intressentmodellen beror på att vi anser att dessa endast påverkas indirekt av ett nytt regelverk och inte i den

utsträckningen som de som direkt tillämpar reglerna. Vi anser att varken jurister, myndigheter eller finanssektorn påverkas i lika stor utsträckning om en frikoppling sker. Det kan dock finnas organisationer inom dessa grupper som påverkas mer än andra men då det är svårt att säga vilka och i vilken utsträckning de kommer att påverkas har vi valt att inte undersöka dessa. Inte heller användarna påverkas av en frikoppling eftersom de enbart är intresserade av det redovisningsmässiga resultatet. Vid en övergång kan de dock påverkas eftersom resultatet mellan åren inte går att jämföra. Detta kan lösas genom att två resultat presenteras under övergångsperioden.

2.6 Bortfall

Som vi nämnde i avsnitt 2.5 är ett problem vid brevenkäter att det kan bli ett stort bortfall. Efter en vecka hade vi fått in ett svar medan resten inte hade svarat. Vi skickade då ut påminnelser via mail. Därefter fick vi in ytterligare några svar och efter ytterligare någon vecka ringde vi upp de som inte svarat eller gett en anledning till varför de inte velat svara. Genom detta fick vi in ett svar. Trots påminnelser blev vi hårt drabbade genom ett bortfall på 70%. Utav de 70% som utgjorde bortfallet var det 55 % som svarade att de inte hade möjlighet att svara på enkäten. Anledningarna till uteblivna svar har varit att respondenten varit på semester, arbetsbelastningen har varit för hög, de har inte ansett att de varit en relevant respondent för denna fråga samt att någon inte har ansett sig ha den kompetens som krävs för att svara på frågorna. Men trots bortfallet så anser vi att vi har fått in svar från de ”tyngsta” organisationerna. Dessa svar tillsammans med de som redan fanns sedan tidigare (BFN och FAR) anser vi oss ha tillräckligt med underlag för att kunna uttala oss om hur stödet generellt ser ut för RSV:s rapport 1998:6.

2.7 Kapitelsammanfattning

Datainsamlingen har skett genom att vi läst artiklar, böcker, uppsatser och rapporter. För att få tillgång till RSV:s rapport har vi varit i kontakt med Skatteverket.

Vi har även gjort en genomgång av våra källor och kritiken mot dessa. Vi har kommit fram till att den största kritiken som kan riktas mot källorna är att de flesta behandlar förhållandet mellan redovisning och beskattning före inkomstskattelagens ikraftträdande. Dock har detta mindre betydelse för debatten i sig, då denna ej har förändrats märkbart de senaste åren.

Utifrån vår problemformulering och vårt syfte har vi kommit fram till att vi ska genomföra en kvalitativ undersökning eftersom vårt syfte är att beskriva om RSV har något stöd för sin rapport. Detta kommer att genomföras i form av en fallstudie där vi tar hjälp av en brevenkät för att samla in yttranden angående rapporten.

Vi har valt att göra ett strategiskt urval där vi undersöker om det finns ett stöd till RSV:s rapport hos intressenterna. I detta kapitel har vi även behandlat bortfallsproblematiken i vår enkätundersökning. Vårt bortfall har varit relativt stort men vi anser oss trots detta fått in svar från de ”tyngsta” organisationerna och därmed kunna uttala oss om stödet för RSV:s rapport.

3. Referensram

I detta kapitel kommer vi att presentera vårt teoriavsnitt. Vi kommer först att redogöra för god redovisningssed och rättvisande bild för att därefter gå igenom aktuella redovisnings- och skatteprinciper som har och har haft betydelse för den svenska utformningen av redovisningen och beskattningen. Vi tar även upp för- och nackdelar med en koppling respektive frikoppling. Sedan följer ett avsnitt som behandlar de områden som diskuteras vad det gäller frikoppling i RSV:s rapport 1998:6 tillsammans med en redogörelse för vad arbetsgruppen kommit fram till.

3.1 God redovisningssed

Enligt ÅRL 2 kap 2 § ska företagens årsredovisning upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed och enligt BFL 4 kap 2 § ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Enligt BFN:s vägledningar med allmänna råd är dessa lagar dock endast ramlagar vilket innebär att de innehåller allmänna principer för rapportering och dokumentation av räkenskapsinformation och måste därför kompletteras med normer som mer i detalj anger hur redovisningen skall ske. Dessa kompletterande normer inryms i redovisningslagstiftningens term god redovisningssed.

Vad god redovisningssed innebär går alltså inte att hitta i lagen, utan hänvisning måste göras till förarbetena som föregick BFL och ABL (prop 1995/96:10). I dessa förarbeten kommenteras begreppet god redovisningssed på flera ställen. Aktiebolagsutredningen föreslog att årsredovisningen skulle upprättas med iakttagande av god redovisningssed. Med detta avsågs en modernare och kortare term för det som tidigare uttryckts som ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased”. Att det behövdes en mer allmän hänvisning till god redovisningssed berodde enligt utredaren dels på att lagen inte kunde reglera alla frågor och situationer, dels på att redovisningspraxis efter hand utvecklades (SOU 1971:15).

Även ur bokföringsutredningens betänkande till bokföringslag föreslogs införandet av begreppet god redovisningssed. Med god redovisningssed avsågs ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga” (SOU 1973:57).

Enligt FARs redovisningsrekommendationer är god redovisningssed en rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer. Det går inte att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed.

3.2 Rättvisande bild

Som framkommer i föregående stycke skall redovisningen i Sverige upprättas i enlighet med god redovisningssed. Detta begrepp finns dock inte i EG:s bolagsdirektiv, utan här krävs istället att man upprättar redovisningen så att den ger en rättvisande bild. Enligt 4:e bolagsdirektivet art 2 p 3 krävs det att årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Vidare ska bolagen, enligt 4 p, även ge ytterligare information om inte tillämpningen av direktivet räcker till för att ge en rättvisande bild. Enligt direktivet framgår även att avsteg från detta skall göras om tillämpningen av en föreskrift i direktivet är oförenligt med den skyldighet som föreligger enligt 3 punkten.

Dessa bestämmelser har beaktats i ÅRL 2 kap 3 § 1 st. Här framgår det att balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat samt att tilläggsupplysningar skall lämnas om det behövs för att en rättvisande bild skall uppnås.

Innebörden av begreppet rättvisande bild finns inte angiven i direktiven. Det finns heller inte några publicerade förarbeten till direktiven av de slag som finns för svensk lagstiftning. Detta gör att det är svårt att bilda sig en uppfattning om vad som avsågs med begreppet vid direktivets tillkomst (prop 1995/96:10). Begreppet “rättvisande bild” är en direkt översättning av det engelska “true and

fair view” vilket är väl etablerat i den anglosaxiska världen men ej i den kontinentala (Kedner och Svenberg, 2000).

Eftersom det inte finns angivet vad ”rättvisande bild” innebär medför det att det finns utrymme för olika tolkningar av begreppet. I Storbritannien används begreppet för att fylla ut lag och redovisningsrekommendationer samt för att i vissa fall åsidosätta lag och rekommendationer för att uppnå en rättvisande bild. Det har sagts att begreppet speglar ett principiellt synsätt som innebär att redovisningen inte får vara legalistisk och formell utan ska spegla vad som verkligen i ekonomisk mening hänt i bolaget (Thorell, 1993).

I Danmark har man bara ersatt deras tidigare “God regnskabsskik” med ”retvisende billede” och ansett att det bara är en marginell skillnad mellan begreppen. I Italien används begreppet för att tolka statsmakternas krav för utfyllande tolkning eller för att i extrema fall avvika från lagen. I Tyskland menar man att om redovisningen upprättas i enlighet med lagens föreskrifter så leder det automatiskt till en rättvisande bild (Prop 1995/96:10). Det finns alltså en stor spännvidd i uppfattningen om begreppets innebörd.

3.3 Redovisningsprinciper

Enligt ÅRL 2 kap 4 § skall sju grundläggande principer tillämpas när årsredovisningar upprättas. Det är dock tillåtet att avvika från dessa principer om det finns särskilda skäl och det är förenligt med de allmänna principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Om en avvikelse görs måste upplysningar om detta lämnas samt att effekterna av avvikelsen måste redovisas. Vi redogör även för en åttonde princip, realisationsprincipen, då vi anser att den är viktig för vår uppsats.

3.3.1 Realisationsprincipen

Den ursprungliga idén bakom realisationsprincipen är enligt Falkman (2001) att ett företag ska slippa att beskatta icke realiserade förmögenhetsförändringar.

Realisationsprincipen är viktig för att bestämma när en intäkt skall få tas upp i redovisningen (Artsberg, 2003). Principen löser periodiseringsproblemet för inkomster i den externa redovisningen. Den innebär att inkomster anses uppkomma och skall redovisas som intäkter när en ekonomisk transaktion har ägt rum, det vill säga vid det tillfälle då fakturan skrivs ut (Gröjer, 2002).

Redan på 1960-talet fördes en debatt om huruvida tillgångar och skulder skulle värderas. De förslag som presenterades gick ut på att de skulle värderas till sina marknadsvärden eller nuvärden. Samtliga av dessa värderingssätt har mer gemensamt med ett betalningsmässigt synsätt på redovisningen än med ett bokföringsmässigt synsätt. Kritiken innebar vidare ett ifrågasättande av innehållet i realisationsprincipen. Ett förslag gick ut på att ta realisationsprincipen ur bruk och att redovisa icke realiserade värdeförändringar över resultaträkningen (Falkman, 2001).

3.3.2 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen har varit viktig i Sverige ända sedan redovisningsdebatten startade. Principens starka ställning kan delvis förklaras med att redovisningen i Sverige växt fram med den tyska redovisningen som förebild (Artsberg, 2003).

Försiktighetsprincipen innebär att värdering av tillgångar och skulder ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet enligt ÅRL 2 kap 4 § 3 p. Tillgångar ska inte värderas för högt och skulder ska inte värderas för lågt. Rimlig försiktighet ska dock ställas i förhållande till normala affärsrisker och tolkas såsom att det inte längre är tillåtet att medvetet undervärdera tillgångar och övervärdera skulder (Gröjer, 2002).

Enligt samma resonemang som diskuterats i avsnitt 3.3.1 så har även försiktighetsprincipen ifrågasatts vid diskussion om hur tillgångar och skulder ska värderas.

Försiktighetsprincipen kallades längre tillbaka i tiden i Sverige för konjunkturutjämningsprincipen (Artsberg, 2003). Förklaringen till detta grundar sig i att principen innebar att man under goda år byggde upp reserver för att sedan under sämre år lösa upp dessa reserver. Försiktighetsprincipen har dock alltmer fått vika för en annan redovisningsprincip, matchningsprincipen.

3.3.3 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att man bestämmer ett samband mellan kostnader och intäkter, det vill säga att utifrån de intäkter en given verksamhet har gett upphov till fastställa kostnaderna för just den verksamheten (Gröjer, 2002).

3.3.4 Kontinuitetsprincipen

Ingående balans skall vara lika med föregående års utgående balans.

3.3.5 Fortlevnadsprincipen

Enligt FAR:s vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag innebär denna princip att företagets verksamhet kommer att fortsätta om inte företagets livslängd uppenbarligen är begränsad, till exempel genom ett nedläggningsbeslut. Om företaget skulle antas ha en begränsad livslängd skulle det innebära att tillgångarna skulle värderas till likvidationsvärde, det vill säga till det pris som förutsätts erhållas vid försäljning av företagets tillgångar (Gröjer, 2002).

3.3.6 Jämförbarhetsprincipen

För att det ska vara möjligt att jämföra företag över tiden är det av stor betydelse att när ett företag väl har valt en redovisningsprincip att denna tillämpas konsekvent från år till år (Artsberg, 2003). Om man av någon anledning byter princip måste man lämna tydlig information om detta och vilka effekter detta har medfört.

Det bör också vara möjligt att jämföra olika företag med varandra. Det är dock inte möjligt att direkt jämföra alla företag med varandra oavsett storlek eller verksamhet men jämförelser bör underlättas mellan företag inom samma bransch (Gröjer, 2002).

3.3.7 Post-för-post-värdering

Tillgångs- och skuldposters beståndsdelar skall värderas var för sig. En fordran eller maskin får exempelvis inte värderas för högt med hänvisning till att andra poster som ingår i kundfordringar eller maskiner värderas för lågt (FAR:s vägledning. Om årsredovisning i aktiebolag).

3.3.8 Bruttoredovisning/kvittningsförbud

Tillgångar får inte kvittas mot avsättningar och övriga skulder och intäkter får inte kvittas mot kostnader.

3.4 Skattemässiga principer

Det finns en rad olika skatteprinciper som ligger till grund för den svenska beskattningen. De principer som ses som vägledande för fördelningen av skattebördan är enligt utredningen om reformerad inkomstbeskattning skatteförmågeprincipen och minsta offerprincipen. Vägledande principer för fördelningen av skattebördan har enligt utredningen om reformerad inkomstbeskattning varit intresseprincipen, skatteförmågeprincipen samt minsta offerprincipen (SOU 1989:33). Det grundläggande målet för beskattningen, vid reformen, var att den skulle vara neutral och likformig vilket gjorde att neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen blev viktiga. Dessa principer har enligt RSV legat till grund för utformningen av rapport 1998:6.

3.4.1 Skatteförmågeprincipen

Denna princip kan härledas till antikens Grekland. Det var Aristoteles som gjorde gällande, gentemot sofisterna, att staten var till för att förverkliga

ändamål som var upphöjda över de enskilda statsmedlemmarnas nytta. Man kunde då alltså inte fråga hur stor nytta den enskilde medborgaren hade av denna verksamhet. Istället borde det vara så att den som ägde större ekonomiska resurser borde bidra i högre grad till statsverksamheten än den som ägde mindre.

Skatteförmågeprincipen innebär således att var och en av samhällsmedborgarna ska betala skatt i förhållande till sin förmåga.

Skatteförmågeprincipen åberopas ofta i förarbetena till den svenska inkomstlagstiftningen och den är allmänt accepterad som grunden för inkomstbeskattningens utformning. Störst politisk betydelse har den haft som motiv för den progressiva inkomstbeskattningen (Lodin, 2003).

3.4.2 Minsta offerprincipen

Minsta offerprincipen går tillbaka till den moderna demokratins uppfattning, att största möjliga nytta skall beredas största möjliga antal medborgare. Skatten ska alltså fördelas mellan samhällsmedlemmarna på ett sådant sätt, att den medför minsta möjliga uppoffring för dem. Syftet med minsta offerprincipen är att man för samhället som sådant skall uppnå en mera rättvis inkomstfördelning. Utav detta följer att det är en mindre uppoffring för en person med hög inkomst att avstå från en ytterligare krona i inkomst än för en person med låg inkomst. Detta leder fram till progressiva skatteskalor. Denna princip har haft mycket stor genomslagskraft i det tidigare svenska skattesystemet men den finns även kvar i dagens reformerade skattesystem även om progressionen inte är lika kraftig längre (Rabe & Bojs, 2004).

3.4.3 Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen är en allmän rättvis princip som kan sägas innebära att lika fall ska bedömas lika, det vill säga personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt. Detta gäller även för inkomster som är ekonomiskt likvärdiga och beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls

(Lodin, 2003). Till denna princip kan även hänföras kravet att skattereglerna ska vara utformade så att de inte medger skatteplanering eller skatteflykt enligt RSV.

3.4.4 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen innebär att beskattningen skall vara neutral i förhållande till den skattskyldiges olika handlingsalternativ. Det innebär bland annat att skattereglerna inte bör styra företagares val av företagsform (Påhlsson, 2002). Skattereglerna ska heller inte styra företagets val av investeringsprojekt och finansieringsmetod (Hansson & Norrman, 1996). På företagsbeskattningens område ska beskattningen vara neutral till företagets sätt att ordna sin produktion, distribution och inköp. Det svenska skattesystemet vilar på neutralitetsprincipen, dock inte renodlat. Sålunda har skatterna stundtals använts i syfte att påverka den enskildes val mellan olika handlingsalternativ. Som exempel kan nämnas att mervärdesskatten höjts i syfte att skapa en dämpad konsumtion eller att en särskild koldioxidskatt införts i syfte att uppnå en lägre användning av fossila bränslen och därmed skapa en bättre miljö. Dessa medvetna avsteg från neutralitetsprincipen har grundat sig på andra samhällsmål som ansetts ha högre dignitet än neutraliteten i beskattningen (Rabe & Bojs, 2004). Neutralitetsprincipen har ett nära samband med likformighetsprincipen när det gäller utformningen av skattereglerna. Exempelvis ska det inte spela någon roll för skattens storlek om man väljer att placera sitt kapital i aktier eller obligationer. Genom att inkomstskattereglerna har gjorts mer likformiga har neutraliteten ökat (Lodin, 2003).

3.4.5 Intresseprincipen

Grunden för intresseprincipen fanns redan hos sofisterna i det antika Grekland. De menade att man kunde jämställa staten med ett bolag och att på samma sätt som bolagsmännen tillfördes förmåner i förhållande till sina insatser borde omvänt medborgarna bidra till statsutgifter i proportion till den nytta de hade av dem.

Intresseprincipen innebär alltså att medborgarna i landet ska betala skatt i förhållande till det intresse eller den nytta de har av den samhälleliga verksamheten (Lodin, 2003).

Ett mer direkt uttryck för beskattningen enligt intresseprincipen finns idag bara i form av vägtrafikbeskattningen (Lodin, 2003).

