



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Erik Friberg

Sambandet mellan redovisning  
och beskattning efter införandet  
av internationella  
redovisningsregler

Examensarbete  
20 poäng

Sture Bergström och Christina Moëll

Skatterätt

Vårterminen 2005

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Problem	4
1.2 Problemformuleringar	5
1.3 Syfte	6
1.4 Avgränsningar och metod	6
1.5 Uppsatsens disposition	6
<b>2 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING</b>	<b>7</b>
2.1 Allmänt om sambandet	7
2.2 Materiellt och formellt samband	8
2.3 Frikoppling mellan redovisning och beskattning	9
2.3.1 Sambandets fördelar	10
2.3.2 Sambandets nackdelar	10
2.4 Rättsfall om sambandet mellan redovisning och beskattning	11
<b>3 EG-FÖRORDNING NR 1606/2002</b>	<b>13</b>
3.1 Förordningens syfte och innehåll	13
3.2 Utredningar och förslag angående tillämpningen av förordningen	14
3.2.1 SOU 2003:71	14
3.2.2 Proposition 2004/05:24	15
3.2.3 Lagutskottets betänkande 2004/05:LU3	16
3.2.4 Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning	17
<b>4 SVENSK LAGSTIFTNING KONTRA IAS 2005</b>	<b>18</b>

<b>4.1</b>	<b>Skillnaden mellan IAS och svensk redovisningslagstiftning</b>	<b>18</b>
4.1.1	Redovisning till verkligt värde	19
4.1.2	Ytterligare konflikter mellan IAS och ÅRL	19
<b>4.2</b>	<b>IAS påverkan på beskattningen</b>	<b>20</b>
4.2.1	Beskattning baserad på årsredovisningen	21
4.2.2	Regeringens utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning bör frikopplas	21
4.2.2.1	SOU 2005:53 Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde	22
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>26</b>
5.1	Inledning	26
5.2	Påverkan på sambandet efter införandet av internationella redovisningsregler	26
5.3	Bör sambandet frikopplas?	28
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>31</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>32</b>

# Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att analysera hur det svenska starka sambandet mellan redovisning och beskattning påverkas av införandet av internationella redovisningsregler samt huruvida dessa nya redovisningsregler bör föranleda att detta samband frikopplas.

Uppsatsen behandlar EG:s förordning nr 1606/2002, vilken stipulerar att de noterade bolagen i medlemsstaterna från och med år 2005 kommer att bli skyldiga att upprätta koncernredovisningar i enlighet med internationella redovisningsregler. Nämnda förordning föranledde ett antal utredningar från regering och riksdag, vilka också diskuteras i uppsatsen. I dessa utredningar avhandlas bland annat de internationella redovisningsreglernas påverkan på sambandet mellan redovisning och beskattning. Det är framför allt reglerna om redovisning till verkligt värde av vissa tillgångar som ånyo motiverade en utredning om det starka sambandets bestående. Redovisning till verkligt värde medför påtagliga skattemässiga konsekvenser för många företag och det har debatterats om nuvarande samband därmed är ohållbart. I ett delbetänkande från den 10 juni 2005 lämnade emellertid utredarna ett förslag om total koppling mellan redovisning och beskattning. Det finns en rad fördelar och nackdelar med att ha ett bibehållet starkt samband. Frikopplade regler leder till att företagen måste tillämpa två olika regelsystem för samma transaktion, vilket kan ses som en nackdel. Det administrativa arbetet torde således försvåras för såväl företagen som skattemyndigheterna. Dessa administrativa problem skall dock vägas mot den skattebörda som väntar många företag vid en övergång till redovisning till verkligt värde. Vidare skall fördelarna vägas mot att de stora internationella företagen är tvingade att följa internationella redovisningsregler. De internationella redovisningsreglerna har inte utformats mot bakgrund av det svenska skattesystemet. Konsekvenserna av att skatteunderlaget strikt baseras på redovisningen kan således vara ohållbara. Detta talar för en ökad frikoppling.

# Förord

Dessa rader är de sista jag skriver i mitt arbete med föreliggande uppsats. Jag vill ta tillfället i akt och tacka alla de personer som underlättat min arbetsbörda under dessa månader. Först och främst vill jag tacka mina två handledare som båda lämnat rak och konstruktiv kritik. Sture Bergström gav mig inspirationen till ämnesvalet och var alltid vänlig, hjälpsam och metodisk i sin handledning. Vidare gav Sture mig chansen att få praktisera en månad på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Malmö, vilket var en mycket lärorik och givande period. Efter Stures mycket tragiska bortgång tog Christina Moëll vid i handledningsarbetet. Christina har låtit mig fortsätta skriva uppsatsen i den riktning som jag och Sture kom överens om, men samtidigt givit mig nya och insiktsfulla råd om uppsatsens innehåll och utformning. Tack båda!

Slutligen vill jag tacka min familj och mina vänner på Wiklundska studentgården i Lund! Tack alla!

Erik Friberg  
Lund 2005-06-17

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BFN	Bokföringsnämnden
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRFL	Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

# 1 Inledning

*Nedan behandlas bakgrunden till problemet, problemformuleringar, syfte, avgränsningar och metod samt en disposition över uppsatsen.*

## 1.1 Problem

I samband med tilltagande globalisering och internationell handel har det uppstått krav på alltmer konform ekonomisk information. I syfte att skapa gynnsammare förutsättningar för utformningen av mer lättlästa årsredovisningar från företagen har internationella redovisningsstandarder utvecklats. International Accounting Standards Board (IASB) är i dagsläget det främsta internationella organ, vars verksamhet avser att skapa en harmonisering av redovisningsregler mellan stater<sup>1</sup>. IASB:s redovisningsstandarder tillämpas bland annat inom Europeiska Unionen. Inträdet i EU år 1995 medförde att Sverige avsåg sig delar av sin suveränitet, vilket innebar att Sveriges rättsordning blev underordnad EG-rätten. Det betyder att de europeiska gemenskaperna får fatta beslut som är bindande för Sverige<sup>2</sup>. EG har under årens lopp antagit ett antal direktiv i syfte att harmonisera redovisningen mellan medlemsstaterna. Det skall nämnas att direktiv, enligt artikel 249, endast är bindande med avseende på de resultat som skall uppnås. Direktiven anger således målsättningar eller resultat som medlemsstaterna är skyldiga att uppnå inom en viss föreskriven tid. På vilket sätt dessa mål förverkligas är följaktligen upp till medlemsstaterna själva.<sup>3</sup> Det mest centrala redovisningsdirektivet har tidigare varit det fjärde bolagsdirektivet<sup>4</sup>, vilket behandlar regler om uppställningen av och innehållet i företagets årsbokslut och förvaltningsberättelser. Nämnda direktiv kompletteras bland annat av det sjunde direktivet<sup>5</sup>, vilket innehåller regler om koncernredovisning. Vidare utgör det elfte direktivet<sup>6</sup>, vars innehåll stadgar hur redovisning av filialer skall skötas, ett kompletterande direktiv på redovisningsområdet.<sup>7</sup>

År 2002 antog dock Europeiska unionens råd förordningen nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, vilken stadgar att de noterade bolagen i medlemsstaterna från och med år 2005 kommer att bli skyldiga att upprätta koncernredovisningar i enlighet med internationella regler. Vidare skall det noteras att förordningar, till skillnad från direktiv, är

---

<sup>1</sup> Artsberg K, "Redovisningsteori –policy och –praxis", 2003, s 136.

<sup>2</sup> Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

<sup>3</sup> Ståhl K, Österman R P, "EG-skatterätt", 2000, s 24.

<sup>4</sup> 78/660/EEG.

<sup>5</sup> 83/349/EEG.

<sup>6</sup> 89/666/EEG.

<sup>7</sup> Ståhl K, Österman R P, "EG-skatterätt", 2000, s 264.

direkt bindande för medlemsstaterna<sup>8</sup>. Till följd av nämnda förordning tillsatte regeringen år 2003 en utredning som bland annat föreslog att IAS redovisningsregler skall kunna vara tillämplig för såväl noterade som onoterade företag. Utredningens förslag innebar bland annat att den svenska årsredovisningslagen måste korrigeras för att kongruens skall uppnås mellan svenska och internationella redovisningsregler. Årsredovisningslagen (1995:1554) stod således till viss del i strid med gällande IAS-regler.<sup>9</sup> I oktober 2004 lämnade regeringen en proposition om förslag till lagändringar på såväl redovisnings- som skatteområdet<sup>10</sup>.

