



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sofia Brandt

Bolagsskatt

-

hur svenska företags effektiva skattesats
kan påverkas

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

vt 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Val av ämne	4
1.2 Bakgrund	4
1.3 Problemdiskussion och -formulering	5
1.4 Syfte	6
1.5 Avgränsningar	6
1.6 Metod och material	6
1.7 Disposition	7
2 KOPPLING MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	9
2.1 Anglosaxisk och kontinental redovisningstradition	9
2.2 Den svenska kopplingen	10
2.2.1 Materiellt och formellt samband	10
2.2.2 Exempel på förhållande mellan redovisnings- och skatterättsligaregler	11
2.3 Centrala redovisningsbegrepps betydelse för beskattningen	12
2.3.1 God redovisningssed	12
2.3.2 En rättvisande bild	13
2.4 Sammanfattning	14
3 BOLAGSSKATT	15
3.1 Skattesats	15
3.1.1 Förklarande exempel	16
3.2 Bolagsskatt inom EU	16
3.2.1 Studie av EU-länders bolagsskatt	17
3.3 Den svenska utvecklingen från skattereformen 1990	17
3.3.1 Nominell och effektiv skattesats	18
3.3.2 Resultat reglerande åtgärder	19

3.4 Sammanfattning	20
4 REDOVISINGSÅTGÄRDER SOM PÅVERKAR DEN EFFEKTIVA SKATTESATSEN	22
4.1 Periodiseringsfonder	22
4.1.1 Periodiseringsfonder 30 kap. IL	23
4.1.2 Förklarande exempel	23
4.2 Avskrivningsmöjligheter	27
4.2.1 Skatterättsliga avskrivningar	27
4.2.1.1 Omedelbart avdrag	28
4.2.1.2 Huvudregel	28
4.2.1.3 Kompletteringsregel	29
4.2.2 Förklarande exempel	30
4.2.3 Upplösning av överavskrivningar	32
4.3 Bestående eller temporär påverkan	33
4.3.1 Periodiseringsfonder	34
4.3.2 Överavskrivningar	34
4.4 Sammanfattning	35
5 SKÄRSKÅDNING AV TRE BOLAG	37
5.1 Billerud	37
5.1.1 Begagnande av periodiseringsfonder och överavskrivningar	37
5.1.2 Billerud effektiva skattesats	38
5.2 Mandamus	39
5.2.1 Begagnande av periodiseringsfonder och överavskrivningar	39
5.2.2 Mandamus effektiva skattesats	40
5.3 SWECO	41
5.3.1 Begagnande av periodiseringsfonder och överavskrivningar	41
5.3.2 SWECOs effektiva skattesats	42
5.4 Sammanfattning	43
6 AVSLUTNING	44
6.1 Sammanfattande avslutning	44
6.2 Avslutande reflektioner	47
BILAGA A	49
BILAGA B	50
LITTERATURFÖRTECKNING	51
Litteratur	51
Artiklar	52
Lagstiftning	52

Offentligt tryck	52
Rättsfallsförteckning	53
Årsredovisningar	53

Sammanfattning

Vid en diskussion om nivån på den svenska bolagsskatten är det av stor vikt att avgöra huruvida diskussionen rör den nominella eller den effektiva skattesatsen. Den nominella skattesatsen uppgår till 28 procent och återfinns i 65 kap. 14 § IL. Den effektiva skattesatsen är däremot inte given utan kan i viss utsträckning påverkas, eftersom den bestäms genom att dividera skatt på årets resultat med resultat efter finansiella poster. I uppsatsen belyses hur de två redovisningsåtgärderna, avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar, kan nyttjas för att påverka den effektiva skattesatsen.

Innebörden av det formella sambandet, vilket råder mellan redovisning och beskattning i Sverige, är att avdrag enligt skatterätten måste motsvaras av avdrag i redovisningen. Samband mellan redovisning och beskattning är något som främst förekommer i länder som präglas av den kontinental redovisningstraditionen, medan länder som präglas av den anglosaxiska redovisningstraditionen inte har detta samband. Skillnader i företags redovisning orsakade av nationell reglering, medför att svårigheter kan uppstå för internationella intressenter vid analys av företags årsredovisningar från olika länder.

Före skattereformen 1990 uppgick den nominella bolagsskatten till drygt 50 procent i Sverige. Den effektiva skattesatsen uppgick däremot till mellan 20 och 25 procent. Skattereformen 1990 innebar att diskrepansen mellan den nominella och effektiva skattesatsen minskades. Det gjordes dels genom att den nominella skattesatsen sänktes, dels genom att möjligheten att genomföra resultatreglerande åtgärder begränsades.

I uppsatsen har studerats i vilken omfattning de två åtgärderna, avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar, tillämpats och hur dessa påverkat företags effektiva skattesats. Det har framkommit att påverkan på den effektiva skattesatsen som kan åstadkommas genom tillämpning av periodiseringsfond samt överavskrivningar till större delen är att se som temporär påverkan. Det kan dock hävdas att permanent påverkan kan uppkomma då avsättning till periodiseringsfond eller överavskrivningar upplöses för att täcka en förlust, eftersom företag på det sättet undgår att tidigare gjord avsättning till periodiseringsfond respektive överavskrivning kommer ligga till grund för beskattning. Vidare har konstaterats att de tre studerade företagen i varierande utsträckning har tillämpat möjligheten att göra avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar. En förklaring till varför företag inte tillämpar de resultatreglerande åtgärderna fullt ut är att företagsledningen inte anser att det finns utrymme att sänka den redovisade vinsten. Vad gäller den effektiva skattesatsen har konstaterats att de studerade företag har effektiva skattesatser som ligger inom spannet 22-26,8 procent. Av detta kan konstateras att den effektiva skattesatsen i samtliga företag understiger den nominella skattesatsen.

Förord

Arbetet med uppsatsen har varit både stimulerande och lärorikt då jag har givits möjlighet att smälta samman ämnena skatterätt och redovisning. Jag vill framföra ett stort tack till Jur. dr. Mats Tjernberg som har handlett mig genom uppsatsskrivandet. Särskilt vill jag tacka för och framhålla betydelsen av de värdefulla synpunkter och råd som Mats tog sig tid att ge under sommaren.

Vidare vill jag tacka Jur. kand. Jan Karlsson som har diskuterat uppsatsens innehåll med mig samt korrekturläst den. Han har på detta sätt bidragit med värdefulla synpunkter på innehållet.

*Sofia Brandt
Malmö augusti 2002*

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BNF	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
IB	Ingåendebalans
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar
SURV	Skatteutjämningsreserv
UB	Utgåendebalans
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Val av ämne

Utgångspunkt inför valet av uppsatsämne var att jag ville behandla ett ämne som framhåller den nära kopplingen som föreligger mellan skatterätt och redovisning. Då företags redovisning utgör grunden för resultatberäkningen och därigenom även den efterföljande skatteberäkningen, fann jag det intressant att studera hur företag genom sin redovisning kan påverka dess skattebörda. I uppsatsen belyses hur åtgärderna avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar kan påverka företags vinster, och därigenom även skattebördan.

1.2 Bakgrund

Uttagande av skatt är på intet sätt en ny företeelse. Från 1200-talet och fram till i dag har de intäkter som tillkommer staten genom beskattning använts i offentlig verksamhet. Det svenska skattesystemet har dock kommit att användas inte bara för finansiering av offentlig sektor, utan även som medel för att uppnå önskvärda konsumtions- eller beteendemönster. Det är inte bara det faktum att skatterätten fyller ett flertal funktioner som komplicerar utformningen av systemet, utan även förhållandet mellan civilrätt och skatterätt medför att skatterätten kan uppfattas som svår genomtränglig.¹

Den internationella prägel som utmärker dagens samhälle påverkar Sverige på ett stort antal områden. Inför skattereformen år 1990 framhölls vikten av att närma svensk företagsbeskattning den internationella trenden som rådde inom området.² En förklaring till uttalandet kan vara insikten att skattebaser blir allt mer rörliga, vilket får till följd att länder i viss utsträckning kan sägas konkurrera om möjligheten att få beskatta. Skattebasernas rörlighet förmodas medföra svårigheter för länder att ha skattesystem, som på ett negativt sätt, avsevärt skiljer sig från omvärldens.³

Bolagsskattens aktualitet och dess betydelse kan belysas med följande, ”*Bolagsskatten är för närvarande föremål för en livlig diskussion runt om i världen.*”⁴ Det skevs år 1962. Trots att ett flertal år har förflutit sedan dess diskuteras bolagsskatten fortfarande intensivt. Dess existensberättigande har ifrågasatts och debatterats, bland annat har hävdats att en sänkning eller

¹ Pahlsson, R., *Inledning till skatterätten* (2001), s. 15ff.

² SOU 1989:34, s. 16.

³ Eklund, K., *Jakten på den försvinnande skatten* (1998), s. 32.

⁴ Sandels, C., *Bolagsskattens funktion i den ekonomiska mekaniken* (1962), s. 5.

avskaffande av bolagsskatten troligen skulle medföra att företags investeringar och ländernas tillväxt skulle öka betydligt.⁵

1.3 Problemdiskussion och -formulering

Inom EU har frågan rörande medlemsländernas skilda bolagsskattesystem noggrant undersökts av kommissionen. Det har framkommit att medlemsländernas skattesystem skiljer sig åt både vad gäller skattesatser, nominella⁶ och effektiva, och skattebas. Exempelvis är den effektiva skattesatsen drygt tio procent i Irland medan motsvarande skattesats i Tyskland är knappt 40 procent. Dessa skillnader kan leda till att konkurrensfördelar respektive -nackdelar uppkommer för företag verksamma i olika länder.⁷ Ovanstående kan sägas belysa vikten av att uppmärksamma dels skillnaden rörande nominell och effektiv skattesats och dels förståelse av nationella regler som påverkar den effektiva skattesatsen.

Fram till början av 1990-talet var den svenska nominella bolagsskatten den högsta i västvärlden.⁸ Företag gavs dock möjlighet att göra reserveringar, vilket gjorde att en relativt stor diskrepans mellan nominell och effektiv skattesats uppstod. Dagens svenska företagsbeskattning präglas däremot, vid en internationell jämförelse, av relativt låg nominell skattesats och i jämförelse med tidigare färre möjligheter till reserveringar. En fråga som kan ställas är vilken faktisk förändring som har skett inom det svenska företagsbeskattningssystemet.

Ovanstående problemdiskussion har lett mig fram till följande frågeställningar:

- Vilka orsaker finns till att länders företagsbeskattningssystem skiljer sig åt?
- Hur påverkas den svenska bolagsskatten av redovisningsreglering?
- Vilken utveckling har präglat den svenska bolagsskatten?
- Föreligger det idag någon skillnad mellan företags nominella och effektiva skattesats?

⁵ Virin, N., ”Beskattning av företag - ett onödigt ont”, *Svensk Skattetidning* häfte 9 1999, s. 760ff.

⁶ Den i uppsatsen benämnda nominella skattesatsen benämns även ibland formell. Jag har dock valt att använda mig av nominell.

⁷ Hedlund, E., ”Gemensam skattebas för EU-företag”, *Från Riksdag & Departement* Nr. 33 2001, s. 11.

⁸ Pelin, L., *Skattereformen 1990 och 1991* (1990), s. 58f.

1.4 Syfte

Syftet är att:

Identifiera samt redogöra för redovisningsåtgärder som påverkar företags effektiva skattesats i Sverige.

Utifrån de identifierade åtgärderna fastställa i vilken omfattning de studerade företagen nyttjar resultatreglerande åtgärder samt storleken på den effektiva skattesatsen.

1.5 Avgränsningar

Aktiebolag har varit utgångspunkten vid skrivandet av uppsatsen. Det har medfört att exempelvis avsättning till expansionsmedel inte har blivit aktuellt att belysa, eftersom denna möjlighet endast står öppen för enskilda näringsidkare. Avgränsningen till att enbart behandla aktiebolag har gjorts för att beskattningen av dessa är proportionell. Det är till exempel inte fallet med enskilda näringsidkare eftersom skattebördan ökar när skiktgränsen passeras. Jag menar därmed att aktiebolag är den bolagsform som på enklast sätt tydliggör hur den effektiva skattesatsen kan påverkas.

Vidare har jag avgränsat uppsatsens omfång genom att enbart belysa åtgärder som genom redovisningsförfarande kan påverka den effektiva skattesatsen. Följden av denna avgränsning är bland annat att avsättning till ersättningsfond inte har behandlats, eftersom tillämpning av denna möjlighet endast uppkommer efter en brand eller annan olyckshändelse. Dessutom har inte möjligheten att utnyttja förlustutjämning berörts, eftersom det inte är en ren redovisningsåtgärd utan kräver att företaget tidigare år har uppvisat förluster.

1.6 Metod och material

Uppsatsens starka koppling till både redovisning och beskattning har medfört att jag har ansett det nödvändigt att inledningsvis, kapitel 2 *Koppling mellan redovisning och beskattning* samt kapitel 3 *Bolagsskatt*, redogöra för områden som är av stor vikt för förståelsen av uppsatsen. Redogörelserna i denna del är begränsad till att enbart omfatta delar som är relevanta för uppsatsen. Det innebär till exempel att avsnittet rörande skattereformen 1990 på intet sätt gör anspråk på att vara fullständigt.

För att uppfylla uppsatsens första delsyfte har jag, i kapitel 4 *Redovisningsåtgärder som påverkar den effektiva skattesatsen*, genomfört en litteraturstudie. Redogörelsen för periodiseringsfonder samt

avskrivningsmöjligheter har kompletterats med förklarande exempel. Syftet med dessa är att öka förståelsen för läsaren, vidare utgör exemplena en förutsättning för att kunna göra en beräkning av den effektiva skattesatsen.

Uppfyllande av andra delsyftet påbörjas i kapitel 5 *Skärskådning av tre bolag* och avslutas i kapitel 6 *Avslutning*. En första begränsning som präglade valet av det tre bolagen, var att årsredovisningarna var tvungna att innehålla detaljerad information rörande moderbolaget redovisning. Skälet till det är att koncernredovisningen inte innehåller obeskattade reserver, utan denna post har delats upp på eget kapital och uppskjuten skatt⁹. Vidare styrdes valet av en önskan att finna tre företag som tillämpade redovisningsåtgärder som påverkar den effektiva skattesatsen i varierande omfattning. Urvalsprocessen resulterade i tre företag som är verksamma inom skilda branscher, vilket har lett till att någon inombransch jämförelse inte har kunnat göras. En jämförelse av det slaget hade i och för sig varit intressant, men de uppställda urvalskriterierna förhindrade en jämförelse av det slaget.

