



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Karin Wittrup

Sambandet mellan redovisning och beskattning

- de lege lata och de lege ferenda -

Examensarbete
30 poäng

Professor Christina Moëll

Skatterätt

HT 07

Innehåll

SUMMARY	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte och problemformulering	6
1.2 Avgränsningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Disposition	7
2 ALLMÄNT OM FÖRETAGENS REDOVISNING	9
2.1 God redovisningssed	9
2.2 Den löpande bokföringen	10
2.2.1 Exempel	11
2.3 Årsredovisningen	12
2.3.1 Resultaträkning	13
2.3.2 Balansräkning	14
2.3.3 Noter	16
2.3.4 Förvaltningsberättelse	17
2.3.5 Exempel	17
2.4 Koncernredovisningen	18
2.4.1 IAS-förordningen	19
2.4.2 ÅRL	20
2.5 Grundprinciper för periodisering och värdering i redovisningen	21
2.5.1 Periodisering av intäkter	21
2.5.2 Periodisering av kostnader	22
2.5.3 Värdering av tillgångar	24
2.5.4 Värdering av skulder	25
3 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	26
3.1 Materiellt samband	26
3.2 Formellt samband	28
3.3 Processuellt samband	29

3.4	Inget samband	29
3.5	IFRS inverkan på beskattningen	31
3.5.1	Särskilt om beskattningskonsekvenser vid värdering till verkligt värde	32
4	SAMBANDETS FÖR- OCH NACKDELAR	35
4.1	Allmänt om sambandets för- och nackdelar	35
4.2	Legalitetsaspekter	36
4.3	Redovisning och beskattning – två skilda rättsområden	36
4.4	Internationella redovisningsstandarder	38
5	SAMROB-UTREDNINGEN	39
5.1	Allmänt om utredningens uppdrag och förslag	39
5.2	Motiven för en frikoppling	39
5.2.1	Regelverkets utformning och juridiska ställning	40
5.2.2	Kategorisering	41
5.2.3	Internationellt inflytande	41
5.2.4	Tillämplighetsproblem	42
5.3	Utformningen av det nya systemet	43
5.3.1	Struktur	43
5.3.2	Materiellt innehåll	43
5.3.3	Särskilt om utredningens förslag för att förhindra att obeskattade vinster kan delas ut	44
5.4	Konsekvenser av en frikoppling	47
6	ANALYS	50
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	56
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	60

Summary

In Swedish tax law there is a connection between the accounting of a company and the taxation of the same. In this essay I describe and discuss this connection. The essay is divided into two parts – one part describing the connection of today, and one part discussing the connection of tomorrow.

To understand the connection between the accounting and the taxation, one must know the fundamentals of the accounting of a company. Most companies must create an annual financial report and the parent company in a group of companies must create a consolidated financial statement. Both these reports should contain of *a profit and loss account* showing the result of the company, *a balance sheet* showing the assets and liabilities of the company, *notes* explaining the items in the profit and loss account and the balance sheet and finally *a report of the directors* explaining in words the financial position of the company.

For the understanding of the connection, it is also important to understand the basic accounting principles. A central expression in Swedish accounting law is general accepted accounting principles (GAAP) (Sw. “*god redovisningssed*”), which in most cases guides the periodizing and valuation in the accounting. The material content of the GAAP is however not clear.

There are different types of connections between the accounting and the taxation. One of the most significant connections is called the material connection. According to this connection, the taxation should follow GAAP, unless something else is particularly stated in the tax law. If the company in its accounting has followed GAAP, the taxation should according to the material connection follow the periodization and valuation made in the accounting.

In the doctrine there are complains of the connection. Among others, there are views saying that the connection has a negative influence on the accounting. Since a company normally wants to reduce the tax burden, this may risk the standard of the accounting. Another view in the doctrine is that due to the connection the companies get the possibility to decide the size of their basis for taxation. Further, the connection is criticized due to the influence of international accounting standards in Swedish accounting.

Due to the problems with the connection of today, the Swedish government has appointed a commission, to analyze the future of the connection between the accounting and the taxation. The official report is not due until June, 2008. I have however been given the opportunity to study the content of the commission’s proposal so far. The commission will propose that the current connection between the accounting and the taxation should be abolished. Instead there should be a complete regulation regarding periodizing and valuation in the tax law. The tax rules should be formulated

as minimum rules. If a higher accounting has been entered in the accounts, the company may follow this accounting in the taxation as well. According to the commission their proposal will make Swedish tax system foreseeable, neutral, easy to apply and adjusted to the systems applied in many other countries.

Förord

”Gud så tråkigt!”

Det är en kommentar man som juriststudent med skatterättslig inriktning fått åtskilliga gånger då man svarat på frågan vad man studerar. När jag besvarat frågan om vad min examensuppsats handlar om, har inte kommentarerna blivit bättre. Om gemene man ser skatterätt som det tråkigaste man kan arbeta med, så kommer nog redovisning och revision på andra plats. Jag kombinerar dessa två ämnen i denna uppsats. Kan det bli tråkigare?