I Sverige finns idag ett starkt samband mellan redovisning och beskattning, vilket benämns det kopplade området. Sambandet avser framför allt periodiseringen av inkomster och utgifter. Vidare har Sverige, enligt huvudregeln, ett så kallat materiellt samband mellan redovisning och beskattning, vilket innebär att företagsbeskattningssystemet är uppbyggt på ett totalt enkelriktat och exklusivt accepterande av redovisningssystemet.<sup>11</sup> I inkomstskattelagen (IL) 14 kapitlet 2 § stipuleras att resultatet av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Bokföringsmässiga grunder hänvisar i sin tur i första hand till bokföringslagen samt god redovisningssed. God redovisningssed är emellertid inte formaliserad i alla redovisningsfrågor och gränserna för godkänd redovisning är således vida<sup>12</sup>. Det är vanligt att skattedomstolarna rådfrågar Bokföringsnämnden (BFN) om innebörden av begreppet god redovisningssed<sup>13</sup>. Det starka sambandet mellan redovisning och beskattning medför sålunda skatterättsliga konsekvenser när förordning nr 1606/2002 började träda i kraft den 1 januari 2005. I föreliggande uppsats ämnar jag behandla vilka konsekvenser EG:s förordning nr 1606/2002 får för sambandet mellan redovisning och beskattning. Vidare skall jag utreda huruvida beskattningen bör frikopplas från redovisningen.

## 1.2 Problemformuleringar

- Hur påverkas sambandet mellan redovisning och beskattning efter införandet av internationella redovisningsregler?
- Bör tillämpning av internationella redovisningsregler medföra att en frikoppling sker mellan redovisning och beskattning?

---

<sup>8</sup> Ståhl K, Österman R P, "EG-skatterätt", 2000, s 24.

<sup>9</sup> SOU 2003:71, "Internationell redovisning i svenska företag", s 14.

<sup>10</sup> Proposition 2004/05:24.

<sup>11</sup> Westermarck C, "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen", Svensk Skattetidning 2000, s 456-473.

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> Kellgren J, "Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen", 2004, s 107.



## **1.3 Syfte**

Syftet med föreliggande uppsats är att belysa sambandet mellan redovisning och beskattning i svensk rätt samt hur detta samband påverkas av införandet av internationella redovisningsregler. Vidare ämnar jag analysera huruvida sambandet mellan redovisning och beskattning bör frikopplas.

## **1.4 Avgränsningar och metod**

Föreliggande uppsats behandlar de skatterättsliga konsekvenser som uppstår för svenska företag när EG:s förordning nr 1606/2002 träder i kraft år 2005. Uppsatsen avgränsas därför till att i huvudsak ta upp hur de skatterättsliga reglerna påverkas av implementeringen av internationella redovisningsstandarder. Det är emellertid nödvändigt av pedagogiska skäl att beakta och behandla vissa särskilda redovisningsregler. De nya redovisningsreglerna är de facto grunden till att beskattningsreglerna påverkas.

Uppsatsen är skriven i enlighet med traditionell juridisk metod, vilket innefattar granskning av lagstiftning, förarbeten, rättsfall samt ståndpunkter i doktrinen. Vidare har jag under uppsatsens gång studerat redovisningsrätt vid institutionen för Handelsrätt, Lunds universitet. Föreläsningar av Claes Norberg, professor i Handelsrätt vid Lunds universitet, har varit behjälpliga i mitt sökande av material till uppsatsen.

## **1.5 Uppsatsens disposition**

Föreliggande uppsats är uppdelad i fem kapitel. Det inledande kapitlet innehåller problemformuleringar, syfte samt avgränsningar och metod. Det nästföljande kapitlet behandlar en översikt av det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning. I kapitel 3 behandlas och beskrivs innehållet i EG förordning 1606/2002 samt de utredningar och förslag som kommit med anledning av nämnda förordning. I kapitel 4 diskuteras svensk lagstiftning kontra IAS 2005. I det avslutande kapitel 5 analyseras hur sambandet mellan redovisning och beskattning påverkas av införandet av internationella redovisningsregler i Sverige.

## 2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

*Nedan behandlas det svenska systemets olika samband mellan redovisning och beskattning. Vidare diskuteras sambandets fördelar och nackdelar. Avslutningsvis behandlas rättspraxis på området.*

### 2.1 Allmänt om sambandet

De huvudsakliga reglerna om sambandet mellan redovisning och beskattning stipuleras i 14 kapitlet IL. I 2 § stadgas att det skattemässiga resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Det skall nämnas att uttrycket ”bokföringsmässiga grunder” är ett skatterättsligt begrepp som saknar motsvarighet i civilrättslig lagstiftning. Uttrycket bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter skall hänföras till den period som de i enlighet med företagsekonomiska principer, såsom god redovisningssed, belöper sig på. Frågan om tidpunkten för beräkningen av inkomst av näringsverksamhet benämns även *periodiseringsfrågan*. Utgångspunkten vid den skattemässiga periodiseringen är relativt enkel. Periodiseringen skall antingen följa god redovisningssed eller en särskild skatteregel.

I 14 kapitlet 3 § IL stipuleras uttryckligen att värdet på utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Vidare innehåller paragrafen en bestämmelse om den så kallade kontinuitetsprincipen, vilken innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

I 4 § i samma kapitel stadgas att räkenskaperna skall läggas till grund för beräkningen av resultatet beträffande beskattningstidpunkten. Nämda paragraf ger uttryck för den så kallade *omfångsfrågan*. Motsatsvis kan det utläsas ur paragrafen att omfånget bestäms utan hänsyn till redovisningen. Omfånget avgörs endast av de skatterättsliga reglerna, utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.<sup>14</sup>

Vidare skall det nämnas att inkomstslaget näringsverksamhet omfattar tre typer av tillgångar, det vill säga kapitaltillgångar, lagertillgångar och liknande tillgångar samt inventarier. Sambandet mellan redovisning och beskattning skiljer sig åt mellan de olika tillgångsslagen, vilket medför en varierande skattemässig behandling av eventuella värdeförändringar på tillgångarna. Beträffande kapitaltillgångar saknas koppling mellan

---

<sup>14</sup> Föreläsning i redovisningsrätt av professor Claes Norberg, 2005-03-08.

redovisning och beskattning. En värdeförändring i resultat- eller balansräkningarna på en kapitaltillgång påverkar således inte beskattningen under innehavstiden, utan endast när tillgången avyttras. Det finns däremot en direkt koppling mellan redovisningen och beskattningen när det gäller lagertillgångar. Det innebär att värdeförändringar på lagertillgångar i redovisningen påverkar beskattningen. Beträffande den tredje typen av kapitaltillgångar, inventarier, gäller att värdeförändringar inverkar på beskattningen genom reglerna om värdeminskingsavdrag. Vid beräkning av värdeminskingsavdrag för inventarier är två metoder möjliga att använda, det vill säga räknenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning<sup>15</sup>. Vid räknenskapsenlig avskrivning måste avdraget för värdeminskningen motsvaras av avskrivningarna i räkenskaperna. För räknenskapsenlig avskrivning av inventarier finns således en koppling mellan redovisning och beskattning. Det saknas emellertid koppling vid restvärdesavskrivning, då denna metod inte förutsätter att värdena i redovisningen skall överensstämja med de skattemässiga värdena. Läs även om inventarier i avsnittet nedan.<sup>16</sup>

## 2.2 Materieellt och formellt samband

Sverige har i dagsläget ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Sambandet mellan redovisning och beskattning benämns även *det kopplade området*. Det tar sig uttryck genom att redovisningen, utan större korrigeringar, skall ligga till grund för beskattningen. Sambandet är som ovan nämnt påtagligt främst i periodiseringsfrågor, men gör sig också gällande i vissa värderingsfrågor. Huvudregeln är att beräkningen av skatteunderlaget skall ske enligt bokföringsmässiga grunder, vilket benämns *det materiella sambandet*. Det materiella sambandet innebär således att om företagets redovisning följer vedertagna redovisningsregler, inklusive god redovisningssed, accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt<sup>17</sup>. Detta stipuleras som sagt i 14 kapitlet 2 § IL. Redovisningsreglerna blir således vägledande för utfallet av beskattningen.

Det finns emellertid undantag i de fall då det existerar speciella skatteregler för en viss transaktion. I dessa fall råder inget samband mellan redovisningen och beskattningen och skattereglerna är därför helt avgörande för hur transaktionen skall beskattas. Ett exempel när ett sådant samband saknas, även benämnt *det frikopplade området*, står att finna i skattelagstiftningens regler avseende restvärdesavskrivningar av inventarier, värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar samt kapitalvinstberäkning vid avyttring av fastigheter och värdepapper.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Skatteverkets skrivelse 041015, "Frågan om räknenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt".

<sup>16</sup> SOU 2005:53.

<sup>17</sup> Westermarck C, "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen", Svensk Skattetidning 2000, s 461.

<sup>18</sup> SOU 2003:71, "Internationell redovisning i svenska företag", s 81.