Källkritik kan ses som ett instrument för att göra en bedömning av de insamlade källorna, vilket är nödvändigt för att kunna värdera slutresultatet. För att öka uppsatsens reliabilitet har jag begagnat mig av första handskällor, därigenom menar jag att risken för feltolkningar minimerats. Vidare har det medfört att källorna författats tidsmässigt nära de händelser som beskrivs. För att ytterligare förstärka uppsatsens reliabilitet har fakta inhämtats från ett flertal källor, vilket enligt mig har medfört att skilda uppfattningar författare emellan borde ha uppenbarats.

Materialet som har använts vid skrivandet av uppsatsen utgörs främst av förarbeten till berörd lagstiftning samt annan juridisk och ekonomisk litteratur. Dessutom har artiklar, publicerade i välrenommerade juridiska och ekonomiska tidskrifter, nyttjas, vilket borde innebära att de har utsatts för granskning och därigenom erhållit viss tyngd. Vidare har årsredovisningar för ett antal företag använts som utgångspunkt för analysen. Deras riktighet garanteras av påskrivande revisor, vilket därmed innebär att kravet på tillförlitlighet får anses vara uppfyllt för dem.

1.7 Disposition

Kapitel 1 Inledning I det första kapitlet åskådliggörs problematiken som utgör grunden för uppsatsen. Presentationen utmynnar i uppsatsens syfte. Därutöver redogörs för avgränsningarna, vilka syftar till att ytterligare precisera avsikten med uppsatsen. Vidare lämnas en redogörelse för den metod och material som har använts för att uppnå uppsatsens syfte. På detta

⁹ Tidigare benämndes uppskjuten skatt latent skatt.

sätt försöker jag öka uppsatsens reliabilitet och relevans. Kapitlet avslutas med en presentation av uppsatsens disposition.

Kapitel 2 Koppling mellan redovisning och beskattning I det andra kapitlet belyses först skillnaden som föreligger mellan anglosaxisk och kontinental redovisningstradition. Denna redogörelse leder över till en redogörelse av kopplingen mellan redovisning och beskattning. Vidare diskuteras huruvida det är skatterätten som påverkar redovisningen eller vice versa. Kapitlet avslutats med en diskussion rörande två grundläggande redovisningsbegrepps inverkan på skatterätten. Avsikten med detta kapitel är att skapa förståelse för kopplingen mellan redovisning och beskattning, eftersom denna är grundläggande för förståelsen av uppsatsen.

Kapitel 3 Bolagsskatt Det tredje kapitlet inleds med en redogörelse av skillnaderna mellan nominell och effektiv skattesats. Vidare berörs EU-kommissionens studie angående medlemsländernas bolagsskatter. Därefter presenteras en kortfattad sammanfattning av de delar i skattereformen 1990 som är av betydelse för det ämne som berörs i uppsatsen. I likhet med kapitel 2 *Koppling mellan redovisning och beskattning* utgör detta kapitel en grund för uppsatsens fortskridande.

Kapitel 4 Redovisningsåtgärder som påverkar den effektiva skattesatsen I kapitlet undersöks hur avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar påverkar bolags effektiva skattesats. I kapitlet diskuteras även huruvida påverkan på den effektiva skattesatsen är temporär eller bestående.

Kapitel 5 Skärskådning av tre bolag I detta kapitel behandlas de tre företagen, Billerud, Mandamus samt SWECO, utifrån två aspekter. Den första tar sikte på deras användning av periodiseringsfonder samt överavskrivningar, medan den andra belyser den effektiva skattesats som företagen hade år 2001.

Kapitel 6 Avslutning I detta avslutande kapitel presenteras slutsatser och avslutande reflektioner utifrån det material som har behandlats i uppsatsen.

2 Koppling mellan redovisning och beskattning

2.1 Anglosaxisk och kontinental redovisningstradition

Inom EU finns representanter från både den anglosaxiska och den kontinentala redovisningstraditionen, samt länder som har influerats av båda traditionerna. Utmärkande drag för den anglosaxiska redovisningstraditionen är bland annat att redovisningsregleringen i stor utsträckning sker på annat sätt än genom lagstiftning. Redovisningsregleringen i dessa länder sker främst genom standarder, som utarbetas av intresseorganisationer, exempelvis FASB¹⁰. I de länder som präglas av den kontinentala redovisningstraditionen är däremot lagstiftningen inom redovisningsområdet betydligt mer omfattande.¹¹

En väsentlig skillnad mellan den anglosaxiska och kontinentala redovisningstraditionen är att det föreligger en koppling mellan redovisning och beskattning inom den kontinentala traditionen, vilket inte förekommer inom den anglosaxiska.¹² Kopplingen mellan redovisning och beskattning har medfört att försiktighetsprincipen erhållit en betydelsefull roll i de länder som präglas av den kontinentala redovisningstraditionen. Orsaken till detta är att en i stort sett oförändrad redovisning ligger till grund för beskattning, vilket får till följd att företag tillämpar redovisningsmetoder som minimerar dess skattebörda.¹³

De två redovisningstraditionerna uppvisar även skillnader vad gäller till vem redovisningsinformationen främst riktas. Redovisningen i de länder som präglas av kontinental redovisningstradition har främst varit riktad till borgenärer. Däremot har företag i de länder som präglas av anglosaxisk redovisningstradition riktat sin redovisning till aktiemarknaden. De olika målgrupperna har medfört att redovisningsinformationen som förmedlas skiljer sig åt. Den kontinentala redovisningstraditionen har framhållit den juridiska formen av transaktioner, medan den anglosaxiska i större utsträckning har betonat transaktioners ekonomiska innebörd. Följden har blivit att den anglosaxiska traditionen betonat begreppet en rättvisande bild medan den kontinentala traditionen har framhållit försiktighetsprincipen.¹⁴

¹⁰ FASB utgör USAs motsvarighet till Redovisningsrådet.

¹¹ Artsberg, K., *Normbildning och redovisningsförändring* (1992), s. 79ff.

¹² Artsberg, K., *Normbildning och redovisningsförändring* (1992), s. 79ff.

¹³ SOU 1995:43, s. 67 och 92, samt van Hulle, K., ”Prudence: a principle or an attitude?”, *The European Accounting Review* 5:2 1996, s. 375.

¹⁴ Artsberg, K., *Normbildning och redovisningsförändring* (1992), s. 82ff.

Sverige utgör ett av de länder inom EU som har influerats av både den kontinentala och anglosaxiska redovisningstraditionen. Till exempel sker delar av redovisningsregleringen genom redovisningsrekommendationer utfärdade av Redovisningsrådet, samtidigt som kopplingen mellan redovisning och beskattning är stark i Sverige. Kopplingen mellan redovisning och beskattning förekommer inte enbart i Sverige. Det bör dock påpekas att ett stort antal länder inte har någon direkt koppling mellan skattebasens beräkning och den civilrättsliga inkomstberäkningen.¹⁵

2.2 Den svenska kopplingen

2.2.1 Materiellt och formellt samband

Ett starkt samband mellan redovisning och beskattning råder i Sverige. Sambandet brukar delas upp i materiellt och formellt. Det materiella sambandet kommer till uttryck genom att företags redovisning utgör underlaget för beskattningen. Samordningen mellan den civilrättsliga inkomstberäkningen och den skattemässiga inkomstberäkningen är därmed grundläggande och av stor vikt för den svenska företagsbeskattningen.¹⁶

Det är företags resultat, framräknat med hjälp av bland annat BFL och ÅRL, som utgör utgångspunkten för beskattning av företag. Det materiella sambandet mellan företags redovisning och beskattning kommer till uttryck genom 14 kap. 2 § IL:

”Resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.”¹⁷

Av stadgandets andra stycke framgår att när skatterättslig reglering föreskriver ett förfarande som avviker från den civilrättsliga regleringen, däribland vad som innefattas i begreppet god redovisningssed, skall den regel som skatterätten stadgar ha företräde. Det innebär att enbart på de områden där skatterätten föreskriver regler som skiljer sig från de civilrättsliga, får de civilrättsliga reglerna stå tillbaka. Det får till följd att bland annat begreppet god redovisningssed har stor betydelse för framräknandet av det resultat som ligger till grund för beskattning.¹⁸

¹⁵ Johansson, G. & Rabe, G., *Det svenska skattesystemet* (2000), s. 248 och 283.

¹⁶ SOU 1995:43, s. 67ff.

¹⁷ 14 kap. 2 § IL.

¹⁸ Johansson, G. & Rabe, G., *Det svenska skattesystemet* (2000), s. 284.

Det formella sambandet mellan redovisning och beskattning innebär att avdrag enligt skatterätten måste motsvaras av avdrag eller avsättning i redovisningen. Vidare innebär det formella sambandet att några skillnader mellan civilrättslig och skattemässig värdering av tillgångar inte får föreligga. Det är det formella sambandet som tvingar företag, när de vill utnyttja fördelaktiga skatterättsliga regler, att redovisa bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.¹⁹

2.2.2 Exempel på förhållande mellan redovisnings- och skatterättsligaregler

Det nära sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige kommer till uttryck dels genom att redovisningen styr skatterätten och dels genom att skatterätten styr hur redovisningsregler tillämpas.

I uppsatsen belyses hur företag genom avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar kan påverka den effektiva skattesatsen. Frågan är huruvida det kan sägas vara redovisningen som påverkar skatterätten eller vice versa i detta fallet. Min uppfattning, i detta fall, är att de skatterättsliga reglerna tvingar fram ett redovisningsförfarande för att företag ska kunna dra fördel av de regler som skatterätten föreskriver.

Det finns å andra sidan exempel där redovisningsreglering utgör grunden för hur de skatterättsliga reglerna kommer att tillämpas. Nämnas kan Regeringsrätten avgörande RÅ 1999 ref 32. Bakgrunden till fallet kan kortfattat sammanfattas på följande sätt; Bolagets verksamhet bestod i ett erbjudande för kunden att, mot en serviceavgift, inneha en nyckelbricka. Syftet med brickan var att förlorade nycklar skulle kunna återlämnas till ägaren. I fallet behandlades frågan huruvida bolaget hade rätt att skjuta upp intäktsföringen av serviceavgifter som var hänförliga till nästa räkenskapsår. Regeringsrätten konstaterade att god redovisningssed tillåter att intäktsföring sker löpande under avtalsperioden. Det ledde till att rätten ansåg att den gjorda intäktsredovisningen skulle ligga till grund för bolaget inkomsttaxering.²⁰ Enligt min mening ger rättsfallet uttryck för ett exempel där redovisningen styr skatterätten, eftersom redovisningen i detta fall påverkade skatteuttaget storlek.

Av ovan framgår att redovisningen i vissa fall styr skatterätten, medan skatterätten i andra fall medför att särskilda redovisningsåtgärder vidtas för att uppnå skatterättsliga syften. Det innebär att frågan huruvida redovisningen styr skatterätten eller tvärt om får avgöras i det enskilda fallet.

¹⁹ SOU 1995:43, s. 71.

²⁰ RÅ 1999 ref 32.

2.3 Centrala redovisningsbegrepps betydelse för beskattningen

Den svenska redovisningslagstiftningen är utformad som ramlagstiftning, vilket medför att kompletterande reglering sker genom till exempel redovisningsrekommendationer.²¹ I 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL återfinns två övergripande krav som ställs på företags redovisning; den ska följa god redovisningssed samt ge en rättvisande bild av företags ställning och resultat. Lagstiftaren har valt att inte närmre fastställa vad som utgör god redovisningssed samt en rättvisande bild. I förarbeten har dock uttalats att god redovisningssed utgörs av ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativt krets bokföringsskyldiga”.²² Lagstiftaren har överlämnat till andra normgivande organ, såsom BFN och Redovisningsrådet, samt redovisningspraxis att närmre fastställa vad som menas med god redovisningssed.²³

2.3.1 God redovisningssed

Stadgandet i 14 kap. 2 § IL lyfter fram begreppet god redovisningssed och påvisar därigenom att begreppet även är av betydelse för beskattningen. Orsaken till dess betydelse även vid beskattning är att god redovisningssed styr redovisningen som utgör grunden för framräknandet av beskattningsunderlaget. Dock får god redovisningssed stå tillbaka om det finns en särskild skatterättslig regel som avviker från vad god redovisningssed föreskriver.

De civilrättsliga värderingsreglerna anger bland annat att anläggningstillgångar måste skrivas av, samt vad gäller omsättningstillgångar att värdering skall ske enligt lägsta värdets princip.²⁴ Dessa stadganden kan därigenom sägas förmedla de maximala värden som tillgångar får tas upp till. Däremot anger de civilrättsliga reglerna inte någon lägsta gräns för till vilket värde en tillgång skall tas upp. Anledningen till denna avsaknad står möjligen att finna i den målgrupp redovisningen riktar sig till. Inom den kontinentala redovisningstraditionen, vilken starkt präglar svensk redovisningsreglering, har borgenärer varit den främsta målgruppen. Därigenom har betydelsen av att inte övervärdera tillgångar samt undervärdera skulder fått en framträdande roll.²⁵

²¹ Östman, L., *Normgivarna och makten* (1997), s. 28.

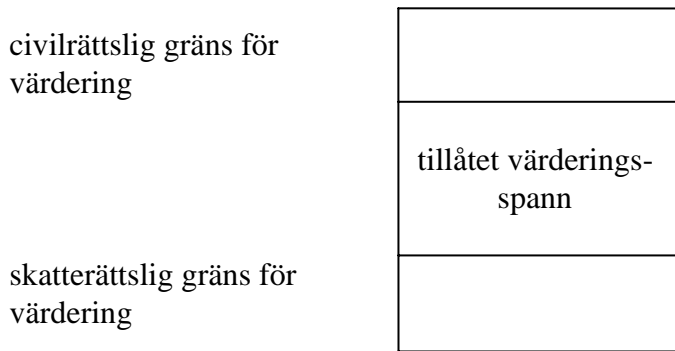
²² Prop. 1975:104, s. 148.

²³ Johansson, G. & Rabe, G., *Det svenska skattesystemet* (2000), s. 285.

²⁴ 4 kap. 4 och 9 §§ ÅRL.

²⁵ Artsberg, K., *Normbildning och redovisningsförändring* (1992), s. 84.