Jag själv tycker självklart att skatterätt är något av det roligaste som man kan arbeta med, bl.a. eftersom juridiken möter matematiken. Hade mitt yrkesval inte fallit på juridiken, tror jag att jag hade valt att studera ekonomi med inriktning på redovisning. Jag anser alltså inte att jag med denna uppsats kombinerar de två tråkigaste ämnesområdena, utan istället de två *roligaste och mest intressanta* ämnena. När sambandet mellan redovisning och beskattning dessutom är så i hetluften som det är nu, blir området ännu mer spännande.

Jag vill tacka alla som hjälpt mig med min uppsats – allt från materiell hjälp, och korrekturläsning till uppmuntrande ord när det har behövts. Jag vill rikta ett särskilt tack till Peter Nilsson och Lennart Iredahl, ledamöter av den s.k. SamRoB-utredningen, vilka delat med sig av mycket spännande, intressant och värdefull information angående sambandets (mörka) framtid. Ett särskilt tack också till min handledare Christina Moëll. Tack alla!

Ett litet tack vill jag slutligen också rikta till min granne som, när jag svarade på frågan vad min uppsats skulle handla om, replikerade med – tro det eller ej - ”Vad intressant!”. Det värmdes. Tack Johnny!

Lund i juletid, 2007

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
Dir.	Direktiv
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsform (1974:152)
RFFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet alt. Redovisningsrådets rekommendation
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SamRoB-utredningen	Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning (dir. 2004:146)
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

Redovisning. Beskattning. Två egentligen ganska olika rättsområden. Redovisningen vänder sig till ett företags intressenter, t.ex. borgenärer, anställda och ägare. Beskattningen å andra sidan är en fråga av allmänt intresse, som syftar till att fördela medlen i samhället på bästa sätt. Med anledning av att rättsområdena syftar till att tillvarata skilda intressen, är det också olika principer som är styrande. Inom företagsredovisningen är försiktighetsprincipen central. Denna syftar till att säkerställa att företaget inte värderar sitt företag för högt, och därmed inte vilseleder sina intressenter. Staten har ett motsatt intresse, då högre värderingar i regel leder till högre intäkter för företaget, och därmed högre vinst. Skatteuttaget blir då större. Många skatteregler är därför utformade som lägsta-tillåttnavärde-regler.

Trots dessa grundläggande skillnader finns det i svensk rätt idag ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Man brukar säga att beskattningen är *kopplad* till redovisningen. Sambandet mellan redovisningen och beskattningen har gamla anor. Det var i och med införandet av kommunalskattelagen (1928:370) 1928 som ett uttryckligt samband etablerades, men även innan dess fanns sambandet i viss utsträckning i svensk rätt.¹ Idag är det 14 kap 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) som är den centrala bestämmelsen för beskattningens koppling till redovisningen. Enligt denna bestämmelse ska resultatet i en näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Det i svensk rätt väl förankrade sambandet är dock för tillfället föremål för en genomgripande översyn. Det pågår en omfattande utredning huruvida detta samband bör bestå eller inte. Slutbetänkande från kommittén väntas i juni, 2008.²

Med anledning av att sambandet mellan redovisning och beskattning är ett så pass högaktuellt ämne, har jag valt att i denna uppsats fördjupa mig i ämnet. I det följande kommer såväl gällande rätt avseende sambandet som sambandets framtid att behandlas.

¹ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, MercurIUS Förlag AB, Stockholm, 2006, s. 37.

² Utredningen kallas SamRoB-utredningen. Se dir. 2004:146, *Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning*.

1.1 Syfte och problemformulering

Syftet med denna uppsats är att redogöra för sambandet mellan redovisning och beskattning som det ser ut idag. Jag kommer att beskriva sambandets utformning samt de redovisningsregler, vilka är nödvändiga att känna till för förståelsen av sambandet. Vidare syftar uppsatsen till att blicka framåt. Jag kommer att lyfta fram för- och nackdelar med dagens samband, och även redogöra för den pågående utredningen om sambandets framtid.

Uppsatsen har således dels en de lege lata-inriktning där dagens samband beskrivs, dels en de lege ferenda-inriktning där sambandets framtid diskuteras. Med stöd av vad som framkommer i respektive del, vill jag med denna uppsats besvara frågan huruvida en frikoppling bör ske mellan redovisning och beskattning.

1.2 Avgränsningar

Uppsatsen är skriven för en läsare med grundläggande kunskaper inom svensk skatterätt. Uppsatsen syftar därför inte till att ge en introduktion till skatterätten. Däremot kommer en introduktion ges till redovisningsrätten.

Uppsatsen har avgränsats till att främst avse svensk rätt. Internationell rätt, t.ex. EG-rätt, ges inget större utrymme i uppsatsen.

Med min uppsats vill jag dels beskriva sambandet som det ser ut idag, dels diskutera sambandets framtid. Med anledning av det kommande slutbetänkandet från SamRoB-utredningen, i vilket kommer att föreslå en frikoppling, har jag avgränsat diskussionen om sambandets framtid till att främst handla om konsekvenserna av en eventuell frikoppling. Andra möjliga förändringar av dagens samband har jag av tids- och utrymmesskäl val att inte fördjupa mig i.

Ifråga om SamRoB-utredningen har av tidsskäl endast två kommittémedlemmar intervjuats. Avsikten med avsnittet om SamRoB-utredningen är främst att återge själva innehållet i utredningens tänkta förslag. Särskilda kommittémedlemmars åsikter är inte det centrala i avsnittet.