Vidare kan *det formella sambandet* anses utgöra ett undantag från huvudregeln. Det formella sambandet föreligger när det är fråga om särskilda, förmånliga, skatterättsliga regler, vilka fordrar speciella krav på företagets redovisning för att få tillämpas. Dessa redovisningsåtgärder är motiverade av skatteskal. I svensk skattelagstiftning finns det ett flertal regler, vilka tydligt kan exemplifiera det formella sambandet mellan redovisning och beskattning. I 18 kapitlet 14 § IL stipuleras att det finns möjlighet att tillämpa räkningsenlig avskrivning avseende inventarier under förutsättning att den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Lokutionen *avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet* ger i nämnda regel uttryck för det formella sambandet. Skattelagstiftningen kräver således att avdrag företags i räkenskaperna för att ett avdrag skall medges vid taxeringen. Vidare krävs här att samma värdering av tillgångar skall ha företags i räkenskaperna som vid taxeringen för att accepteras skattemässigt. Skattelagstiftningen kan sålunda i detta fall bli helt styrande för såväl redovisningen som beskattningen av en viss transaktion. Ett annat exempel på det formella sambandet är stadgandet i 30 kapitlet 3 § IL, där rätten till avsättning till periodiseringsfonder för juridiska personer är villkorad av att motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.<sup>19</sup>

## 2.3 Frikoppling mellan redovisning och beskattning

Det har under de senaste tjugo åren flitigt debatterats huruvida sambandet mellan redovisning och beskattning bör bestå. Skatteverket<sup>20</sup> har under senare år föreslagit en ökad frikoppling mellan redovisning och inkomstbeskattning på ett flertal områden. År 1999 hemställde Riksskatteverket (RSV) om frikoppling gällande värdeminskingsavdrag avseende inventarier och immateriella rättigheter, beräknade egenavgifter, avdrag vid redovisning av varulager, avdrag för ersättning till periodiseringsfond och ersättningsfond samt avdrag för koncernbidrag. I remissinstanserna för detta förslag var mottagandet i allmänhet positivt. I februari år 2002 upprepade RSV sin hemställan om ökad frikoppling, men inte något av dessa förslag har föranlett någon lagändring. Hösten 2003 föreslog regeringen i en proposition frikopplade skatteregler för finansiella instrument som är lager<sup>21</sup>. Detta föranleddes av vissa ändringar av redovisningsreglerna som Sverige enligt ett direktiv från EG varit skyldigt att genomföra i sin lagstiftning. Dessa regler trädde emellertid i kraft den 1 januari 2004.

---

<sup>19</sup> Kellgren J, "Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen", 2004, s 125 ff.

<sup>20</sup> Tidigare Riksskatteverket.

<sup>21</sup> Proposition 2003/04:28.

Nedan behandlas fördelarna respektive nackdelarna med ett samband mellan redovisning och beskattning.

### 2.3.1 Sambandets fördelar

Det främsta skälet till att bibehålla ett starkt samband mellan redovisning och beskattning är att detta system underlättar för företagen, då årsbokslutet utan större korrigeringar kan ligga till grund för skatteberäkningen. Skattemyndighetens arbete underlättas också genom att eventuella kontroller av taxeringen underlättas. Sambandet har vidare varit etablerat sedan lång tid tillbaka. Redan före KL:s (Kommunalskattelagen 1928:370) tillkomst 1928 skulle för inkomstslaget rörelse inkomstberäkningen ske enligt ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased”<sup>22</sup>. Skatteförvaltningen och företagen har således en lång erfarenhet av sambandsproblematiken, vilket även det skulle kunna anses vara en fördel i sammanhanget.

Vidare har skatteförmågeprincipen, vilken innebär att skattebasen i möjligaste mån skall vara kongruent med företagets verkliga vinster, ansetts vara ett argument som talar för ett bibehållet samband.

Sambandet kan även anses bidra till att redovisningen håller en genomgående hög kvalitet, då såväl redovisningen som taxeringen undergår en granskning.

Det skall också nämnas att sambandet mellan redovisning och beskattning leder till ett samband mellan beskattningsbar inkomst och utdelningsbara medel i aktiebolag, vilket kan betraktas som en fördel med systemet.<sup>23</sup>

### 2.3.2 Sambandets nackdelar

Det främsta argumentet som talar för en frikoppling är risken för att sambandet kan ge incitament till företagen att medvetet underskatta sitt resultat. Ett årsbokslut som skall utgöra skatteunderlag kan således påverka företagen att endast lämna ut de uppgifter som bedöms som de mest nödvändiga och en sådan redovisning är inte i linje med reglerna om rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Sambandet kan sålunda anses vara hämmande för utvecklingen av god redovisningssed.

Sambandet kan också få negativa konsekvenser för vinstutdelningen. Ett aktiebolag som söker hålla sitt resultat på en viss nivå kan se sig tvingat till att avstå från att fullt ut begagna sig av skattemässig resultatreglering, då ett

---

<sup>22</sup> Skatteverkets handledningar ”Redovisning och beskattning”, 2004, kapitel 1, avsnitt 1.1.3.

<sup>23</sup> SOU 2003:71, ”Internationell redovisning i svenska företag”, s 82 f.

utnyttjande av dessa skattemässiga reserveringsmöjligheter sänker utdelningskapaciteten. Det starka sambandet mellan redovisning och beskattning kan leda till inlåsnings effekter på de utdelningsbara medlen, då det finns incitament för företagen att utnyttja reserveringsmöjligheterna framför alternativet att dela ut vinsten.

Vidare är den internationella utvecklingen på redovisningsområdet ett starkt argument som talar för slopandet av sambandet mellan redovisning och beskattning. God redovisningssed och övriga redovisningsregler i Sverige formges alltmer utifrån internationell standard och möjligheterna från svensk sida att påverka har kraftigt avtagit. Införandet av IAS 2005 är ett tydligt tecken på Sveriges minskade roll i stiftandet av nya redovisningsregler. Det skall dock nämnas att detta framför allt avser koncernredovisningen i internationellt verksamma koncerner. Anledningen till detta är naturligtvis att dessa företags redovisning är av intresse för en stor internationell läsekrets.<sup>24</sup>

## 2.4 Rättsfall om sambandet mellan redovisning och beskattning

Frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning har aktualiserats i ett antal rättsfall de senaste åren. Dessa rättsfall redovisas här i syfte att åskådliggöra att frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning även förekommit i domstol. I RÅ 1998 ref 6 prövades om koncernbidrag måste redovisas över resultaträkningen för att godtas i skatterättsligt hänseende. I målet skulle ett företag redovisa koncernbidrag genom bokföring på kontot eget kapital. Regeringsrätten (RR) menade att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar.<sup>25</sup>

RÅ 1998 ref 18 gällde periodisering av pågående arbeten. I målet behandlades frågan om skattekonsekvenser av att använda successiv vinstavräkning i årsredovisningen vid pågående arbeten till fast pris i byggbranschen. Regeringsrätten fann att successiv vinstavräkning inte stod i strid med reglerna om pågående arbeten i dåvarande KL. RR ansåg således att beskattningen skulle följa den bokföringsmässiga redovisningen.<sup>26</sup>

RÅ 1999 ref 32 gällde periodisering av intäkter från fleråriga avtal. I detta så kallade Key Code-målet behandlades frågan hur periodisering av inkomster med anknytning till tjänsteavtal som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår bör ske. Regeringsrätten menade att utgångspunkten var att periodiseringen vid beskattningen ska följa god redovisningssed när det inte

---

<sup>24</sup> SOU 2003:71, "Internationell redovisning i svenska företag", s 83.

<sup>25</sup> RÅ 1998 ref 6.

<sup>26</sup> RÅ 1998 ref 18.

finns särskilda skattemässiga periodiseringsregler. Detta mål dömdes i enlighet med då gällande reglering i 24 § KL, vilken idag motsvaras av 14 kapitlet 2 § IL.<sup>27</sup>

I RÅ 2000 ref 26 behandlades avdrag för reparationsutgifter på byggnader. Regeringsrätten uttalade att bestämmelsen om det utvidgade reparationsbegreppet, det vill säga 19 kapitlet 2 § 1 stycket IL, innebär att utgifter som avses i bestämmelsen inte är direkt avdragsgilla i det fall utgifterna vid den bokföringsmässiga redovisningen läggs till anskaffningsvärdet för byggnaderna. Har utgifterna aktiverats i räkenskaperna finns således inte någon möjlighet att göra omedelbart avdrag för utgiften vid beskattningen. Rättsverkan av denna dom har dock upphävts retroaktivt från och med 2002 års taxering genom lagstiftning december 2003.<sup>28</sup>

I målet RÅ 2002 ref 84 behandlades periodisering av engångsersättning för upplåtelse under 25 år av mark för vindkraftverk. Frågan i målet var om engångsersättningen skulle intäktsföras direkt när avtalet slöts eller om den skulle periodiseras under upplåtelsestiden. Skatterättsnämnden menade att huvudregeln beträffande inkomster är att beskattningen följer redovisningen. I detta fall innebär det att en periodisering som sker i överensstämmelse med god redovisningssed är styrande även vid beskattningen, under förutsättning att inte annat finns särskilt reglerat i skattelagstiftningen. Nämnden fastslog att det inte fanns någon sådan särskild skattemässig reglering och att engångsersättningen därmed skulle periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> RÅ 1999 ref 32.

<sup>28</sup> RÅ 2000 ref 26.

<sup>29</sup> RÅ 2002 ref 84.