3.5 Materiellt och formellt samband

Idag föreligger det både ett materiellt och formellt samband mellan redovisningen och beskattningen. Det materiella sambandet består i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring och god redovisningssed, om inga särskilda skatteregler finns. Om god redovisningssed skall följas vid beskattningen brukar man säga att posten hör till det kopplade området (Norberg, 2003). Detta samband regleras i IL 14 kap 2 och 4 §§. Det formella sambandet innebär dels att skattelagstiftningen kräver att avdrag eller avsättningar gjorts i räkenskaperna för att avdrag skall medges vid taxeringarna och dels att samma värderingar av vissa tillgångar skall ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt. Det formella sambandet kan till exempel vara räkenskapsenliga avskrivningar på inventarier (IL 18 kap 14 §) eller avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer (IL 30 kap 3 §) (Alhager och Alhager, 2003).

Det går att beskriva sambandet mellan redovisning och beskattning på tre olika sätt enligt RSV:s rapport 1998:6. Dessa följer i avsnitt 3.6.

3.6 Modeller för sambandet mellan redovisning och beskattning

3.6.1 Materiellt samband eller koppling mellan redovisning och beskattning

Utgångspunkten för inkomstberäkningen är företagets räkenskaper. Detta innebär att redovisningsreglerna är styrande och om denna redovisning

överensstämmer med gällande redovisningsregler och god redovisningssed följs detta även vid beskattningen. Fördelen med detta har setts som att redovisningen genom sin flexibilitet har varit bäst lämpad att fastställa företagets resultat. Det som har varit en nackdel är att flexibiliteten har hämmats i den mån den har förorsakat ett högre skatteuttag.

3.6.2 Inget samband eller ingen koppling mellan redovisning och beskattning

I IL 14 kap 2 § 1 m skall inkomster tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed, *om inte något annat är föreskrivet i lag*. Det är den sista bisatsen som avser det område på vilket skatterätten inte föreskriver något samband mellan redovisning och beskattning (Alhager & Alhager, 2003).

När det inte finns något samband är skattereglerna helt styrande och det är dessa som ensamma styr hur en transaktion ska beskattas. Det som kan bli komplicerat vid tolkningen och därmed ses som en nackdel med denna modell är att skattereglerna i många fall utformats efter vad som vid lagstiftningens tillkomst ansetts utgöra god redovisningssed. Har däremot särskilda materiella skatteregler införts kan redovisningen på dessa områden utformas fritt i enlighet med de redovisningsbegrepp, god redovisningssed och rättvisande bild som då råder.

De viktigaste områdena där det inte råder något samband mellan redovisningen och beskattningen är avskrivningar på byggnader och markanläggningar. Avdragsrätten skattemässigt är för dessa poster inte på något sätt beroende av att motsvarande avdrag görs i redovisningen (Alhager & Alhager, 2003).

3.6.3 Formellt eller omvänt samband/koppling mellan redovisning och beskattning

Ett omvänt samband mellan redovisning och beskattning kan sägas innebära att redovisningsnormerna ställer krav på att skatterättsliga avvikelser återspeglas i redovisningen (Alhager & Alhager, 2003). I detta fall blir skattelagen styrande både för beskattningen och för redovisningen av en viss transaktion. I motsats

till vad som beskrivits i 3.5.1 om materiellt eller koppling mellan redovisning och beskattning så gäller här det omvända. Det är här en särskild skatterättslig reglering till vilken det knyts ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionerna måste följa den skattemässiga.

Ett exempel inom detta området är den så kallade 97-procentsregeln som finns i IL 17 kap 4 § och handlar om varulager. Enligt denna regel får varulagret tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Inkursavdraget (skattemässigt) görs sedan under posten skattemässig justering i deklarationen. Det finns således inte något krav på bokslutsdispositioner i resultaträkningen eller obeskattade reserver i balansräkningen i skattelagstiftningen (Alhager & Alhager, 2003). Däremot ställer redovisningsrätten ännu så länge kravet att vinstreglerande åtgärder som endast bygger på skattemässiga övervägande, skall redovisas öppet trots att några sådana föreskrifter inte finns i EU-direktivet. Redovisningen enligt svenska normer ger därför upphov till rubriken ”obeskattade reserver” i balansräkningen och ”bokslutsdispositioner” i resultaträkningen (Bengtsson, 2002).

Nackdelen med omvänt samband är att det utgör ett direkt hinder mot anpassningen till utvecklingen på redovisningsområdet. Att de överhuvudtaget existerar beror främst på finanspolitiska skäl eller av kontrollskäl. Efter skattereformen 1990 har koppling på detta sätt nästan upphört att existera.

Christer Westermarck (1995) anger tre olika modeller för hur sambandet mellan redovisning och beskattning principiellt kan se ut. Man kan exempelvis utgå från status quo och utvidga till en total koppling till redovisningen, redovisningsmodellen. Alternativt är att gå åt andra hållet och åstadkomma en fullständig brytning mellan systemen, uppdelningsmodellen.

3.6.4 Status quo-modellen

I status quo förblir förhållandet mellan redovisning och beskattning oförändrat jämfört med nuläget. Detta innebär att redovisningen kommer att ligga till grund för beskattningen enligt inkomstskattelagen samt de skattemässiga

särbestämmelser som i vissa fall tar över bokföringslagen. God redovisningssed bibehålls. En möjlig förändring är dock att obeskattade reserver delas upp på eget kapital och latent skatteskuld i syfte att förenkla den officiella årsredovisningens läsbarhet för utländska intressenter. Detta förutsätter att en exakt definition av latent skatteskuld kan konstrueras och ges legal status samt att vissa civilrättsliga frågor löses.

Skattemyndigheterna samt staten kan föredra att behålla status quo-modellen av praktiska skäl eftersom de i så fall kan överlåta till andra intressenter att sköta arbetet med redovisningens utveckling. Kopplingen till god redovisningssed måste i vissa fall brytas genom ett direkt stadgande i skattelag men även då det finns en uttrycklig skattepraxis gäller denna framför god redovisningssed.

3.6.5 Redovisningsmodellen

Skattemässig vinst definieras i denna modell som den redovisningsmässiga vinsten. Företagets officiella bokslut blir samtidigt skattebokslut genom att inkomstskattelagen fastställer att den beskattningsbara inkomsten utgörs av den redovisade vinsten. Inga skattemässiga värderingsregler, reservationsmöjligheter eller avskrivningar förekommer i detta alternativ. Latent skatteskuld blir en teoretisk omöjlighet eftersom det endast finns ett vinstbegrepp att arbeta med i skatteberäkningen. Skatteprocentsatsen anpassas i denna modell efter aktuella statsfinansiella krav och andra överväganden.

Genom 1992 års skattereform togs ett steg mot denna modell genom att i värderingsreglerna för varulager hänvisar till bokföringslagen.

3.6.6 Uppdelningsmodellen

I denna modell görs en strikt åtskillnad mellan redovisningsregler och regler för uppgiftslämnande för beskattningsändamål. Två separata regelverk införs, det ena baserat på ÅRL/BFL och god redovisningssed, det andra på en nyskriven ”skattebokslutslag”. En sådan har att i detalj föreskriva exempelvis värdering av balansposter – särskilt för lager, fordringar, pågående arbete och framtida

utgifter. Dessutom krävs fastlagda principer för kostnads- och intäktsföring, det vill säga periodiseringsfrågor av allehanda slag. Dit kan även räknas avskrivningsprocent för olika slag av anläggningstillgångar etc.

Av bland annat rätts- och kontrollsäkerhet krävs att ett sådant skatteregelsystem både är detaljerat och preciserat. Betydande skatteadministrativa arbetsuppgifter tillkommer således men även företag och näringsidkare får ökad belastning eftersom de tvingas lära sig att arbeta med dubbla system. Å andra sidan ges redovisningspraxis full frihet att utvecklas helt självständigt och oberoende av skatteregelsystemet.

Det statsfinansiella intresset av detaljfrågor i redovisningssedens utveckling och behov eller önskan av att styra utvecklingen bortfaller i uppdelningsmodellen. Det är primärt på nivån ”conceptual framework” som statsmakten har att bevaka redovisningens utveckling till exempel när det gäller affärshändelsebegreppet, verifikation, arkivering/åtkomst samt gränserna för redovisningen. På grund av förekomsten av två regelsystem uppkommer regelmässigt latent skatteskuld till följd av tidsmässiga differenser. Den latent skatteskulden måste ges en exakt definition eftersom den är av stor betydelse för fastställande av årets vinst, det vill säga enligt de officiella bokslutet där den latent skatteskulden redovisas. Denna uppgift har visat sig vara en synnerligen svårlöst uppgift för internationella normgivningsorgan. Av det skälet har kopplingen mellan redovisning och beskattning även vid separatsystemmodellen visat sig vålla stora problem på redovisningsområdet i själva kopplingspunkten ”latent skatteskuld”. Beroende på valet varierar den redovisade vinsten och således möjligheten till utdelning till aktieägarna. Situationen har medfört att det enskilda företaget ges frihet att tillämpa sin egen beräkningsmetod/redovisningsmetod. Detta försvårar bland annat jämförbarheten och har kritiserats av exempelvis danska revisorer. Utvecklingen går mot uppdelning i syfte att uppnå ökad harmonisering inom redovisningen.

3.7 Fördelar och nackdelar med koppling

Det finns givetvis både fördelar och nackdelar med att ha en så stark koppling mellan redovisning och beskattning som Sverige har. I de följande styckena kommer vi att ta upp en del av dessa.

3.7.1 Fördelar med koppling mellan redovisning och beskattning

En av fördelarna med koppling mellan redovisning och beskattning är att endast ett bokslut behöver upprättas, vilket förenklar för företagen (SOU 1995:43). Resurser sparas både inom skatteförvaltningen och inom företagen eftersom det bokslut som företagen upprättar kan ligga till grund även för beskattningen. Alltså behövs det inte tas fram något speciellt skattebokslut. Enligt Hellman (1995) så är detta dock en direkt felaktig invändning och han menar att denna hotbild inte har någon som helst relevans. Han anser att ett slopat samband *inte* kommer att framtvinga dubbla bokslut i företagen utan inkomstbeskattningen borde utgå från de betalningsströmmar som registrerats i företagets bokföring och som ligger till grund för företagets bokslut. Något annat alternativ än detta kan inte finnas enligt honom.

Ett annat motiv för en fortsatt koppling mellan redovisning och beskattning är att kontrollmöjligheterna för staten, i egenskap av beskattningsmyndighet, är relativt effektiva och enkla (SOU 1995:43). Det är som vi tidigare nämnt så att om redovisningen följer aktuella redovisningsprinciper och god redovisningssed så följs detta även på beskattningssidan där koppling föreligger. Detta gör att beskattningsmyndigheternas kontroll underlättas eftersom de kan förlita sig på företagets bokföring och interna kontroll vid en fortsatt koppling på området (Tidström och Hesselman, 1991).

Ytterligare en aspekt kan vara ur ett finanspolitiskt perspektiv. Eftersom sambandet i dess nuvarande form, nämligen i den mån det föreskrivs att ett medgivande av skattekrediter skall vara villkorat av att vinst motsvarande sådana skattemässiga avdrag eller dispositioner som ger upphov till skattekrediter undantas från utdelning. Förekomsten av skattekrediter förutsätter

alltså att vinstbelopp vid sidan av den latent skatten binds i företagen så att den blir otillgänglig för utdelning (SOU 1995:43).

RSV menar i sin rapport att om en frikoppling sker så kommer den balans mellan att skapa ett bra resultat och att minimera skattekostnaderna att gå förlorad. Det finns risk för att företagen gör allt för positiva värderingar i sin strävan att nå ett så bra resultat som möjligt och försiktighetsprincipen åsidosätts kanske då. De menar vidare att en annan fördel är att det idag föreligger ett samband mellan den beskattningsbara inkomsten och utdelningsbara medel. Skulle det bli så att en frikoppling sker kan det, som vi nämnt i tidigare stycke, bli att företagen gör allt för positiva värderingar vilket gör att resultatet ökar och därmed även de utdelningsbara medlen.

3.7.2 Nackdelar med koppling mellan redovisning och beskattning

En nackdel som har framhållits är att kopplingen mellan redovisning och beskattning hämmar utvecklingen av redovisningen. Detta på grund av att, som nämnts i stycke 3.5.1, det formella sambandet tvingar företagen att redovisa vissa poster som obeskattade reserver och bokslutsdispositioner. Även utvecklingen av god redovisningssed och rättvisande bild hämmas genom att företagen inte är beredda att redovisa på ett bättre sätt om detta innebär en högre skattekostnad (Tidström och Hesselman, 1991).

Anpassningen till internationell utveckling försvåras av kopplingen. Detta blir ett problem främst för större företag som ska verka på internationella marknader (Tidström och Hesselman, 1991). Redovisningsreglerna och god sed på området utformas allt mer på internationell nivå utan möjlighet till påverkan från svensk sida (SOU 2003:71)

En annan nackdel med kopplingen mellan redovisning och beskattning är att den kan medföra en så kallad ”inlåsningsseffekt”. Detta innebär att vinst som sparas i företaget i form av obeskattade reserver undgår beskattning medan vinst som är tillgänglig för utdelning träffas av skatt (SOU 1998:43).

Det ställs också högre krav på redovisningen idag genom att företagen blir mer och mer internationaliserade. En frikoppling skulle leda till att den internationella utvecklingen på redovisningsområdet förenklas. Att företagen blir mer internationaliserade medför att det i högre grad finns utländska intressenter som är intresserade av de svenska företagens resultat. Så som redovisningen ser ut idag har vi poster som obeskattade reserver och bokslutsdispositioner, något som inte finns i alla länder, och på så vis blir svenska företags redovisningar svåra att tolka och läsa för utländska intressenter. Särskilt svårt blir det med tanke på att årets nettovinst inte alls är detsamma som årets verkliga resultat. När det gäller begripligheten av årsredovisningarna menar Hellman (1995) att det inte bara är utländska läsare som har problem att förstå de svenska årsredovisningarna, utan detta gäller även svenska läsare. Att det gäller även svenska läsare beror enligt Hellman på att de beskrivningar som ges till olika poster i bokslutet är rena "fikonspråket" som är svårt även för experter att förstå och förklara. Även SOU 2003:71 ställer sig frågande inför detta argument och menar att detta argument borde minskat väsentligt i styrka eftersom både bokslutsdispositioner och obeskattade reserver har utmönstrats ur koncernredovisningen. Eftersom det är denna redovisning som tilldrar sig de internationella investerarnas intresse borde det inte ha någon betydelse. Däremot anser Knutsson och von Bahr (1995) att det vore önskvärt att både bokslutsdispositioner och obeskattade reserver utmönstras helt från svensk redovisning.

Genom att vi gått med i EU så har vi förbundit oss att tillämpa IAS/IFRS från och med 2005. Detta kommer att innebära att en koppling mellan redovisning och beskattning försvåras på många områden. En redovisning enligt IAS skulle med nuvarande koppling mellan redovisning och beskattning bland annat få till följd att beskattningen ibland tidigareläggs. En ännu viktigare konsekvens enligt SOU 2003:71 är att risken för tvister mellan företagen och skatteverket kommer att öka beroende på att värdering av tillgångar enligt IAS i större utsträckning sker genom en löpande omvärdering till verkliga värden än till historiska anskaffningsvärden. En värdering till verkligt värde grundas ofta på uppskattningar av framtida kassaflöden vilket kan leda till kontrollsvårigheter. Det kan även bli så att om en koppling fortsätter att föreligga att orealiserade

vinster beskattas och delas ut genom att man får ta upp tillgångar till verkligt värde.

Även harmoniseringsprocessen inom EU kommer att hämmas i de länder som har stark koppling mellan redovisning och beskattning. Detta eftersom jämförbarheten blir sämre genom att olika länder har olika regler för företagsbeskattning.

3.8 Fördelar och nackdelar med en frikoppling

3.8.1 Fördelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning

Kopplingen mellan redovisning och beskattning bör upphöra genom att skatterätten formulerar specifika skatteregler och bokföringslagen utformas som en ren ramlag med tillhörande normgivning. Specifika skatteregler skulle kunna formuleras för periodiseringsposter. En fullständig frikoppling skulle innebära två oerhört detaljerade och kontrollerade system så att risken för anpassning inom endera minimeras (Tidström och Hesselman, 1991).

God redovisningssed har bättre möjligheter att utvecklas utifrån informationskrav från andra intressenter än skattemyndigheterna och anpassningen internationellt förenklas. Detta gäller i första hand de stora företagen. Ytterligare en fördel är att antalet befarade skatteprocesser vad gäller i första hand periodiseringsfrågor kan minska, då specifika skatteregler utformas (Tidström och Hesselman, 1991).

3.8.2 Nackdelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning

Med en frikoppling mellan redovisning och beskattning kan redovisningspraxis inom små företag komma att styras av de specifika skatteregler som utformas. Risken är också stor att antalet specifika skatteregler ökar snabbt och att normgivningen för redovisningspraxis inte "hänger" med. Uppstår obalans

mellan systemen sker ändå en anpassning till skatterätt även för de stora företagen.

En tredje nackdel är att ett fristående och detaljerat skattesystem kommer att kräva en dyr kontrollapparat. Företagen kan tvingas upprätta två bokslut, vilket för de små företagen innebär stora praktiska problem och kostnader (Tidström, Hesselman, 1991).

3.9 Föreslagna särskilda skatteregler

I detta stycke kommer vi att presentera de skatteregler som RSV föreslagit angående ett framtida samband mellan redovisning och inkomstbeskattning. Vi redogör även för hur sambandet ser ut idag. Eftersom RSV:s rapport bygger på KL som inte längre gäller så kommer vi att redogöra för vad IL säger i de enskilda fallen samt redogör för de skillnader vi hittat mellan KL och IL.