De civilrättsliga reglerna kan därmed sägas utgöra ett tak för till vilket värde tillgångar får tas upp, medan någon nedre gräns för värdering inte finns. Det är dock här som skatterättsliga regler träder in och kompletterar de civilrättsliga. Genom att ange till vilka lägsta värden som tillgångar får tas upp sätter skatterätten en lägsta värderingsgräns. Enligt de skatterättsliga reglerna får årliga avskrivningar göras med maximalt 30 procent av bokfört värde eller med 20 procent av anskaffningsvärdet.²⁶ Det bör dock observeras att det inte är tillåtet för företag att genomföra olika stora avskrivningar enligt de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna. Företag skall med andra ord välja en avskrivningsnivå som faller inom det spann som den civilrättsliga och den skatterättsliga regleringen tillåter.²⁷



Figur 1, värderingsspann

2.3.2 En rättvisande bild

Begreppet en rättvisande bild infördes i svensk rätt genom ikraftträdandet av ÅRL år 1997, för att uppnå överensstämmelse med EG-rätten. Ursprunget till begreppet härstammar från 1844 års brittiska aktiebolagslag, *The Joint Stock Companies Act*.²⁸ En rättvisande bild är ett begrepp från EG-rätten, vilket medför att det inte finns förarbeten att tillgå. För svensk del kan det sägas försvåra tillämpningen av begreppet, då förarbeten ofta används som vägledning av svenska rättstillämpare.

Enligt förarbetena till ÅRL utgör dock begreppet en rättvisande bild ett överordnat krav som skall beaktas vid upprättandet av balans- och resultaträkning samt noter. Viss oklarhet råder huruvida en rättvisande bild givits en självständig ställning, genom särskilda krav, eller anses uppfyllt

²⁶ 18 kap. 13 och 17 §§ IL.

²⁷ Thomasson, J., *Extern redovisning och finansiell analys* (2000), s. 121.

²⁸ Walton, P., "Introduction: the true and fair view in British accounting", *The European Accounting Review* 1 1993, s. 49.

när lagar och redovisningsrekommendationer följs. Förarbetena ger dock uttryck för att redovisning i enlighet med lagar och rekommendationer uppfyller kravet på en rättvisande bild,²⁹ vilket tyder på att begreppet inte givits en självständig ställning.

Skulle en rättvisande bild givits en självständig ställning kan begreppet förmodas utgöra en motvikt till de värderingsregler som god redovisningssed förespråkar. Med andra ord skulle värdering av tillgångar och skulder respektive intäkter och kostnader inte kunna ske till alltför låga eller höga värden eftersom det skulle stå i strid med en rättvisande bild av företags ställning och resultat. Resultatet blir att även begreppet en rättvisande bild är av betydelse för beskattningen, eftersom det kan förmodas påverka underlaget för beskattning.

2.4 Sammanfattning

Förekomsten av koppling mellan de två områdena redovisning och beskattning varierar mellan länder. Generellt kan sägas att länder som präglas av den anglosaxiska redovisningstraditionen saknar kopplingen, medan länder med kontinental redovisningstradition har en koppling mellan de två områdena. I Sverige är sambandet mellan redovisning och beskattning starkt. Kopplingen tar sig i uttryck dels genom ett materiellt och dels genom ett formellt samband. Det först nämnda innebär att redovisningen utgör underlaget för beskattning. Det formella sambandet framhåller att avdrag som görs enligt skatterätten även måste genomföras i redovisningen.

Det nära kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige medför att redovisningsbegrepp även får betydelse för beskattningsunderlaget och därigenom även för företags skattebörda. Exempel på redovisningsbegrepp som intar denna position är god redovisningssed och en rättvisande bild. Vidare har diskuterats och konstaterats att redovisningen i vissa fall styr skatterätten, medan det i andra fall är skatterätten som föranleder att särskilda redovisningsåtgärder vidtas.

²⁹ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 11.

3 Bolagsskatt

Den internationella tendensen rörande bolagsskatt inom OECD-länderna har under en längre period varit att sänka den nominella skattesatsen samtidigt som en breddning av skattebasen har genomförts. Liknande utveckling av bolagsskatten har även skett i Sverige.³⁰ Det svenska företagsbeskattnings-systemet har ofta haft andra uppgifter förutom att inbringa medel till den offentliga sektorn, vilket har påverkat dess utformning i viss utsträckning. Exempelvis kan nämnas att systemet delvis har utformats för att uppnå konjunkturpolitiska samt regionalpolitiska mål. Dock har försöken att genom företagsbeskattningsystemet påverka företags agerande inte alltid medfört önskvärda resultat.³¹

3.1 Skattesats

När skattesatsen för företag diskuteras bör det skiljas på nominell och effektiv skattesats. Med nominell skattesats avses den som anges i lagstiftningen. Den nu gällande svenska nominella skattesatsen för företag återfinns i 65 kap. 14 § IL, och uppgår till 28 procent.³² Företags skattekostnad erhålls genom att den nominella skattesatsen multipliceras med företagets skattepliktiga resultat.

Framräknandet av företags skattekostnad skall ske i enlighet med den utav Redovisningsrådets utgivna rekommendationen RR 9 *Inkomstskatter*. Skälet till att företags redovisade resultat i viss begränsad utsträckning behöver justeras för att kunna ligga till grund för beskattning är att skatterätten har regler som skiljer sig från de civilrättsliga. Därigenom uppstår ibland skillnader mellan skattepliktigt och redovisat resultat.³³ Skillnaderna medför i sin tur att skattefordringar respektive skatteskulder uppstår, vilka påverkar årets skattekostnad.

Företags redovisade resultat uppvisar ofta vissa skillnader från det faktiska resultatet, eftersom företag tillåts minska resultatet genom ett antal resultatreglerande åtgärder.³⁴ Åtgärderna redovisas i företaget resultaträkning under rubriken bokslutsdispositioner, (bilaga A). Utmärkande för de resultatreglerande åtgärderna är att avdraget i redovisningen inte motsvaras utav någon faktisk kostnad för företaget.

³⁰ Andersson, K., ”Vad händer med bolagsskatten?”, *Svensk Skattetidning* Häfte 8 1999, s. 614.

³¹ SOU 1989:34, s. 16.

³² Juridiska personer erlägger endast statlig inkomstskatt.

³³ RR 12, p. 4.

³⁴ Johansson, G. & Rabe, G., *Det svenska skattesystemet* (2000), s. 278.

Avdragen tjänar istället syftet att ge företag möjlighet att i viss mån själva reglera storleken på sitt resultat. Ett par av de resultatreglerande åtgärderna kommer att behandlas i kapitel 4 *Redovisningsåtgärder som påverkar den effektiva skattesatsen*.

Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen utgör skatteuttaget, med hjälp av den nominella skattesatsen, utgångspunkten. Skatteuttaget ställs sedan i relation till företagets resultat efter finansiella poster, det vill säga innan de resultatreglerande åtgärderna vidtagits.³⁵

$$\frac{\text{Skatt på årets resultat}}{\text{Resultat efter finansiella poster}} = \text{Effektiv skattesats}$$

3.1.1 Förklarande exempel

Låt oss utgå ifrån att den nominella skattesatsen är 28 procent. Vidare antar vi att årets resultat för företaget X AB uppgår till 500.000 kronor samt att årets skattekostnad är 112.000 kronor. Slutligen förutsätts att företaget har vidtagit resultatreglerande åtgärder som nedbringar den beskattningsbara vinsten med 100.000 kronor (bilaga A).

Företagets effektiva skattesats uppgår till 22,4 procent och beräknas på följande sätt:

Skattekostnaden ställs i relation till företagets vinst före de resultatreglerande åtgärderna.
(112.000 / 500.000 = 22,4 procent)

Av exemplet ovan framgår att den nominella och den effektiva skattesatsen kan skilja sig åt, under förutsättning att resultatreglerande åtgärder vidtas. Det är därmed av betydelse för skattebördan vilka resultatreglerande åtgärder som företag genomför. Med andra ord kan företag i viss utsträckning själva påverka företagets effektiva skattesats. Det får till följd att den nominella skattesatsen delvis är av underordnad betydelse.

3.2 Bolagsskatt inom EU

Företagsgrupper som bedriver verksamhet inom EU, tvingas när verksamhet bedrivs i olika medlemsländer tillämpa ett stort antal olika företagsbeskattningssystem. Det riskerar att hindra integrationen inom

³⁵ Johansson, G. & Rabe, G., *Det svenska skattesystemet* (2000), s. 278.

unionen, eftersom det krävs mycket arbete och kunskap för att tillämpa de olika ländernas företagsbeskattningssystem på ett korrekt sätt. Bolagsskatten utgör en viktig inkomstkälla för medlemsländerna, vilket har lett till att länder använder sig av den för att attrahera företag. Fara som uppstår, när bolagsskatten nyttjas i detta syfte, är att snedvridning av investeringsbeslut kan uppstå.³⁶

3.2.1 Studie av EU-länders bolagsskatt³⁷

EU-kommissionen har genomfört en omfattande studie av medlemsländernas företagskattesystem. I rapporten behandlas, dels vilka effektiva skattesatser som uppnås vid ett stort antal investeringskombinationer, dels fastställs vilka skattehinder som riskerar att förhindra integrationen.

Studien rörande olika investeringskombinationer är väldigt omfattande bland annat jämförs olika former av finansiering och skilda tillgångar. Dock tas inte hänsyn till avgifter som tillkommer på produktionsfaktorer, såsom exempelvis arbetsgivaravgifter. I studien framkommer att det finns betydande skillnader mellan både den nominella skattesatsen och den effektiva skattesatsen inom unionen. År 2000 innehade Irland både den lägsta nominella och effektiva skattesatsen, 10 procent respektive 10,5 procent. Den högsta nominella skattesatsen återfanns år 2000 i Italien tätt följt av Belgien, 40,3 respektive 40,2 procent. Den högsta effektiva skattesatsen, 39,1 procent, var det däremot Tyskland som uppvisade. Den genomsnittliga svenska effektiva skattesatsen uppgick till 22,9 procent. Av ovanstående presenterade material konstateras med lätthet att stora skillnader föreligger. Det är därmed inte svårt att tänka sig att företag som står inför ett etablerings- eller investeringsbeslut påverkas av de skillnader i bolagsskatt som företags framtida vinster kommer att träffas av.

3.3 Den svenska utvecklingen från skattereformen 1990

År 1990 genomfördes en omfattande skattereform, vilken i hög grad kom att påverka företagsbeskattningen. Reformen, vilken genomfördes i två etapper, innebar bland annat att, juridiska personer skulle hänföra all sin verksamhet

³⁶ Andersson, K., ”EU-kommissionens företagsskattestudie”, *Skattenytt* Nr 3 1999, s. 81f.

³⁷ Detta avsnitt bygger på European Commission (2002), *Towards an internal market without tax obstacles – a strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*” COM (2001)582 final.

till inkomstslaget näringsverksamhet, ett flertal reserveringsmöjligheter slopades, breddning av skattebasen samt sänkning av skattesatsen.³⁸

3.3.1 Nominell och effektiv skattesats

Distinktionen mellan den nominella och effektiva skattesatsen har historiskt sett varit väsentlig, eftersom betydande skillnader har förelegat. Före skattereformen 1990 uppgick den nominella inkomstskattesatsen till 52 procent, därutöver fanns en vinstdelningsskatt om 20 procent. Det resulterade på grund av möjligheterna till avdrag skatterna emellan, i en skattesats på omkring 57 procent. Den effektiva skattesatsen låg däremot på en nivå kring 20 till 25 procent. Den stora diskrepansen mellan den nominella och effektiva skattesatsen uppstod eftersom företag genom omfattande avsättningar till obeskattade reserver tilläts att sänka det beskattningsbara resultatet.³⁹

Genom skattereformen 1990 sänktes den nominella skattesatsen för aktiebolag och andra juridiska personer till 30 procent. Sänkningen av den nominella skattesatsen medförde att det svenska företagsbeskattningssystemet närmade sig den internationella utvecklingen.⁴⁰ Förändringen av den nominella skattesatsen genom skattereformen 1990 innebar att den svenska bolagsskatten gick från att vara västvärldens högsta till en av de lägsta. Exempelvis kan nämnas att den nominella bolagsskatten, vid tidpunkten för den svenska skattereformen, i USA uppgick till 38 procent, medan den i Frankrike uppgick till 42 procent.⁴¹

Ur förarbetena till skattereformen 1990 uttalades att den nominella skattesatsen tillmättes ”...*större vikt än tidigare*.”⁴² En tänkbar förklaring till uttalandet är att skillnaden mellan den nominella och effektiva skattesatsen inte förstås av den internationella kapitalmarknaden, vilket naturligtvis är olyckligt.⁴³ Det kan därmed förmodas att svenska företags ställning och möjlighet att erhålla kapital försämras i jämförelse med internationella konkurrenter. Grunden till svårigheten att förstå skillnaden mellan de två skattesatserna är att den enbart förekommer i länder där en koppling finns mellan redovisning och beskattning, det vill säga vanligtvis länder som präglats av den kontinentala redovisningstraditionen. Vidare kan

³⁸ Pelin, L., *Skattereformen och fortsatt reformerande* (1995), s. 20f, samt SOU 1989:34, s. 15.

³⁹ SOU 1989:34, s. 15.

⁴⁰ Prop. 1989/90:110, s. 514ff.

⁴¹ Pelin, L., *Skattereformen 1990 och 1991* (1990), s. 59.

⁴² SOU 1989:34, s. 16.

⁴³ SOU 1989:34, s. 17f.

förmodligen inte heller bortses från den psykologiska betydelsen av en hög nominell skattesats.

Den nominella bolagsskatten sänktes ytterligare något år 1994 och fastställdes till 28 procent.⁴⁴ Någon ytterligare sänkning av bolagsskatten har därefter inte genomförts, utan dagens nominella skattesats uppgår till 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.⁴⁵

3.3.2 Resultat reglerande åtgärder

För att möjliggöra sänkningen av den nominella skattesatsen innebar det att företag, efter skattereformen 1990, gavs avsevärt färre reserveringsmöjligheter.⁴⁶ Exempelvis tilläts företag inte längre att genomföra den generösa nedskrivningen om 50 procent på lagervärdet, vilket tidigare varit fallet.⁴⁷ Förändringen innebar att lager, efter skattereformen 1990, skulle värderas enligt lägsta värdets princip. Det fick till följd att reglerna för den skatterättsliga värderingen, i större utsträckning än tidigare, överensstämde med den som föreskrevs enligt de civilrättsliga reglerna. När företag inte längre gavs möjlighet att genomföra stora nedskrivningar av lager, innebar det att beskattningsbart resultat inte reducerades i lika stor omfattning. Kombinationen av sänkningen av den nominella skattesatsen samt borttagandet av möjligheten till 50 procent lagernedskrivning kan därmed i viss utsträckning sägas ta ut varandra.