## 3 EG-förordning nr 1606/2002

*Nedan behandlas och redogörs för innehållet i EG-förordning nr 1606/2002. Vidare diskuteras förordningens syfte och hur den skall efterlevas.*

### 3.1 Förordningens syfte och innehåll

Den 19 juli 2002 utfärdade Europaparlamentet tillsammans med Europeiska unionens råd en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EG nr 1606/2002). Förordningens syfte stipuleras i artikel 1 och lyder "Syftet med denna förordning är att anta och tillämpa internationella redovisningsstandarder i gemenskapen för att harmonisera den finansiella information som läggs fram av de företag som avses i artikel 4 för att på så sätt garantera en hög grad av insyn i redovisningarna och att redovisningarna i hög grad kan jämföras och därigenom garantera att gemenskapens kapitalmarknad och den inre marknaden kan fungera ändamålsenligt". I ingressen till förordningen stadgas det dessutom att det finns ett behov av att påskynda fullbordandet av den Europeiska unionens inre marknad för finansiella tjänster. Vidare stadgas det att en uniform redovisning underlättar möjligheterna till att jämföra företags resultat och ställning såväl inom som utanför unionens gränser. Detta skall enligt förordningstexten genomföras genom att samordna de redovisningsstandarder som används internationellt så att det på sikt kan uppnås en enhetlig uppsättning av globala redovisningsstandarder.

I Sverige medför en övergång till IAS att redovisningen i svenska företag i högre grad anpassas till den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. Det kan förutsättas att utländska investerare har lättare att förstå och acceptera en redovisningshandling upprättad enligt IAS än enligt exempelvis ÅRL. Vidare medför detta att svenska företag har en bättre utgångspunkt vid eventuella ansökningar till noteringar på utländska börser och marknadsplatser. Ett implementerande av internationella redovisningsregler skulle således kunna leda till konkurrensfördelar för såväl svenska som övriga europeiska företag.

I artikel 4 i nämnda förordning stipuleras att från och med den 1 januari 2005 skall noterade företag vara skyldiga att upprätta koncernredovisningar i enlighet med de redovisningsstandarder som IASB antager. Sverige behöver dock endast tillämpa reglerna om dessa har antagits av EU-kommissionen. Noterade företag innebär här företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat och som uppfyller de villkor som fastställs i artikel 1.13 i det så kallade investeringsdirektivet (93/22/EEG).



Vidare stadgar artikel 3 i förordningen att en redovisningsstandard får antagas endast under förutsättning att den inte strider mot principerna i de fjärde eller sjunde bolagsdirektiven. Det fjärde bolagsdirektivet behandlar regler om uppställningen av och innehållet i företagets årsbokslut och förvaltningsberättelser. Vidare innehåller det sjunde direktivet regler om koncernredovisning. Detta förutsätter således att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Det fordras också att implementeringen av standarden bidrar till det europeiska gemensamma bästa samt att standarden uppfyller kriterierna för begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

Artikel 9 i förordningen ger medlemsstaterna en möjlighet att besluta att vissa företag inte behöver tillämpa de nya redovisningsreglerna förrän från och med den 1 januari 2007. Detta gäller dels företag som endast har skuldebrev noterade, dels företag som är noterade både i gemenskapen och på en reglerad marknad utanför gemenskapen och som redan då förordningen offentliggjordes tillämpade andra internationellt godkända standarder som grundval för sin koncernredovisning. I artikel 5 stadgas att medlemsstaterna kan besluta om att redovisningsstandarderna kan tillåtas eller krävas även för noterade företags årsredovisningar. Vidare kan medlemsstaterna tillåta eller kräva att även onoterade företag redovisar sina års- eller koncernredovisningar i enlighet med IAS. Detta behandlas vidare under kapitel 4.

I artikel 10 samt i ingressens punkt 16 anges att unionens medlemsstater skall vidta de åtgärder som krävs för att garantera efterlevnaden av de internationella redovisningsstandarderna.

## **3.2 Utredningar och förslag angående tillämpningen av förordningen**

Nedan behandlas i kronologisk ordning de förslag som ligger till grund för hur det svenska redovisnings- och skattesystemet skall anpassas till internationella redovisningsstandarder. Dessa förslag presenteras nedan i syfte att åskådliggöra den svenska regeringens och riksdagens syn på hur EG-förordning nr 1606/2002 bör tillämpas i Sverige.

### **3.2.1 SOU 2003:71**

Efter det att EG-förordning nr 1606/2002 tillkom i juli 2002 tillsatte regeringen en särskild utredare med uppdrag att överväga de frågor som tillämpningen av internationella redovisningsstandarder gav upphov till. Utredningen antog namnet IAS-utredningen och lade i juli 2003 fram sitt betänkande (SOU 2003:71). I betänkandet föreslås bland annat att alla

företag, såväl noterade som onoterade, skall ha möjlighet att upprätta sina redovisningshandlingar i enlighet med IAS. Väljer ett företag att övergå till IAS-redovisning måste företaget upprätta sin redovisning enligt IAS fullt ut i alla relevanta avseenden. Det betyder att företaget inte kan blanda redovisningsformer såsom att exempelvis tillämpa IAS värderingsregler, men inte dess krav på tilläggsupplysningar. Övergår ett företag till IAS är således ÅRL:s bestämmelser till stor del inte tillämpliga. Det bedöms sålunda här att såväl koncernredovisning som årsredovisning skall kunna redovisas enligt IAS principer. Konflikten mellan gällande lagstiftning och föreslagen sådan behandlas mer utförligt i kapitel 4.

Vidare föreslås i utredningen att möjligheterna att tillämpa IAS redovisningsprinciper inom ramen för ÅRL skall förbättras avsevärt. Det föreslås att ÅRL:s ramar skall vidgas samt att alla hinder mot en direkt tillämpning av IAS skall undanröjas. Det föreslås också att dessa principer skall gälla för de finansiella företagen samt de företag som berörs av lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). Den viktigaste förändringen, enligt utredningen, är att det skall införas regler om värdering av vissa tillgångar till verkligt värde i enlighet med de omvärderingsmodeller som beskrivs i IAS 16 (materiella tillgångar), IAS 38 (immateriella tillgångar), IAS 40 (förvaltningsfastigheter) och IAS 41 (biologiska tillgångar). Redovisning till verkligt värde behandlas mer utförligt under avsnitt 4.1.1. Utredaren menar att de föreslagna ändringarna i ÅRL innebär att företagen i större utsträckning än idag kommer att erbjudas alternativa redovisningsmetoder. De alternativa redovisningsmetoderna skall emellertid begränsas av kravet på god redovisningssed.

Kortfattat innebär utredningens förslag att det skall skapas två alternativa regelverk för företagens redovisning. Ett regelverk skall utgöras av ÅRL och god redovisningssed med inslag av IAS redovisningsprinciper och det andra skall vara internationella redovisningsstandarder från IASB.

Utredaren hade också till uppgift att bedöma vilka konsekvenser IAS-förordningen får för det svenska normgivningssystemet. Utredaren bedömer att IAS-förordningen troligtvis skulle medföra att Redovisningsrådets roll som rekommendationsutgivare upphör. Detta arbete torde, enligt utredaren, istället flyttas över till Boföringsnämnden samt Finansinspektionen. Vidare framhåller utredaren att företagen kommer att behöva utökad vägledning i takt med att alltmer internationella regler införs på redovisningsområdet.<sup>30</sup>

### **3.2.2 Proposition 2004/05:24**

Den 7 oktober 2004 lämnade Justitiedepartementet en proposition angående konsekvenserna av EG-förordning nr 1606/2002. I propositionen hemställer

---

<sup>30</sup> SOU 2003:71.

regeringen framför allt om ändringar i ÅRL och de särskilda årsredovisningslagarna som skall tillämpas av finansiella företag, men även om ett par förändringar i IL. Det lämnas bland annat förslag på bestämmelser, vilka syftar till att klargöra vilka svenska regler om koncernredovisning som fortfarande är tillämpliga för de av förordningen berörda företagen. Propositionen bygger till stora delar på utredningens bedömning i SOU 2003:71, men det finns undantag. I likhet med SOU 2003:71 föreslås att även onoterade företag skall ges möjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt de internationella redovisningsprinciper som har antagits på grundval av IAS-förordningen. Beträffande årsredovisningarna föreslår regeringen, till skillnad från i SOU 2003:71, att såväl noterade som onoterade svenska företag även fortsättningsvis bör upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning. Det anges i propositionen att anledningen till detta bland annat grundar sig i sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta har behandlats i kapitel 2 och behandlas vidare under avsnitt 4.2 Det hemställs emellertid om att begränsade ändringar skall göras i årsredovisningslagarna så att svenska företag ges större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsprinciper inom ramen för svensk lag.