3.9.1 Varulager

Vid en granskning av 17 kap 3 § IL jämfört med 4 kap 9 § ÅRL framgår att kopplingen mellan redovisning och beskattning är tydlig (Alhager & Alhager, 2003). Enligt båda lagrummen ska lager tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Väljer man att ta upp det till anskaffningsvärdet får ett inkursavdrag på 3 % göras. Även RR 2:02 anger att denna värdering ska gälla. Främst är det således den redovisningsmässiga bedömningen av vad som är verkligt värde, som kommer att påverka beskattningen. Om lagervärdet skrivs ned på grund av att marknadsvärdet skall justeras nedåt, synes detta också få genomslag i beskattningen. Enligt Alhager och Alhagers (2003) bedömning borde det därför som huvudregel vara så att beskattningen strikt följer redovisningen vid värderingen.

I 17 kap IL har inga större materiella förändringar skett, det enda som skiljer sig åt är att termen omsättningstillgångar inte längre används, utan istället är det lagertillgångar som gäller (Andersson och Saldén Enérus, 2000).

Anskaffningsvärdet innefattar alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen. Anskaffningsvärdet för sådana varor som vanligen inte är utbytbara, samt för varor som produceras för och hålls åtskilda för specifika projekt, skall fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som går att hänföra till respektive vara. Anskaffningsvärdet ska beräknas genom tillämpning av först-in-först-ut-metoden eller vägda genomsnittspriser. Verkligt värde beräknas som försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Detta innebär att man beaktar såväl prisförändringar som skador på varorna (Lodin, 2003).

Vid beskattning av varulager har en del problem uppstått enligt RSV. De menar att det största problemet vid lagervärderingen är beräkningen av verkligt värde. Bestämmelsen som utgår från att ett framtida pris skall beräknas för tillgångar i ett varulager är nästan omöjlig att tillämpa både för företag och skatteverk. En lämpligare utgångspunkt hade varit tillämpat pris på balansdagen.

Arbetsgruppen föreslår att varulager värderas till anskaffningsvärdet. Ett schablonavdrag medges med X procent. Varulager får dock värderas till ett lägre värde om det i sin helhet tas upp till försäljningspriser vid beskattningsårets utgång minskat med beräknade direkta försäljningskostnader. Alternativt får värdering ske till återanskaffningsvärde, till exempel för råvaror och insatsvaror. Frikoppling ska gälla.

3.7.2 Pågående arbeten

Pågående arbeten kan beskrivas som ett mellanting mellan successivt utförda tjänsteuppdrag och lagertillgångar. I prop 1980/81:68 definieras pågående arbeten som *”påbörjade men vid räkenskapsårets utgång ej avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning”*.

Det finns två huvudtyper av kontraktsförhållanden vad det gäller pågående arbeten, uppdrag på löpande räkning och uppdrag på fast pris (Rabe & Bojs,

2004). Värderingsreglerna för pågående arbeten skiljer sig åt beroende på om de utförs på löpande räkning eller om de utförs till fast pris. För de arbeten som utförs på löpande räkning gäller att de fakturerade beloppen skall intäktsföras och de kostnader som uppkommer och belastar arbetet ska dras av fortlöpande under arbetets gång. Arbeten till fast pris ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Värderingen av pågående arbeten till fast pris görs enligt samma värderingsprinciper som varulager (Johansson, Johansson & Pautsch, 2001). Enligt RR 10 skall uppdragsinkomster och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. Detta gäller om utfallet av ett uppdrag kan beräknas på tillförlitligt sätt, både för arbeten till fast pris och på löpande räkning.

De redovisningsrättsliga bestämmelserna vad det gäller pågående arbeten regleras i ÅRL 4 kap 10 §. Här står det att pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och står i överensstämmelse med god redovisningssed och rättvisande bild.

När det gäller beskattning av pågående arbeten behandlas detta i IL 17 kap, precis som lager. Eftersom det finns en särskild skattelag så borde pågående arbeten inte ha något samband med redovisningen. Men så är inte fallet för i 23§ framgår det att ”den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24-32§§, det vill säga om det inte finns särskilda bestämmelser i IL (Alhager & Alhager, 2003). Huvudregeln är således att ett materiellt samband föreligger mellan redovisningen och beskattningen. Det är som framgår av föregående kapitel ingen större förändring mellan KL och IL.

Även skattereglerna skiljer sig åt om det gäller uppdrag på löpande eller fast räkning. De arbeten som utförs på löpande räkning påverkar resultatet successivt och man behöver inte ta upp arbetet som en tillgång i balansräkningen (Rabe & Bojs, 2004). För de arbeten som utförs enligt fast pris påverkar inte det skattemässiga resultatet förrän arbetet har slutförts. Detta

innebär att nedlagda kostnader tas upp som en tillgång i balansräkningen och förskott från kunden tas upp som en skuld (Rabe & Bojs, 2004).

Arbetsgruppen föreslår att redovisningen fritt kan utvecklas från beskattningen för pågående arbeten i fast räkning samt för arbeten i löpande räkning ska beskattningen anpassas till de regler som gäller redovisningsmässigt.

3.9.3 Omsättningsfastigheter

Klassificeringen av en fastighet i ett byggföretag eller vid handel med fastigheter görs ofta utifrån den beräknade innehavstiden. Fastigheter som ska innehas under längre tid än ett år redovisas ofta som anläggningstillgångar. Kortare innehav redovisas som omsättningstillgångar. I princip ska värdering göras för fastighet enligt post-för-post principen. Enligt RSV förekommer det i branschen att en kollektiv värdering görs av hela fastighetsbeståndet eller för skilda förvaltningsenheter.

Av 4 kap 9§ ÅRL framgår att fastigheter som är omsättningstillgångar skall värderas enligt lägsta värdets princip. Ur skattesynpunkt värderas lagret av fastigheter enligt de regler som gäller för lagervärdering, dock utan rätt till den schablonmässiga nedskrivningen för inkurans, 17 kap 4 § IL (Rabe & Bojs, 2004). Om en omsättningsfastighets verkliga värde sjunkit så att det understiger anskaffningsvärdet medges avdrag för värdenedgången enligt redovisningsreglerna om nedskrivning. För fastighet som utgör anläggningstillgång medges avdrag för värdenedgången först då den realiserats genom försäljning. Precis som för varulager uppstår det problem vid beskattning av omsättningsfastigheter när det verkliga värdet ska fastställas. Att beräkna verkligt värde på en fastighet innehåller flera subjektiva inslag och antalet antaganden om den framtida ekonomiska utvecklingen är flera och leder till användande av grova schabloner.

Arbetsgruppen föreslår att fastigheter som innehas för omsättning skall värderas till det lägsta av det samlade anskaffningsvärdet och det samlade försäljningsvärdet. Avdrag för värdeminskning på byggnader,

markanläggningar med mera får inte göras på samma sätt som för fastigheter som utgör anläggningstillgångar.

3.9.4 Maskiner och inventarier

Med maskiner och inventarier avses tillgångar avsedda för stadigvarande bruk och som inte utgör byggnad, markanläggning eller mark. Inventarierna ska vara avsedda för stadigvarande bruk. Det är således syftet med innehavet som är avgörande (Rabe & Bojs, 2004).

Maskiner och inventarier utgör anläggningstillgångar och beräkning av anskaffningsvärdet för dessa tillgångar finns i 4 kap 3 § ÅRL. Anskaffningsvärdet består av utgifter för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid förvärv inräknas förutom inköpspriset även andra utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. För tillverkade varor skall även en skälig andel av indirekta kostnader inräknas.

Enligt 4 kap 4 § ÅRL skall anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Har tillgången minskat i värde och denna värdenedgång är bestående ska en nedskrivning göras enligt 5§. Tillgångarna ska alltså tas upp till anskaffningsvärde minus skäligt avdrag för värdeminskning (Rabe & Bojs, 2004).

Skattemässigt gäller två olika schablonartade avskrivningsmetoder som anger lägsta tillåtna värde på inventarier; räkenskapslig metod och restvärdemetod. I två fall får anskaffningsutgiften av förenklings-skäl omedelbart kostnadsföras. Det gäller dels fall då inventariet antas ha en kort livslängd och dels då anskaffningsutgiften är ett mindre belopp (Lodin, 2003).

Enligt huvudregeln i 18 kap 13 § IL får värdeminskningssavdrag vid räkenskapsenlig avskrivning göras med högst 30 % och vid restvärdeavskrivning med högst 25 % per år av avskrivningsunderlaget (Lodin, 2003). Då inventarierna inte blir helt avskrivna genom huvudregeln finns en kompletteringsregel. Enligt denna regel får inventarierna tas upp till ett värde

som framkommer om man tillämpar en linjär avskrivning på 20 %. Avskrivningen sker schablonmässigt varför det inte gör någon skillnad när under året inventarierna anskaffats. I KL fanns en uttrycklig bestämmelse om detta vilket inte finns i IL (Andersson och Saldén Enérus, 2000).

De skattemässiga avskrivningsreglerna är, som nämnts, schablonmässiga vilket normalt underlättar taxeringen. De återspeglar dock inte den ekonomiska förslitningen, vilket i vissa fall utnyttjats i skatteplanerigssyfte. Enligt RSV har anskaffningar i flera fall, ofta i form av leasingpaket, gjorts för stora belopp på någon av de sista dagarna på räkenskapsåret, som ofta även förlängts till 18 månader.

Ett annat problem vid beskattning är, enligt RSV, att avskrivning kan påbörjas innan förslitning inträtt. En sådan ordning är klart olämplig och strider mot de grundläggande förutsättningarna för avskrivning redovisningsmässigt, det vill säga att förslitning och därmed föranledd värdenedgång skall ha inträtt genom att tillgången kunnat tagas i bruk.

Arbetsgruppen föreslår att värdeminskingsavdrag på maskiner och inventarier ska medges med 30 %. Skattereglerna för värdeminskingsavdrag frikopplas och därmed kan restvärdemetoden avskaffas. Kompletteringsregeln behålls och avdrag medges med 20 % per år.

3.9.5 Immateriella rättigheter

Immaterialrätter är av lagstiftaren skapade legala ensamrätter. Inom immaterialrätten brukar man göra en indelning i upphovsrätter och industriella rättsskydd. Till upphovsrätterna hänförs rättigheter enligt upphovsrättslagen, fotografirätter, närstående rättigheter och kretsmönsterrätter. Till det industriella rättsskyddet räknas patent, mönsterskydd, varumärke, firma och växtförädlingskydd (Folkesson, 2002).

De redovisningsmässiga reglerna för materiella rättigheter behandlas i ÅRL 4 kap 2 §. I denna framgår det att utgifter för koncessioner, patent, licenser,

varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt för goodwill får tas upp som en immateriell anläggningstillgång.

Det har under senare år förts en debatt angående värderingen av immateriella tillgångar. Enligt IAS 9 Research and Development Costs som gäller för utvecklingskostnader skall utvecklingskostnader aktiveras om vissa kriterier är uppfyllda. Dessa kriterier är identiska med BFN rekommendation nr 1 enligt vilken tillgångarna *får* aktiveras. IASC kom med ett förslag 1997 som innebar att företagen skall aktivera internt upparbetade immateriella tillgångar under utvecklingsfasen, om det är sannolikt att framtida intäkter direkt hänförliga till tillgången kommer att inflyta och tillgångens värde kan beräknas tillförlitligt. Det föreslogs dessutom att tillgångarna ska tas upp till anskaffningsvärdet efter avskrivning. Som en alternativ regel föreslogs värdering till verkligt värde, förutsatt att tillgångarna omsätts på en aktiv marknad (RSV 1998:6).

Skattereglerna för immateriella rättigheter regleras i IL 18 kap om inventarier. I denna lag stadgas att avskrivningsreglerna för inventarier även får användas i fråga om koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill samt liknande rättigheter (Rabe & Bojs, 2004). Således gäller samma avskrivningsrättigheter och anskaffningsvärden som för inventarier. Det är dock viktigt att immateriella rättigheter hålls avskilda från inventarier i övrigt. Detta möjliggör tillämpning av olika avskrivningsregler för de immateriella tillgångarna och inventarierna i övrigt (Rabe & Bojs, 2004).

Vid räkenskapsenlig avskrivning får kompletteringsregeln lov att tillämpas för en eller flera av inventariekategorierna (1 § 1 st , 2 st 1 och 2 st 2) för övriga kan huvudregeln tillämpas (Lodin, 2003).

Arbetsgruppen föreslår för immateriella rättigheter att reglerna för maskiner och inventarier följs. Frikoppling ska således gälla. Problemet som arbetsgruppen ser med att immateriella rättigheter ska följa maskiner och inventarier är att reglerna kan ses som väldigt gynnsamma i ett internationellt perspektiv. Detta kan medföra att Sverige blir ett transitland för avskrivning av immateriella rättigheter.

3.9.6 Leasing

På den svenska marknaden fick leasing ett genombrott under 1980-talet. Sedan dess har ett stort antal skatteprocesser förekommit som framför allt gällt frågan om vissa såsom leasing betecknade transaktioner skall behandlas som sådana eller som lånefinansierade köp (Bækkevold, 2002).

I Sverige finns ingen civil- eller skattelagstiftning som direkt reglerar avtalsformen leasing (Rabe & Bojs, 2004). Ett leasingavtal klassificeras antingen som ett finansiellt eller ett operationellt leasingavtal. Avgörande för klassificeringen är i vilken omfattning de ekonomiska risker och förmåner som är förknippade med ägandet av det aktuella objektet finns hos leasegivare eller leasetagare (RR 6). Objekt som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal redovisas hos leasetagaren som anläggningstillgång i balansräkningen och förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter som skuld. Rättigheter enligt det finansiella leasingavtalet skall redovisas som en fordran i balansräkningen hos leasegivaren till ett belopp motsvarande nettoinvesteringen enligt leasingavtalet. När leasingperioden gått ut skall i princip objektet vara avskrivit, men det kan ofta utnyttjas ännu en tid (Adlercreutz, 2001).

När det handlar om ett operationellt leasingavtal ska leasingavgiften periodiseras i leasetagarens redovisning över den period under vilken objektet utnyttjas. Leasingavgiften fördelas härvid med utgångspunkt från utnyttjandet, även om betalningarna fördelas på annat sätt (RR 6). Erhållna leasingavgifter periodiseras och intäktsredovisas normalt linjärt under avtalets löptid hos leasegivaren även om avgifterna varierar. Tillgången skrivs av enligt samma princip som tillämpas för andra tillgångar av samma slag.

De skattemässiga konsekvenserna avgörs på grundval av de generella skattereglerna och allmänna skatterättsliga principer. Härvid görs ingen skillnad på olika slag av leasing såsom finansiell eller operationell leasing. Regelmässigt behandlas leasingavtal som hyresavtal, vilket bland annat innebär att avskrivningsrätten tillkommer leasegivaren medan hela leasingavgiften är avdragsgill för leasetagaren såsom hyra (Rabe & Bojs, 2004).

Leasing har utnyttjats för skatteplanering och därmed medfört problem vid beskattning. Det grundläggande problemet är att leasingavtal ofta är en "hybrid mellan hyra, köp och kreditgivning" (SOU 1994:120, s 330). Leasetagaren får genom leasingavtalet en ekonomisk bindning till det leasade objektet som inte förekommer i vanliga hyresavtal. Detta har också varit ett internationellt problem. Olikheterna i rättslig bedömning i olika länder har möjliggjort internationell skatteplanering genom att samma tillgångar samtidigt kunnat utgöra avskrivningsunderlag i flera länder så kallad double dip, triple dip och så vidare (RSV 1998:6). I Sverige har inte RSV ansett det möjligt att vägra den svenska parten avskrivningsrätten. Det går inte utan lagstöd frångå de svenska avskrivningsreglerna enbart av det skälet att utländsk rätt har andra regler.

Arbetsgruppens förslag innebär att avdrag för avskrivning på leasingtillgångar medges för leasegivare endast som avdrag för leasinginkomster. Vid finansiell leasing skall den redovisningsmässiga synen på leasing följas även skattemässigt.

3.9.7 Forskning och utveckling

Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång enligt 4 kap 2 § ÅRL. Enligt redovisningsrådets rekommendation 15 ger utgifter för forskning inte upphov till en tillgång som får redovisas i balansräkningen. Dessa utgifter ska i stället kostnadsföras när de uppkommer. Enligt samma rekommendation ska utgifter för utveckling tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen, men endast om kriterierna i punkt 45 är uppfyllda.

När det gäller den skattemässiga avdragsrätten för utgifter för forskning och utveckling skall dessa dras av om de har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten enligt 16 kap 9 § IL. Om företaget valt att kostnadsföra samtliga utgifter följs detta vid beskattningen. Däremot har frågan om bidrag till forskningsändamål prövats i flera rättsfall. Avdragsrätten kan från dessa rättsfall

sammanfattas som att avdrag inte kan medges om inte mottagaren av bidraget bedriver forskning inom bidragsgivarens verksamhetsområde (RSV 1998:6).

Att avgöra huruvida ett företags bidrag för forskningsändamål har sådant samband med företagets verksamhet att det är avdragsgillt är svårt att avgöra. Ett större problem vid beskattning är dock om utgifter för forskning och utveckling i olika situationer medför rätt till omedelbart kostnadsavdrag eller värdeminskingsavdrag (RSV 1998:6).

Arbetsgruppen föreslår att nuvarande skatteregler skall gälla för forskning och utveckling även i fortsättningen men med följande tillägg: Utgifter för förvärv av forskningsprojekt, upparbetade forskningsresultat och liknande tillgångar skall i beskattningshänseende jämföras med immateriella rättigheter. Löpande forskning och utvecklingsutgifter skall dras av direkt även om aktivering skett i räkenskaper.