Vidare begränsades, och i etapp två av skattereformen togs möjligheten att göra avsättningar till lagerreserv och resultatutjämningsfond bort. Dessutom upphörde möjligheten att göra avsättningar till allmän investeringsfond. Dessa åtgärder påverkar det resultat som ligger till grund för beskattningen, genom att begränsa möjligheterna att sänka det beskattningsbara resultatet. Företag gavs dock möjlighet att göra avsättningar till ersättningsfonder.⁴⁸

Genom skattereformen 1990 infördes en rätt för företag att göra avsättningar till en särskild skatteutjämningsreserv, SURV. Införandet av SURV syftade dels till att utjämna skillnader mellan kostnader för finansiering via lånat och eget kapital, dels till att indirekt möjliggöra förlustutjämning bakåt i tiden.⁴⁹ Reglerna rörande SURV placerades i en särskild lag, Lag (1990:654) om skatteutjämningsreserv.

⁴⁴ Prop. 1993/94:50, s. 207.

⁴⁵ 65 kap. 14 § IL.

⁴⁶ Prop. 1989/90:110, s. 514.

⁴⁷ SOU 1989:34, s. 18.

⁴⁸ Prop. 1989/90:110, s. 4.

⁴⁹ SOU 1989:34, s. 216.

Det infördes två alternativa beräkningssätt för avsättningen till SURV, så kallad K-SURV och L-SURV. Skillnaden mellan dessa två utgjordes av huruvida avsättningen beräknades på eget kapital, K-SURV, eller på lönesumma, L-SURV. Avsättningen som fick göras uppgick till 30 respektive 15 procent av antingen ett framräknat kapitalunderlag eller lönesumman.⁵⁰ När avsättning till SURV utnyttjades full ut av företag innebar det att den effektiva skattesatsen kunde sjunka till 23,1 procent.⁵¹ Effekten av införandet av SURV blev att det beskattningsbara resultatet reducerades, vilket fick till följd att skattebördan för företag minskade.

I samband med att den nominella skattesatsen sänktes, år 1994, avskaffades möjligheten att göra avsättningar till SURV. Ett av motiven till avskaffandet av SURV var önskan om att den effektiva och nominella skattesatsen borde ligga närmre varandra. Lagstiftaren var dock inte beredd att helt utesluta möjligheten för företag att genomföra vissa reserveringar. Genom införandet av Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder behöll företag viss möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond.

Avsättning till periodiseringsfond kan användas av företag för att resultatutjämna mellan olika år. Två olika metoder brukar nämnas när förlust- och resultatutjämning kommer på tal, carry forward och carry back. Förlust utjämning genom carry forward innebär att ett företag kan utnyttja en uppkommen förlust ett beskattningsår för att kvitta mot senare uppkomna vinster. Carry back metoden ger företag möjlighet att använda tidigare uppkomna vinster för att kvitta mot årets förlust. Den metod som tilläts av alla länder är carry forward, medan endast ett begränsat antal länder medger användning av carry back.⁵² Avsättning till och upplösning av periodiseringsfond bör kunna ses som en form av tillämpning av carry back metoden, eftersom tidigare gjorda avsättningar kan användas för att täcka förluster. Genom detta förfarande minskar företag sin skattebörd.

3.4 Sammanfattning

När bolagsskatt diskuteras är det av största vikt att klargöra huruvida den nominella eller effektiva skattesatsen avses. Den nominella skattesatsen utgörs av den procentsats som återfinns i lagstiftningen. I Sverige uppgår den nominella skattesatsen till 28 procent, 65 kap. 14 § IL. Företags effektiva skattesats däremot erhålls genom att ställa företagets skattekostnad i förhållande till resultatet före bokslutsdispositioner. Inom EU råder det stor skillnad mellan länder både vad gäller nominell och effektiv skattesats. Problem som uppstår vid nämnda skillnader är att företags etablerings- och

⁵⁰ För detaljerad redogörelse för framräknande av K-SURV och L-SURV se Pelin, L., *Skattereformen 1990 och 1991* (1990), s. 61ff.

⁵¹ Pelin, L., *Skattereformen 1990 och 1991* (1990), s. 63.

⁵² SOU 1992:67, s. 49.

investeringsbeslut kan komma att påverkas av länders skattesatser. I Sverige kan företag genom vidtagande av bokslutsdispositioner, exempelvis överavskrivningar samt avsättning till periodiseringsfond, medverka till att diskrepans uppstår mellan den nominella och effektiva skattesatsen.

Före skattereformens genomförande år 1990 präglades den svenska företagsbeskattningen av hög nominell skattesats samtidigt som stora avsättningar tilläts göras. Skattereformen 1990 innebar att den nominella skattesatsen sänktes till 30 procent samt att avsättningsmöjligheterna begränsades kraftigt.

4 Redovisningsåtgärder som påverkar den effektiva skattesatsen

Företags användning av bokslutsdispositioner medför att deras effektiva skattesats kan påverkas, eftersom det beskattningsbara resultatets storlek förändras när bokslutsdispositioner genomförs. I begreppet bokslutsdisposition inbegrips bland annat följande;⁵³ förändring av periodiseringsfond, avsättning till ersättningsfond, förändring av skillnad mellan bokförd och faktisk pensionsskuld samt skillnad mellan bokförd avskrivning och avskrivning enligt plan.

I företags årsredovisningar återfinns bokslutsdispositioner dels i resultaträkningen under rubriken bokslutsdispositioner och dels i balansräkningen under rubriken obeskattade reserver, (bilaga A och bilaga B). Vad gäller koncernredovisning elimineras dock obeskattade reserver och 72 procent av dessa förs till bundet eget kapital medan resten förs till uppskjuten skatteskuld.⁵⁴

I detta kapitel behandlas två redovisningsåtgärder som kan nyttjas för att påverka den effektiva skattesatsen. Jag har valt att begränsa genomgången av bokslutsdispositioner till de som enbart med hjälp av redovisningsåtgärder kan påverka den effektiva skattesatsen. Nedan kommer de två bokslutsdispositionerna, avsättning till periodiseringsfond samt avskrivningar utöver plan, att behandlas.

4.1 Periodiseringsfonder

Från och med år 1994 infördes möjligheten för företag att göra avsättningar till periodiseringsfonder. Reglerna återfanns till en början i Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder, men efter Inkomstskattelagens tillkomst har de överförts till 30:e kapitlet i denna lag.

Genom att göra avsättning till periodiseringsfond tillåts företag minska det beskattningsbara resultatet, vilket får till följd att företag inte behöver erlägga skatt på det belopp som motsvaras av avsättningen det år som avsättningen genomförs. Vidare är det viktigt att notera att avsättning till periodiseringsfond inte motsvaras av någon faktisk kostnad i

⁵³ FAR: Vägledning - Om årsredovisning i aktiebolag.

⁵⁴ SOU 1995:43, s. 72ff.

näringsverksamheten, utan istället utgörs av en särskild skattemässig avsättning.⁵⁵

Skälen till införandet av periodiseringsfonder var bland annat en önskan att stärka företags ställning. Avsättningar till periodiseringsfonder möjliggör för företag att använda tidigare avsättningar för att täcka förluster, vilket leder till att företag kan resultatutjämna mellan olika beskattningsår.⁵⁶

4.1.1 Periodiseringsfonder 30 kap. IL

Inledningsvis fastslås i 1 § att, bland annat, investmentföretag, förvaltningsföretag samt svenska värdepappersfonder inte har rätt att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder. I 3 § åskådliggörs det tydliga formella sambandet mellan redovisning och beskattning som råder i Sverige. I paragrafen behandlas förutsättningen att avdrag för avsättning till periodiseringsfond endast får göras när motsvarande avsättning görs i bokföringen. Avsättningen i företags redovisning återfinns i resultaträkningen under rubriken bokslutsdispositioner (bilaga A).

Enligt 5 § tillåts juridiska personer att årligen göra en avsättning till periodiseringsfond som uppgår till maximalt 25 procent av inkomsten under beskattningsåret. Avsättningar som genomförs olika beskattningsår skall hållas åtskilda och redovisas i en egen fond enligt 4 §. Skälet härtill är att de senast skall återföras vid skilda tidpunkter. Tidsramen för återföring är att den skall ske ”senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget härför sig till.”⁵⁷

4.1.2 Förklarande exempel

Nedan presenteras tre exempel som syftar till att åskådliggöra vilka effekter som avsättning till periodiseringsfond kan innebära för företags effektiva skattesats. I exemplen undersöks endast effekterna av avsättning till periodiseringsfond och därmed bortses från andra omständigheter som kan påverka företags effektiva skattesats.

Låt oss, i detta första exempel, utgå från ett företag som genererar vinst under sju år i följd, samt att företaget genomför maximal tillåten avsättning till periodiseringsfond. Vidare förutsätts att verksamheten är nystartad, vilket får till följd att återföring av avsättning till periodiseringsfond blir aktuell först efter sjätte året efter det år avsättningen genomfördes.

⁵⁵ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt* (2001), s. 308.

⁵⁶ Prop. 1993/94:50, s. 209f.

⁵⁷ 30 kap. 7 § IL.

- År 1 Företaget redovisar ett resultat före bokslutsdispositioner på 1.000.000 kronor. När maximal avsättning till periodiseringsfonder genomförs, i enlighet med 30 kap. 5 § IL, medför det att 25 procent av resultatet, det vill säga 250.000 kronor (25 procent x 1.000.000), sätts av till en periodiseringsfond. På avsättningen behöver företaget inte erlægga den bolagsskatt som, om inte avsättningen hade genomförts, skulle ha erlagts. Med andra ord undgår företaget i exemplet att erlægga 70.000 kronor (28 procent x 250.000) i bolagsskatt. Genom detta förfarande sänker företaget sin effektiva bolagsskatt till 21 procent (210.000/1.000.000) om årets skattekostnad uppgår till 210.000 kronor.
- År 2 Företaget redovisar, år 2, ett resultat före bokslutsdispositioner som uppgår till 500.000 kronor. När maximal avsättning till periodiseringsfond genomförs medges avdrag med 125.000 (25 procent x 500.000). I likhet med år 1 minskar företags skattekostnad, eftersom ingen bolagsskatt skall erläggas på beloppet som avsatts till periodiseringsfonden. Uppgår årets skattekostnad till 105.000 kronor leder det till att en effektiv skattesats om 21 procent (105.000 / 500.000). Avsättningen som görs år 2 måste dock hållas åtskild från andra år, 30 kap. 4 § IL, eftersom återföring av avdragen får ske vid skilda tidpunkter.
- År 3, 4, 5, 6 Exemplets förutsättningar ger vid handen att företaget genererar vinst även dessa år samt att maximal avsättning görs till periodiseringsfonder. Följderna av avsättningarna skiljer sig dock inte från genomgången vid år 2, varför en återupprepning ter sig onödig.
- År 7 Kravet på att senast det sjätte året efter det år avsättningen gjordes till periodiseringsfond återföra avdraget till beskattning innebär, för företaget i exemplet, att avsättningen på 250.000 kronor som genomfördes år 1 skall tas upp till beskattning. Årets resultat före bokslutsdispositioner år 7 antas uppgå till 1.500.000 kronor. Den maximal avsättningen till periodiseringsfond år 7, kan därmed uppgå till 437.500 kronor (25 procent x 1.750.000), eftersom avsättningen som gjordes år 1 får ingå i det nya avsättningsunderlaget till periodiseringsfonden. Vid antagandet att årets skattekostnad uppgår till 367.500 kronor medför det att företags effektiva skattesats uppgår till 24,5 procent (367.500 / 1.500.000).

Exemplet har behandlat grundförutsättningarna för avsättning till periodiseringsfond. Genom att göra avsättningar till periodiseringsfond skapas obeskattade reserver, vilket påverkar företags effektiva skattesats.

Under de förutsättningar som fastställts för exemplet har framkommit att företagets effektiva skattesats varit betydligt lägre än den nominella skattesatsen, när någon upplösning av tidigare gjorda avsättningar till periodiseringsfonder inte har behövts göras. Däremot minskar skillnaden mellan den nominella och effektiva skattesatsen när upplösningar av periodiseringsfonder måste genomföras.

Vi övergår till nästa exempel, som bygger på följande omständigheter; företaget genererar vinst de två första åren, under tredje året uppstår dock en förlust. Vidare antas att företaget inte väljer att göra maximal avsättning till periodiseringsfond år 2. Dessutom förutsätts att verksamheten är nystartad, vilket får till följd att återföring av avsättning till periodiseringsfonder inte blir aktuell förrän efter sju år efter det år när avsättningen gjordes.

År 1 Företaget redovisar ett resultat före bokslutsdispositioner på 500.000 kronor. När maximal avsättning till periodiseringsfonder genomförs medför det att 25 procent av resultatet, det vill säga 125.000 kronor, sätts av till en periodiseringsfond. På avsättningen behöver företag inte erlagga den bolagsskatt som om, avsättningen inte hade genomförts skulle ha erlagts. Med andra ord undgår företaget i exemplet att erlagga 35.000 kronor (28 procent x 125.000) i bolagsskatt. Genom detta förfarande sänker företaget sin effektiva bolagsskatt till 21 procent ($105.000 / 500.000$), under förutsättningen att skattekostnaden uppgår till 105.000 kronor.

År 2 Företaget redovisar, år 2, ett resultat före bokslutsdispositioner som uppgår till 100.000 kronor. Ur förutsättningarna framgår att företaget inte genomför maximal avsättning till periodiseringsfond. Vi utgår ifrån att företaget avsätter 15 procent till periodiseringsfond. Det innebär att en avsättning om 15.000 kronor görs till periodiseringsfond. Vidare förutsätts att företagets skattekostnad uppgår till 23.800 kronor. Företagets effektiva skattesats kommer, under givna förutsättningar, att uppgå till 23,8 procent ($23.800 / 100.000$). Ur ovan konstateras att ju större procentuell avsättning till periodiseringsfond desto lägre blir den effektiva skattesatsen.

År 3 Detta år uppvisar företaget en förlust på 60.000 kronor. Det finns därmed inte någon möjlighet att göra någon avsättning till periodiseringsfond, eftersom medel saknas. Däremot kan företaget välja att lösa upp de tidigare avsättningarna till periodiseringsfonder, vilket kan sägas ge uttryck för resultatutjämningsmetoden carry back. Resultatet av ett sådant förfarande är att företaget inte behöver erlagga någon skatt på den tidigare gjorda avsättningen, eftersom den används till att

jämna ut en förlust. När företag inte uppnår vinst, vilket är fallet för företaget år 3, utgår inte heller bolagsskatt.

Det andra exemplet har påvisat att storleken på den effektiva skattesatsen är beroende av hur procentuellt stora avsättningarna till periodiseringsfond är. Vidare har framkommit att företag genom att upplösa periodiseringsfonder när företaget går med förlust, kan undgå att avsättningarna beskattas. Kan tidigare gjorda avsättningar till periodiseringsfonder inte användas på detta sätt, beskattas, i enlighet med vad som visades i föregående exempel, avsättningarna senast det sjätte året efter det år när avsättningen gjordes.