1.3 Metod och material

Jag har använt mig av rättsdogmatisk metod. Jag har utgått från skatterättslig och redovisningsrättslig lagtext, och kompletterat denna med uttalanden i förarbeten och praxis. Vidare har jag sökt information i såväl redovisningsrättslig som skatterättslig litteratur. Vissa synpunkter har också hämtats från de juridiska tidskrifterna.

I uppsatsens andra del, i vilken jag blickar framåt, har personliga samtal varit betydelsefulla. Jag har fört diskussioner med och inhämtat information från Peter Nilsson, skattejurist på LRF Konsult, samt Lennart Iredahl, auktoriserad revisor på FAR SRS, båda ledamöter i SamRoB-kommittén.

Mina egna reflektioner är samlade i det avslutande kapitlet.

1.4 Disposition

Uppsatsen är indelad i två delar, en del med ett de lege lata-perspektiv (avsnitt 2-3) och en del med ett de lege ferenda-perspektiv (avsnitt 3-6)

I första delen redogörs för grunderna för företagens redovisning (2). Därefter beskriver jag sambandet mellan redovisningen och beskattningen enligt svensk gällande rätt (3). I uppsatsens andra del lyfter jag inledningsvis fram för- och nackdelar med sambandet som uttalats i den juridiska doktrinen. (4). Därefter återges innehållet i den s.k. SamRoB-utredningen (5), vilken syftar till att utreda sambandets framtid i svensk skatterätt. Slutligen följer en egen analys av sambandets vara eller icke vara (6).

DEL I – DE LEGE LATA

I denna första del av uppsatsen ska sambandet mellan redovisning och beskattning som det ser ut idag beskrivas. Eftersom sambandet mellan redovisning och beskattning är ett stort ämnesområde, är denna del bara tänkt att ge en översiktlig beskrivning av sambandet.

Inledningsvis redogörs för grundprinciperna för företagens redovisning, då dessa regler är av stor betydelse i det fall det finns ett samband mellan ett företags räkenskaper och dess beskattning. Därefter följer en beskrivning av det skatterättsliga sambandet.

2 Allmänt om företagens redovisning

För att kunna påverka beskattningen av ett företag, är det inte bara kännedom om skattelagstiftningen som är av betydelse. I de fall det föreligger ett samband mellan redovisningen och beskattningen är det även av stor vikt att känna till grunderna för företagets redovisning. Där det föreligger ett samband – en koppling – mellan redovisningen och beskattningen är det nämligen genom de val som görs i redovisningen som man kan påverka beskattningen.

I detta kapitel redogörs för grunderna för företagets redovisning. Inledningsvis tas begreppet god redovisningssed upp, varefter den löpande bokföringen, årsredovisningen och koncernredovisningen kommer att behandlas. Avslutningsvis redogörs för grundprinciperna för periodisering och värdering i räkenskaperna.

2.1 God redovisningssed

Redovisningslagstiftningen har formen av en ramlagstiftning. Årsredovisningslagen (1995:1554) och bokföringslagen (1999:1078) är de centrala lagarna, men innehållet i dessa är knappt. Redovisningslagarna kompletteras istället med annan normgivning. Innehållet i den kompletterande normgivningen brukar benämnas *god redovisningssed* och är ett mycket centralt begrepp inom företagets interna och externa redovisning. Det är redovisningens rättsliga standard, vilken kan likställas med lag.³ Begreppet återfinns i såväl ÅRL som BFL. Enligt 4 kap 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras i överensstämmelse med god redovisningssed och enligt 2 kap 2 § ÅRL ska årsredovisningen upprättas i enlighet med god redovisningssed.

I förarbetena till BFL beskrivs god redovisningssed som *”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”*. Vidare anges i förarbetena att *”[s]tor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på området”*.⁴ God redovisningssed kan alltså sägas beskriva dels hur något är (förekommande praxis), dels hur något bör vara (uttalande från expertisen om förekommande praxis).⁵

³ Skatteverket, *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 2007, s. 48.

⁴ Prop. 1975:104, *Med förslag till ny bokföringslag m.m.*, s. 148.

⁵ Thomasson, Jan m.fl., *Den nya affärsredovisningen*, Liber AB, Malmö, 2006, s. 104.

Genom att skapa ett system med ramlagstiftning och därtill kompletterande normgivning ansåg regeringen att man underlättar en anpassning till omvärlden. Dessutom skulle detaljföreskrifter i lag försvåra tillämpningen av redovisningslagarna, då dessa pga. att frågeställningarna inom redovisningsområdet är mycket olikartade, skulle tvingas vara väldigt omfattande.⁶

Den kompletterande normgivningen får sitt innehåll från praxis samt normgivande organisationer.⁷ De viktigaste redovisningsorganen som utger rekommendationer är Bokföringsnämnden (BFN) och Rådet för finansiell rapportering (RFFR) (tidigare Redovisningsrådet, RR). BFN är en statlig myndighet som lämnar råd och rekommendationer om tillämpningen av bokföringslagarna och ÅRL. RFFR å andra sidan är ett privaträttsligt organ som lämnar rekommendationer till noterade bolag. Dessa rekommendationer utformas i enlighet med internationella redovisningsstandarder. Vidare finns det på den internationella arenan en privaträttslig organisation, International Accounting Standards Board (IASB), vilken har till uppgift att främja en internationell harmonisering av redovisningsprinciper. IASB ger ut internationella redovisningsstandarder kallade International Financial Reporting Standards (IFRS) (tidigare International Accounting Standard, IAS).⁸

God redovisningssed tillämpas alltså sammanfattningsvis då en redovisningsfråga inte är reglerad varken i lag eller i förarbeten. Det materiella innehållet i begreppet god redovisningssed är dock oklart.⁹ I avsnittet nedan (2.5) angående periodisering och värdering kommer delar av det materiella innehållet i god redovisningssed att beröras.