3.7.8 Framtida utgifter och förluster

Frågan om avdrag för framtida utgifter gäller under vilka förutsättningar sådana utgifter som ännu inte är definitiva utan enbart sannolika eller möjliga kan få belasta resultatet. Det finns inte någon bestämd innebörd av begreppet framtida utgifter vare sig i redovisningen eller i skatterätten. Av ordalydelsen framtida utgift följer att utgiften ännu inte ägt rum utan uppkommer först efter bokslutet. Att den ändå skall beaktas i bokslutet följer av att den utgör en kostnad för innevarande år.

När det gäller sådana förpliktelser som skall redovisas på passivsidan i balansräkningen skiljer man mellan skulder och avsättningar. Den allmänna redovisningsregeln som skall tillämpas är 3 kap 9 § ÅRL. Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias. Särskilda svenska redovisningsregler för garantiutgifter saknas.

När det gäller avsättningar för framtida utgifter samt framtida garantiutgifter är det i överensstämmelse med god redovisningssed att bokföra dessa kostnader samtidigt som försäljningsintäkter bokförs. Storleken på avsättningarna får beräknas genom en uppskattning av tänkbar skadefrekvens. För att undvika tvister om rimlig storlek på avsättningen vid beskattningen har införts särskilda skatterättsliga bestämmelser i 16 kap 3-5 §§ IL. Bestämmelsen är utformad så att avdrag medges för vad som avsatts i räkenskaperna, 3 §, men inte med högre belopp än vad som följer av 4 och 5 §§ (Knutsson & von Bahr, 1995). Bestämmelserna är både materiellt och formellt kopplade till redovisningen. Den materiella kopplingen följer av det övergripande sambandet mellan redovisning och beskattning enligt 14 kap 2 § IL och innebär att den skattemässiga resultaträkningen av näringsverksamhet ska ske i enlighet med god redovisningssed. Den formella kopplingen, som finns i 16 kap 3 § IL, innebär att en förutsättning för det skattemässiga avdraget är att beloppet "sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång" (Elofsson & Göfvert, 2003).

En bedömning av sannolikheten för att en viss eller vissa händelser kommer, eller inte kommer, att inträffa är vanskelig för företaget och oftast omöjligt att kontrollera för myndigheterna. Motsvarande svårigheter uppkommer vid avgörande av om en tillförlitlig beräkning av beloppet kan göras (RSV 1998:6).

Arbetsgruppen föreslår att avdrag för framtida utgifter medges för åtaganden som är säkra och har sin grund i under beskattningsåret inträffade händelser. Beloppet ska dock kunna beräknas med hög grad av tillförlitlighet. Samma sak gäller garantikostnader. Realisationsprincipen tillmäts större betydelse än försiktighetsprincipen.

3.9.9 Valutakursförändringar och säkringsredovisning

Valutakursförändringar och säkringsredovisning behandlas i ÅRL 4 kap 13 §. Enligt denna lag *får* fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed och rättvisande bild.

Valutakursförändringar tas även upp i Redovisningsrådets rekommendation nr 8. Denna behandlar redovisning av effekter av ändrade valutakurser och trädde i kraft 1 januari, 1999. Enligt p 6 i denna rekommendation skall en transaktion i utländsk valuta, när den tas in i redovisningen, omräknas till rapportvalutan enligt transaktionsdagens avistakurs. Enligt p 7 ska monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta, enligt huvudprincipen, på varje balansdag redovisas i rapportvalutan omräknat till balansdagens kurs.

Skattereglerna för valutakursförändringar och säkringsredovisning finns i IL 14 kap 8 §. I denna står det att ”*Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång*”. Det finns dock ett undantag från detta och det är om det finns ett terminskontrakt eller någon liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, då får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde får användas i räkenskaperna samt om värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Arbetsgruppens förslag innebär att monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta får tas upp till balansdagens kurs och att frikoppling ska gälla. När det gäller skattemässig säkringsredovisning ska frivilliga skatteregler för säkringstransaktioner avseende valutarisker och finansiella risker införas enligt arbetsgruppens förslag. De menar att transaktioner som har ett inbördes samband behandlas på ett enhetligt sätt. Reglerna förutsätter emellertid för att få tillämpas att en föreskriven dokumentation ska upprättas i anslutning till att transaktionerna ingås.

3.9.10 Finansiella instrument

Finansiella instrument definieras av Redovisningsrådet som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

I Sverige har RR 27 införts som en motsvarighet till IAS 32. Denna rekommendation gäller från och med 2003. Rekommendationen behandlar endast hur klassificeringen av finansiella instrument skall göras och inte hur finansiella instrument skall värderas. Det finns alltså inte någon svensk motsvarighet till IAS 39 som behandlar just värdering och identifiering av finansiella instrument.

Enligt RR 27 ska finansiella instrument klassificeras enligt följande:

- Emittentens redovisning av sammansatta finansiella instrument

Ett företag som emitterat ett finansiellt instrument som inrymmer både en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument, skall redovisa instrumentets delar var för sig i enlighet med deras ekonomiska innebörd när det redovisas för första gången och definieras i enlighet med beskrivningen ovan.

- Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder p 25 och p 26

En finansiell tillgång och en finansiell skuld ska kvittas och redovisas med ett nettobelopp i balansräkningen när ett företag a) har en legal rätt att kvitta posterna mot varandra samt b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt avyttra tillgången och reglera skulden.

Redovisningen av en finansiell tillgång och en finansiell skuld med ett nettobelopp skall också ske när flera finansiella instrument efterliknar ett finansiellt instrument i valuta- och räntesäkringstransaktioner.

Genom införandet av IAS/IFRS kommer nya regler för värderingen och identifieringen av finansiella instrument att gälla genom IAS 39. Denna rekommendation säger att finansiella instrument ska värderas till antingen verkligt värde eller anskaffningsvärdet. Enligt p 45 kan instrumenten delas in i fyra olika kategorier, Financial assets at fair value through profit or loss, held-to-maturity investments, loans and receivables, available-for-sale financial assets. Dessa kategorier redogör vi för i kapitel 3.9.10.1-3.9.10.4.

3.9.10.1 Financial assets at fair value through profit or loss

I denna kategori ingår tillgångar som är tänkta att användas för handel samt alla derivat som inte används för säkring. Dessa tillgångar ska värderas till verkligt värde och värdeförändringar ska redovisas i resultaträkningen (Flower & Ebbers, 2002).

3.9.10.2 Held-to-maturity investment

Tillgångar som är avsedda att innehas till de förfaller till betalning ingår i denna kategori. Exempel på detta är obligationer som företaget avser behålla tills de löses in. Dessa tillgångar ska värderas efter det upplupna anskaffningsvärdet (Flower & Ebbers, 2002).

3.9.10.3 Loans and receivables

Denna kategori innehåller lån som företaget tagit upp eller förvärvat. Här ingår även fordringar som uppkommit genom den löpande verksamheten. Även dessa tillgångar ska värderas till upplupet anskaffningsvärde enligt Flower och Ebbers (2002).

3.9.10.4 Available-for-sale financial assets

De finansiella tillgångar som är tillgängliga för försäljning ingår i denna kategori. Även de finansiella tillgångar som inte ingår i någon av de ovan beskrivna kategorierna ingår i denna och värderas till verkligt värde. Eventuella värdeförändringar ska redovisas mot eget kapital och som sedan redovisas i resultaträkningen då tillgången realiserar (Flower & Ebbers, 2002).

Det finns inte några särskilda skatteregler för finansiella instrument utan vägledning får hämtas från redovisningsreglerna och god redovisningssed. Enligt RSV:s rapport kan praxis anses vara de allmänna reglerna för omsättningstillgångar, det vill säga lägsta värdets princip och tillämpningen av post-för-post-metoden. Det kan uppstå problem vid samband med

värdeökningar på finansiella instrument, både vad det gäller hur värdeökningen ska redovisas och hur den ska beskattas. Detta eftersom det som tidigare nämnts inte finns någon godtycklig lagreglering i frågan (Leander, 2002). I samband med beskattningen måste man först fastställa huruvida värdeökningen skall anses utgöra ränta eller kapitalvinst. När klassificeringen väl är gjord uppstår det inte några svårigheter vad det gäller beskattningen. Det svåra är således att avgöra vilken av de två kategorierna som värdeökningen skall hänföras till (Leander, 2002). Att klassificeringen är så viktig beror på att den kommer att avgöra vid vilken tidpunkt värdeökningen skall tas upp till beskattning.

Arbetsgruppen har kommit fram till följande när det gäller finansiella instrument: De föreslår att finansiella instrument som terminskontrakt och optioner värderas till verkligt värde utom när de ingår i skattemässig säkring. I övrigt ska de redovisas till anskaffningsvärde eller motsvarande. Enligt en alternativregel ges företagen möjlighet att lägga de finansiella instrumentens verkliga värden till grund för beskattningen. De menar även att genom att instrumenten normalt är likvida, det vill säga när som helst kan säljas eller stängas, återspeglar nuvarande regler inte den ekonomiska verkligheten och kan därför ge ytterst missvisande resultat. Frikoppling på området ska gälla.

3.9.11 Kvittning mellan balansposter

Storleken på de olika inkomstslagen, tjänst, kapital och näringsverksamhet, beräknas efter nettoprincipen. Den innebär att man kvittar inkomster och utgifter i samma inkomstslag mot varandra (Johansson, Johansson & Pautsch, 2001).

När kvittningsregeln infördes 1981 innebar det utökade möjligheter för företagen att komma med kvittningsinvändningar mot av skattemyndigheten ifrågasatta höjningar. Kvittningsregeln har därefter, först i samband med 1990 års skattereform och senare när skatteutjämningsreserven avskaffades, fått ett mycket begränsat tillämpningsområde.

Förslaget från arbetsgruppen innebär att ett företag kan kvitta en av skatteverket beslutad höjning av inkomsten genom tänkta omvärderingar av tillgångsposter, skuldposter samt avsättningar. Det måste dock vara uppenbart att kvittningsutrymme föreligger. Kvittningen får endast ske mot höjningar som avser periodiseringsfel.

3.10 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel inledde vi med att redogöra för begreppen god redovisningssed och rättvisande bild. Redovisningen ska enligt ÅRL upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Detta är en sedan länge känd praxis i svensk redovisning. Något som är relativt nytt och som tillkommit genom vårt medlemskap i EU är att redovisningen dessutom skall ge en rättvisande bild. Detta är dock ett uttryck som är en direkt översättning av det engelska uttrycket "true and fair view". I direktiven anges bara att redovisningen skall upprättas enligt en rättvisande bild men det finns inte någon definition.

Därefter gjordes en genomgång av både redovisningsmässiga och skattemässiga principer som förekommer i Sverige. Försiktighetsprincipen innebär att värdering av tillgångar och skulder ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet, realisationsprincipen innebär att inkomster anses uppkomma och skall redovisas som intäkter när en ekonomisk transaktion har ägt rum, det vill säga vid det tillfälle då fakturan skrivs ut och med matchningsprincipen menar man att utifrån de intäkter en given verksamhet har gett upphov till ska kostnaderna för just den verksamheten fastställas. Kontinuitetsprincipen innebär att ingående balans skall vara lika med föregående års utgående balans, fortlevnadsprincipen innebär att företagets verksamhet förutsätts fortsätta om inte företagets livslängd uppenbarligen är begränsad. Enligt jämförbarhetsprincipen skall en jämförelse kunna göras mellan olika år samt mellan olika företag och post-för-post-värdering innebär att tillgångs- och skuldposters beståndsdelar skall värderas var för sig. Den sista redovisningsprincipen som vi tar upp är bruttoredovisning/kvittningsprincipen

som innebär att tillgångar inte får kvittas mot avsättningar och övriga skulder och intäkter inte får kvittas mot kostnader.

De skattemässiga principerna är skatteförmågeprincipen, som innebär att var och en av samhällsmedborgarna ska betala skatt i förhållande till sin förmåga, minsta offerprincipen, som innebär att skatten ska fördelas mellan samhällsmedlemmarna på ett sådant sätt att den medför minsta möjliga uppoffring för dem. Med likformighetsprincipen menas att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt, neutralitetsprincipen, innebär att beskattningen skall vara neutral i förhållande till den skattskyldiges olika handlingsalternativ och den sista skattemässiga principen är intresseprincipen som innebär att medborgarna i landet ska betala skatt i förhållande till det intresse eller den nytta de har av den samhälleliga verksamheten.

Det finns idag både ett materiellt och formellt samband mellan redovisningen och beskattningen. Det materiella sambandet består i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring, om inga särskilda skatteregler finns. Det formella sambandet innebär dels att skattelagstiftningen kräver att avdrag eller avsättningar gjorts i räkenskaperna för att avdrag skall medges vid taxeringarna och dels att samma värderingar av vissa tillgångar skall ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt.

Det finns ett antal modeller som behandlar sambandet mellan redovisning och beskattning. De modeller som vi har tagit upp är de som RSV utgick ifrån i sin rapport 1998:6 samt tre modeller som Westermarck behandlat i Svensk Skattetidning.

Enligt RSV:s rapport finns det tre olika sätt att se sambandet på. Det första är ett materiellt samband eller koppling mellan redovisning och beskattning vilket innebär att utgångspunkten för inkomstberäkningen är företagets räkenskaper. Redovisningsreglerna är styrande och om denna redovisning överensstämmer med gällande redovisningsregler och god redovisningssed så följs detta även vid beskattningen. Det andra sättet är inget samband eller ingen koppling mellan

redovisning och beskattning vilket innebär att det skattereglerna är helt styrande och det är dessa som ensamma styr hur en transaktion ska beskattas. Det tredje sättet enligt RSV är formellt eller omvänt samband/koppling mellan redovisning och beskattning och innebär att sambandet mellan redovisning och beskattning kan sägas innebära att redovisningsnormerna ställer krav på att skatterättsliga avvikelser återspeglas i redovisningen.

De tre sätten som Westermarck tar upp i Svensk Skattetidning är status quo-modellen, redovisningsmodellen och uppdelnings modellen. Status quo-modellen innebär att redovisningen kommer att ligga till grund för beskattningen enligt inkomstskattelagen samt de skattemässiga särbestämmelser som i vissa fall tar över bokföringslagen och god redovisningssed bibehålls. Redovisningsmodellen innebär att företagets officiella bokslut samtidigt blir skattebokslut. Den beskattningsbara inkomsten utgörs av den redovisade vinsten. Den tredje och sista modellen, uppdelningsmodellen medför en strikt åtskillnad mellan redovisningsregler och regler för uppgiftslämnande för beskattningsändamål.

Det finns givetvis både för- och nackdelar med en fortsatt koppling alternativt frikoppling. Fördelar med en bibehållen koppling är till exempel att endast ett bokslut behöver upprättas vilket sparar både tid och pengar samt att kontrollmöjligheterna för staten ökar. Nackdelar är att en koppling hämmar utvecklingen av redovisningen samt försvårar en anpassning till internationell redovisning. En frikoppling mellan redovisning och beskattning medför bättre möjligheter för god redovisningssed att utvecklas, däremot kommer redovisnings praxis i små företag att styras av specifika skatteregler.

I slutet av kapitlet redogör vi för de områden där RSV föreslår särskilda skatteregler. Dessa är varulager, pågående arbeten, omsättningsfastigheter, maskiner och inventarier, immateriella rättigheter, leasing, forskning och utveckling, framtida utgifter och framtida förluster, valutakursförändring och säkringsredovisning, finansiella instrument samt kvittning mellan balansposter. Nedan sammanfattar vi vad arbetsgruppen från RSV har kommit fram till på vissa av områdena.

Varulager ska värderas till anskaffningsvärdet. Ett schablonavdrag medges med X procent. Varulager får dock värderas till ett lägre värde om det i sin helhet tas upp till försäljningspriser vid beskattningsårets utgång minskat med beräknade direkta försäljningskostnader. Alternativt får värdering ske till återanskaffningsvärde, till exempel för råvaror och insatsvaror. Frikoppling ska gälla.

För pågående arbeten föreslår arbetsgruppen att redovisningen fritt ska utvecklas från beskattningen för pågående arbeten i fast räkning samt för övriga tjänsteprestationer att beskattningen anpassas till de regler som gäller redovisningsmässigt.

Arbetsgruppen föreslår att fastigheter som innehas för omsättning skall värderas till det lägsta av det samlade anskaffningsvärdet och det samlade försäljningsvärdet. Avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar med mera får inte göras på samma sätt som för fastigheter som utgör anläggningstillgångar.

För maskiner och inventarier föreslår arbetsgruppen att värdeminskningssavdrag ska medges med 30 %. Skattereglerna för värdeminskningssavdrag frikopplas och därmed kan restvärdemetoden avskaffas. Kompletteringsregeln behålls och avdrag medges med 20 % per år.

Arbetsgruppen föreslår för immateriella rättigheter att reglerna för maskiner och inventarier följs. Frikoppling ska således gälla.

För leasingtillgångar föreslås att avdrag för avskrivning medges för leasegivare endast som avdrag för leasinginkomster. Vid finansiell leasing skall den redovisningsmässiga synen på leasing följas även skattemässigt.

Nuvarande skatteregler skall gälla för forskning och utveckling även i fortsättningen men med följande tillägg: Utgifter för förvärv av forskningsprojekt, upparbetade forskningsresultat och liknande tillgångar skall i

beskattningshänseende jämföras med immateriella rättigheter. Löpande FoU-utgifter skall dras av direkt även om aktivering skett i räkenskaper.