I det sista exemplet skall effekterna av avsättning till periodiseringsfond i det långa loppet behandlas. Om följande antas; ett företag har under år 1-6 årligen genererat en vinst efter finansiella poster som uppgår till 150.000 kronor. Det innebär att företaget årligen maximalt har kunnat sätta av 37.500 kronor till periodiseringsfond.

Under antagandet att företaget, i likhet med tidigare år, år 7 uppvisar en vinst om 150.000 kronor, medför det att av sättningen som gjordes till periodiseringsfond år 1 måste lösas upp. Det innebär att ytterligare 37.500 ska ingå i det underlag som ligger till grund för beskattningen. Dock får nytt avdrag för avsättning till periodiseringsfond göras. Följden av det blir att 75 procent av avsättningen som gjordes år 1 kommer att ingå i beskattningsunderlaget, medan 25 procent kommer att undgå beskattning eftersom delen kommer att ingå i ny avsättning till periodiseringsfond. Under ovan givna förutsättningar innebär det att den effektiva skattesatsen skulle uppgå till 26,3 procent ($39.375/150.000$).

Ur exemplet kan utläsas att 75 procent av den periodiseringsfond som upplöses kommer att beskattas om ny maximal avsättning till periodiseringsfond görs. Det innebär vidare att företag som utnyttjar möjligheten att göra maximala avsättningar till periodiseringsfonder kan ha 25 procent av de sex senaste årens vinster liggande som obeskattade reserver. Det innebär att företag kan sägas vara relativt väl rustade för att möta exempelvis ett investeringsbehov eller en nedgång i konjunkturen. Det kan dock påpekas att det inte finns något krav på att skattelättnaden, som erhålls genom avsättning till periodiseringsfond, ska användas till något särskilt ändamål eller vid något särskilt tillfälle.

Det kan även konstateras att det finns ett flertal faktorer som påverkar avsättningar till periodiseringsfonder, vilket i sin tur påverkar den effektiva skattesatsen. Exempelvis kan konstateras att avsättning till periodiseringsfond har störst påverkan på den effektiva skattesatsen då ingen upplösning av tidigare gjorda avsättningar behövs göras, exempelvis under företagets sex första verksamhetsår. Det innebär att påverkan på den effektiva skattesatsen blir mindre de år som upplösning av tidigare gjorda avsättningar görs. Vidare kan nämnas att storleken på resultat efter finansiella poster samt storleken på den periodiseringsfond som ska

återföras påverkar årets avsättning, vilket påverkar den effektiva skattesatsen. Dessutom påverkas den effektiva skattesatsen av huruvida företag väljer att göra maximal eller enbart en viss del av tillåten avsättning till periodiseringsfond. Det är därmed förenat med betydande svårigheter att i det enskilda fallet på förhand förutsäga hur den effektiva skattesatsen påverkas av begagnandet av periodiseringsfonder.

4.2 Avskrivningsmöjligheter

Avskrivningar genomförs på tillgångar, som utgör anläggningstillgångar, för att fördela tillgångens utgift över den tid vilken tillgången genererar intäkter.⁵⁸ Till kategorin anläggningstillgångar hänförs de tillgångar vars avsikt är att de ska ”stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten.”⁵⁹ Det innebär att typen av tillgångar som utgör anläggningstillgångar varierar beroende på den verksamhet som företag bedriver.

Stadgandet 4 kap. 4 § 1 st. ÅRL föreskriver att:

”Anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skall skrivas av systematiskt över denna livslängd.”

Ur stadgandet kan utläsas att det finns anläggningstillgångar som inte har begränsad ekonomisk livslängd och därmed inte behöver skrivas av. De tillgångar som avses är mark, vilket leder till att avskrivningar inte skall ske på mark, medan byggnader skall skrivas av eftersom de anses ha begränsad ekonomisk livslängd.⁶⁰ Ur stadgandet kan vidare utläsas att tillgångars värde skall fördelas över dess ekonomiska livslängd, vilket implicerar att avskrivningarna ska motsvara den del av värdet som har förbrukats. Någon exakt motsvarighet mellan värdeminskning och avskrivning är dock praktiskt svårt att uppnå. Istället genomförs ofta avskrivningar efter mer schablonartade modeller. Exempelvis skrivs inventarier vanligtvis av på fem eller tio år.⁶¹ De avskrivningar som görs i enlighet med 4 kap. 4 § ÅRL benämns avskrivningar enligt plan.⁶²

4.2.1 Skatterättsliga avskrivningar

De skatterättsliga avskrivningsmöjligheterna skiljer sig från de som föreskrivs i ÅRL. Andemeningen bakom reglerna i ÅRL är att, i möjligaste mån, matcha anläggningstillgångens kostnader med de intäkter som

⁵⁸ 4 kap. 4 § ÅRL.

⁵⁹ 4 kap. 1 § ÅRL.

⁶⁰ RR 12 Materiella anläggningstillgångar, p. 25.

⁶¹ Johansson, G. & Rabe, G., *Det svenska skattesystemet* (2000), s. 328.

⁶² Thomasson, J., *Extern redovisning och finansiell analys* (2000), s. 123.

tillgången genererar. Stadgandena i 18 kap. IL, som behandlar rätten till skatterättsliga avskrivningar, ger däremot företag möjlighet att fortare göra avdrag för anskaffningsutgiften som en kostnad.

Tillämpningen av skattemässiga avskrivningar medför att större avskrivningar görs än när civilrättsliga regler tillämpas. Skillnaden som föreligger rörande avskrivningstakten resulterar i att de avskrivningar som görs utöver de civilrättsligt tillåtna bör redovisas under ett särskilt kontot, avskrivningar utöver plan, och benämns vanligtvis överavskrivningar. Överavskrivningar motsvaras inte av en faktisk kostnad för företag, utan redovisas enbart som en obeskattad reserv i balansräkningen och som en bokslutsdisposition i resultaträkningen (bilaga A och bilaga B).⁶³

De skatterättsliga reglerna föreskriver tre avskrivningsmetoder; omedelbart avdrag, huvudregel samt kompletteringsregel. Effekten av att tillåta större avskrivningar än vad som förväntas motsvara årets kostnad blir att avdragen ökar, vilket i sin tur leder till att årets resultat minskar. Den positiva effekt som uppkommer för företag är att årets skattebörda sjunker eftersom det beskattningsbara resultatet minskar. Nedan följer en genomgång av de skatterättsligt tillåtna avskrivningsmetoderna.

4.2.1.1 Omedelbart avdrag

Enligt 18 kap. 4 § IL kan omedelbart avdrag komma ifråga dels när det rör sig om inventarier som är av mindre värde och dels när inventarier har en förväntad ekonomisk livslängd på högst tre år. Vad rekvisitet *mindre värde* innebär går dock inte att svara på generellt. Istället möjliggör rekvisitet att hänsyn tas till de särskilda omständigheterna som präglar det specifika företaget. Följden av detta blir att inventarier kan anses vara av mindre värde för ett stort företag medan liknande inventarier inte skulle anses vara av mindre värde för ett annat.⁶⁴ Nedan kommer omedelbart avdrag inte att behandlas ytterligare, eftersom inventarier av detta slag inte nämnvärt kan förväntas inverka på företags effektiva skattesats.

4.2.1.2 Huvudregel

Innebörden av den skatterättsligt tillåtna avskrivningsmetoden som benämns huvudregeln, även kallad 30 procentregeln, återfinns i 18 kap. 13 § IL. Enligt huvudregeln tillåts företag att göra avskrivningar på tillgångar med 30 procent av restvärdet.⁶⁵ Restvärdet utgörs av:

⁶³ Thomasson, J., *Extern redovisning och finansiell analys* (2000), s. 123.

⁶⁴ Lodin, S-O. m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt* (2001), s. 278f.

⁶⁵ Tillämpar företag restvärdeavskrivning får avskrivningar göras med maximalt 25 procent av restvärdet.

inventariernas IB-värde – ackumulerade avskrivningar +
inventarier som anskaffats och behålls under beskattningsåret -
inventarier som avyttrats under beskattningsåret

För att åskådliggöra effekterna av tillämpningen av huvudregeln antar vi följande:

År X Företaget har inventarier som införskaffats tidigare beskattningsår och anskaffningsvärdet för dessa uppgår år X till 100.000 kronor. De ackumulerade avskrivningarna antas uppgå till 30.000 kronor. Under året har företaget anskaffat inventarier till ett sammanlagt värde av 50.000. Det resulterar i att företaget enligt huvudregeln har rätt att göra avskrivningar som uppgår till maximalt 36.000 kronor ($100.000 - 30.000 + 50.000 = 120.000$ $120.000 \times 30 \text{ procent} = 36.000$).

Tillämpas enbart huvudregeln leder till att inventarier aldrig helt blir avskrivna, eftersom enbart 30 procent av restvärdet tillåts skrivas av.⁶⁶ För att hela anskaffningsutgiften skall kunna kostnadsföras har huvudregeln kompletterats med 20 procentregeln, vanligen kallad kompletteringsregeln.

4.2.1.3 Kompletteringsregel

Kompletteringsregeln återfinns i 18 kap. 17 § IL. Innebörden av kompletteringsregeln är att en tillgång får skrivas av med maximalt 20 procent av anskaffningsvärdet varje år. Det får till följd att inventarier enligt kompletteringsregeln kan skrivas av på fem år. Enligt kompletteringsregeln får en tillgång lägst tas upp till:

År 1, 80 procent av anskaffningsvärdet, vilket resulterar i en avskrivning på maximalt 20 procent.

År 2, 60 procent av anskaffningsvärdet, vilket möjliggör en sammanlagd avskrivning på maximalt 40 procent av tillgångens anskaffningsvärde.

År 3, 40 procent av anskaffningsvärdet

År 4, 20 procent av anskaffningsvärdet

År 5, 0 procent av anskaffningsvärdet, med andra ord kan hela anskaffningskostnaden vara avskriven efter femte året när kompletteringsregeln tillämpas.

⁶⁶ Thomasson, J., *Extern redovisning och finansiell analys* (2000), s. 122.

4.2.2 Förklarande exempel

Genomgången ovan har visat att det föreskrivs två tillvägagångssätt för att göra maximala skatterättsliga avskrivningar, huvudregeln och kompletteringsregeln. Vidare har framkommit att en tillgångs anskaffningsvärde, vid tillämpandet av huvudregeln, inte kan skrivas av helt eftersom regeln förskriver en maximal avskrivning om 30 procent av restvärdet. Däremot ger kompletteringsregeln företag möjlighet att skriva av tillgångar på fem år. Det leder till att företag, som avser att maximera avskrivningarna och skapa obeskattade reserver, väljer att växla mellan de två metoderna. Genom att företaget tillämpar den regel, huvudregeln eller kompletteringsregeln som tillåter störst avskrivning sjunker det beskattningsbara resultatet samtidigt som företags skattebörda minskar. Skulle tillgångens verkliga värde understiga det värde som erhålls genom maximala skatterättsliga avskrivningar ges företag rätt att göra ytterligare avdrag.⁶⁷

Nedan presenteras ett exempel som syftar till att åskådliggöra hur ett företag agerar, vid valet mellan att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln, när målet är att minimera företagets bolagsbeskattning. Vidare har exemplet för avsikt att visa hur användningen av de skatterättsliga avskrivningsreglerna jämfört med de civilrättsliga ger upphov till obeskattade reserver.

Låt oss utgå från följande förutsättningar: Företaget införskaffar år 1 en tillgång vars anskaffningsvärde uppgår till 100.000 kronor. År 2 antas företaget införskaffa ytterligare en maskin till ett anskaffningsvärde om 50.000 kronor. Den ekonomiska livslängden uppgår för båda maskinerna till 10 år, vilket innebär att avskrivningar enligt plan uppgår till en tiondel av anskaffningsvärdet varje år. Företaget antas generera en vinst före bokslutsdispositioner som uppgår till år 150.000, år 170.000, år 3 250.000 samt år 275.000 kronor. Skattekostnaderna för de olika åren förutsätts vara enligt följande: år 1 36.400, år 2 36.120, år 3 55.660 och år 4 63.000 kronor. Vidare utgås ifrån att företaget önskar genomföra maximala avskrivningar samt att verkligt värde inte understiger de värden som framkommer vid maximala skatterättsliga avskrivningar. Slutligen bör nämnas att exemplet endast har för avsikt att belysa de effekter som överavskrivningar kan ge upphov till, därmed bortses från andra omständigheter som kan påverka den effektiva skattesatsen.

År 1 För att avgöra vilken av huvudregeln eller kompletteringsregeln som tillåter störst avskrivning måste en beräkning göras utifrån båda metoderna. Enligt huvudregeln får avskrivning göras med 30.000 kronor (100.000 x 30 procent), vilket leder till att maskinens UB-värde år 1 uppgår till 70.000. Enligt

⁶⁷ 18 kap. 18 § IL.

kompletteringsregeln får avskrivning göras med 20.000 kronor (100.000×20 procent), vilket leder till att maskinens UB-värde år 1 uppgår till 80.000. Företaget väljer därmed att tillämpa huvudregeln, eftersom metoden leder till det lägsta UB-värdet för maskinerna (70.000 jämfört med 80.000) och därigenom medger störst avskrivningar. Nyttjandet av möjligheten till överavskrivningar leder till att det beskattningsbara resultatet sjunker, vilket får till följd att företagets skattebörda sjunker. Avskrivningar enligt plan uppgår till 10.000 kronor, vilket får till följd att nyttjandet av överavskrivningar minskar det beskattningsbara resultatet med 20.000 kronor. Exemplets förutsättningar ger vid handen att den effektiva skattesatsen uppgår till 24,3 procent ($36.400 / 150.000$).

År 2 Detta år införskaffas ytterligare en maskin. Det innebär att maximal avskrivning enligt huvudregeln uppgår till 36.000 kronor ($((70.000 + 50.000) \times 30$ procent), vilket medför att maskinernas UB-värde för år 2 uppgår till 84.000. Enligt kompletteringsregeln får avskrivning göras med 50.000 kronor ($((100.000 \times 40$ procent) + $(50.000 \times 20$ procent) = 50.000). Det innebär att tillgångarnas UB-värde år 2 enligt kompletteringsregeln uppgår till 100.000. Även detta år medför huvudregeln den mest gynnsamma metoden på samma grunder som ovan. Företagets effektiva skattesats uppgår till 21,2 procent ($36.120 / 170.000$).