2.2 Den löpande bokföringen

Enligt 4 kap 1 § BFL måste varje affärshändelse hos ett företag redovisas. Begreppet affärshändelse omfattar in- och utbetalningar, uppkomsten av fordringar och skulder samt ägarnas transaktioner med företaget.¹⁰

Registreringen av affärshändelser görs löpande under året på olika konton. Beroende på om affärshändelsen berör företagets ställning eller företagets resultat redovisas en affärshändelse på ett balans- respektive resultatkonto. Varje transaktion måste i enlighet med principen om dubbel bokföring, alltid redovisas på två olika konton. På det ena kontot bokförs transaktionen

⁶ Prop. 1995/96:10, *Årsredovisning och koncernredovisning*, s. 188, och prop. 1998/99:130, *Ny bokföringslag m.m.*, s. 182.

⁷ Prop. 1998/99:130, s. 178.

⁸ Prop. 2004/05:24, *Internationell redovisning i svenska företag*, s. 56.

⁹ Bjuvberg, 2006, s. 147.

¹⁰ 1 kap 2 § BFL.

på vänster sida (i debet) och på det andra kontot bokförs transaktionen på höger sida (i kredit).¹¹ Detta kan illustreras med ett s.k. T-konto:

Kassa (T)	Lager (T)
100 (lager)	(kassa) 100

Det finns fyra olika typer av huvudkonton; tillgångskonto (T), skuldkonto (S), intäktskonto (I) samt kostnadskonto (K). Tillgångskonton och skuldkonton påverkar företagets balans, och kallas därför balanskonton. Medan tillgångskonton ökar i debet och minskar i kredit, gäller det omvända för skuldkonton. Intäktskonton och kostnadskonton påverkar företagets resultat, och kallas följaktligen resultatkonton. Intäkter bokförs alltid i kredit och kostnader i debet. Huvudkontona är uppdelade på flera underkonton. Man säger att ett företag har en kontoplan. Kontoplanen skiljer sig mellan olika typer av företag. Vissa konton är dock gemensamma för de flesta företag. Som exempel på konton som återfinns i de flesta kontoplaner kan nämnas kassa (T), eget kapital (S), försäljning (I) samt löner (K).¹²

2.2.1 Exempel

Nedan följer ett kortfattat exempel på ett företags löpande bokföring.¹³

Ett företag är nybildat, med ett aktiekapital om 1000. Aktiekapitalet är en del av företagets egna kapital. Utgångspunkten för årets redovisning är därmed:

Kassa (T)	Eget kapital (S)
(eget kap.)1000	1000 (kassa)

Företaget köper varor för 100. Samtidigt som behållningen i kassan minskar, ökar värdet av lagret.

Kassa (T)	Lager (T)
1000	(kassa) 100
100 (lager)	

¹¹ Edenhammar, Hans m.fl., *Företagens redovisning – att förstå årsredovisningar*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2005, s. 50-51.

¹² Edenhammar m.fl., 2005, s. 55-56.

¹³ För ett mer utförligt exempel, se Edenhammar m.fl., 2005, s. 55-61.

Företaget betalar 300 i lön till sina anställda. Samtidigt som behållningen i kassan minskar ökar lönekostnaderna.

Kassa (T)	Löner (K)
1000	(kassa) 300
100 (lager)	
300 (löner)	

Företaget säljer samtliga varor i lagret för 500 på kredit. Kundfordringarna ökar därmed med 500, liksom varuförsäljning. Samtidigt minskar lagertillgångarna, och kostnad för sålda varor ökar.

Kundfordringar (T)	Varuförsäljning (I)
(varuförs.) 500	500 (kundford.)

Lager (T)	Kostnad sålda varor (K)
(kassa) 100	(lager) 100
100 (k. sålda varor)	

2.3 Årsredovisningen

Alla aktiebolag, ekonomiska föreningar och företag av viss storlek ska avsluta sin löpande bokföring med att upprätta en årsredovisning.¹⁴ Årsredovisningen upprättas i mångas intresse. Ägarna som tillhandahåller riskkapital, leverantörerna som lämnar krediter samt anställda som har ett krav på lön är exempel på aktörer som är intresserade av att kunna tillgodogöra sig information om företagets ekonomiska ställning. Även samhället är intresserat av ett företags resultat, då detta har betydelse för beskattningen.¹⁵

Den rättsliga regleringen av årsredovisningen återfinns i ÅRL. I ÅRL ges företagen idag stora möjligheter att redovisa enligt IFRS. Reglerna i ÅRL kompletteras av innehållet i god redovisningssed. En årsredovisning ska enligt 2 kap 1 § ÅRL innehålla en resultaträkning, en balansräkning, noter samt en förvaltningsberättelse.