Arbetsgruppen föreslår att avdrag för framtida utgifter medges för åtaganden som är säkra och har sin grund i under beskattningsåret inträffade händelser. Beloppet ska dock kunna beräknas med hög grad av tillförlitlighet. Samma sak gäller garantikostnader. Realisationsprincipen tillmäts större betydelse än försiktighetsprincipen.

Arbetsgruppens förslag innebär att monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta får tas upp till balansdagens kurs och att frikoppling ska gälla. När det gäller skattemässig säkringsredovisning ska frivilliga skatteregler för säkringstransaktioner avseende valutarisker och finansiella risker införas.

Finansiella instrument som terminskontrakt och optioner ska värderas till verkligt värde utom när de ingår i skattemässig säkring. I övrigt ska de redovisas till anskaffningsvärde eller motsvarande. Enligt en alternativregel ges företagen möjlighet att lägga de finansiella instrumentens verkliga värden till grund för beskattningen.

Förslaget innebär att ett företag kan kvitta en av skatteverket beslutad höjning av inkomsten genom tänkta omvärderingar av tillgångsposter, skuldposter samt avsättningar. Det måste dock vara uppenbart att kvittningsutrymme föreligger. Kvittningen får endast ske mot höjningar som avser periodiseringsfel.

4. Empiri

I detta kapitel redogör vi för de yttranden som vi fått in genom vår enkät-undersökning samt de remissyttranden som redan fanns angående RSV:s rapport 1998:6.

4.1 Sydsvenska Industri- och Handelskammaren

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren är en regional näringslivsorganisation som företräder företagen i södra Sverige. Medlemmarna är små som stora företag och representerar alla branscher. De representerar i princip samma slags företag som Svenskt Näringsliv eftersom de har både små och stora företag som medlemmar.

Svaren har lämnats av Sven- Arne Nilsson som är sekreterare i Sydsvenska Industri- och Handelskammarens redovisningskommitté. Dessa svar är de som följde på våra frågor i enkäten och grundas alltså inte på något remissyttrande.

När det gäller förslaget om varulager så anser Sydsvenska Industri- och Handelskammaren att de regler som finns idag är fullt tillräckliga och att dessa har fungerat bra i snart 50 år.

Även för pågående arbeten tycker de att gällande regler fungerar bra och därför finns det ingen anledning att ändra dessa. De är tveksamma till om det ska ske någon övergång till något annat vid beskattningen.

Med förslaget angående fastigheter som innehas för omsättning ska värderas till det lägsta av det samlade anskaffningsvärdet och det samlade försäljningsvärdet menar Sydsvenska Industri- och Handelskammaren att det kanske finns ett problem med att fastigheter fortfarande klassificeras som innehavda för omsättning trots att det egentligen inte är så, men detta har med byggmästarsmitta och tradition att göra. Om det med samlade anskaffningsvärden och samlade försäljningsvärde menas portföljvärdering så är de tveksamma till detta.

När det gäller värdeminskningsskatt på maskiner och inventarier så menar de att förslaget skulle gå ut på att kravet på överensstämmelse netto mellan avskrivningar i bokföringen och för beskattningen skulle slopas, det vill säga överavskrivningar skulle inte längre behövas redovisas som obeskattade reserver. Detta är något som de ställer sig positiva till men som de misstänker inte släpps igenom utan att en så kallad utdelningsspärr införs och denna spärr är de negativa till.

För avdrag på avskrivningar av leasingtillgångar har de inte någon åsikt eftersom de inte anser sig tillräckligt insatta i frågan. Förslaget angående forskning och utveckling anser de vara allmänt okej. När det gäller framtida utgifter så sätter de ett frågetecken för att realisationsprincipen skall tillmätas större betydelse än försiktighetsprincipen, i övrigt anser de sig för dåligt inlästa på frågan och att det är ett invecklat område.

När det gäller RSV:s förslag om monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta samt finansiella instrument så menar de att dessa regler redan är införda genom ändringen i ÅRL 2004.

Angående det formella och materiella sambandet så anser Sydsvenska Industri- och Handelskammaren att detta är en stor och svår fråga som de inte riktigt har grepp om men de är positiva till det materiella sambandet men inte utan vidare till det formella.

4.2 Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF

SRF representerar främst fåmansföretag och är den ledande branschorganisationen för redovisnings- och ekonomikonsulter i Sverige. Förbundets ändamål är att arbeta för en sund branschutveckling. De påverkar lagstiftningen genom att samarbeta med myndigheter och organisationer.

Svaren har lämnats av Mikael Carlson som är förbundsordförande på Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Dessa svar är de som följde på våra frågor i enkäten och grundas alltså inte på något remissyttrande.

Förslaget vad gäller varulager är enligt dagens system och enligt SFR fungerar detta bra. Möjligheten till verkligt värde ger utrymme nedåt för att säkerställa att balansräkningen inte övervärderas och schablonmetoden ger en viss värdemarginal utan att näringsidkaren behöver göra en omfattande utredning.

Enligt SRF fungerar förslaget för pågående arbete bra. Det avspeglar risken eftersom fast pris medför att köparen kan underkänna slutleverans och därmed förändra intäktsvärdet. Löpande räkning utgör annan grund för att köparen successivt godkänner prestationen, och därmed är det naturligt att beskattning sker.

Fastigheter som utgör omsättningstillgångar är varulager. Det är därför naturligt med samma principer för värdering som gäller för varulager, dock utan inkuransavdrag.

Frikoppling mellan avskrivningar på maskiner och inventarier i redovisningen och skattemässigt är enligt SRF bra. Detta medger en avskrivning i redovisningen enligt ekonomisk livslängd som kan vara mycket kort, till exempel för datorer, utan att rätten till skattemässiga avskrivningar går förlorad.

När det gäller förslaget för immateriella tillgångar har SRF inga synpunkter. De anser att förslaget är rimligt.

Angående förslaget om leasing anser SRF att det likställer leasing med avbetalningsköp, förutsatt att vissa rekvisit är uppfyllda. Leasing är en viktig finansieringsform i svenska företag och dess form bör enligt SRF bevaras och inte motverkas genom att försämra leasegivarens affär.

Vad gäller forskning och utveckling så berör dessa poster normalt inte SRF:s målgrupp, nämligen fåmansföretag. De anser dock att det är bra med en

särskillnad i dessa poster för att kunna redovisa upparbetade värden utan att tappa skattemässiga avdrag.

Utvecklingen går mot att rättvisande bild tillmäts större värde än försiktighetsprincipen. Det visar bland annat övergången till IAS och verkligt värde. Mot bakgrund av detta är det rimligt att även realisationsprincipen blir viktigare än försiktighetsprincipen.

Monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta samt finansiella instrument är inget vanligt förekommande bland SRF:s målgruppsföretag men de stödjer en utveckling som ger redovisningen frihetsgrader att utformas för bästa bild utan begränsningar i skattelagstiftning. SRF stödjer en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning.

När det gäller kvittning mellan balansposter är det rimligt att fel inom marginalen inte skall slå ensidigt till företagets nackdel om utrymme för motjustering finns inom samma marginaler för värdering och periodisering. Företaget kan ha valt bort att värdera en post till sitt extremvärde och om Skatteverket väljer att omvärdera posten är det rimligt att företaget kan parera med ett annat extremvärde inom godkända marginaler för värdering.

SRF stöder en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning både vad gäller det materiella och formella sambandet.

4.3 Näringslivets Skattedelegation

NSD är en del av Svenskt Näringsliv. Svenskt Näringsliv företräder små, medelstora och stora företag i Sverige. De arbetar med att skapa ett bättre klimat för företagsamheten.

Näringslivets Skattedelegations svar är ett remissvar som kom in genom vår enkätundersökning. De anser att underlaget från RSV är allt för bristfälligt för att det skall gå att bilda sig någon välgrundad uppfattning om lämpligheten av de föreslagna ändringarna och därför har de inte granskat förslagen i detalj. De

menar vidare att mot bakgrund mot detta kan rapporten inte tjäna som underlag för lagstiftning.

De har däremot kommenterat det formella och materiella sambandet vilket det följer en redogörelse över nedan.

4.3.1 Materiella sambandet

Näringslivets Skattedelegation anser att huvudregeln vid beskattning skall vara att den skattskyldiges räkenskaper utgör grund för beräkningen av det beskattningsbara resultatet. Det materiella sambandet måste utformas på ett sådant sätt att det är redovisningen som bildar utgångspunkt för beskattningen och inte tvärt om.

De menar vidare att skatteförvaltningen måste acceptera företagets val av redovisningsmetod så länge denna ligger inom ramen för god redovisningssed. Detta innebär att skatteförvaltningen inte får angripa företagets val av redovisningsmetod även om det innebär en senareläggning av intäktsredovisningen, eller en tidigareläggning av kostnadsredovisningen.

Avsteg från huvudregeln om att räkenskaperna ska ligga till grund för beskattningen bör göras endast om det föreligger starka skäl. Exempel på detta skulle kunna vara av skattemässig karaktär men de kan också ha sin grund i redovisningsmässiga överväganden. Leasingtransaktioner kan vara ett fall där avsteg kan motiveras av skatteskal. Upphävandet av det formella sambandet är ett utmärkt exempel på avsteg motiverade av redovisningsmässiga skäl.

Vid bedömningen av vilka områden som lämpar sig för en frikoppling måste man ta i beaktande att skattelagstiftningen idag medger att värdering och periodisering i vissa fall sker på ett sätt som minskar det beskattningsbara resultatet i förhållande till vad som hade gällt enligt en strikt tillämpning av redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Exempel på dessa områden är reglerna för avskrivning av inventarier, värdering av pågående arbeten och avsättning till periodiseringsfond liksom den så kallade 97 %- regeln. I de fall

där skattelagstiftningen uttryckligen tillhandahåller särskilda resultatreglerande regler anser Näringslivets skattedelegation att det finns skäl att överväga en frikoppling. En frikoppling bör även övervägas vad det gäller exempelvis pågående arbeten, lagervärdering och fordringar och skulder i utländsk valuta. När det gäller den sistnämnda föreslår Näringslivets skattedelegation att frikoppling bör ske på så sätt att avsättningar till valutakursreserv medges vid beskattningen oavsett om sådan avsättning gjorts i räkenskaperna eller ej. De anser vidare att en viktig princip vid beskattningen måste vara att orealiserade vinster inte skall beskattas.

4.3.2 Formella sambandet

Genom ett upphävande av det formella sambandet, som RSV föreslår, bryts kopplingen mellan redovisning och beskattning på följande områden:

- Värdeminskning av maskiner och inventarier
- Koncernbidrag
- Periodiseringsfond
- Ersättningsfond
- Egenavgifter

Detta är förslag som välkomnas av Näringslivets Skattedelegation eftersom att det samband som för närvarande råder på områdena medför att redovisningen innehåller poster som inte på ett naturligt sätt hör hemma där och tvingar företagen att redovisa bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. Skulle det genomföras en frikoppling på dessa områden uppkommer istället krav på redovisning av latent skatt. Detta är en fråga som Näringslivets Skattedelegation anser bör tas upp till behandling i det fortsatta arbetet. Även den så kallade 97 %-regeln bör frikopplas från det formella sambandet. De motsätter sig RSV:s förslag vad det gäller att införa specifika lagervärderingsregler i skattelagstiftningen. Istället bör förslaget i SOU 1995:43 övervägas på nytt. Detta förslag innebär att det i bokföringen redovisade värdet på lagret bildar utgångspunkt även för den skattemässiga värderingen. Från detta värde bör ett schablonmässigt beräknat avdrag medges vid beskattningen.

4.3.3 Kostnads och redovisningsmässiga effekter av RSV:s förslag

Näringslivets Skattedelegation anser att RSV inte lägger fram vilka effekter deras förslag skulle få vid ett genomförande, varken ur företagets perspektiv eller ett statsfinansiellt perspektiv. Det finns enligt dem skäl att anta att ett flertal av förslagen sannolikt skulle innebära en ökad belastning - genom tidigareläggning av intäktsredovisningen respektive senareläggning av kostnadsredovisningen - på företagen. De menar vidare att förslagen i huvudsak avser periodiseringsfrågor som baserar sig på RSV:s erfarenheter från de senaste årens skatterevision av stora företag. RSV:s ambition i dessa revisioner, och efterföljande taxeringsprocesser och som även kommer till uttryck i rapporten, har varit att skaffa sig ett bestämmande inflytande i periodiseringsfrågor. Denna ambition sträcker sig längre än lagstiftaren avsett och går utöver vad som från allmänna utgångspunkter kan anses lämpligt. Exempel på förslag som kan leda till negativa skatteeffekter för företagen är reglerna för värdering av lager, behandlingen av fordringar och skulder i utländsk valuta, finansiella instrument samt avdragsrätten för framtida utgifter. Näringslivets Skattedelegation menar att man måste göra en noggrann ekonomisk analys innan man kan ta ställning till en reform som RSV föreslår.

Även de redovisningsmässiga effekterna förbigås med tystnad i rapporten. En ökad frikoppling medför, allt annat lika, delvis dubbla regelverk för företagen, ett för den civilrättsliga bokföringen och ett annat för skatterättsliga ändamål. Detta medför enligt Näringslivets Skattedelegation sannolikt inte några större problem för större företag utan vissa skulle säkert uppleva det som en avsevärd fördel med en ökad frikoppling eftersom det skulle underlätta en anpassning till internationellt vedertagna principer och rekommendationer även på bolagsnivå. En frikoppling skulle sannolikt även välkomnas eftersom utvecklingen av god redovisningssed många gånger hämmas av den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning. Men när det gäller små och medelstora företag så skulle sannolikt en ökad frikoppling innebära ökade kostnader för att upprätta bokslut och deklaration till ingen eller mycket liten nytta. En reform av det slag som RSV föreslår måste därför kombineras med förslag som möjliggör, för i vart fall de allra minsta företagen, att upprätta sin redovisning enligt

skatterättsliga principer. Även frågan om vad som avser god redovisningssed i små och medelstora företag måste lösas. Detta bör lättast lösas genom att Redovisningsrådets normgivning omfattar (med nyss nämnda begränsning) alla företag, i vart fall vad gäller värderings- och periodiseringsfrågor.

4.4 Näringslivets regelnämnd

Näringslivets regelnämnd är en ideell förening med Svenskt Näringsliv som medlem. NNR instämmer med det svar som Näringslivets Skattedelegation har lämnat.

4.5 Bokföringsnämnden

BFN är ett statligt expertorgan med uppgift att utveckla god redovisningssed. De representerar mindre och medelstora företag och ger ut allmänna råd och informationsmaterial om tillämpningen av framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen.

Bokföringsnämnden har i sitt remissvar angående RSV:s rapport avstått från att lämna några synpunkter på förslagen i rapporten som avser nya eller ändrade skatteregler. När det avser sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning anser Bokföringsnämnden att det finns i huvudsak två fördelar med en frikoppling. Redovisningen påverkas inte av skattemässiga övervägande och den belastas inte heller med de från redovisningssynpunkt främmande posterna bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. En frikoppling kan emellertid också ha nackdelar enligt Bokföringsnämnden. Två parallella system – ett för redovisningsändamål och ett för skatteändamål – ger en komplex regelstruktur som kan leda till tillämpningsproblem. En ytterliggare effekt kan också bli att företag som inte är föremål för revision kommer att anpassa sin redovisning till beskattningen.

4.5.1 Det materiella sambandet

En materiell koppling mellan redovisning och beskattning är enligt Bokföringsnämnden praktisk och rationell eftersom den innebär att det räcker med ett civilbokslut i företaget. Ett minskat materiellt samband och införande av särskilda skatteregler motverkar således de strävanden mot förenklingar som efterfrågats i andra sammanhang. Dessutom uppkommer en påtaglig risk för att redovisningen i små och medelstora företag kommer att styras mer av skatteregler än av god redovisningssed. En annan risk med sådan frikoppling är den latent skatten. Skillnader mellan redovisningsregler och skatteregler framtvingar redovisning av latent skatt. En sådan redovisning är emellertid synnerligen komplicerad och kommer att ge de små och medelstora företagen stora problem om de åläggs skyldighet att redovisa latent skatt. Dessutom tenderar antalet specifika skatteregler att både öka och ändras snabbt. En sådan utveckling skapar problem för företagen som måste anpassa sin skatteredovisning efter nya bestämmelser. Risken med detta är enligt BFN att denna anpassning tar all kraft så att orken inte räcker till också för en anpassning i enlighet med utvecklingen av god redovisningssed. I så fall kommer också större företags redovisning i alltför hög grad att styras av skattebestämmelser.

4.5.2 Det formella sambandet

Bokföringsnämnden tillstyrker att det formella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas i enlighet med RSV:s förslag eftersom detta samband leder till oönskade effekter i företagets redovisning. De särskilda skatteregler som är föreslagna är enligt Bokföringsnämndens mening ägnat åt att luckra upp det materiella sambandet på ett sätt som inte är önskvärt. Genomförs förslaget i dessa delar kommer utvecklingen av god redovisningssed, framförallt i de mindre och och medelstora företagen, att hämmas. Det gäller särskilt inom områden där det kommer att krävas omfattande arbete för att ta fram skattemässiga värden.

Bokföringsnämnden anser att de redovisningsmässiga effekterna av en frikoppling måste utredas vidare. I det sammanhanget måste också behandlas frågan om hur utvecklingen av god redovisningssed påverkas om andra redovisningsprinciper tillämpas i koncernredovisningen än i de enskilda bolagen.