År 3 Inga nyförvärv av tillgångar görs, inga maskiner antas avyttras. Vid tillämpning av huvudregeln uppgår det lägsta UB-värdet som tillgångarna får tas upp till 58.800 kronor (84.000×30 procent = 25.200 $84.000 - 25.200 = 58.800$). Det leder till att huvudregeln medger avskrivningar som uppgår till maximalt 25.200 kronor. Enligt kompletteringsregeln får avskrivningarna uppgå till maximalt 80.000 kronor ($((100.000 \times 60$ procent) + $(50.000 \times 40$ procent) = 80.000). Det medför att det lägsta tillåtna UB-värdet enligt kompletteringsregeln uppgår till 70.000 kronor. Även för detta år väljer företaget att använda sig av huvudregeln eftersom metoden medför det lägsta UB-värdet. Exemplets förutsättningar resulterar i en effektiv skattesats om 21,0 procent ($55.660 / 250.000$).

År 4 Enligt huvudregeln tillåts avskrivningar göras med 17.640 kronor (58.800×30 procent). Därmed utgör 41.160 kronor ($58.800 - 17.640$) det lägsta UB-värdet som är tillåtet enligt huvudregeln. Nyttjas kompletteringsregeln uppgår de sammanlagda maximala avskrivningarna till (100.000×80

procent) + (50.000 x 60 procent) = 110.000.) Det lägsta tillåtna UB-värdet, enligt kompletteringsregeln, uppgår därmed till 40.000 kronor. Resultatet blir att det är mer förmånligt för företaget att år 4 tillämpa kompletteringsregeln, eftersom det UB-värde som denna metod tillåter är lägre än det som tillåts när huvudregel tillämpas. År 4 uppgår företagets effektiva skattesats till 22,9 procent (63.000 / 275.000).

Ur ovanstående exempel framgår att företag, genom att alternera mellan huvudregeln och kompletteringsregeln, år från år kan maximera de obeskattade reserverna. Det leder till att det beskattningsbara resultatet minskar, vilket i sin tur medför en lägre skattebörda. Intressant att notera är att företagets effektiva skattesats understiger den nominella samtliga år. Orsaken härtill är att obeskattade reserver i varierande omfattning skapas samtliga år.

4.2.3 Upplösning av överavskrivningar

När företag har bokat årets planerliga avskrivningar får, på det sätt som har beskrivits ovan, lägsta tillåtna utgående värde enligt huvud- respektive kompletteringsregeln beräknas. Genom att boka upp ytterligare avskrivningar med hjälp av huvud- eller kompletteringsregeln, det vill säga överavskrivningar, skapas obeskattade reserver. Skulle det utgående värdet på anläggningstillgångarna när tidigare gjorda överavskrivningar beaktats understiga lägsta tillåtna UB-värde enligt huvud- eller kompletteringsregeln måste företag lösa upp tidigare gjorda överavskrivningar. Det innebär att den tidigare gjorda överavskrivningen tas upp som en skattepliktig intäkt och på så sätt utgör en del av det beskattningsbara resultatet.

Ovan anges när företag måste lösa upp överavskrivningar. Företag kan dock själva välja att lösa upp tidigare gjorda överavskrivningar för att exempelvis täcka upp ett negativt resultat.

Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 8 haft uppe frågan angående upplösning av tidigare gjorda överavskrivningar till behandling. Rättsfallet kan i korthet sammanfattas i följande; Posten Sverige AB ansökte år 1999 om förhandsbesked i frågan om tidigare gjorda överavskrivningar skulle tas upp som en skattepliktig intäkt eller ej när de löstes upp. Regeringsrätten fann att upplösning av tidigare gjorda överavskrivningar inte medförde att någon skattepliktig intäkt uppkommit eftersom ingen realiserad intäkt uppstått. Vidare framhölls att Posten genom upplösningen av överavskrivningarna skapade en diskrepans mellan de civilrättsliga och de skatterättsliga

avskrivningarna, vilket fick till följd att huvudregeln och kompletteringsregeln inte längre fick användas.⁶⁸

Avgörandet och dess räckvidd har bland annat diskuterats i juridiska tidskrifter.⁶⁹ Enligt ÅRL omfattar begreppet bokfört värde inte gjorda överavskrivningar, utan definieras som anskaffningsvärde minskat med avskrivningar enligt plan, dessutom skall hänsyn tas till gjorda upp- respektive nedskrivningar. Det leder till att upplösning av överavskrivningar kan göras med ett så stort belopp att enbart det bokförda värdet kvarstår. Med andra ord kan upplösning av överavskrivningar göras med ett större belopp än vad årets planenliga avskrivningar uppgår till.

Genomförs detta innebär det att en bokföringsmässig intäkt skapas, vilken kan nyttjas för att täcka ett negativt resultat. Det är denna form av upplösning av överavskrivning som enligt RÅ 2001 ref. 8 inte skall tas upp som skattepliktig intäkt. Tillämpas möjligheten att lösa upp större överavskrivningar än årets avskrivningar enligt plan medför det dock att huvud- och kompletteringsregeln fortsättningsvis inte får tillämpas. Det innebär att företag därefter är hänvisade till att använda metoden restvärdeavskrivning.⁷⁰

4.3 Bestående eller temporär påverkan

Ur avsnitten ovan framgår att företag genom avsättning till periodiseringsfond respektive överavskrivningar kan påverka den effektiva skattesatsen. En fråga som är av intresse i detta sammanhang är att utreda huruvida påverkan på den effektiva skattesatsen är bestående eller temporär. Med temporär påverkan avses en åtgärd som minskar den effektiva skattesatsen det beskattningsår den genomförs men som under senare beskattningsår kan påverka den effektiva skattesatsen i motsatt riktning.⁷¹ Bestående påverkan å sin sida innebär att en minskning av den effektiva skattesatsen uppstår samt att ingen framtida ökning av skattesatsen inträffar på grund av genomförd åtgärd.

⁶⁸ RÅ 2001 ref. 8.

⁶⁹ Wiberg, L., ”Skattefrågor i samband med upplösning av överavskrivningar på inventarier”, *Svensk Skattetidning* häfte 2 2002, s. 146ff.

⁷⁰ Wiberg, L., ”Skattefrågor i samband med upplösning av överavskrivningar på inventarier”, *Svensk Skattetidning* häfte 2 2002, s. 146ff.

⁷¹ Åtgärd som minskar den effektiva skattesatsen benämns i uppsatsen som *positiv* påverkan på den effektiva skattesatsen, medan förhållande som gör att den effektiva skattesatsen ökar omnämns som *negativ* påverkan.

4.3.1 Periodiseringsfonder

Vad gäller frågan om avsättning till periodiseringsfonder genererar en bestående eller temporär påverkan på den effektiva skattesatsen, menar jag att det finns två intressanta aspekter. Kravet på att periodiseringsfonder, som inte har lösts upp tidigare, skall återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det året avsättningen gjordes är den första. Den andra aspekten utgörs av möjligheten att frivilligt, det vill säga innan tidsrymden för kravet på obligatorisk återföring inträder, återföra tidigare gjorda avsättningar.

Återföringskravet av tidigare gjorda avsättningar till periodiseringsfonder, anser jag, leder till att den påverkan på den effektiva skattesatsen är att bedöma som temporär. Grunden för ställningstagande är att den positiva effekten åtgärden har vid avsättningstillfället motsvaras av en negativ effekt på den effektiva skattesatsen när återföringen sker. Den negativa effekten utgörs av att återföringen av periodiseringsfonden läggs till det beskattningsbara resultatet och därmed ökar skattebördan det år återföringen sker. Å andra sidan kan argumenteras för att periodiseringsfonderna ger upphov till en bestående påverkan på den effektiva skattesatsen under vissa förhållanden. Utgå ifrån att ett företag årligen genererar vinster i samma storleksordning medför det att företaget årligen löser upp periodiseringsfond och samtidigt gör en ny avsättning. Det får till följd att avsättning till periodiseringsfond, under givna förutsättningar, kan anses ge en bestående positiv effekt på den effektiva skattesatsen så länge lagstiftaren inte ändrar reglerna rörande periodiseringsfonder.

Möjligheten att frivilligt återföra periodiseringsfonder när företag uppvisar ett negativt resultat medför att det positiva genomslag på den effektiva skattesatsen som uppstod vid avsättningstillfället blir bestående. Anledningen härtill är att återföringen av periodiseringsfonden täcker upp till ett nollresultat och därigenom aldrig kommer att belastas med bolagsskatt. Resonemanget innebär dock att företag vid avsättningstillfället vanligtvis inte kan avgöra huruvida periodiseringsfonden kommer att generera en bestående eller temporär påverkan. För att företag ska kunna bedöma om en avsättning till periodiseringsfond kommer att få en bestående påverkan krävs att företaget i fråga kan avgöra huruvida avsättningen kommer kunna användas för att täcka upp ett framtida underskott eller ej. Jag är av den uppfattningen att avgörandet om avsättningen får en bestående eller temporär påverkan i de flesta fall får göras när respektive periodiseringsfond återförs.

4.3.2 Överavskrivningar

När det gäller frågan huruvida överavskrivningar åstadkommer bestående eller temporär påverkan på den effektiva skattesatsen är det av intresse att först lyfta fram förhållandet mellan överavskrivningar, vilka genererar en effekt på den effektiva skattesatsen, och planenliga avskrivningar. Utifrån

detta kan sedan fastställas om bestående eller temporär påverkan på den effektiva skattesatsen uppnås.

Tillämpningen av de skattemässiga avskrivningsreglerna, huvudregeln och kompletteringsregeln, leder till att ytterligare avskrivningar görs. Med andra ord skrivs, vid tillämpningen av de skattemässiga avskrivningsreglerna, exempelvis inventarier av i snabbare takt än vad dess förväntade ekonomiska livslängd kräver. Diskrepansen mellan de skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningarna bokas i företags redovisning som obeskattad reserv respektive bokslutsdisposition. Avskrivningar på en anläggningstillgång kan naturligtvis endast uppgå till det belopp som erlagts för tillgången. Det innebär att ökas avskrivningstakten, vilket sker när överavskrivningar tillämpas, skrivs tillgången av snabbare men avskrivningsbeloppet är i slutändan lika stort oavsett i vilken takt avskrivningarna har genomförts. Resultatet av resonemanget blir att överavskrivningar enbart får en temporär påverkan på den effektiva skattesatsen.

Möjligheten att lösa upp gjorda överavskrivningar när företaget har ett negativt resultat medför att en bestående påverkan på den effektiva skattesatsen uppnås. Grunden till det är att företag genom att förbättra resultatet upp till ett nollresultat kan undgå att den tidigare gjorda överavskrivningen kommer att beskattas.

4.4 Sammanfattning

I detta kapitel har de två redovisningsåtgärderna, avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar, behandlats. Det har konstaterats att företag med hjälp utav dem kan påverka den effektiva skattesatsen. Vidare har diskuterats huruvida den påverkan som kan åstadkommas på den effektiva skattesatsen är bestående eller temporär.

Vad gäller periodiseringsfonder medför avsättning till periodiseringsfond att företag erhåller möjlighet att skjuta upp beskattningen på avsättningen i maximalt sex år efter det år avsättningen genomfördes. Dock kan företag undgå att avsättning till periodiseringsfonder tas upp till beskattning om företag upplöser tidigare gjorda avsättning när förlust föreligger. Jag anser att möjligheten att frivilligt återföra periodiseringsfonder när företag uppvisar ett negativt resultat ger uttryck för att en bestående påverkan på den effektiva skattesatsen kan åstadkommas. Kravet på att avsättning till periodiseringsfonder skall återföras senast det sjätte året efter det år då avsättningen gjordes innebär att påverkan på den effektiva skattesatsen är att bedöma som temporär. Dock har jag argumenterat för att företag, med en jämn vinstnivå, som årligen löser upp periodiseringsfond och samtidigt gör en ny avsättning uppnår en bestående påverkan på den effektiva skattesatsen under förutsättningen att lagstiftaren inte förändrar reglerna rörande periodiseringsfonder.

Regler rörande avskrivningar behandlas både i den civilrättsliga och skatterättsliga lagstiftningen. De avskrivningar som görs i enlighet med ÅRL benämns avskrivningar enligt plan, medan de som görs med hjälp av den skatterättsliga regleringen kallas avskrivningar utöver plan eller överavskrivningar. Det är endast överavskrivningar som ger upphov till obeskattade reserver. IL föreskriver två alternativa förfarande vid överavskrivningar, huvudregeln och kompletteringsregeln. Företag som vill maximera sina avskrivningar kan med fördel alternera mellan de två metoderna. Ur exemplet som berörde överavskrivningar framkom att företag vid nyttjande av överavskrivningar i viss mån kan påverka den effektiva skattesatsen.

Vad gäller påverkan på den effektiva skattesatsen vid begagnande av överavskrivningar har konstaterats att den i flertalet fall endast är temporär. Bestående påverkan på den effektiva skattesatsen kan dock åstadkommas om företaget uppvisar ett negativt resultat som, genom upplösning av överavskrivningar, förbättras till ett nollresultat. Anledningen till det är att den gjorda överavskrivningen inte heller framöver kommer att ligga till grund för beskattning.

5 Skärskådning av tre bolag

I detta kapitel avser jag studera att hur de tre företagen, Billerud, Mandamus samt SWECO, nyttjar de två redovisningsåtgärderna periodiseringsfond och överavskrivningar. Materialet som används i detta kapitel har hämtats ur respektive företags årsredovisning från år 2001. Avsikten är att jag utifrån detta skall kunna fastställa företagens effektiva skattesats.

5.1 Billerud

Billerud är ett företag som producerar förpackningspapper. Företagets affärsidé är inte att tillverka förpackningar, utan att sälja vidare kraftpapper som används vid tillverkning av förpackningar till bland annat produkter från livsmedelsindustrin. Koncernen Billeruds omsättning uppgår till 6.910 miljoner kronor. Utav detta utgör 3.180 miljoner moderbolagets omsättning. Billeruds kunder återfinns främst i Europa, där kunder i EU-länderna utgör en majoritet. Dock har företaget kunder även utanför Europa.⁷²

De uppgifter ur moderbolagets resultat- och balansräkning som är av intresse för uppsatsen ser ut som följer, beloppen anges i miljoner svenska kronor:

Från resultaträkningen

- Resultat efter finansnetto, 654
- Bokslutsdispositioner, 127
- Resultat före skatt, 781
- Skatt på årets resultat, 175

Från balansräkningen

- Obeskattade reserver, 840

5.1.1 Begagnande av periodiseringsfonder och överavskrivningar

Någon avsättning till periodiseringsfond har inte återfunnits för moderbolaget i Billeruds årsredovisning för år 2001. Något besked till företagets agerande i frågan har jag inte återfunnit. En tänkbar förklaring till varför avsättning till periodiseringsfond inte har genomförts är att företaget inte vill begränsa sin möjlighet att lämna utdelning till aktieägarna. Medel

⁷² Billeruds Årsredovisning år 2001, s. 12ff.

som avsätts till periodiseringsfonder kan inte användas för vinstutdelning.⁷³ Valet att inte göra avsättning till periodiseringsfond kan sägas innebära att företaget avsiktligt har avstått ifrån att minimera företagets skattebörda. Ur detta kan i sin tur, enligt mig, utläsas att minimering av skatt inte alltid har avgörande betydelse för hur företagsledningar agerar.