De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2005. Enligt förslaget skall dock vissa av de föreslagna reglerna kunna tillämpas först från och med det första räkenskapsåret som inleds efter utgången av år 2005. Detta gäller bland annat reglerna om att värdera vissa tillgångar till verkligt värde. Vidare bedömer regeringen att den möjlighet som IAS-förordningen ger att skjuta på förordningens ikraftträdande för företag som tillämpar internationellt gångbara redovisningsstandarder därför att de har värdepapper noterade utanför EU inte bör utnyttjas. Moderföretag som endast har skuldebrev noterade skall dock inte behöva upprätta koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i IAS-förordningen förrän från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av år 2006.<sup>31</sup> Innehållet i propositionen beträffande skattemässiga konsekvenser kommer att behandlas mer utförligt i avsnitt 4.2.

### **3.2.3 Lagutskottets betänkande 2004/05:LU3**

I december 2004 lämnade Lagutskottet sitt betänkande av proposition 2004/05:24. Riksdagens beslut var i stort sett i enlighet med regeringens förslag, men förlängde en del övergångstider för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. I övrigt infördes de förslag som lämnades av regeringen i proposition 2004/05:24.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Proposition 2004/05:24.

<sup>32</sup> Lagutskottets betänkande 2004/05:LU3.

### **3.2.4 Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning**

Med anledning av införandet av IAS 2005 och det svenska systemets starka samband mellan redovisning och beskattning tillsatte regeringen hösten 2004 en grupp som skall utreda huruvida sambandet mellan redovisning och beskattning bör frikopplas. Den 10 juni 2005 lämnade utredningsgruppen ett delbetänkande<sup>33</sup>. Nämnade utredning och delbetänkande kommer att behandlas utförligt under avsnitt 4.2.2.

---

<sup>33</sup> SOU 2005:53.

## 4 Svensk lagstiftning kontra IAS 2005

*Under detta avsnitt behandlas innebörden av att implementera internationella redovisningsstandarder i de svenska redovisnings- och skattesystemen. Vidare diskuteras konflikterna mellan gällande rätt och IAS.*

### 4.1 Skillnaden mellan IAS och svensk redovisningslagstiftning

En koncernredovisning eller en årsredovisning syftar till att ge information till företagets intressenter, bland annat aktieägarna, investerarna, de anställda, kunderna, leverantörerna, borgenärerna samt olika myndigheter. Behovet av information varierar dock i väsentlig utsträckning mellan olika företag och särskilt beror detta på företagets storlek. Detta är anledningen till svensk redovisningslagstiftning ställer olika krav på redovisningen i små och stora företag. Redovisningslagstiftningen utformning beror också till stor del av de samband som finns med svensk skattelagstiftning. IAS har som mål att tillgodose det internationella näringslivets behov. Standarderna är således företrädesvis inriktade på noterade företags koncernredovisning och sörjer för det behov av information som ägare och andra investerare har. Standarderna är internationella, vilket ger vid handen att de saknar koppling till någon särskild ekonomisk eller rättslig miljö. Standarderna har sålunda utformats utan hänsyn till nationell reglering avseende borgenärsskydd, vinstutdelning och beskattning. Det betyder att IAS utgångspunkt skiljer sig från den svenska redovisningslagstiftningen. Nämnade diskrepans måste beaktas när det skall bedömas om standarderna utgör ett lämpligt regelverk för noterade företags årsredovisningar och för onoterade företags koncern- eller årsredovisningar. Ur ett svenskt redovisningsperspektiv innebär en övergång till IAS bland annat att värderingen av tillgångar förändras. Tidigare var utgångspunkten huvudsakligen tillgångarnas anskaffningsvärde, men IAS förordar istället redovisning till verkligt värde. Vidare är regelverket i IAS mer detaljerat och innehåller flera krav på tilläggsupplysningar än vad årsredovisningslagarna gör.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Proposition 2004/05:24, s 61f.

### 4.1.1 Redovisning till verkligt värde

Den internationella utvecklingen på redovisningsområdet har inneburit att tillgångar i allt större omfattning värderas till verkligt värde. Verkligt värde definieras som ett värde som baseras på marknadsvärde. I proposition 2004/05:24 anges att en redovisning som utformas enligt värdering till verkligt värde anses leda till en bättre genomlysning och förståelse av företagets resultat och ställning.

IASB har utfärdat ett antal standarder som innebär att vissa tillgångar *skall* eller *får* redovisas till verkligt värde. IAS 16, vilken behandlar materiella anläggningstillgångar, tillåter redovisning till verkligt värde. Detta gäller även IAS 38 (immateriella tillgångar) och IAS 40 (förvaltningsfastigheter). IAS 41, vilken behandlar biologiska tillgångar såsom växande skog, kräver redovisning till verkligt värde. Förslaget i proposition 2004/05:24 innebär att nämnda slag av värdering skall kunna tillämpas i såväl års- som koncernredovisningen. Detta har numera reglerats i 4 kapitlet 14 f och g §§ ÅRL. Vidare skall samtliga tillgångar som tillhör samma kategori värderas på samma sätt. I praktiken skall värdeförändringar på materiella tillgångar som utgör biologiska tillgångar eller förvaltningsfastigheter redovisas i resultaträkningen. Värdeförändringar på andra materiella eller immateriella tillgångar skall istället redovisas i en fond för verkligt värde.<sup>35</sup>

### 4.1.2 Ytterligare konflikter mellan IAS och ÅRL

Det uppstår flera konflikter mellan IAS-regelverket och det stipulerade i Årsredovisningslagen. Definitionen av dotterföretag i ÅRL är inte kongruent till sin ordalydelse med motsvarande definition i IAS 27. I 1 kapitlet 4 § ÅRL fordras det att moderföretaget äger andelar i den juridiska personen. IAS 27 punkten 6 fordrar dock endast att ett företag skall anses som ett dotterföretag om det kontrolleras av ett moderföretag, oavsett om moderföretaget äger andelar i det eller inte. Kontroll definieras här som rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla fördelar från verksamheten. Det föreslogs i SOU 2003:71 att denna konflikt undanröjs genom att införa en bestämmelse i ÅRL motsvarande artikel 1.2 i det sjunde direktivet. Innebörden i artikel 1.2 är att ett företag är ett moderföretag om det har befogenhet att utöva, eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag. I proposition 2004/05:24 föreslog emellertid regeringen att koncerndefinitionen i ÅRL inte behövde ändras för tillfället. Anledningen till detta är att flera andra lagar, bland annat ABL (Aktiebolagslagen (1975:1385)), har tagit in ÅRL:s koncerndefinition. I propositionen hemställs således att en förändring av koncerndefinitionen kan vänta till dess att reglerna har setts över i ett sammanhang.

---

<sup>35</sup> Proposition 2004/05:24, s 91ff.

Vidare föreslog regeringen i proposition 2004/05:24 att noterade företag samt andra koncernföretag, vilka upprättar koncernredovisning i enlighet med IAS, skall kunna dela in omsättningstillgångar och anläggningstillgångar respektive skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster. Detta har numera reglerats i 3 kapitlet 4a §.

Det har också skett ändringar i reglerna beträffande redovisning av andelar i intresseföretag. Regeringen föreslog att de företag som skall upprätta koncernredovisning enligt IASB:s regelverk, skall kunna redovisa intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden även i årsredovisningen. Kapitalandelsmetoden är kortfattat en metod som ger en bättre bild av ägarföretagets andel i det andra företagets resultat. Regeringens förslag har numera införts i 7 kapitlet 25 § ÅRL.

## 4.2 IAS påverkan på beskattningen

Det starka sambandet mellan redovisning och beskattning i svensk rätt medför att även beskattningen påverkas av de nya redovisningsstandarderna. Beskattningen påverkas dock endast inom det kopplade området<sup>36</sup>, det vill säga när det föreligger ett formellt eller materiellt samband. Det frikopplade området styrs, som ovan nämnt, istället av särskilda skatteregler. Det är emellertid inte enkelt att avgöra vad som hör till det kopplade respektive det frikopplade området. Exempel på det frikopplade området är beskattning av kapitaltillgångar samt restvärdesavskrivningar av inventarier. Till det kopplade området hänförs istället bland annat räknenskapsenlig avskrivning av inventarier samt värdering av lagertillgångar. Det har redogjorts tidigare i föreliggande uppsats för att en övergång till IAS medför att vissa tillgångar istället skall värderas till verkligt värde. Detta gäller som ovan nämnt bland annat finansiella tillgångar, biologiska tillgångar och i vissa fall förvaltningsfastigheter. Nämnade tillgångar tillhör det kopplade området under förutsättning att de utgör skattemässiga lagertillgångar. Sambandet mellan redovisning och beskattning medför således i detta fall skattemässiga konsekvenser. Det kan leda till att intäkter i vissa fall kommer att redovisas tidigare än enligt den tidigare lagstiftningen.

Tillgångar som tillhör det frikopplade området och som därmed har särskilda skatteregler, såsom kapitaltillgångar, borde dock vid en första anblick inte påverkas skattemässigt av en övergång till IAS. Exempel på dylika kapitaltillgångar är finansiella anläggningstillgångar och i de flesta fall förvaltningsfastigheter. I proposition 2004/05:24 behandlas emellertid de skattemässiga problemen på det frikopplade området. Det anges i propositionen att IAS skulle innebära att skattebasen och skatteintäkterna för staten skulle minska. I Sverige tillämpas principen om ekonomisk dubbelbeskattning, vilket medför att vinster skall beskattas två gånger. Först sker beskattning på bolagsnivå och sedan i samband med utdelning till

---

<sup>36</sup> Se avsnitt 2.1.