4.6 FAR

FAR är en intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbyråbranschen. Deras visionen är att skapa intresse och förståelse för revisionsbyråbranschen samt normer och stöd för ledamöternas yrkesutövning och affärsverksamhet. FAR är internationellt verksamma och är medlemmar i bland annat IASB.

4.6.1 Särskilda skatteregler

Enligt FAR bör de skatteregler frikopplas som inte hör hemma i redovisningen och som idag tvingar företagen att bokföra obeskattade reserver och andra skattebetingade bokslutsdispositioner. Detta kan gälla värdeminskning av maskiner och inventarier, egenavgifter, koncernbidrag samt avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och valutareserv. De skatterättsliga särreglerna bör dock vara så få som möjligt. FAR anser att de förslag till särskilda skatteregler som RSV lägger fram är ofullständiga och lägger därför fram följande synpunkter.

4.6.1.1 Varulager

Förslaget innebär att lägsta värdets princip, tillämpad post för post, inte längre skulle få användas för beskattningen. Varulagret skulle i stället värderas utifrån anskaffningsvärdet med avdrag enligt en viss procentsats. Eftersom skillnaden mellan olika branscher är stor, och den skillnaden kommer att öka i framtiden på grund av den teknologiska utvecklingen, skulle en sådan schablonvärdering ge otillfredsställande utfall. Till detta kommer att vissa företag utfäst sig att

hålla lager av en viss storlek, och att övertaligheten i sådan lager kan vara betydande. FAR avstyrker därför förslaget om skärskilda lagervärderingsregler i skattelagstiftningen. Beskattningen bör grundas på lagervärdet enligt god redovisningssed. Ett schablonavdrag kan lämpligen göras direkt i deklARATIONEN.

4.6.1.2 Framtida utgifter och förluster

Avdrag för en framtida utgift eller förlust skulle enligt förslaget medges endast om beloppet motsvarade en på balansdagen föreliggande förpliktelse som skulle komma att medföra en framtida förmögenhetsöverföring. Detta är en stor förändring av nuvarande principer som enligt FAR inte leder till ökad rättvisa.

4.6.1.3 Omsättningsfastigheter

En kollektiv värdering av byggmästares lager av omsättningsfastigheter skulle enligt förslaget ersätta den nuvarande post-för-post-värderingen. Ändringen skulle enligt FAR:s mening inte medföra att värderingen blev lättare att genomföra än nu. Samtidigt skulle rätten till värdeminskningsskatt tas bort. Sammantaget innebär detta att en grupp skattskyldiga får skärpt beskattning utan att detta kan motiveras.

4.6.1.4 Finansiella instrument

Den tvingade värderingen i RSV:s förslag är inte tillåten enligt årsredovisningslagen. En särskild skattemässig reglering är sålunda nödvändig om den föreslagna värderingsregeln skall gälla. En sådan reglering måste utformas enligt skatteförmågeprincipen, det vill säga så att ingen skatt skall betalas innan en inkomst föreligger.

4.6.1.5 Periodiseringar

Ett riktigt skatteunderlag förutsätter korrekta periodiseringar. Det vore olyckligt att införa nya regler som kolliderar med grundprincipen att varje redovisningsperiod ska bära sina utgifter, som ska ställas mot motsvarande

intäkter. Den redovisningsmetod de skatteskyldiga företagen väljer måste därför accepteras av skatteförvaltningen så länge den är förenlig med god redovisningssed. FAR kan tänka sig skärpta krav för företagen att redovisa de principer som använts vid värderingen. Först om ett företag inte uppfyller sådana krav kan det bli aktuellt att tillgripa schabloner.

4.6.1.6 Skatteuttag

De särskilda skattereglerna i förslaget måste enligt FAR:s uppfattning leda till en väsentligt ökad skattebas. För att hålla skatteuttaget oförändrat innehåller förslaget en ökad rätt att sätta av till periodiseringsfond, alternativt en lättare skattesats. Detta skulle ge vissa skattskyldiga en ökad skattebelastning och andra en betydande skattelättnad. Någon ökad likformighet och rättvisa kan enligt FAR inte uppnås genom detta.

4.6.2 Det materiella och formella sambandet

FAR delar RSV:s uppfattning om att det formella sambandet kan avskaffas. Om det sambandet inte avskaffas finns det enligt FAR risk för att skattelagstiftningen påverkar eller rent av styr redovisningen.

Huvudregeln för det materiella sambandet är att redovisningslagstiftningen och därmed god redovisningssed ligger till grund för beskattningen. FAR anser att det är viktigt att bibehålla detta materiella samband mellan redovisning och inkomstbeskattning.

4.7 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi redogjort för de svar vi fått in genom vår enkätundersökning samt för de remissvar som fanns sedan tidigare. Vi redogjorde först för de fyra svar vi fått in genom enkäten och därefter för de två remissvar som redan fanns. Svaren skiljde sig inte särskilt mycket åt vad gäller det materiella och formella sambandet. Däremot var det variation i svaren

angående de områden där RSV föreslår särskilda skatteregler, dock var dessa svar mycket bristfälliga då vissa inte svarade alls och vissa väldigt kort.

5. Analys

I detta kapitel kommer vi att analysera det empiriska material vi fått in genom vår undersökning samt de remissvar som funnits sedan tidigare. Analysen kommer att göras både enskilt för varje område och vad varje enskild organisation anser samt för varje grupp i urvalet.

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är, som vi beskrivit i kapitel 1, att ta reda på om RSV har något stöd för det förslag, angående kopplingen mellan redovisning och inkomstbeskattning, som de lagt fram i sin rapport 1998:6. Vi har tidigare i uppsatsen redogjort för de områden där RSV vill införa särskilda skatteregler samt även hur de vill att det materiella och formella sambandet ska se ut i framtiden. Vi har även redogjort för för- och nackdelar med ett samband och några modeller för hur sambandet mellan redovisning och beskattning kan se ut. Vidare har vi redogjort för olika redovisningsprinciper och skattemässiga principer. I detta kapitel kommer vi att knyta ihop dessa bitar med de svar vi fått genom enkätundersökningen och de remissvar som fanns sedan tidigare. Vi kommer att analysera materialet på varje enskilt område och vad varje enskild organisation anser samt hur varje grupp i urvalet ställer sig till förslaget.

5.2 Analys av de olika områdena

I detta avsnitt kommer vi att analysera varje område där RSV föreslår en särskild skatteregel. Varje avsnitt kommer att inledas med en repetition av vad som sades i teorin. Även det materiella och formella sambandet kommer att analyseras.

5.2.1 Varulager

RSV:s förslag innebär att varulager ska värderas till anskaffningsvärdet. Detta värde ska beräknas enligt gällande redovisningsregler. Ett schablonmässigt avdrag medges med X procent. Varulagret får värderas till ett lägre värde om det i sin helhet tas upp till försäljningspris minus direkta försäljningskostnader.

Enligt FAR:s remissyttrande framgår det att värdering post-för-post inte längre kommer att få användas vid beskattningen om RSV:s förslag skulle gå igenom. Varken BFN, NSD, NNR, SRF eller Sydsvenska Industri- och Handelskammaren delar FAR:s åsikt. BFN har valt att inte yttra sig i frågan. NSD och NNR menar att underlaget i rapporten är allt för bristfälligt för att det ska gå att bilda sig en uppfattning i frågan. SRF och Sydsvenska Industri- och Handelskammaren anser att förslaget är så som det ser ut idag.

FAR är således den enda organisationen som klart uttalar att det kommer att ske en typ av förändring om RSV:s förslag skulle gå igenom. Enligt både IL och ÅRL ska varulager värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Väljer företagen att redovisa till anskaffningsvärde medges dessutom ett inkuransavdrag med 3 %. Detta tycker vi är samma sak som att värdera lagret enligt RSV:s förslag där varulagret ska värderas till anskaffningsvärdet med ett schablonmässigt avdrag med X procent.

Däremot håller vi med FAR att post-för-post-värderingen försvinner inom beskattningen på detta område. Enligt förslaget får varulagret tas upp till ett lägre värde, nettoförsäljningsvärdet. För att få göra detta krävs att lagret tas upp i sin helhet. Enligt RR 2:02 skrivs värdet på varor i lager vanligen ner till nettoförsäljningsvärdet på basis av en bedömning vara för vara. Alltså är det idag tillåtet att göra en värdering post-för-post redovisningsmässigt och därmed sker samma värdering vid beskattning på grund av den idag starka kopplingen mellan redovisning och beskattning. Skulle RSV:s förslag gå igenom innebär det att denna möjlighet försvinner precis som FAR påpekar i sitt remissvar. Det är svårt att säga vad RSV:s förslag skulle innebära i praktiken då informationen om förslaget är ganska bristfälligt. Det framgår inte speciellt tydligt hur de har

kommit fram till att förslaget ska se ut på detta sätt och det är därför svårt att förstå deras tankegång. Detta påpekar också några av de andra organisationerna och väljer därför att inte kommentera frågan.

5.2.2 Pågående arbeten

RSV:s förslag innebär att pågående arbete i fast räkning beskattas vid färdigställandet. För arbete på löpande räkning inträder skatteplikt allteftersom rätt till ersättning/fakturering uppkommer.

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren anser att gällande regler fungerar bra och ställer sig tveksamma till om det ska ske någon övergång till det som RSV föreslår i sin rapport. SRF anser att det förslag som RSV lagt fram skulle fungera bra. De menar vidare att förslaget avspeglar risken som arbete till fast pris medför, eftersom köparen kan underkänna leveransen och därmed förändra intäktsvärdet. Vid löpande räkning godkänner köparen prestationen efterhand som han betalar och därmed är det naturligt att beskattningen sker efterhand. BFN har även i detta fall valt att inte uttala sig och FAR har heller inte kommenterat förslaget. NSD och NNR anser att materialet är för bristfälligt och kommenterar därför inte heller detta förslag.

Idag föreligger ett materiellt samband mellan redovisningen och beskattningen vad det gäller pågående arbeten. Som vi beskrivit i teoriavsnittet så sker redovisningen och därmed också beskattningen efterhand om intäkter och kostnader kan fastställas på ett tillförlitligt sätt. RSV:s förslag skulle innebära att vi skjuter all beskattning till den dag då arbetet är färdigställt. Om det inte går att fastställa intäkter och kostnader på ett tillförlitligt sätt när det handlar om arbete till fast pris medför förslaget inte några förändringar. För arbeten på löpande räkning kommer förslaget inte att innebära några förändringar jämfört med idag.

RR 10 togs i bruk först 2001 och reglerar att arbete till fast pris även kan tas upp successivt som beskrivits ovan. Innan denna infördes var det ett problem att

företag inte löpande kunde intäktsföra delar av slutlikviden eftersom detta stod i strid med realisationsprincipen.

Idag är risken med arbeten till fast pris att köparen kan underkänna slutleveransen och därmed förändra intäktsvärdet. Genom RSV:s förslag skulle risken för ”fel” beskattning minska eftersom betalning sker när arbetet är slutfört och därmed också beskattas vid denna tidpunkt.

5.2.3 Omsättningsfastigheter

RSV föreslår att omsättningsfastigheter ska värderas till det lägsta av det samlade anskaffningsvärdet och det samlade försäljningsvärdet. Värdeminskningssavdrag får inte göras på samma sätt som på fastigheter som utgör anläggningstillgångar.

Precis som för varulager är det endast FAR som har uttryckt att förslaget skulle innebära en förändring. Detta beror förmodligen på att omsättningsfastigheter värderas som lagertillgångar. Enligt FAR skulle förslaget även här ersätta den nuvarande post-för-post-värderingen. Denna förändring skulle enligt deras mening inte medföra att värderingen blir lättare att genomföra än idag. I slutändan skulle detta innebära att en grupp skattskyldiga skulle få skärpt beskattning. SRF har bara anfört att det är naturligt att omsättningsfastigheter värderas på samma sätt som varulager. Sydsvenska Industri- och Handelskammaren är skeptiska till förslaget, om det samlade försäljningsvärdet innebär portföljvärdering. NNR, NSD och BFN har valt att inte svara på frågan.

Det framgår inte tydligt vad arbetsgruppen menar med samlat försäljningsvärde därför är det svårt att bilda sig en uppfattning om förslaget. Menar de att det samlade försäljningsvärdet innebär att företagen gör en kollektiv värdering av hela fastighetsbeståndet så skulle det kunna innebära att hela fastighetsbeståndet kan värderas högre än vad en enskild värdering skulle medge. Om detta är en korrekt värdering kan ifrågasättas och detta borde i så fall avgöras i från fall till fall. Om en sådan värdering skulle bli tillåten kan man inte längre säga att värdering, redovisningsmässigt, sker enligt försiktighetsprincipen. Enligt denna princip ska

tillgångar inte värderas för högt. Skattemässigt kan det sägas att likformighetsprincipen frångås. Två individer äger fastigheter som är identiska till samma värde. Individ 1 innehar dessutom två fastigheter till. Om individ 1 tar upp sina tre fastigheter till ett samlat värde som dessutom är högre än vad varje enskild fastighet är värd kommer dessa två individer inte att beskattas på samma sätt. De två fastigheter som är identiska kommer inte att beskattas lika.

5.2.4 Maskiner och inventarier

RSV:s förslag innebär att värdeminskingsavdrag på maskiner och inventarier medges med 30%. Skattereglerna för värdeminskingsavdrag ska frikopplas vilket medför att restvärdeometoden kan avskaffas.

Av de undersökta är det endast Sydsvenska Industri- och Handelskammaren och SRF som har svarat. Enligt Sydsvenska Industri- och Handelskammaren så skulle förslaget innebära att överavskrivningar inte längre skulle behöva redovisas som obeskattade reserver. Enligt SRF skulle en frikoppling dessutom medge avskrivningar i redovisningen enligt ekonomisk livslängd utan att rätten till skattemässiga avskrivningar går förlorad.

Fördelarna med RSV:s förslag är att antalet avskrivningsalternativ kan minska eftersom restvärdeometoden försvinner. De skattemässiga schablonerna på 30% av restvärdet och 20% av anskaffningsvärdet bibehålls men någon koppling till redovisningen kommer inte att föreligga. Eftersom en metod försvinner kommer det att bli lättare, särskilt för de små företagen, att tillämpa reglerna för avskrivningar på maskiner och inventarier.

5.2.5 Immateriella rättigheter

RSV föreslår för immateriella rättigheter att reglerna för maskiner och inventarier följs. Avdrag för icke tidsbegränsade immateriella rättigheter medges enligt redovisningsreglerna för nedskrivning.

Inte någon av de undersökta organisationerna har några synpunkter på detta förslag.

5.2.6 Leasing

RSV föreslår att avdrag för avskrivning på leasingtillgångar medges för leasgivare endast som avdrag för leasinginkomster. Vid finansiell leasing ska den redovisningsmässiga synen på leasing följas även skattemässigt.

Den enda organisation som har uttalat sig i frågan är SRF. De menar att RSV:s förslag skulle försämra för leasgivaren men anger inget motiv för sitt ställningstagande. Det är därför svårt att veta hur det menar att villkoren skulle försämrats.

Som vi ser det skulle en omständighet som försämrar för leasgivaren vara att denna skattemässigt ska behandlas enligt RR 6:99. Om avtalet är av finansiell karaktär ska det, enligt RSV, skattemässigt vara på samma sätt som redovisningsmässigt. Detta innebär att leasgivaren inte får ta upp det utleasade objektet som en tillgång och därmed så får han inte heller göra avskrivningar på objektet. Skulle det enligt detta förslaget bli så att avskrivningarna blir större än hyresbetalningarna så är handlingsalternativet inte längre neutralt. Enligt neutralitetsprincipen ska beskattningen vara neutral i förhållande till den skattskyldiges olika handlingsalternativ. Detta innebär att beskattningsbördan ska bli lika stor oavsett om man väljer ett finansiellt eller operationellt leasingavtal. Så blir inte fallet med den föreslagna särskilda skatteregeln angående leasing.

5.2.7 Forskning och utveckling

RSV föreslår att nuvarande skatteregler ska gälla för forskning och utveckling även i fortsättningen men med vissa tillägg. Utgifter för förvärv av forskningsprojekt, upparbetade forskningsresultat och liknande tillgångar skall i beskattningshänseende jämföras med immateriella rättigheter. Löpande forsknings och utvecklingsutgifter skall dras av direkt.

Både Sydsvenska Industri- och Handelskammaren och SRF anser att förslaget angående forskning och utveckling är bra. FAR, BFN, NSD och NNR har valt att inte uttala sig i frågan.

Eftersom det endast är två organisationer som har uttalat sig i frågan och dessutom inte sagt annat än att förslaget är bra så finns det inte något att analysera.

5.2.8 Framtida utgifter

RSV föreslår att avdrag för framtida utgifter medges för åtaganden som är säkra till belopp och förekomst samt ha sin bakgrund i under beskattningsåret inträffade händelser. Samma sak gäller för garantikostnader. Realisationsprincipen ska tillmätas större betydelse än försiktighetsprincipen.

FAR menar att RSV:s förslag leder till en stor förändring av nuvarande principer men att det inte leder till någon ökad rättvisa. De motiverar inte varför de anser att det inte leder till någon ökad rättvisa eller stor förändring.

Att kunna fastställa framtida utgifter och garantikostnader på ett tillförlitligt sätt borde i många fall vara näst intill omöjligt. Exempelvis kan ett företag omöjligt veta hur många reklamationer de kommer att få in på en viss vara och vad kostnaden skulle hamna på för att åtgärda dessa fel. RSV:s förslag skulle leda till mindre avdrag eftersom det i många fall inte går att fastställa dem. Jämfört med idag görs istället en uppskattning av framtida utgifter och garantiåtaganden. Vi tror att det är detta FAR menar när det säger att förslaget inte leder till ökad rättvisa.