Ur Billeruds resultat- och balansräkning kan, med hjälp av noterna, utläsas att skillnaden mellan avskrivningar enligt plan och över plan, det vill säga överavskrivningar, vid början av år 2001 uppgick till 967 miljoner kronor. Av detta framgår att företaget utnyttjat möjligheten att göra större skatterättsliga avskrivningar än vad den civilrättsliga regleringen tillåter. Nyttjande av större skatterättsliga avskrivningar medför att obeskattade reserver uppkommer, eftersom företaget kan göra avdrag och därigenom minska det beskattningsbara resultatet utan att det uppstår någon faktisk kostnad för företaget. De regler som Billeruds har tillämpat är antingen huvudregeln i 18 kap 13 § IL eller kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL.

Företaget har dock under år 2001 valt eller varit tvungna att lösa upp överavskrivningar motsvarande 127 miljoner, vidare har inte några överavskrivningar gjorts under året i moderbolaget. Förfarandet får till följd att företagets beskattningsbara vinst ökas med 127 miljoner kronor, vilket leder till att företagets skattebörda har ökat. I likhet med avsaknad av förklaring till varför avsättning till periodiseringsfonder inte har begagnats har jag inte heller lokaliserat någon förklaring till företagsledningens handlande i frågan överavskrivningar. En möjlig förklaring är att bolaget önskat öka sin vinst. Trots ökad skattebörda stiger dock företagets vinst efter skatt, eftersom enbart 28 procent tas i bolagsskatt och resten utfaller till företaget. En annan möjlig förklaring är att tillgångarnas utgående värde beaktat gjorda överavskrivningar understigit det lägsta tillåtna värde enligt huvud- eller kompletteringsregeln. Det leder till att företaget varit tvunget att lösa upp tidigare gjorda överavskrivningar.

5.1.2 Billerud effektiva skattesats

Företags effektiva skattesats, vilket behandlats i avsnitt 3.1 *Skattesats*, beräknas genom att dividera årets erlagda skatt med resultat efter finansiella poster. För Billeruds del, som genom upplösning av överavskrivningar har ökat sin beskattningsbara vinst med 127 miljoner kronor, blir den effektiva skattesatsen trots allt 26,8 procent (175 miljoner/654 miljoner). Resultatet kan tyckas förvånande, eftersom den nominella bolagsskatten uppgår till 28 procent. Förklaringen till den effektiva skattesatsen går dock att finna genom en undersökning av de noter som finns i Billeruds årsredovisning. Förklaringen står att finna i uppskjuten skatt, skattefri utdelning samt

⁷³ 12 kap. 2 § ABL.

skatteeffekter hänförliga till ej avdragsgilla kostnader och ej skattepliktiga intäkter. Av detta kan därmed konstateras att fler faktorer än avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar påverkar företags effektiva skattesats.

5.2 Mandamus

Mandamus affärsidé är att förvalta bostadsfastigheter i södra och mellersta Sverige. En stor del av fastighetsbeståndet är koncentrerat till Stockholm, Göteborg och Malmö. Koncernen omsätter 867 miljoner kronor, varav moderbolaget har en omsättning som uppgår till 862 miljoner. Mandamus affärsidé medför att företaget inte har någon verksamhet utanför Sveriges gränser.⁷⁴

De uppgifter ur moderbolagets resultat- och balansräkning som är av intresse för uppsatsen ser ut som följer, beloppen anges i miljoner svenska kronor:

Från resultaträkningen

Resultat efter finansnetto, 191
Bokslutsdispositioner, mottagna koncernbidrag 1, övriga
bokslutsdispositioner -34
Resultat före skatt, 158
Skatt på årets resultat, 42

Från balansräkningen

Obeskattade reserver, 137

5.2.1 Begagnande av periodiseringsfonder och överavskrivningar

Ur Mandamus resultat- och balansräkning framkommer, vid läsning av noterna, att företaget år 2001 har gjort en avsättning till periodiseringsfond som uppgår till 34 miljoner kronor. Innebörden av detta är att företaget genom avsättningen har undvikit att de 34 miljoner kronorna beskattas innevarande år. Därigenom har en så kallad obeskattad reserv uppkommit. Skulle avsättningen inte ha genomförts hade bolagsskatt om 28 procent uttagits på beloppet, det vill säga Mandamus skattebörda har detta år minskats med 9,52 miljoner kronor (28 procent x 34 miljoner).

⁷⁴ Mandamus Årsredovisning 2001, s. 6ff.

I avsnitt 4.1.1 *Periodiseringsfonder 30 kap. IL* har reglerna rörande återföring av periodiseringsfonder behandlats. Det innebär att företaget enligt, 30 kap. 7 § IL, senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget är hänförligt till måste återföra de 34 miljoner som avsatts till periodiseringsfond under 2001. Företaget kommer därmed att beskattas för beloppet inom en relativ överskådlig framtid. Skulle företaget uppvisa förluster kan däremot beskattning, av avsättningen till periodiseringsfonden, undvikas genom att avsättningen upplöses under dessa år. Upplösning under ovan angivna förhållanden leder till att företaget, istället uppvisar en mindre förlust eller ett noll resultat och därigenom, inte erlägger någon skatt.

Det är givetvis omöjligt att uttala sig om hur Mandamus kommer att hantera den avsättning till periodiseringsfond som genomfördes år 2001. Det kan dock konstateras att företaget de föregående åren inte har uppvisat någon förlust. Det innebär att möjligheten att upplösa periodiseringsfonder vid ett förlustår och därigenom undvika att avsättningarna beskattas, inte tidigare har förelegat.

Vad gäller möjligheten att göra överavskrivningar framgår det ur resultat- och balansräkningen att Mandamus inte har genomfört några år 2001. Någon förklaring till varför denna åtgärd som resulterar i lägre skatteböroda inte har genomförts har jag inte lyckats finna i årsredovisningen. Det bör observeras att överavskrivningar endast får göras på inventarier, det vill säga inte på exempelvis byggnader. Då Mandamus förvaltar bostäder kan antagas att företagens tillgångar i stor utsträckning utgörs tillgångar andra än inventarier. En tänkbar förklaring till att inga överavskrivningar på inventarier har gjorts är att företagsledningen har ambition att visa ett visst resultat och att det inte funnits plats för att vidtaga större skatterättsliga avskrivningar.

Vidare kan möjligen ett resonemang kring skyldigheten att, enligt 2 kap. 3 § ÅRL, lämna en rättvisande bild utav företagets ställning och resultat ha ett visst förklarandevärde. Möjligen kan företagsledningen anse att en rättvisande bild inte lämnas när icke faktiska kostnader sänker bolagets vinst. Dock får kravet på en rättvisande bild anses uppfyllt när överavskrivningar tillämpas, eftersom förfarandet är vedertaget i Sverige. Möjligen hade resonemanget erhållit större förståelse om företaget verkat på den internationella marknaden, eftersom överavskrivningar är något som är unikt för Sverige och inte med lätthet alltid förstås utav utländska intressenter.

5.2.2 Mandamus effektiva skattesats

Mandamus har år 2001 genomfört en avsättning till periodiseringsfond som uppgår till 34 miljoner kronor. Det innebär, som konstaterats ovan, att det

beskattningsbara resultatet minskat i motsvarande omfattning. Beräkningen av Mandamus effektiva skattesats resulterar i en skattesats på 22 procent (42 miljoner / 191 miljoner). Vid en jämförelse med den framräknade effektiva skattesatsen för Billerud kan konstateras att en avsättning till periodiseringsfond får genomslag på den effektiva skattesatsen. Återigen kan slutsatsen dras att företagsledningar inte alltid kan eller vill prioritera en minimering av skattebördan. Billerud genomförde inte avsättning till periodiseringsfond, medan Mandamus inte genomförde överavskrivningar, vilket hade kunnat sänka den effektiva skattesatsen ytterligare.

5.3 SWECO

SWECO är ett konsultföretag, med drygt två tusen anställda, som är verksamt inom områdena teknik, miljö och arkitektur. Företaget genomför projekt, till både den offentliga sektorn och det privata näringslivet, vilka har koppling till vatten, miljö och anläggning. SWECO koncernens omsättning uppgick år 2001 till 1927,7 miljoner kronor, medan moderbolagets omsättning uppgick till 59,7 miljoner kronor. Företaget är främst verksamt i Sverige samt delvis i Östersjöområdet, dock genomförs även projekt utanför detta område.⁷⁵

De uppgifter ur moderbolagets resultat- och balansräkning som är av intresse för uppsatsen ser ut som följer, beloppen anges i miljoner svenska kronor:

Från resultaträkningen

Resultat efter finansnetto, 80,4
Bokslutsdispositioner, -26,8
Resultat före skatt, 53,6
Skatt på årets resultat, 22,4

Från balansräkningen

Obeskattade reserver, 142,6

5.3.1 Begagnande av periodiseringsfonder och överavskrivningar

SWECO uppger i sin årsredovisning att en avsättning till periodiseringsfond år 2001 har genomförts med 26,7 miljoner kronor. Enligt 30 kap. 5 § tillåts juridiska personer maximalt göra en avsättning till periodiseringsfond som uppgår till 25 procent av årets beskattningsbara inkomst. För SWECOs del

⁷⁵ SWECO Årsredovisning 2001, s. 7ff.

innebär det att den maximala avsättningen till periodiseringsfond borde uppgå till 20,1 miljoner (25 procent x 80,4 miljoner).

Ovan framgår att företaget gjort en avsättning till periodiseringsfond som uppgår till 26,7 miljoner kronor, det vill säga överstiger det maximala beloppet. Någon förklaring till differensen har jag, trots stora efterforskningar, inte lyckats finna. SWECOs avsättning till periodiseringsfond har minskat årets skattebörda med knappt 7,5 miljoner kronor (28 procent x 26,7 miljoner).

Ur SWECOs resultat- och balansräkning kan utläsas att företaget har genomfört en överavskrivning på goodwill som uppgår till 100.000 kronor. Detta kan därmed sägas utgöra en fiktiv kostnad för SWECO, i och med att företagets resultat minskas med beloppet, samtidigt som företaget inte belastas med någon faktisk kostnad. Resultatet av överavskrivningen blir att företagets beskattningsbara resultat minskas, vilket i sin tur leder till minskad skattebörda. Överavskrivningen som genomförts år 2001 har medfört att SWECOs skattebörda minskat med 28.000 kronor (28 procent x 100.000).

5.3.2 SWECOs effektiva skattesats

SWECO har år 2001 genomfört både avsättning till periodiseringsfond och överavskrivning. Det sammanlagda beloppet som minskat det beskattningsbara resultatet uppgår till 26,8 miljoner kronor (26,7 miljoner + 100.000). Vid beräkningen av SWECOs effektiva skattesats resulterar den i en skattesats på 27,8 procent (22,4 miljoner / 80,4 miljoner). Resultatet kan tyckas förvånande, eftersom bolaget har genomfört ett antal åtgärder som sänker skattebörda.

Förklaringen till resultatet står att finna genom att undersöka den not som rör skatt på årets resultat i SWECOs årsredovisning. Företaget har en betydande post om drygt 30 miljoner kronor som utgörs av ej avdragsgilla nedskrivningar och realisationsförluster på aktier. Det innebär att det skattepliktiga resultatet överstiger det resultat på återfinns under rubriken *resultat före skatt* i resultaträkningen med motsvarande belopp. Av detta kan konstateras att företagets effektiva skattesats påverkas utav långt fler omständigheter än enbart avsättning till periodiseringsfond och överavskrivningar.

5.4 Sammanfattning

Studien av de tre företagen har givit insikten att företag begagnar möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfond samt överavskrivningar i olika omfattning.

Vad gäller Billerud har konstaterats att varken avsättning till periodiseringsfond eller överavskrivningar genomfördes år 2001. Istället observerades att företaget löste upp 127 miljoner kronor som motsvarade en del av tidigare års överavskrivningar. Två möjliga förklaringar till upplösningen av tidigare gjorda överavskrivningar har diskuterats. Den första innebär att företaget på grund av lägsta tillåtna utgående värde enligt huvud- eller kompletteringsregeln krävt upplösningen. Den andra innebär att bolaget önskat öka sin vinst.

Mandamus har genomfört avsättning till periodiseringsfond, genom denna åtgärd har företaget sänkt sin bolagsskatt med drygt 9 miljoner år 2001. Företaget har dock valt att inte utnyttja möjligheten att göra överavskrivningar, vilket naturligtvis kunde ha minskat årets skatteböda ytterligare. Förklaringen till att överavskrivningar inte har genomförts kan möjligen förklaras med att större delen av företagets tillgångar i stor utsträckning utgörs av fastigheter på vilka överavskrivningar inte får göras.

SWECO är det enda utav de tre undersökt som både har genomfört avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar. Trots detta var SWECO det företag som hade den högsta effektiva skattesatsen av de tre företagen. Detta kan på sätt och vis sägas uppenbara uppsatsen begränsning, genom att påvisa att det är betydligt fler faktorer, än avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar, som påverkar företags effektiva skattesats. Vidare har framkommit att samtliga tre företag har en effektiv skattesats som är lägre än den nominella skattesatsen. De framtagna effektiva skattesatserna spänner från 22 till 27,8 procent.

6 Avslutning

6.1 Sammanfattande avslutning

Den koppling som föreligger mellan redovisning och beskattning i Sverige är ett uttryck för att Sverige är påverkat av den kontinentala redovisningstraditionen. Denna koppling föreligger inte i de länder som präglas av den anglosaxiska redovisningstraditionen. Det får till följd att regler som har sitt ursprung i sambandet mellan redovisning och beskattning kan antas vara svårförståeliga för intressenter från den anglosaxiska redovisningstraditionen.