¹⁴ 6 kap 1 § BFL.

¹⁵ Edenhammar m.fl., 2005, s. 17-18.

2.3.1 Resultaträkning

Vid årets slut ska alla konton avslutas. Intäkts- och kostnadskonton avslutas mot resultaträkningen. Som namnet anger visar resultaträkningen företagets resultat. På kreditsidan redovisas i sammandrag företagets intäkter under året, och på debetsidan redovisas i sammandrag företagets kostnader under året. Saldot (skillnaden) mellan debet och kredit är årets resultat.¹⁶

Intäkter och kostnader delas upp i olika poster i resultaträkningen, så att företagets verksamhet ska bli lättare att analysera. Försäljningsintäkter separeras från kapitalintäkter, rörelsekostnader separeras från finansieringskostnader, samt ordinära intäkter och kostnader skiljs från de intäkter och kostnader som är av mer tillfällig art.¹⁷ Med anledning av denna uppdelning talar man inom redovisningen om olika typer av resultat. Nettoomsättningen¹⁸ minskat med kostnaden för sålda varor är verksamhetens *bruttoresultat*. Reducerar man bruttoresultatet med försäljningskostnader och administrativa kostnader (t.ex. löner) får man fram företagets *rörelseresultat*. Till rörelseresultatet läggs sedan finansiella intäkter och kostnader, varefter man kan läsa sig till företagets *resultat efter finansiella poster*.¹⁹

De finansiella intäkterna och kostnaderna omfattar bl.a. räntor, resultat från värdepapper, valutakursdifferenser samt resultat från koncernföretag. Anledningen till att man i resultaträkningen särredovisar resultat efter finansiella poster, är för att läsaren av årsredovisningen lättare ska kunna bedöma eventuella finansiella risker som finns i företaget. Om de finansiella intäkterna och kostnaderna är väldigt små, trots att bolaget i fråga är stort, kan orsaken vara att det i koncernstrukturen finns ett särskilt finansbolag, vilket förvaltar koncernens likvida medel. Även om finansiella intäkter och kostnader särredovisas är dessa en naturlig del av ett företags verksamhet. Resultatet efter finansiella poster är därför det som kan kallas företagets verkliga vinst. Det är detta resultat som bör användas vid resultatjämförelser med andra år eller andra företag.²⁰

Innan man får fram *årets resultat*, ska en justering göras med hänsyn till bokslutsdispositioner och skatter. Bokslutsdispositioner är en metod att i svensk redovisning tillgodose krav på redovisningen som finns i skattelag. I IL finns nämligen regler angående t.ex. överavskrivningar och avsättning till periodiseringsfond, vilka ställer krav på att motsvarande disposition återfinns i företagets räkenskaper.²¹ Årets resultat förs över från resultaträkningen till balansräkningen (se nedan). Till skillnad från resultatet efter finansiella poster är årets resultat inte ett bra jämförelsetal, då detta

¹⁶ Kellgren, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur, Lund, 2004, s. 47-48.

¹⁷ Edenhammar m.fl., 2005, s. 85.

¹⁸ Nettoomsättningen är intäkterna minskat med eventuella skatter, t.ex. moms.

¹⁹ Edenhammar m.fl., 2005, s. 87-105.

²⁰ Edenhammar m.fl., 2005, s. 87-105.

²¹ Edenhammar m.fl., 2005, s. 89-105.

resultat påverkats av åtgärder som vidtagits för att minska företagets skatteuttag.²²

Sammanfattningsvis kan en resultaträkning förenklat ställas upp enligt följande:

Nettoomsättning (+)
Kostnad för sålda varor (-)
Bruttoresultat

Försäljningskostnader (-)
Administrationskostnader (-)
Rörelseresultat

Finansiella intäkter (+)
Finansiella kostnader (-)
Resultat efter finansiella poster

Skatt (-)
Bokslutsdispositioner (+/-)
Årets resultat

2.3.2 Balansräkning

Medan intäkts- och kostnadskonton avslutas mot resultaträkningen, avslutas tillgångs- och skuldkonton vid årets slut mot balansräkningen. Balansräkningen ger således information om bolagets tillgångar och skulder.²³ Balansräkningen delas upp i anläggningstillgångar, omsättningstillgångar, avsättningar samt skulder. Långfristiga tillgångar och skulder skiljs från de mer kortfristiga.²⁴

På balansräkningens ena sida återfinns tillgångarna, vilka består i anläggningstillgångar samt omsättningstillgångar. Tillgångsredovisningen är dock inte helt tillförlitlig, då viktiga värden så som goodwill saknas i redovisningen. Värdet av de tillgångar som företaget har kan dessutom i många fall vara missvisande, då värderingen i regel bygger på historiska värden minskat med avdrag för värdeminskning. Hänsyn tas sällan till eventuell värdestegring hos tillgångarna.²⁵

²² Edenhammar m.fl., 2005, s. 107.

²³ Kellgren, 2004, s. 45.

²⁴ Edenhammar m.fl., 2005, s. 64 och 3 kap 4a § ÅRL.