SRF har valt att endast kommentera förslaget om att realisationsprincipen skall tillmätas större betydelse än försiktighetsprincipen. De menar att redan idag går utvecklingen åt detta håll genom att begreppet rättvisande bild har införts.

SRF har endast yttrat sig om principerna generellt, inte hur de just i detta specifika fall menar att realisationsprincipen skulle få större betydelse. Vi håller

med SRF i sitt resonemang att försiktighetsprincipen tillmäts mindre betydelse genom införandet av IAS/IFRS då värdering till verkligt värde i många fall blir tillåten. Hur det skulle se ut i detta fallet angående framtida utgifter och garantiåtaganden kan vi inte utreda då RSV inte ger någon förklaring till hur de tänker och dessutom är det bara en organisation som har uttalat sig i frågan.

5.2.9 Valutakursförändring och säkringsredovisning

RSV:s förslag innebär att monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta tas upp till balansdagens kurs. Värderingen behöver inte överensstämja redovisningsmässigt och skattemässigt. Skattemässigt får företagen lov att säkra valuta-, ränte- och kursrisker.

SRF stödjer en utveckling som ger redovisningen möjlighet att utformas för bästa bild utan begränsningar i skattelagstiftningen. Dessa poster är dock inte något vanligt förekommande bland SRF:s målgruppsföretag, fåmansföretag.

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren anser att förslaget redan är infört enligt ÅRL 2004. De andra organisationerna har valt att inte yttra sig i frågan.

Enligt ÅRL 4 kap 13§ *får* en omräkning till balansdagens kurs ske, vilket borde innebära att företagen inte *måste* ta upp monetära tillgångar och skulder till balansdagens kurs. Det är dock en skillnad skattemässigt eftersom företagen enligt IL 14 kap 8§ *skall* ta upp dessa tillgångar och skulder till balansdagens kurs. Eftersom förslaget från RSV gäller beskattningsområdet så är förslaget i våra ögon redan genomfört. Vi kan dock inte hålla med Sydsvenska Industri- och Handelskammaren att det är infört genom en ändring i ÅRL 2004, utan möjlighet har endast givits, då det finns en särskild skatteregel på detta området. Sydsvenska Industri- och Handelskammaren har endast uttalat sig redovisningsmässigt.

5.2.10 Finansiella instrument

RSV föreslår att finansiella instrument som terminskontrakt och optioner ska värderas till verkligt värde utom när de ingår i en skattemässig säkring. I övrigt redovisas de till anskaffningsvärde. Enligt en alternativ regel ges företagen möjlighet att lägga de finansiella instrumentens verkliga värden till grund för beskattningen.

FAR menar att den tvingande värderingen i RSV:s förslag inte är tillåten enligt ÅRL. Därför krävs en särskild skattereglering. Då FAR:s svar grundas på ett remissyttrande från 1998 kan detta inte sägas vara relevant eftersom lagen har ändrats sedan dess.

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren svarar som de gjort angående valutakursförändring och säkringsredovisning. Även SRF har gett samma svar som i föregående avsnitt.

Finansiella instrument ligger ganska nära området som rör valutakursförändring och säkringsredovisning. Eftersom detta är ett område som har förändrats mycket sedan rapporten kom så finner vi det inte relevant att analysera RSV:s förslag och om de har något stöd för detta.

5.2.11 Kvittning mellan balansposter

RSV föreslår att ett företag kan kvitta en av skatteverket beslutad höjning av inkomsten genom tänkta omvärderingar av tillgångsposter, skuldposter samt avsättningar. Kvittningen får endast ske mot höjningar som avser periodiseringsfel.

Det är endast SRF som har svarat på detta område. De är för en möjlighet till kvittning om utrymme för motjustering finns inom samma marginaler för värdering och periodisering. De menar vidare att det är rimligt att företagen har en möjlighet att kvitta då de kan ha valt bort att värdera en post till sitt extremvärde och om Skatteverket sedan väljer att omvärdera posten så borde det

vara rimligt att företaget får möjlighet att parera med ett annat extremvärde. Detta är i grunden samma synsätt som fanns när det 1981 infördes utökade möjligheter till kvittning. Detta synsätt har dock frångåtts allt mer och fått ett mycket begränsat tillämpningsområde. Därför går det att säga att SRF vill återgå till det som var tänkt från början angående kvittningsregeln.

De andra organisationerna har valt att inte uttala sig i frågan.

Något som kan diskuteras är varför RSV anser att förslaget endast ska gälla mot periodiseringsfel. Detta skulle kunna vara för att om en frikoppling sker finns det ingen anledning att kvittningsregeln ska omfatta balansposter som endast förekommer i deklarationen. En invändning mot detta skulle kunna vara att förslaget inte skapar någon symmetri mellan kvittningar oavsett om de finns i redovisningen eller deklarationen.

5.2.12 Materiellt samband

Med det materiella sambandet menas att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring om inga särskilda skatteregler finns. RSV vill behålla ett grundläggande materiellt samband mellan redovisning och beskattning.

BFN anser att ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning är både praktiskt och rationellt eftersom företagen då endast behöver upprätta ett bokslut. De ser en risk med en frikoppling på detta området genom att redovisningen i små och medelstora företag kommer att styras mer av skatteregler än av god redovisningssed. De framför vidare att skillnader mellan redovisningsregler och skatteregler framtvingar redovisning av latent skatt.

FAR anser att redovisningslagstiftningen och därmed god redovisningssed ska ligga till grund för beskattningen. NSD och NNR anser att huvudregeln vid beskattningen ska vara att den skattskyldiges räkenskaper utgör grund för beskattningen. Det ska vara det materiella sambandet och inte det formella som bildar utgångspunkt för beskattningen. Skatteverket får inte angripa företagens

val av redovisningsmetod, om det ligger inom ramen för god redovisningssed. Slutligen anser de att en viktig princip vid beskattningen måste vara att orealiserade vinster inte beskattas.

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren är positiva till att bibehålla det materiella sambandet. Däremot stödjer SRF en frikoppling på det materiella området då de anser att redovisningen ska ges frihet att utformas för bästa bild utan begränsningar i skattelagstiftningen.

Om man utgår från de modeller vi tagit upp i teorin angående sambandet mellan redovisning och beskattning vill alla utom SRF följa teorin om ett materiellt samband eller koppling mellan redovisning och beskattning. Detta överensstämmer också med status quo-modellen. Båda modellerna utgår från att redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Även redovisningsmodellen skulle kunna tillämpas på ett fortsatt samband mellan redovisning och beskattning. Denna modell säger att IL fastställer att den beskattningsbara inkomsten utgörs av den redovisade vinsten. Vi bedömer det dock som att denna modell går ett steg längre än status quo-modellen och den om ett materiellt samband eller koppling mellan redovisning och beskattning då den på ett tydligare sätt uttrycker att IL ska fastställa att beskattningen ska ske utifrån redovisningen.

SRF vill däremot att beskattningen utgår från modellen om inget samband eller ingen koppling mellan redovisning och beskattning eller uppdelningsmodellen. Även dessa båda modeller har samma innebörd. Redovisningen ges full frihet att utvecklas helt självständig och oberoende av skattesystemet.

Då utvecklingen går mot att vi ska redovisa enligt rättvisande bild kommer allt fler poster att värderas till verkligt värde. Finns ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning kommer detta innebära att orealiserade vinster beskattas och realisationsprincipen inte längre fyller någon funktion. Tillåter däremot inte redovisningen att värderingen sker till verkligt värde så gäller fortfarande realisationsprincipen.

5.2.13 Formellt samband

Det formella sambandet innebär att skattelagen föreskriver att skattemässiga och redovisningsmässiga värden måste överensstämma eller att skattemässig avdragsrätt förutsätter ett visst sätt att bokföra en transaktion. RSV vill att detta samband upphör.

Samtliga organisationer delar RSV:s uppfattning om att det formella sambandet bör upphävas eller avskaffas. Som skäl anger de bland annat att utvecklingen av god redovisningssed kommer att hämmas, att det finns risk för att skattelagstiftningen påverkar eller styr redovisningen och det uppkommer poster i redovisningen som egentligen inte hör hemma där i form av obeskattade reserver och bokslutsdispositioner.

Om ett formellt samband fortsätter att föreligga är detta i enlighet med modellen om formellt eller omvänt samband/koppling mellan redovisning och beskattning. I detta fall skulle skattelagen blivit styrande både för beskattningen och redovisningen. Denna modell går dock inte att tillämpa på organisationernas åsikter då de säger tvärtemot.

Eftersom de redovisningsmässiga och skattemässiga värdena måste överensstämma finns det risk för att företagen får svårt att ge en rättvisande bild samt redovisa enligt god redovisningssed. Om IL styr redovisningen för mycket så minskar fokuseringen på redovisningen och hämmar därför redovisningens utveckling. Exempelvis borde det i redovisningen endast finnas affärstransaktioner medan de skattemässiga dispositionerna bör skötas i deklarationen.

5.2 Analys av varje organisations ståndpunkt

I detta avsnitt kommer vi att analysera varje organisation som har uttalat sig angående RSV:s rapport. Varje område kommer att inledas med en repetition av vad varje organisation har sagt.

5.3.1 Näringslivets Skattedelegation och Näringslivets regelnämnd (NSD och NNR)

NSD och NNR anser att förslaget från RSV är allt för bristfälligt för att det ska gå att bilda sig en uppfattning om lämpligheten av de föreslagna ändringarna. Utifrån detta kan rapporten inte tjäna som underlag för lagstiftning. De har därför endast valt att kommentera det materiella och formella sambandet mellan redovisning och beskattning.

De är för att det materiella sambandet bibehålls. De poängterar att det är viktigt att företagen själva får välja redovisningsmetod så länge denna ligger inom ramen för god redovisningssed.

De håller även med RSV om att det formella sambandet kan upphöra eftersom detta samband medför att redovisningen innehåller poster som inte hör hemma där.

Utifrån vilka Svenskt Näringsliv representerar så är det lätt att förstå att de vill bibehålla det materiella sambandet. Genom att behålla det materiella sambandet underlättar man för de små och medelstora företagen genom att endast ett bokslut behöver upprättas. Även om de företräder även stora företag så är de dels betydligt färre till antal och dels har de helt andra resurser för att klara av en frikoppling och därmed upprätta två bokslut. Det skulle snarare vara en fördel för de större företagen med en frikoppling då en anpassning till internationella principer och rekommendationer skulle underlättas. Eftersom företagen har olika förutsättningar, beroende på storleken, föreslår NSD och NNR att en reform av det slag som RSV föreslår ska kombineras med förslag

som möjliggör att de allra minsta företagen även fortsättningsvis kan upprätta sin redovisning enligt skattemässiga principer.

Att de vill att det formella sambandet ska upphöra är förmodligen främst för de större företagens skull då en frikoppling leder till att bokslutsdispositioner och obeskattade reserver försvinner ur redovisningen. Detta är, som vi tog upp i teorin, poster som inte finns internationellt och genom att dessa försvinner blir det lättare för utländska investerare att förstå företagens redovisning, dock är det oftast koncernredovisningen som investerarna är intresserade av och i denna finns inte dessa poster. Eftersom de flesta stora företag idag är koncerner så är det formella sambandet förmodligen inte ett så stort hinder, det är möjligt att det skulle bli lättare att ta fram koncernredovisningen om bokslutsdispositioner och obeskattade reserver inte fanns i det enskilda bolaget heller.

5.3.2 Sydsvenska Industri- och Handelskammaren

Sydsvenska Industri- och Handelskammaren har yttrat sig i de flesta frågorna. De avstyrker att särskilda skatteregler införs på följande områden: pågående arbeten, omsättningsfastigheter och framtida utgifter. De tillstyrker RSV:s förslag angående värdeminskningssavdrag på maskiner och inventarier och för forskning och utveckling. Övriga områden har de antingen ingen åsikt angående eller är de för dåligt insatta för att kunna svara.

När det gäller det materiella sambandet ställer de sig positiva till att detta bibehålls men inte utan vidare till det formella. De har inte motiverat varför de anser detta.

De har även samma inställning till det materiella sambandet vilket gör att resonemanget för Sydsvenska Industri- och Handelskammaren blir detsamma som för Svenskt Näringsliv. Det vill säga att deras medlemmar till största del består av mindre företag vilka det underlättar för att endast behöva upprätta ett bokslut.

Angående det formella sambandet är de inte utan vidare positiva till att det upphör. Det framgår inte tydligt vad de menar med detta och därför är det svårt att analysera.

5.3.3 Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)

Även SRF har yttrat sig i de flesta frågorna. De avstyrker RSV:s förslag vad det gäller leasing. Vad det gäller de andra förslagen är de i allmänhet positiva. De stödjer vidare en ökad frikoppling både vad det gäller det formella och det materiella sambandet, dock utan någon motivering.

Utifrån vad de har svarat i enkäten och vad de står för anser vi att de säger emot sig själva. Om de främst representerar fåmansföretag så kan man nästan utgå ifrån att det mest gäller små och medelstora företag vilka det borde underlätta för om de slapp upprätta två bokslut. Vad SRF:s åsikt i frågan grundar sig på är omöjligt för oss att säga.

5.3.4 Bokföringsnämnden (BFN)

BFN har lämnat ett remissvar sedan tidigare och de har avstått från att lämna synpunkter på de särskilda förslagen i RSV:s rapport utan endast gett sin åsikt vad det gäller det materiella och formella sambandet.

En materiell koppling mellan redovisning och beskattning är enligt BFN praktisk och rationell eftersom endast ett bokslut behöver upprättas. Skulle sambandet minska skulle detta motverka de strävanden mot förenklingar som efterfrågats i andra sammanhang. Exempelvis kommer en frikoppling på detta område att leda till att skattereglerna blir fler och att latent skatt ska redovisas. BFN tillstyrker att det formella sambandet avskaffas då det leder till oönskade effekter i företagets redovisning.

De vill behålla det materiella sambandet vilket skulle underlätta för de mindre och medelstora företagen. Detta är i linje med vad som framkommit i teorin. De anför dessutom de skäl som kan anses motiverade. Vad som däremot kan

framstå som lite underligt är att en fortsatt koppling mellan redovisning och beskattning kan hämma utvecklingen av god redovisningssed. Då det är BFN:s huvuduppgift att utveckla god redovisningssed så borde de vilja frikoppla även det materiella sambandet så att redovisningen fritt kan utvecklas från beskattningen. Vad som eventuellt kan ligga till grund för BFN:s ståndpunkt är att med ett bibehållet materiellt samband kan god redovisningssed ligga till grund även för beskattningen. När det gäller det formella sambandet är motiveringen att det leder till oönskade effekter i redovisningen i form av bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. Genom att få bort dessa poster från redovisningen underlättar det inte bara för utländska investerare att förstå redovisningen utan även för svenska investerare då avsikten med dessa poster inte heller är helt klara för svenska läsare.

5.3.5 FAR

FAR:s yttranden är hämtade från deras remissvar. De avstyrker RSV:s förslag angående varulager, framtida utgifter och omsättningsfastigheter. De avstyrker förslagen med motiveringen att de skulle leda till en ökad skattebas. Det materiella sambandet bör behållas och det formella kan avskaffas.

FAR representerar inte några företag utan individer som är praktiskt verksamma och som arbetar åt företagen och därmed även för dem. Att de vill behålla det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning kan vara dels för att god redovisningssed även ska ligga till grund för beskattningen och dels för att det underlättar för de flesta företag. Att det formella sambandet bör avskaffas, enligt FAR, kan grunda sig på att de främst arbetar redovisningsmässigt och genom att avskaffa detta samband försvinner bokslutsdispositioner och obeskattade reserver, poster som inte på ett naturligt sätt hör hemma i redovisningen.

5.4 Analys av de Redovisningsprofessionella och Årsredovisningsupprättarna

I detta avsnitt kommer vi att titta på om det finns något samband mellan svaren inom varje grupp i urvalet, det vill säga de Redovisningsprofessionella och Årsredovisningsupprättarna.

5.4.1 Redovisningsprofessionella

Av de som ingår bland de redovisningsprofessionella har SRF, BFN och FAR svarat. Vi kommer inte att titta på varje enskilt område där RSV har föreslagit särskilda skatteregler eftersom svaren på dessa områden är bristfälliga.

Åsikten att det materiella sambandet ska bibehållas delas av BFN och FAR med motivering att redovisningen bör ligga till grund för beskattningen. Därmed behöver endast ett bokslut upprättas. Däremot anser SRF att det materiella sambandet bör upphöra men utan motivering.

Det är svårt att säga varför de redovisningsprofessionellas åsikt angående det materiella sambandet skiljer sig åt men då FAR och BFN:s svar är remissvar, vilket innebär att de läst och gått igenom hela rapport 1998:6, och SRF:s svar grundas på vår enkät så är de inte lika insatta i alla frågor som BFN och FAR är. Det som säger emot detta resonemang är att vi i vår enkät endast bett om att få ett uttalande om vad de tycker om det materiella och formella sambandet, utan koppling till RSV:s rapport. Inte heller utifrån föregående avsnitt (5.3) går det att se varför de svarat olika då exempelvis både BFN och SRF representerar mindre företag. Det formella sambandet kan avskaffas enligt alla tre organisationerna.

5.4.2 Årsredovisningsupprättarna

Av Årsredovisningsupprättarna har NSD, NNR och Sydsvenska Industri- och Handelskammaren yttrat sig angående rapporten. Vi kommer inte heller i detta

avsnitt att redogöra för åsikterna på varje enskilt område utan endast för vad de anser om det materiella och formella sambandet.