ägarna. För att nämnda princip skall kunna upprätthållas fordras det att bolagen inte kan dela ut obeskattade vinster. Gällande lagstiftning innebär att om till exempel fastigheter och aktier skrivs upp, säkerställs detta genom att det uppskrivna beloppet avsätts till en uppskrivningsfond som blir bundet kapital. IAS-reglerna ställer däremot inte några krav på fondavsättning av uppskrivet belopp. I propositionen föreslås därför att dessa IAS-regler inte skall få sin tillämpning förrän det framtagits regler om en spärr som hindrar att obeskattade vinster delas ut eller på liknande sätt förfogas över på ett sätt som inte hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen. Detta behandlas vidare under avsnitt 4.2.2.1.<sup>37</sup>

## **4.2.1 Beskattning baserad på årsredovisningen**

I proposition 2004/5:24 förklarade regeringen att såväl noterade som onoterade svenska företag även fortsättningsvis bör upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning. Den främsta anledningen till detta var det svenska systemets starka samband mellan redovisning och beskattning. Det nämndes ovan att en redovisning enligt IAS torde leda till att skatteunderlaget ökar beroende på att företagets tillgångar kommer att tas upp till verkligt värde. Detta skulle som sagt medföra en tidigareläggning av skatteuttaget. Saknas motverkande skatteregler på det frikopplade området medför förslagen att skattebasen och skatteintäkterna minskar. En annan konsekvens av ett krav på att årsredovisningen istället upprättas enligt IAS är att underlaget för beskattning kommer att bestämmas av ett utländskt organ som den svenska lagstiftaren inte har något inflytande över. Vidare skulle komplexiteten i IAS-reglerna också riskera att sprida sig till den svenska skatterätten. Det skulle medföra att risken för skatterättsliga tvister blir större, vilket i sin tur kan skapa ett resursbehov för myndigheter och domstolar. Med anledning av dessa problem tillsatte regeringen hösten 2004 en utredning<sup>38</sup> med uppdrag att utreda olika frågor med anknytning till sambandet mellan företagets redovisning och beskattning.<sup>39</sup>

## **4.2.2 Regeringens utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning bör frikopplas**

Det nämndes i ovanstående avsnitt att regeringen år 2004 tillsatte en grupp i syfte att utreda huruvida sambandet mellan redovisning och beskattning bör frikopplas. Den främsta anledningen till detta var att de svenska

---

<sup>37</sup> Proposition 2004/05:24, s 91 ff.

<sup>38</sup> Finansdepartementets Kommittédirektiv 2004:146.

<sup>39</sup> Proposition 2004/05:24, s 91 ff.



redovisningsreglerna blivit alltmer påverkade av internationella redovisningsregler. Frågan om hur sambandet skall se ut har varit föremål för diskussion under flera år. I Finansdepartementets kommittédirektiv 2004:146 tydliggörs utredningsgruppens mål med sitt arbete. Utredningsgruppen förklarade i direktivet att i takt med att denna harmoniseringsprocess fortsätter blir det allt svårare att upprätthålla sambandet i dess nuvarande form. Utredningsgruppen skall således överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövs med anledning av förslagen i proposition 2004/05:24 för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan upprätthållas. Utredningsgruppens förslag skall redovisas före utgången av juni 2007, men ett delbetänkande skulle ha lämnats före utgången av april 2005. Delbetänkandet försenades emellertid, men offentliggjordes den 10 juni 2005 och fick namnet SOU 2005:53 Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde.

#### **4.2.2.1 SOU 2005:53 Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde**

Det lämnas litet utrymme i delbetänkandet om frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning bör frikopplas. Delbetänkandet behandlar istället i huvudsak beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde samt olika metoder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen<sup>40</sup>.

Det nämndes ovan att den lagstiftning som blir tillämplig från och med den 1 januari 2006 kommer att göra det möjligt att värdera biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar till verkligt värde. Problematiken kring värdering till verkligt värde grundar sig i värdeförändringar på ovan nämnda tillgångar. Värdeförändringar kommer i ett flertal fall inte att ha en sådan koppling till beskattningen att förändringarna påverkar det skattemässiga resultatet. Vidare kommer dessa värdeförändringar att kunna ligga till grund för utdelning. Utredningsgruppen vill således finna motverkande åtgärder till möjligheterna att dela ut kapital som inte är beskattat på bolagsnivå.

I SOU 2005:53 presenterar utredningen tre möjliga metoder att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen. Den första metoden, vilken är en skattemässig utdelningsspärr, justerar företagets skattemässiga resultat på ett sådant sätt att det utdelade kapitalet blir beskattat. Vidare förklarar utredarna att spärren måste stå i proportion till storleken på utdelningen för att vara effektiv och rättvisande. Utredarna förklarar emellertid att en skattemässig utdelningsspärr kan stå i strid med EG-rätten genom det så kallade moder-dotterbolagsdirektivet<sup>41</sup>. Direktivet skall främja att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt tas ut. Utredarna menar

---

<sup>40</sup> Behandlat ovan under avsnitt 4.2.

<sup>41</sup> 90/435/EEG.

således att det finns risk för att den skattemässiga utdelningsspärren betraktas som en otillåten källskatt enligt direktivet.

Den andra metoden, vilken är en civilrättslig utdelningsspärr, hindrar att utdelning sker av kapital som inte har varit föremål för beskattning. Den civilrättsliga utdelningsspärren fordrar dock ändringar i ÅRL och ABL för att kunna avlägsna möjligheterna att dela ut kapital som inte är beskattat. Utredargruppen har emellertid endast befogenhet att överväga kompletterande skattelagstiftning för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls. Utredningsgruppen kan därför inte föreslå en civilrättslig utdelningsspärr.

Den tredje metoden innebär att koppla det skattemässiga resultatet till de värdeförändringar som sker i räkenskaperna. Detta skall leda till att utdelat kapital är beskattat. Kopplingen skall gälla värdeförändringar, vilka redovisas i resultaträkningen och balansräkningen.

Sammanfattningsvis menar således utredarna att det endast återstår en metod, det vill säga den tredje metoden som innebär att koppla det skattemässiga resultatet till de värdeförändringar som sker i räkenskaperna. Den första metoden är inte aktuell, då en sådan lösning kan komma i konflikt med EG-rätten. Den andra metoden är inte heller aktuell, då utredarna inte har utrymme för att föreslå annat än kompletterande skattelagstiftning. Utredarna menar att metoden med koppling har flera fördelar, men att den samtidigt skapar problem. Vidare menar utredarna att ett alternativ skulle vara att hindra värdeuppgångar från att ligga till grund för vinstutdelning genom att föra dessa värdeuppgångar till bundna fonder. Detta skulle ur ett skatterättsligt perspektiv vara till fördel, då skatterättsliga åtgärder för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen kan medföra komplicerade regler. Ur ett associationsrättsligt perspektiv kan ett system med bundna fonder emellertid medföra problem. Utredarna menar dock att de inte kan utreda associationsrättsliga konsekvenser, då det ligger utanför utredningens uppdrag. Utredarna menar därför att en sådan analys bör göras före det att det tillåts en tillämpning av värdering till verkligt värde av biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter, andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar. Utredarna skjuter sålunda problemet på framtiden, men presenterar ändock ett förslag på kompletterande skattelagstiftning baserat på tillämpandet av den första metoden. Förslaget presenteras nedan.

Beträffande **inventarier** finner utredarna att det kan hindras att värdeuppgångar leder till att obeskattade vinster delas ut genom att värdeuppgångarna tas upp som intäkt. Nämnda intäkt skall sedan behandlas som en utgift för nyanskaffning av inventarier. Det innebär att avskrivningsunderlaget ökas med ett belopp som motsvarar den intäkt som tas upp samma beskattningsår. Detta förfarande medför att det skattemässiga värdet på inventarierna överensstämmer med det värde som redovisas i räkenskaperna. Utredarna menar vidare att förfarandet möjliggör att företagen även fortsättningsvis kommer att kunna tillämpa såväl

räkenskapsenlig avskrivning som kompletteringsregeln. Vid en eventuell värdenedgång är den nu gällande regeln i 18 kapitlet 18 § IL tillräcklig för att åstadkomma nödvändiga korrigeringar.

Beträffande **biologiska tillgångar** anser utredarna att det inte behövs särskilda skatteregler. Undantaget till detta är emellertid skog, då värdering av skog till verkligt värde skulle kunna leda till att det delas ut medel som inte är beskattade på bolagsnivå. Växande skog utgör en del av fastigheten och är sålunda indirekt en kapitaltillgång. I likhet med förslaget om inventarier föreslås en värdeuppgång på skog påverka det skattemässiga resultatet genom att den skall tas upp som en intäkt. En eventuell värdenedgång skall också dras av. Den skattemässiga korrigeringen sker genom att de intäkter som tagits upp för värdeuppgång på skog senare ökar anskaffningsutgiften vid försäljningen. En värdenedgång medför istället att anskaffningsutgiften blir lägre.