²⁵ Kellgren, 2004, s. 45. Observera dock att med anledning av införandet av internationella redovisningsregler i svensk rätt, kommer det att för vissa företag vara möjligt att inom ett par år göra en värdering till verkliga värden i räkenskaperna. Se vidare nedan, 2.5.3.

Anläggningstillgångar är tillgångar som är avsedda att stadigvarande innehas eller brukas i verksamheten.²⁶ Med begreppet stadigvarande kan som riktlinje användas mer än ett år. Anläggningstillgångar kan delas in i materiella, immateriella och finansiella anläggningstillgångar. För dessa olika tillgångsslag gäller något olika regler för avskrivning, nedskrivning samt uppskrivning.²⁷ *Omsättningstillgångar* definieras i ÅRL som annan tillgång än anläggningstillgång.²⁸ *Omsättningstillgångar* är till skillnad från anläggningstillgångar avsedda att löpande omsättas i företagets verksamhet. Som riktlinje ska omsättningstillgångar avses att innehas max ett år i verksamheten.²⁹ Som omsättningstillgångar räknas bl.a. likvida medel, varulager och kundfordringar. Dessa olika omsättningstillgångar har olika likviditet, med vilket avses hur lätt det är att omsätta dem till kontanter. Man skiljer därför på mer kortfristiga och långfristiga omsättningstillgångar. Medan likvida medel så som bank och kassa måste anses mycket kortfristiga, är en omsättningstillgång som varulager betydligt svårare att omsätta i likvida medel och är därför av mer långfristigt slag. I balansräkningen redovisas de mer långfristiga omsättningstillgångarna först, och därefter de som är mer kortfristiga. Genom denna systematik får läsaren snabbt en översikt av företagets likviditet.³⁰

På balansräkningens andra sida återfinns eget kapital och skulder. *Eget kapital* motsvarar ägarnas tillskott till företaget samt vinster i företaget. Under denna rubrik ska årets resultat tas med. Denna post överförs alltså från resultaträkningen till balansräkningen.³¹ Det egna kapitalet kan antingen vara bundet eller fritt. Medan det bundna kapitalet måste stanna i företaget, får det fria egna kapitalet delas ut till aktieägarna. Anledningen till att viss del av det egna kapitalet är bundet är för att skydda bolagets borgenärer. Det bundna kapitalet består av aktiekapitalet, samt uppskrivningsfond, överkursfond och reservfond. Det fria kapitalet består av årets samt föregående års resultat.³² *Skulderna* utgörs av åtagande av företaget att i framtiden betala något. Detta kan ligga inom en nära framtid alternativt långt fram i tiden.³³ Som exempel på ett företags skulder kan nämnas skulder till kreditinstitut, leverantörsskulder samt skulder till koncernföretag. Skulderna kan delas in i långfristiga och kortfristiga skulder i enlighet med god redovisningssed.³⁴ Skulder som är sannolika men för vilka det råder osäkerhet kring belopp eller infrielsedatum, ska redovisas särskilt som avsättningar i balansräkningen. Som avsättning redovisas bl.a. skatter som är föremål för ej avgjord tvist samt skulder inom det komplicerade området för pensionsåtagande.³⁵

²⁶ 4 kap 1 § ÅRL.

²⁷ Thomasson, 2006, s. 235.

²⁸ 4 kap 1 § ÅRL.

²⁹ Thomasson, 2006, s. 261.

³⁰ Edenhammar m.fl., 2005, s. 72.

³¹ Kellgren, 2004, s. 46-47.

³² Edenhammar m.fl., 2005, s. 81.

³³ Kellgren, 2004, s. 46.

³⁴ Thomasson, 2006, s. 283-284.

³⁵ Edenhammar m.fl., 2005, s. 78-79.

Slutligen finns en post i balansräkningen som kallas obeskattade reserver. De obeskattade reserverna uppstår i och med att företaget gör bokslutsdispositioner i resultaträkningen, och består därmed av vinster som ännu inte beskattats. En del av de obeskattade reserverna kan betraktas som fritt eget kapital, medan en del är en latent skatteskuld.³⁶

Sammanfattningsvis kan en balansräkning förenklat ställas upp enligt följande:

Tillgångar

Anläggningstillgångar

Omsättningstillgångar

Eget kapital och skulder

Eget kapital

Bundet eget kapital

Fritt eget kapital

Skulder

Avsättningar

Obeskattade reserver

Långfristiga skulder

Kortfristiga skulder

Ett bolags tillgångar ska alltid vara lika stora som bolagets skulder och eget kapital. Vid en summering av tillgångs- respektive eget kapital och skuldsidan ska man alltså få samma värde.³⁷

2.3.3 Noter

Resultat- och balansräkningen ska vara överskådlig, varför tilläggsupplysningar i regel ska lämnas i notform.³⁸ I noterna finns dels allmän information utan direkt koppling till en viss post, dels förklarande information som är direkt kopplad till poster i resultat- och balansräkningen. I de allmänna upplysningarna ska företaget upplysa om tillämpade redovisningsprinciper. Av dessa framgår bl.a. hur värderingen gjorts av tillgångar och skulder samt vilket regelverk som tillämpats.³⁹ Kravet på notupplysningar som är hänförliga till enskilda poster finns bl.a. i 5 kap ÅRL. Av lagtexten framgår att det i dessa noter ska lämnas information om t.ex. taxeringsvärden, ställda säkerheter och medelantalet anställda.