När det avser det materiella sambandet så delar de åsikten att detta samband ska bibehållas. Någon motivering har inte givits från någon av organisationerna men om man utgår från vårt resonemang i avsnitt 5.3 så borde det vara för att de främst representerar små eller medelstora företag, då det finns flest företag i Sverige av denna storlek. Det formella sambandet kan avskaffas enligt alla tre organisationerna. NSD och NNR:s motivering är att poster som bokslutsdispositioner och obeskattade reserver inte hör hemma i redovisningen. Sydsvenska Industri- och Handelskammaren ger ingen motivering alls.

5.5 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi analyserat det material vi fått in genom vår undersökning samt de remissvar som fanns sedan tidigare. Först gjorde vi en analys på de områden där RSV föreslår särskilda skatteregler. Eftersom svaren vi fått in på dessa områden varit få och inte särskilt utförliga fick vi anta en del förutsättningar. Vi försökte även knyta teorin till analysen genom att vi applicerade modeller och principer på områdena. Det mest intressanta som framkommit i detta avsnitt är att SRF skiljer sig, angående det materiella sambandet, från de andra organisationerna och vill frikoppla detta område. Att låta det formella sambandet upphöra kan alla organisationer tänka sig. Den vanligaste motiveringen till att bibehålla det materiella sambandet är att det underlättar, åtminstone för de små företagen, att endast behöva upprätta ett bokslut. Motiveringen till att avskaffa det formella sambandet är främst att bokslutsdispositioner och obeskattade reserver försvinner ur redovisningen.

Nästa del av analysen var att analysera varje organisations ståndpunkt utifrån vilka de representerar. Alla organisationerna representerar de små företagen och vi kunde här se ett samband med att de vill bibehålla det materiella sambandet för att underlätta för dessa företag. Eftersom några av dem även representerar de stora företagen måste de också ta hänsyn till dessa. Detta har gjorts av någon av organisationerna genom att de föreslår skilda regler för stora och små företag.

De har också framhållit att fördelarna kan vara större för de stora företagen med en frikoppling även på det materiella området, då en anpassning till internationella regler underlättas.

Slutligen gjorde vi en analys av de två grupperna som ingick i vårt urval, de redovisningsprofessionella och årsredovisningsupprättarna. Av de redovisningsprofessionella var FAR och BFN eniga om att det materiella sambandet ska bibehållas medan det formella kan upphöra. SRF vill att båda sambanden ska upphöra för att redovisningen fritt ska kunna utvecklas utan påverkan av beskattningen. Årsredovisningsupprättarna var eniga om att bibehålla det materiella sambandet och att det formella kan upphöra.

6. Slutsatser

I detta kapitel kommer vi att dra slutsatser utifrån det material vi samlat in och analyserat. Vi kommer att besvara vår frågeställning som vi presenterade i kapitel ett. I slutet presenteras förslag till fortsatt forskning.

6.1 Slutsats

Vårt syfte med uppsatsen var att ta reda på om det finns något stöd för RSV:s rapport 1998:6. För att realisera syftet har vi genomfört en fallstudie på rapporten. Denna fallstudie har genomförts med hjälp av en enkätundersökning samt med hjälp av befintliga remissvar. Genom undersökningen har vi kommit fram till att RSV:s rapport är bristfällig på många områden. Det är svårt att förstå hur de menar och hur de kommit fram till sina förslag. Vi får stöd för vår åsikt genom att de organisationer som lämnat remissvar har avböjt att svara eller endast svarat på vissa områden med motiveringen att rapporten är bristfällig och inte kan utgöra underlag för lagstiftning. De organisationer som svarat på enkäten har svarat på de flesta områden men ställer sig tveksamma till vissa frågor. Dessa organisationer har dock inte haft tillgång till rapporten, genom oss, utan endast sett RSV:s förslag såsom vi lagt fram dem i enkäten. Detta medför att de inte har lika mycket bakgrundsfakta eller någon utförlig beskrivning av vad förslagen innebär. Detta kan vara orsaken till att vi inte fått några utförliga svar på enkäten.

När det gäller de olika områden som RSV föreslagit särskilda skatteregler på finns inget generellt stöd från de organisationer vi undersökt, varken från de som svarat på enkäten eller på de remissvar vi hade sedan tidigare. På vissa områden kan det förekomma stöd från en eller två organisationer men detta är inte så pass starkt att vi anser att det kan sägas att RSV har något stöd för sina särskilt föreslagna skatteregler. Därmed kan inte dessa förslag ligga till grund för ett lagförslag.

När det gäller det materiella och formella sambandet kan vi lättare dra slutsatser. Att det materiella sambandet ska bibehållas stöds av alla organisationer utom SRF. Därmed kan vi säga att RSV har stöd för sin uppfattning om att detta samband ska bibehållas mellan redovisning och beskattning. När det gäller det formella sambandet är alla överens om att detta ska avskaffas och därmed har RSV stöd även för detta förslag. Med bakgrund till detta kan vi säga att alla organisationer utom SRF har svarat som vi hade förväntat oss angående det materiella och formella sambandet i förhållande till vilka de representerar och vad de har för arbetsuppgifter.

I gruppen som utgörs av de redovisningsprofessionella kan vi dra slutsatsen att RSV har ett visst stöd för att bibehålla det materiella sambandet samt ett starkt stöd för att avskaffa det formella. I denna grupp har tre av fem svarat. Två av dem vill behålla det materiella sambandet och en vill avskaffa detta samband. Därmed kan vi endast säga att ett visst stöd föreligger. När det gäller det formella är alla tre organisationerna eniga om att det sambandet bör avskaffas. Detta leder till att RSV har ett starkt stöd, i denna grupp, för att avskaffa det formella sambandet.

Av årsredovisningsupprättarna har endast tre av tio svarat vilket gör att vi inte kan dra några slutsatser om denna grupp. Alla dessa tre har dock varit eniga i sina svar angående det materiella och formella sambandet. Det materiella sambandet kan bibehållas och det formella kan avskaffas. Även om dessa tre organisationer är överens kan vi inte säga att RSV har något stöd i denna grupp angående sina förslag på dessa områden.

Slutligen kan vi sammanfatta det med att det finns ett visst stöd för att frikoppla redovisningen från beskattningen i Sverige men inte med hjälp av de föreslagna särskilda skatteregler som RSV presenterar i sin rapport 1998:6. Därmed behövs nya och mer genomarbetade förslag innan en frikoppling kan bli aktuell.

6.2 Förslag till fortsatt forskning

Det hade varit intressant att undersöka hur RSV:s förslag med särskilda skatteregler hade fått för genomslag på stora respektive små företags redovisning och beskattning. FAR framförde i sitt remissvar att skattebasen skulle öka om RSV:s förslag skulle ligga till grund för en ny lagstiftning. Har FAR någon grund för sitt uttalande eller blir det som RSV hävdar att förslaget skulle leda till en likformig och rättvis beskattning, inte höja beskattningsunderlaget.

Litteraturförteckning

Publicerade källor

Adlercreutz, Axel (2001) *Finansieringsformens rättsliga regler*. (3:e uppl) Studentlitteratur, Lund

Alhager, Eleonor & Alhager, Magnus (2003) *Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion*. Middleglade Publishing AB, Uppsala

Andersson, Mari & Saldén Enérus, Anita (2000) *Inkomstskattelagen – en presentation med nyckel*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori – policy och –praxis*. Liber ekonomi, Malmö

Baekkevold, A (2002) ”Leasing”. *Svensk skattetidning*, nr 6-7, 2002, s 435-450

Bengtsson, Bengt (2002) *Redovisningens dimensioner – logik och konsekvens*. (2:a uppl) Liber Ekonomi, Malmö

Denscombe, Martyn (2000) *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur, Lund

Elofsson, Svante & Göfvert, Göran (2003) ”Replik på Westermarks artikel”. *Skattenytt*, nr 11, 2003, s 790-792

Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik & Wängnerud, Lena (2003) *Metodpraktikan - konsten att studera samhälle, individ och marknad*. (2:a uppl) Nordstedts juridik, Stockholm

Falkman, Pär (2001) *Redovisningens reglering*. Studentlitteratur, Lund

Flower, John & Ebbers, G (2002), *Global financial reporting*, Palgrave MacMillan: Basingstoke.

Folkesson, Enar (2002) *Företaget i ekonomisk kris – en inblick i insolvensjuridiken*. (4:e uppl) Thomson Fakta, Stockholm

Gröjer, Jan-Erik (2002) *Grundläggande redovisningsteori*. (5 uppl) Studentlitteratur, Lund

Hansson, Ingemar & Norrman, Erik (1996) *Skatter – teori och praktik*. SNS Förlag, Stockholm

Hellman John (1995) ”Kritiska synpunkter på förslaget till frikoppling mellan beskattning och redovisning (SOU 1995:43)”. *Balans*, nr 12, 1995, s 37-42

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

Johansson, Christer, Johansson, Rolf & Pautsch, Gunvor (2001) *Redovisning och beskattning*. (3:e uppl) Bonniers Förlag, Stockholm

Kedner, Gösta & Svenberg, Sven-Åke (2000) *Koncernredovisning*. (11:e uppl) Studentlitteratur, Lund

Knutsson, Margit & von Bahr, Stig (1995) "Sambandet mellan redovisning och beskattning". *Svensk skattetidning*, nr 5, 1995, s 340-347

Leander, Å, 2002, "Beskattningen av en värdeökning på ett finansinstrument". *Svensk skattetidning* nr 5, 2002 s 347-363

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer (2003) *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*. (9:e uppl) Studentlitteratur, Lund

Lekvall, Per & Wahlbin, Clas (1993) *Information för marknadsföringsbeslut*, (3:e uppl) IHM förlag AB, Göteborg

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. (3:e uppl) Studentlitteratur, Lund

Norberg, Claes (2003) "Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner". *Skattenytt*, nr 7-8, 2003, s 508-518

Påhlsson, Robert (2002) *Företagens inkomstskatt*. Iustus Förlag AB, Uppsala

Rabe, Gunnar & Bojs, Johan (2004) *Det svenska skattesystemet*. (17:e uppl) Norstedts juridik, Stockholm

Smiciklas, Martin & Jakobsson, Olof (2002) *Skatterätt - en introduktion*. Studentlitteratur, Lund

Thorell, Per (1993) *EG:s redovisningsrätt – Kommentar till fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiven*. Iustus Förlag AB, Uppsala

Thorell, Per (1984) *Skattelag och affärssed*. Nordstedts Förlag, Stockholm

Muntliga källor

Sven-Arne Nilsson, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren

Mikael Carlson, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund

Johan Svanberg, Skatteverket

Bo Lindén, Finansdepartementet

Mats Schröder, Skatteverket

Svenskt offentligt tryck

SOU 1971:15

SOU 1973:57 Bokföringslag

SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning

SOU 1994:120 Finansiell leasing av lös egendom

SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning

SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag

Prop 1980/1981:68 Reformerad företagsbeskattning

Prop 1995/96:10 Årsredovisningslag

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Bokföringslagen (1999:1078)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Bokföringsnämndens vägledning med allmänna råd – Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden med BFNAR 2000:2

EG:s 4:e bolagsdirektiv Årsbokslut i vissa bolagsformer

RSV Rapport 1998:6 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning

FAR:s rekommendationer mm i redovisningsfrågor – Om årsredovisning i aktiebolag

Redovisningsrådets rekommendation 2:02 Varulager

Redovisningsrådets rekommendation 6:99 Leasingavtal

Redovisningsrådets rekommendation 10 Entreprenad och liknande uppdrag

Redovisningsrådets rekommendation 15 Immateriella tillgångar

IAS 9 Research and Development Costs

BILAGA 1

Enkät

Organisationsnamn: _____

Respondentens namn och befattning: _____

Följande förslag avser särskilda skatteregler

1. Enligt RSV:s förslag skall varulager värderas till anskaffningsvärde vilket beräknas enligt gällande redovisningsregler. Ett schablonavdrag medges med X procent. Varulagret får dock värderas till ett lägre värde om det i sin helhet tas upp till försäljningspriser minus beräknade direkta försäljningskostnader. Alternativt får värdering ske till återanskaffningsvärde, till exempel för råvaror och insatsvaror. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

2. Enligt RSV:s förslag skall pågående arbeten i fast räkning beskattas vid färdigställandet. Beskattning utlöses först när tillgången kunnat tas i bruk eller tjänsten i anspråk av beställaren. För övriga tjänsteprestationer/löpande räkning som företaget successivt tillgodogör en beställare inträder skatteplikt allteftersom rätt till ersättning/fakturering uppkommer. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

3. Enligt RSV:s förslag skall fastigheter som innehas för omsättning värderas till det lägsta av det samlade anskaffningsvärdet och det samlade försäljningsvärdet. Avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar mm får inte göras på samma sätt som för fastigheter som utgör anläggningstillgångar. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

4. Enligt RSV:s förslag skall värdeminskingsavdrag på maskiner och inventarier medges med 30 %. Skattereglerna för värdeminskingsavdrag frikopplas vilket medför att restvärdeometoden kan avskaffas. Kompletteringsregeln behålls och avdrag medges med 20 % per år. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

5. Enligt RSV:s förslag skall värdeminskingsavdrag för tidsbegränsade immateriella rättigheter medges enligt reglerna för maskiner och inventarier. Avdrag för icke tidsbegränsade immateriella rättigheter medges enligt redovisningsreglerna för nedskrivning. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

6. Enligt RSV:s förslag skall avdrag för avskrivning på leasingtillgångar medges för leasegivare endast som avdrag för leasinginkomster. Vid finansiell leasing skall den redovisningsmässiga synen på leasing följas även skattemässigt. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

7. Enligt RSV:s förslag skall nuvarande skatteregler gälla för forskning och utveckling även i fortsättningen men med följande tillägg: Utgifter för förvärv av forskningsprojekt, upparbetade forskningsresultat och liknande tillgångar skall i beskattningshänseende jämföras med immateriella rättigheter. Löpande FoU-utgifter skall dras av direkt även om aktivering skett i räkenskaper. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

8. Enligt RSV:s förslag skall avdrag för framtida utgifter medges för åtaganden som är säkra och har sin grund i under beskattningsåret inträffade händelser. Beloppet skall kunna beräknas med höga grad av tillförlitlighet. Samma sak gäller garantikostnader. Realisationsprincipen tillmäts större betydelse än försiktighetsprincipen. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

9. Enligt RSV:s förslag skall monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta tas upp till balansdagens valutakurs. Detta gäller även för valutakurselementet i finansiella instrument, utom för aktier och andelar i koncern- och intresseföretag. Värderingen redovisningsmässigt och skattemässigt behöver inte överensstämja. Ett företag kan välja att skattemässigt säkra valuta-, ränte- och kursrisker. Reglerna förutsätter att föreskriven dokumentation upprättas i anslutning till att transaktionen ingås. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

10. Enligt RSV:s förslag skall finansiella instrument som terminskontrakt och optioner värderas till verkligt värde utom när de ingår i en skattemässig säkring. I övrigt redovisas finansiella instrument till anskaffningsvärde. Enligt en alternativregel ges företagen möjlighet att lägga de finansiella instrumentens verkliga värden till grund för beskattningen. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

11. Enligt RSV:s förslag kan ett företag kvitta en av skatteverket beslutad höjning av inkomsten genom tänkta omvärderingar av tillgångsposter, skuldposter samt avsättningar. Det måste dock vara uppenbart att kvittningsutrymme föreligger. Kvittningen får endast ske mot höjningar som avser periodiseringsfel. Vad anser ni om detta förslag?

SVAR:

12. Med det formella sambandet menas att skattelagen föreskriver till exempel att skattemässiga och redovisningsmässiga värden måste överensstämja eller att skattemässig avdragsrätt förutsätter ett visst sätt att bokföra en transaktion. Anser ni att detta samband ska bibehållas eller avskaffas? Motivera!

SVAR:

13. Med det materiella sambandet menas att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring om inga särskilda skatteregler finns. Anser ni att detta samband ska bibehållas eller avskaffas? Motivera!

SVAR:

Vi önskar ta del av uppsatsens resultat

JA

NEJ

Tack för Er medverkan!

BILAGA 2

Hej!

Vi är två studenter som skriver en magisteruppsats i redovisning vid Lunds Universitet. Uppsatsen behandlar kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige. Syftet med uppsatsen är att ta reda på vad olika intressenter tycker om ett förslag som lagts fram av före detta Riksskatteverket angående kopplingen mellan redovisning och inkomstbeskattning.

Detta är ett förslag där inte så många intressenter lagt fram sina åsikter. Det är dock ett förslag som om det går igenom påverkar både användare och redovisningsprofessionella organisationer. Eftersom Ni ingår i en av dessa grupper är det av största vikt att Ni får möjlighet att uttala Er i frågan.

Enkäten består av 13 frågor med öppna svarsalternativ. Frågorna består av en kort sammanfattning av hur förslaget till förändring ser ut på varje område och efter det får Ni möjlighet att ge Er syn på förslaget.

Vi skulle vara tacksamma om Ni vill hjälpa oss genom att fylla i enkäten och sedan skicka tillbaka den till oss i det bifogade kuvertet så snart som möjligt. Önskar Ni ta del av uppsatsens resultat så kan Ni ange det genom att kryssa i ja eller nej i slutet av enkäten.

Tack på förhand!

Anna Röjbro
annarojbro@hotmail.com
070-6710328

Maria Wulff
wulff81@hotmail.com
070-2212902

Handledare

Docent Kristina Artsberg
Kristina.Artsberg@fek.lu.se
046-222 78 37