Vad gäller **finansiella instrument** skall dessa tas upp och dras av i likhet med de regler som gäller för biologiska tillgångar. Det föreslås emellertid speciella regler vid vinst vid avyttring av näringsbetingade andelar. Anledningen till detta är att sådan vinst är skattefri under vissa förutsättningar. Beskattning vid värdeökningar på sådana tillgångar är således, enligt utredarna, principiellt fel. Det föreslås därför att det skall göras undantag för näringsbetingade andelar.

Utredarna föreslår att även företag som tar upp en **fastighet** till ett högre värde än tidigare i redovisningen skall intäktsföra värdeökningen. På motsvarande sätt skall avdrag göras när en värdenedgång redovisas. Vidare föreslår utredarna att den intäkt som redovisas till följd av värdeförändringen inte skall ligga till grund för värdeminskningssavdrag. Anledningen till detta är att byggnader på förvaltningsfastigheter, vilka värderas till verkligt värde, inte kommer att skrivas av i redovisningen. Utredarna menar att detta inte heller är nödvändigt för att ”åstadkomma ett materiellt riktigt resultat”<sup>42</sup>, då anskaffningsutgifterna för kapitaltillgångar ökar med den intäkt som tagits upp. Detta skiljer sig således från det föreslagna beträffande inventarier.

Utredarna föreslår också avdragsbegränsningar. De menar att det inte kan uteslutas att en obegränsad rätt till avdrag för orealiserade förluster skulle kunna leda till skattebortfall. Vidare menar utredarna att detta kan undvikas genom att begränsa möjligheterna till avdrag. Förslaget innebär att avdraget skall begränsas till de belopp som tidigare tagits upp som intäkter på grund av värdeökningar. Detta ger vid handen att tidigare intäkter som tagits upp vid värdeökningar alltid kommer att ge möjlighet till avdrag om tillgången går ned i värde. Sjunger det verkliga värdet på tillgången under det ursprungliga redovisade värdet är värdenedgången emellertid inte avdragsgill. I syfte att detta inte skall leda till ett oskäligt resultat föreslår

---

<sup>42</sup> SOU 2005:53 s 51.

utredarna att en värdeökning inte skall tas upp som intäkt till den del en tidigare värdenedgång på tillgången inte har kunnat användas som avdrag.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> SOU 2005:53.

# 5 Analys

*Under detta avsnitt presenteras initialt en analys av hur sambandet mellan redovisning och beskattning påverkas efter införandet av internationella redovisningsregler. Vidare behandlas frågan om tillämpningen av internationella redovisningsregler bör medföra att en frikoppling sker mellan redovisning och beskattning.*

## 5.1 Inledning

Föreliggande uppsats har behandlat det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning samt olika konsekvenser av att införa internationella redovisningsregler i Sverige. Det har förklarats att sambandet kan vara av såväl materiell som formell karaktär. Huvudregeln i Sverige är det materiella sambandet, vilket innebär att redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Det formella sambandet är för handen när det är fråga om särskilda, förmånliga, skatterättsliga regler, vilka fordrar speciella krav på företagets redovisning för att få tillämpas. Vidare har det redogjorts för att sambandet är frikopplat på vissa områden. I dessa fall råder inget samband mellan redovisningen och beskattningen och skattereglerna är därför helt avgörande för hur transaktionen skall beskattas.

I kapitel 3 behandlades innebörden av EG-förordning 1606/2002 samt regeringens och riksdagens syn på hur förordningen och dess innebörd bör tillämpas i Sverige. I kapitel 4 fortsatte en diskussion om hur de internationella redovisningsreglerna förhåller sig till det svenska redovisningsregelverket. Den viktigaste förändringen torde utgöras av övergången till värdering till verkligt värde av vissa tillgångar. Vidare redogjordes det för hur IAS 2005 påverkar det svenska skattesystemet. Nedan följer en analys av hur sambandet mellan redovisning och beskattning påverkas efter införandet av internationella redovisningsregler samt om detta samband bör frikopplas.

## 5.2 Påverkan på sambandet efter införandet av internationella redovisningsregler

EG:s förordning nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder har tillkommit i syfte att närma sig de redovisningsnormer som tillämpas internationellt. Förordningen fordrar att IAS-reglerna skall tillämpas i noterade företags koncernredovisningar. Det

enskilda medlemslandet har emellertid möjlighet att välja om förordningens tillämpningsområde skall utsträckas så att det även omfattar årsredovisningarna i den juridiska personen samt koncernredovisning i onoterade företag. I Sverige har målet varit att det i möjligaste mån etableras redovisningsregler som kan accepteras av börser och andra finansiella aktörer världen över. Anledningen till detta är bland annat att en tillämpning av internationella redovisningsstandarder kan underlätta jämförelser mellan svenska och utländska företag. Det kan också medföra att svenska företag får bättre konkurrensmöjligheter gentemot företag i andra länder. I Sverige begränsades slutligen möjligheten till att redovisa i enlighet med internationella redovisningsregler till upprättandet av koncernredovisning. Även de onoterade företagen har därför möjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt de internationella redovisningsprinciper som har antagits på grundval av IAS-förordningen. Beträffande årsredovisningarna skall dock såväl noterade som onoterade svenska företag även fortsättningsvis upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning. Vissa begränsade ändringar gjordes emellertid i årsredovisningslagarna så att svenska företag ges större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsprinciper inom ramen för svensk lag. Detta avser framför allt värdering till verkligt värde, vilket diskuteras nedan. I den tidigare utredningen, SOU 2003:71, blev slutsatsen en annan beträffande internationella redovisningsreglernas tillämpning vid årsredovisningen. Utredaren menade då att internationella redovisningsregler borde vara tillämpliga även vid upprättandet av årsredovisningen. Detta ger vid handen att frågan är komplex samt att regeringen varit ambivalent i frågan. Regeringen valde dock i slutändan, som ovan nämnt, att i huvudsak begränsa de internationella redovisningsreglerna till upprättandet av koncernredovisningen. Anledningen till detta var framför allt sambandet mellan redovisning och beskattning.

Den viktigaste redovisningsrelaterade förändringen torde vara övergången till värdering till verkligt värde av vissa tillgångar. Den internationella utvecklingen på redovisningsområdet har inneburit att tillgångar i allt större omfattning värderas till verkligt värde. Verkligt värde kan förklaras som ett värde som baseras på marknadsvärde. Tanken med redovisning till verkligt värde är att det anses leda till en bättre genomlysning och förståelse av företagets resultat och ställning. Tillgångar som skall eller får redovisas till verkligt värde är materiella tillgångar, immateriella tillgångar, förvaltningsfastigheter samt vissa biologiska tillgångar, såsom skog. Förslaget i proposition 2004/05:24 innebär att värdering till verkligt värde skall kunna tillämpas i såväl års- som koncernredovisningen.

Redovisning till verkligt värde får en betydande inverkan på beskattningen. Denna fråga behandlades framför allt i SOU 2005:53. Problematiken kring värdering till verkligt värde grundar sig i värdeförändringar på ovan nämnda tillgångar. Dessa värdeförändringar kommer att kunna ligga till grund för utdelning. Utredningsgruppen i SOU 2005:53 vill således finna motverkande åtgärder till möjligheterna att dela ut kapital som inte är

beskattat på bolagsnivå för att på så sätt upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen. Utredningens förslag innebär att det skattemässiga resultatet skall kopplas till värdeförändringar på tillgångarna. Värdeförändringar på kapitaltillgångar och inventarier skall direkt påverka det skattemässiga resultatet. Ökade värden på kapitaltillgångar och inventarier skall leda till ett högre skattemässigt resultat och minskade värden till ett lägre skattemässigt resultat. Möjligheten att värdera inventarier och kapitaltillgångar till verkligt värde måste emellertid kompletteras med ändrade skatteregler för att den ekonomiska dubbelbeskattningen skall kunna upprätthållas. De nya reglerna skall innebära att en värdeökning på exempelvis en förvaltningsfastighet som utgör en kapitaltillgång, ger ett ökat skattemässigt resultat som motsvarar värdeförändringarna. Värdeuppgångarna kommer således att beskattas trots att de ännu inte har realiserats genom att fastigheten har avyttrats. För att undvika att värdeuppgångarna även blir beskattade när fastigheten avyttras, måste korrigeringar ske vid beräkningen av den skattepliktiga kapitalvinsten. Detta sker i syfte att undvika att värdeuppgångarna blir beskattade två gånger. Beträffande inventarier bör ett belopp som motsvarar den intäkt som redovisas i anledning av värdeförändringar inte endast påverka det skattemässiga resultatet när förändringen sker, utan också påverka avskrivningsunderlaget. Anledningen till detta är att inventarier vanligtvis konsumeras av företaget under användningstiden. En obegränsad rätt till avdrag för orealiserade förluster, det vill säga för redovisade värdenedgångar, skulle emellertid kunna leda till skattebortfall för staten. Utredarna föreslog att skattebortfall kan undvikas genom att begränsa möjligheterna att göra skattemässiga avdrag på grund av värdenedgångar.