³⁶ Thomasson, 2006, s. 287.

³⁷ Thomasson, 2006, s. 94.

³⁸ Skatteverket, 2007, s. 80.

³⁹ Edenhammar m.fl., 2005, s. 119-120

2.3.4 Förvaltningsberättelse

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt av företagets verksamhet, ställning och resultat. I berättelsen ska bl.a. lämnas information om affärshändelser under året av väsentlig betydelse för företaget, företagets förväntade framtida utveckling och företagets utländska filialer.⁴⁰

2.3.5 Exempel

Nedan följer ett exempel på sammanställning av en resultat- och balansräkning. I exemplet avslutar jag den löpande bokföringen i exemplet ovan (2.2.1). Av förenklingskäl bortses nedan från finansiella poster, bokslutsdispositioner och skatt.

När årsredovisningen ska upprättas måste samtliga konton stängas. Genom att summera debet och kredit på respektive konto får man fram ett saldo, vilket ska överföras till resultat- eller balansräkningen. Saldo på intäkts- och kostnadskonton förs över till motsatt sida i resultaträkningen och saldo på tillgångs- och skuldkonton förs över till motsatt sida i balansräkningen.⁴¹ Som nämnts ovan ska vid summering av resultaträkningen saldot i resultaträkningen föras över till motsatt sida i balansräkningen. I exemplet nedan har saldot på varje konto markerats med fetstil.

Eget kapital (S)	
1000	1000 (kassa)
Kassa (T)	
1000	100 (lager) 300 (löner) 600
Löner (K)	
(kassa) 300	300
Kundfordringar (T)	
(varuförs.) 500	500
Varuförsäljning (I)	
500	500 (kundford.)

⁴⁰ 6 kap 1 § ÅRL.

⁴¹ Edenhammar m.fl., 2005, s. 60.

Lager (T)	
(kassa) 100	100 (k. sålda varor)
0	0

Kostnad sålda varor (K)	
(lager) 100	100

Resultaträkning		Balansräkning	
(löner) 300	500 (varuförs.)	(kundf.) 500	1000 (eget kap.)
(k. sålda varor) 100		(kassa) 600	100 (årets res.)
(årets res.) 100			

I årsredovisningen ställs ofta resultat- och balansräkningen upp i spaltform:

Resultaträkning

Varuförsäljning	+ 500
Löner	- 300
Sålda varor	<u>- 100</u>
Årets resultat	+ 100

Balansräkning

Tillgångar och skulder

Kundfordringar	500
Kassa	<u>600</u>
Summa	1100

Skulder och eget kapital

Aktiekapital	1000
Årets resultat	<u>100</u>
Summa	1100

2.4 Koncernredovisningen

Enligt 7 kap ÅRL samt enligt internationella redovisningsstandarder ska moderbolaget i en koncern upprätta en koncernredovisning. Koncernredovisningen omfattar enligt svensk lag de bolag som moderbolaget direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över. Med bestämmande inflytande avses mer än 50 % av rösterna i bolaget.⁴²

⁴² 1 kap 4 § ÅRL, Edenhammar m.fl., 2005, s. 142-144.

Syftet med koncernredovisningen är att få en helhetsbild av hela koncernens resultatutveckling och ställning. Koncernredovisningen läggs också till grund då koncernens utdelningsbara medel ska bestämmas.⁴³

Utöver de regler som ges i ÅRL återfinns regler om koncernredovisning i RR 32. Vidare har EU antagit internationella redovisningsstandarder, vilka genom den s.k. IAS-förordningen äger direkt tillämplighet i svensk rätt.⁴⁴

2.4.1 IAS-förordningen

EU har utfärdat en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, den s.k. IAS-förordningen (EG-förordning 1606/2002). Enligt artikel 4 i nämnda förordning ska noterade företag från och med den 1 januari 2005 upprätta koncernredovisningar i enlighet med de redovisningsstandarder som IASB antagit. För Sveriges del omfattas bara redovisningsstandarder som dessutom antagits av EU-kommissionen. Denna förordning gäller som lag i Sverige, och tillämpas tillsammans med ÅRL.⁴⁵

Regeringen tillsatte med anledning av IAS-förordningen en utredning, med uppgift att utreda konsekvenserna av förordningen.⁴⁶ Utredningens arbete resulterade i en proposition om internationell redovisning i svenska företag, vilken föranledde vissa förändringar i ÅRL.⁴⁷

Den stora skillnaden mellan dessa internationella standarder (IFRS) och svensk lagstiftning är att värdering av tillgångar i högre utsträckning görs till verkligt värde enligt IFRS. IASB har utfärdat flera standarder i vilka anges att tillgångar ska eller får värderas till verkligt värde. Medan IAS 16 (materiella anläggningstillgångar), IAS 38 (immateriella tillgångar) och IAS 40 (förvaltningsfastigheter) tillåter värdering till verkligt värde, ställer IAS 41 (biologiska tillgångar) krav på en sådan värdering.