Målgruppen för redovisningen som de skilda redovisningstraditionerna riktar sig till, har inverkat på redovisningens utformning. Borgenärer, som den kontinental redovisningstraditionen främst har riktat sig till, kan förväntas ha en positiv inställning till bokslutsdispositioner, som ger upphov till obeskattade reserver, eftersom förfarandet förhindrar att medel delas ut till aktieägare. Aktieägare, vilka enligt den anglosaxiska redovisningstraditionen har varit den främsta målgruppen, kan antas vara mindre positivt inställda till resultatreglerande åtgärder, eftersom de förväntas vara mer intresserade av företags faktiska resultat. Dock kan möjligen en skillnad föreligga mellan aktieägare med kort- och långsiktigt aktieinnehav. Placerare med kortsiktigt innehav är förmodligen mer intresserade av att vinstmedel delas ut, medan de med långsiktigt innehav kan se fördelar med att medel kvarhålls i företaget.

Inom EU förekommer ett lika stort antal företagsbeskattningssystem som antalet medlemsländer. Inte bara företag som är verksamma i de olika medlemsländerna kan förväntas uppleva svårigheter vid de olika systemens tillämpning, utan även intressenter som skall bedöma företags ställning och resultat ställs inför svårigheter. Det krävs med andra ord mycket tid och kunskap för att kunna sätta sig in i de nationella reglerna som styr ländernas redovisning och beskattning. För Sveriges del återfinns stora delar av regleringen som styr företags redovisning och beskattning i ÅRL, Redovisningsrådets rekommendationer samt IL.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning delas in i ett formellt och ett materiellt samband. Det materiella sambandet kommer till uttryck i 14 kap. 2 § IL och innebär att redovisningen utgör grunden för beskattningen. Det medför att förståelse för hur de grundläggande redovisningsbegreppen god redovisningssed och en rättvisande bild verkar, även är av betydelse när insikt rörande företags skattebörda skall fås. Det formella sambandet framhåller att avdrag som görs enligt skatterätten även måste genomföras i redovisningen. Det formella sambandet tvingar därmed företag, när

avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar görs att redovisa dessa som bokslutsdispositioner i redovisningen. Utmärkande för bokslutsdispositioner är att de inte utgör någon faktisk kostnad för företag utan enbart är ett skattemässigt avdrag. I uppsatsen har även konstaterats att redovisningen påverkar skatterätten, samtidigt som skatterättslig reglering i vissa fall styr hur redovisningen tillämpas. Möjligheten att göra överavskrivningar är ett exempel på att skatterätten styr hur företag utformar sin redovisning.

Vidtagande av bokslutsdispositioner bidrar till att en skillnad uppstår mellan nominell och effektiv skattesats. Med nominell skattesats avses den lagreglerade procentsatsen. För svenskt vidkommande uppgår den till 28 procent och återfinns i 65 kap. 14 § IL. Den effektiva skattesatsen återfinns däremot inte i lagtexten, utan räknas fram genom att dividera årets skattekostnad med resultatet efter finansiella poster.

Före skattereformen 1990 präglades det svenska företagsbeskattningssystemet av hög nominell skattesats samt generösa möjligheter att tillämpa resultatreglerande åtgärder. Det resulterade i en stor diskrepans mellan nominell och effektiv skattesats. Skattereformen innebar att den nominella skattesatsen sänktes samtidigt som de resultatreglerande åtgärderna begränsades kraftigt. Dessutom breddades skattebasen. Dessa åtgärder, vilka låg i linje med de som genomfördes i övriga västvärlden, kan sägas ge uttryck för den internationella påverkan som det svenska företagsbeskattningssystemet utsätts för. Det kan därmed konstateras att beskattning av företag i viss mån styrs av de förändringar som andra länder genomför, samt att harmonisering av länders företagsbeskattningssystem genomförs. Avskaffandet av de många resultatreglerande åtgärderna kan dels sägas vara ett uttryck för strävan att förenkla skattesystemet, och dels ett uttryck för en vilja eller möjligen ett krav från intressenter att underlätta för utländska investerare att ta till sig svenska företags årsredovisningar.

De två bokslutsdispositionerna som har behandlats i uppsatsen är avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar. Genom att nyttja dessa förfaranden kan företag själva i viss utsträckning påverka det resultat som uppvisas. Genom att göra avsättning till periodiseringsfond kan företag minska årets skattebörda. Vidare kan tidigare gjorda avsättningar användas för att vid en eventuell framtida förlust förbättra resultatet. I uppsatsen har frågan huruvida bestående eller temporär påverkan på den effektiva skattesatsen uppnås. Det har konstaterats att möjligheten att frivilligt återföra periodiseringsfonder när företag uppvisar ett negativt resultat ger uttryck för att en bestående påverkan på den effektiva skattesatsen kan åstadkommas. Däremot kan kravet på att avsättningar till periodiseringsfonder skall återföras inom en bestämd tid sägas ge uttryck för att påverkan på den effektiva skattesatsen enbart är temporär. Dock har jag argumenterat för att företag, med en jämn vinstnivå, som årligen löser upp periodiseringsfond och samtidigt gör en ny avsättning uppnår en bestående

påverkan på den effektiva skattesatsen under förutsättningen att lagstiftaren inte förändrar reglerna rörande periodiseringsfonder.

Överavskrivningar utgörs av de skatterättsliga avskrivningar som överstiger de avskrivningar som sker i enlighet med de civilrättsliga reglerna. De två skatterättsliga metoderna, huvudregeln och kompletteringsregeln, möjliggör att överavskrivningar uppstår. Den påverkan på den effektiva skattesatsen som begagnande av överavskrivningar kan åstadkomma är i flertalet fall endast är temporär. Anledningen till det är att avskrivningarna enligt plan så småning om närmar sig tillgångens anskaffningsvärde och därmed omöjliggör överavskrivningarnas existens. Bestående påverkan på den effektiva skattesatsen kan dock åstadkommas om företaget uppvisar ett negativt resultat som, genom upplösning av överavskrivningar, förbättras till ett nollresultat. Påverkan på den effektiva skattesatsen blir därmed bestående eftersom de gjorda överavskrivningen inte kommer att ligga till grund för beskattning.

I uppsatsens fiktiva exempel har påvisats att avsättning till periodiseringsfond samt nyttjande av överavskrivningar medför att den effektiva skattesatsen understiger den nominella. I vilken utsträckning skillnaden mellan den effektiva skattesatsen och den nominella skattesatsen är bestående är beroende utav hur de fiktiva företagens framtida resultatutveckling ter sig.

Skärskådningen av de tre företagen Billerud, Mandamus och SWECO har gett insikten att företag inte till fullt ut tillämpar möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfond samt överavskrivningar. Däremot kan konstateras att samtliga tre företag år 2001 eller tidigare år nyttjat möjligheten att skapa obeskattade reserver. Ur detta kan man dra konklusionen att företag i viss utsträckning är intresserade av att skjuta upp skattebördan samt påverka det redovisade resultatet.

Förklaringen till varför Billeruds inte har valt att genomföra resultatreglerande åtgärder kan möjligen vara att företagsledningen inte ansåg att det fanns utrymme att sänka det redovisade resultatet. Vidare kan ett utdelningskrav från aktieägarna utgöra en förklarande faktor. Under förutsättning att företaget uppvisar en förlust de kommande åren kan företagsledningens beslut att inte göra avsättning till periodiseringsfond medföra att företagets sammanlagda skattebördan ökar. Skälet är att, under ovan givna förutsättningar, upplösning av periodiseringsfonder kunde ha skett utan att bolagsskatt skulle ha erlagts upp till ett noll resultat.

Genomgången av Mandamus årsredovisning har lett till konstaterandet att företag kan välja att enbart genomföra en av de undersökta resultatreglerande åtgärderna. För Mandamus del gjordes år 2001 avsättning till periodiseringsfond. Fördelen som jag ser med att avsättning till periodiseringsfond, om enbart en resultatreglerande åtgärd skall vidtas, är att företaget kan nyttja den resultatreglerande metoden carry back. Det är

endast när avsättningar till periodiseringsfonder har gjorts som företag kan använda tidigare gjorda vinster för att kvitta mot senare uppkomna förluster.

SWECO var det enda utav de studerade företagen som både genomförde avsättning till periodiseringsfond samt överavskrivningar. Det begränsade undersökningsunderlaget medger dock inte att något generellt uttalande görs rörande förekomsten av de olika bokslutsdispositionerna. Orsaker som kan förmodas påverka förekomsten av avsättningar till periodiseringsfond samt överavskrivningar är bland annat huruvida det råder hög- eller lågkonjunktur. Uppvisar företag stora vinster och därmed även stor skattebörda kan det antas att det finns större vilja att reservera medel till sämre tider. Vid lågkonjunktur kan däremot företagsledningarna förmodas sträva efter att uppvisa ett så positivt resultat som möjligt. Det får därmed till följd att bokslutsdispositioner, vilka sänker det redovisade resultatet, inte nyttjas i samma omfattning.

Nyttjande av bokslutsdispositioner påverkar företags effektiva skatt. Ur ovan förda resonemang följer därmed att företag i viss utsträckning själva avgör vilken effektiv skattesats som skall träffa företaget. De undersökta företagens effektiva skattesats varierade mellan 22 och 27,8 procent. Studien ledde dock till insikten att den effektiva skattesatsen påverkas av flera faktorer än de två som har undersökts i uppsatsen.

6.2 Avslutande reflektioner

Användningen av bokslutsdispositioner påverkar den effektiva skattesatsen, det har dock observerats i uppsatsen att samtliga företag inte fullt ut utnyttjar dessa möjligheter. Möjligen kan det vara en svag antydning till en anpassning till harmoniseringen som sker inom skatterätten, vilken kan förmodas medföra att bokslutsdispositioner får en mer underordnad betydelse. Anledningen härtill är att deras nationella anknytning kan försvåra för internationella intressenter att göra jämförelser mellan företag som tillämpar olika länders beskattningssystem.

Enligt ÅRL skall företags redovisning ge en rättvisande bild av företag ställning och resultat. Möjligen kan användning av bokslutsdispositioner medföra att en diskussion kring huruvida företag ger en rättvisande bild, uppstå när resultatet minskar med avdrag som inte motsvaras av någon faktisk kostnad. Skulle koppling mellan redovisning och beskattning upphöra, föreligger inte längre något behov av att genomföra bokslutsdispositioner, vilket borde leda till att kravet på en rättvisande bild i större utsträckning kunde anses vara uppfyllt.

Uppsatsen har vidare givit insikten att företag högsta prioritet inte alltid är att minimera skattebördan, utan andra omständigheter tillmäts åtminstone lika stor betydelse. Företags viktigaste uppgift är att koncentrera sig på att

genera ett så bra resultat som möjligt, dock utgör skatteplanering och minimering av skattebördan ett lämpligt komplement.

Bilaga A

Förenklad uppställningsform för resultaträkning⁷⁶

Rörelsens intäkter

- Rörelsens kostnader

= Rörelseresultat

+/- Finansiella poster

= Resultat efter finansiella poster / resultat före bokslutsdispositioner

+/- Bokslutsdispositioner

= Resultat före skatt

- Skatt på årets resultat

= Årets resultat

⁷⁶ Se till exempel Billeruds årsredovisning år 2001, s. 46, samt SWECOs årsredovisning år 2001, s. 52.

Bilaga B

Förenklad uppställningsform för balansräkning⁷⁷

Materiella anläggningstillgångar	Bundet eget kapital
Finansiella anläggningstillgångar	<u>Fritt eget kapital</u>
<u>Immateriella anläggningstillgångar</u>	Summa eget kapital
Summa anläggningstillgångar	
	Obeskattade reserver
<u>Omsättningstillgångar</u>	Avsättningar
Summa omsättningstillgångar	
	Långfristiga skulder
	Kortfristiga skulder
=====	=====
Summa tillgångar	Summa eget kapital och skulder

⁷⁷ Se till exempel Billeruds årsredovisning år 2001 samt SWECOs årsredovisning år 2001.

Litteraturförteckning

Litteratur

Artsberg, Kristina (1992), *Normbildning och redovisningsförändring värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, Lund University Press.

Eklund, Klas (1998), *Jakten på den försvinnande skatten*, SNS Förlag.

FAR: Vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag, FARs samlingsvolym, 2001.

European Commission (2002), *Towards an internal market without tax obstacles – a strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities* COM (2001)582 final.

Johansson, Gunnar & Rabe, Gunnar (2000), *Det svenska skattesystemet*, Norstedts, trettonde upplagan.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer (2001), *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, Studentlitteratur, åttonde upplagan.

Pelin, Lars (1990) *Skattereformen 1990 och 1991*, Juristförlaget i Lund.

Pelin, Lars, *Skattereformen och fortsatt reformerande* (1995) Palmkrons Förlag, femte upplagan.

Påhlsson, Robert (2001), *Inledning till skatterätten*, Iustus Förlag, andra upplagan.

Redovisningsrådets rekommendationer, RR 12 Materiella anläggningstillgångar.

Sandels, Claes (1962) *Bolagsskattens funktion i den ekonomiska mekaniken*, Norstedt & Söners förlag.

Thomasson, Jan (2000), *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber Ekonomi, tionde upplagan.

Artiklar

Andersson, Krister (1999), "Vad händer med bolagsskatten?", *Svensk Skattetidning*, Häfte 8 1999, s. 614-616.

Hedlund, Ewa (2001), "Gemensam skattebas för EU-företag", Från Riksdag & Regering Nr. 33 2001, s. 11.

van Hulle, Karel (1996), "Prudence: a principle or an attitude?", *The European Accounting Review*, 5:2 1996, s. 375-382.

Walton, Peter (1993), "Introduction: the true and fair view in British accounting", *The European Accounting Review* 1 1993, s. 49-58.

Wiberg, Lars (2002), "Skattefrågor i samband med upplösning av överavskrivningar på inventarier", *svensk Skattetidning*, Häfte 2 2002, s. 146-155.

Virin, Niclas (1999), "Beskattning av företag – ett onödigt ont", *Svensk Skattetidning* häfte 9 1999, s. 760-771.

Östman, Lars (1997), "Normgivarna och makten", Edenhammar, Hans & Hägg, Ingemund (red.), *Makten över redovisningen*, s. 25-39, SNF Förlag.

Lagstiftning

Aktiebolagslag (1975:1385).

Inkomstskattelag (1999:1229).

Årsredovisningslag (1995:1554).

Offentligt tryck

Prop 1975:104 Förslag till ny bokföringslag m.m.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

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

Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning, del 2.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen del 2 författningskommentar.

SOU 1989:34 Reformerad företagsbeskattning.

SOU 1992:67 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

SOU 1995:43 Sambandet Redovisning - Beskattning.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1999 ref. 32.

RÅ 2001 ref. 8.

Årsredovisningar

Billerud Årsredovisning år 2001.

Mandamus Årsredovisning år 2001.

SWECO Årsredovisning år 2001.