Utredningens förslag i SOU 2005:53 innebär således att det införs en total koppling mellan redovisning och beskattning. Det innebär att en värdering till verkligt värde får ett omedelbart genomslag i beskattningen. Vidare medför kopplingen att oavsett om ett företag lämnar utdelning eller ej, kommer det att beskattas för orealiserade intäkter. Utredarna framhåller att det inte är en önskvärd regel, men menar att eftersom de enligt sina direktiv skall föreslå en skatteregel, ansett sig tvungna att lägga fram ett sådant förslag. Det skall dock betonas att SOU 2005:53 endast är ett delbetänkande och att utredningen skall avslutas först i juni 2007. Frågan om de internationella redovisningsreglernas påverkan på sambandet mellan redovisning och beskattning är i skrivande stund ännu inte avklarad, men det kan konstateras att dessa nya regler ånyo har aktualiserat diskussionen.

### **5.3 Bör sambandet frikopplas?**

Debatten om sambandets bestående har varit aktuell i många år. Skatteverket har vid ett flertal tillfällen hemställt om ökad frikoppling beträffande bland annat värdeminskningsskatt, avdrag vid redovisning av varulager, avdrag för ersättning till periodiseringsfond och ersättningsfond samt avdrag för koncernbidrag. I dessa fall har även remissinstanserna ställt

sig positiva till förslagen. Förslagen har emellertid sällan medfört några lagändringar.

I det fall att det föreslagna i SOU 2005:53 realiserar, kommer det att medföra konsekvenser för såväl det offentliga som företagen. Beträffande det offentliga skulle förslagen medföra konsekvenser för bland annat statens finanser. Övergången till redovisning av tillgångar till verkligt värde påverkar de skattemässiga intäkterna. Effekterna på intäkterna skulle emellertid främst vara av engångskaraktär och mest innebära en tidigareläggning av skattebetalningarna. Troligtvis skulle förslagen innebära högre skatteintäkter på kort sikt. Detta är dock oklart beroende på att det är osäkert huruvida företagen kommer att välja att redovisa tillgångar till verkligt värde. I ett längre perspektiv kommer troligtvis skattebetalningarna variera i större utsträckning mellan åren, vilket grundar sig i att marknadsvärdet ständigt fluktuerar.

De föreslagna reglerna torde också medföra konsekvenser för Skatteverket. De nya reglerna kan bli svåra att tillämpa och det kommer att krävas att Skatteverkets handläggare utbildas i hanteringen av det nya regelverket, vilket i sin tur medför omställningskostnader. Det nämndes i kapitel 2 att ett bibehållet starkt samband är en fördel för skattemyndigheterna, då sambandet varit etablerat under en mycket lång tid i Sverige. Utredarnas förslag om starkare koppling mellan redovisning och beskattning kan således också medföra negativa konsekvenser för skattemyndigheterna, åtminstone på kort sikt.

Det nämndes i kapitel 2 att det främsta skälet till att bibehålla ett starkt samband mellan redovisning och beskattning är att detta system underlättar för företagen, då årsbokslutet utan större korrigeringar kan ligga till grund för skatteberäkningen. En starkare koppling vid redovisning av tillgångar till verkligt värde kan dock innebära omfattande likviditetsproblem för enskilda företag. Likviditetsproblemen uppstår när redovisade värdeökningar beskattas, eftersom det inte tillskjuts några likvida medel vid en värdeökning. Vidare kommer problemet med största sannolikhet att förvärras ju längre innehavstiden är. Företag inom branscher som vanligtvis har stora kapitaltillgångar kan således drabbas hårt vid en övergång till redovisning till verkligt värde. Tydliga exempel på sådana företag är företag inom fastighetsbranschen och skogsbranschen. De stora företagen inom dessa branscher skulle kunna drabbas av en initial engångskostnad uppgående till miljardbelopp. Detta torde i de flesta fall innebära att dessa företag väljer att inte övergå till redovisning till verkligt värde. I dessa branschexempel är det dock endast företagen inom fastighetsbranschen som har möjlighet att välja om de vill övergå till värdering till verkligt värde. Skogsföretagen tvingas gå över till redovisning till verkligt värde, vilket kan betyda att dessa företag måste avyttra tillgångar för att kunna betala skatten.

Vidare ger de nya reglerna administrativa konsekvenser för företagen. Förslagen i utredningen leder till att samma värden skall användas vid beskattningen som vid upprättandet av års- och koncernredovisningarna.



Detta torde således medföra att det administrativa arbetet inte ökar i omfattning. De föreslagna skattereglerna om begränsade avdragsmöjligheter kan emellertid ge en ökad arbetsbelastning, eftersom dessa regler avviker från redovisningsreglerna.

Härvid uppkommer fråga om utredarnas förslag i SOU 2005:53 är lämpligt. För det offentliga medför förslagen inte några omfattande förändringar. Kortsiktigt kommer skatteintäkterna troligtvis att öka, vilket skall vägas mot att skattemyndigheterna tvingas sätta sig in i det nya regelverket och därmed vidareutbilda sin personal. Dessa skäl torde inte vara en anledning till att förkasta utredarnas förslag. Mot bakgrund av ovan förda resonemang kommer redovisning till verkligt värde däremot att vara en omöjlighet för många företag. Företagens initiala skattekostnader torde således vara ett starkt skäl till att inte godta utredningens förslag. I syfte att undvika denna skattebörda för många företag kan det tyckas vara lämpligt att frikoppla sambandet mellan redovisning och beskattning, åtminstone vad det anbelangar redovisning till verkligt värde. Det kan ses som en nackdel att frikopplade regler leder till att företagen måste tillämpa två olika regelsystem för samma transaktion, det vill säga ett vid redovisningen och ett vid beskattningen. Dessa administrativa problem måste emellertid vägas mot den skattebörda som väntar många företag vid en övergång till redovisning till verkligt värde. Det skall härvid göras en åtskillnad mellan stora globala företag och små och medelstora svenska företag. För de små och medelstora företagen, vilka har ett litet antal externa intressenter, kan fördelarna med ett starkt samband överväga nackdelarna. För de stora globala företagen, vilka denna uppsats framför allt behandlar, blir redovisningens kvalitet av större betydelse. Detta resonemang förs mot bakgrund av att dessa företag tvingas följa internationella redovisningsregler. De internationella redovisningsreglerna har naturligtvis inte utformats för att kunna ligga till grund för svensk beskattning. Detta talar för en ökad frikoppling. Vidare har företag som vänder sig till en större kapitalmarknad bättre möjligheter än småföretag att hantera frikopplade regler.

Debatten om huruvida sambandet mellan redovisning och beskattning bör modifieras har pågått i många år. Införandet av internationella redovisningsregler medför att frågan ställs på sin spets och det har framförts åsikter från olika håll om att dessa nya regler torde innebära en större eller till och med total frikoppling av sambandet. Det föreslagna i delbetänkandet SOU 2005:53 pekar emellertid i motsatt riktning. Utredarna föreslog istället en total koppling mellan redovisning och beskattning. Det skall dock nämnas att utredarna i viss mån lämnat detta förslag motvilligt. Utredargruppen handlade i enlighet med vissa uppställda direktiv, vilka bland annat innebar att de skulle föreslå kompletterande skatteregler. De angav i delbetänkandet att de inte kan lämna ett slutgiltigt förslag förrän vissa kompletterande analyser på andra rättsområden färdigställts. Utredargruppen lämnade således ett förslag på förändrade skatteregler, men det kan inte uteslutas att förslaget har en annan utformning när den slutgiltiga utredningsrapporten lämnas i juni 2007.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Betänkande 2004/05:LU3. Internationell redovisning i svenska företag.

SOU 2003:71. Internationell redovisning i svenska företag.

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

Finansdepartementets Kommittédirektiv 2004:146. Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Skatteverkets handledningar. Redovisning och beskattning 2004.

Skatteverkets skrivelse 041015, ”Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt”.

Proposition 2003/04:28. Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.

Proposition 2004/05:24. Internationell redovisning i svenska företag.

## Övrig litteratur

Artsberg, Kristina, Redovisningsteori –policy och –praxis, Berlings Skogs, Trelleborg 2003.

Kellgren, Jan, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, Studentlitteratur, Lund 2004.

Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, EG-skatterätt, Iustus förlag, Stockholm 2000.

Westermarck, Christer, Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen, Svensk Skattetidning, 2000, s 456-473.

## Övriga källor

Norberg, Claes, Föreläsning i Redovisningsrätt (HAR 144), 2005-03-08, Lunds universitet

# Rättsfallsförteckning

RÅ 1998 ref 6.

RÅ 1998 ref 18.

RÅ 1999 ref 32.

RÅ 2000 ref 26.

RÅ 2002 ref 84.