Dotterbolagsdefinitionen enligt IFRS är inte densamma som enligt ÅRL. I IAS 27 definieras ett dotterföretag som ett företag som moderföretaget kontrollerar. Det ställs däremot inget krav på att moderföretaget faktiskt äger andelar i dotterföretaget. Enligt ÅRL krävs däremot att moderföretaget äger andelar i dotterföretaget.⁴⁸

Vidare innebär en tillämpning av IFRS bl.a. att anläggningstillgångar och skulder får delas in i långfristiga och kortfristiga, att andelar i

⁴³ Skatteverket, 2007, s. 103.

⁴⁴ Rådet för finansiell rapportering, *Förord*, <http://www.radetforfinansiellrapportering.se>, 2007-10-20.

⁴⁵ Skatteverket, 2007, s. 311.

⁴⁶ Den s.k. IAS-utredningen, se dir. 2002:106, *Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder*. Utredningen avgav betänkandet SOU 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag*.

⁴⁷ Prop. 2004/05:24.

⁴⁸ 1 kap 4 § ÅRL.

intresseföretag får redovisas enligt den s.k. kapitalandelsmetoden⁴⁹ och att högre krav ställs på tilläggsupplysningar än vad som görs i svensk lagstiftning.⁵⁰

2.4.2 ÅRL

Sedan länge har också enligt intern svensk rätt krävts att moderföretaget i en koncern upprättar en koncernredovisning.⁵¹ Koncernredovisningen ska enligt ÅRL innehålla en resultaträkning, en balansräkning, noter, en förvaltningsberättelse samt en finansieringsanalys. Finansieringsanalysen visar koncernens finansiering och kapitalinvesteringar.⁵² Resultaträkningen och balansräkningen i koncernredovisningen är i stort en summering av resultat- och balansräkningarna för de företag som ingår i koncernen. Vid upprättandet av koncernredovisningen måste dock alla internt transaktioner utelämnas.⁵³ Större koncerner ska dessutom i sin koncernredovisning ha en kassaflödesanalys. Med anledning av IAS-förordningen har som tidigare nämnts vissa förändringar skett i ÅRL avseende koncernbestämmelserna. Inledningsvis konstateras numera i ÅRL att de företag som upprättar sin koncernredovisning i enlighet med IFRS endast ska tillämpa regler i ÅRL som rör skyldighet att upprätta koncernredovisning, koncernförvaltningsberättelsen, koncernredovisningens språk, undertecknande och form samt sådana tilläggsupplysningar som inte fordras enligt IFRS. I övrigt ska IFRS tillämpas.⁵⁴ IFRS uppställer dock i stort samma krav på koncernredovisningens innehåll som ÅRL. IFRS kräver i och för sig inte någon förvaltningsberättelse i koncernredovisningen, men å andra sidan ska information motsvarande den som lämnas i förvaltningsberättelsen enligt ÅRL lämnas i notform enligt IFRS.⁵⁵ Även de företag som inte omfattas av förordning 1606/2002 får upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med förordningen.⁵⁶

Trots de anpassningar som gjorts av ÅRL till IFRS, har ingen förändring ännu gjorts av koncernbegreppet i ÅRL. Anledningen till detta är att andra lagar (t.ex. aktiebolagslagen (2005:551)) tillämpar samma definition som i ÅRL, varför regeringen ansett att en förändring av koncerndefinitionen måste föregås av en större översyn.⁵⁷

⁴⁹ Kapitalandelsmetoden innebär att värdet av aktierna i intresseföretaget stiger respektive sjunker med det egna företagens andel av intresseföretagets resultat. Edénhammar m.fl., 2005, s. 189.

⁵⁰ Prop. 2004/05:24, s. 62, 88 och 90.

⁵¹ 7 kap ÅRL.

⁵² 7 kap 4 §, 6 kap 5 § ÅRL.

⁵³ Edénhammar m.fl., 2005, s. 145.

⁵⁴ 7 kap 32 § ÅRL.

⁵⁵ Edénhammar m.fl., 2005, s. 144.

⁵⁶ 7 kap 33 § ÅRL.

⁵⁷ Prop. 2004/05:24, s. 88.

2.5 Grundprinciper för periodisering och värdering i redovisningen

I detta avsnitt ska kort redogöras för grundprinciperna vid periodisering och värdering i redovisningen. Periodiseringen avser att bestämma vilket år en inkomst respektive en utgift ska hänföras till. I och med att inkomster respektive utgifter hänförs till ett särskilt inkomstår omvandlas dessa till intäkter respektive kostnader, vilka påverkar verksamhetens resultat.⁵⁸ Värderingen har nära koppling till periodiseringen. Vid värderingen bestäms värdet av företagets tillgångar och skulder.⁵⁹

Två viktiga principer med stark tradition inom svensk redovisning är försiktighetsprincipen och realisationsprincipen. Enligt försiktighetsprincipen ska tillgångar värderas med försiktighet och skulder ska hellre värderas för högt än för lågt. Realisationsprincipen innebär vidare att vinster ska tas upp först när de realiserats, medan kostnader å andra sidan tas upp redan då de befaras.⁶⁰

Avseende kostnadsföring finns en princip om matchning, med vilket avses att utgifter ska kostnadsföras först i samband med att den produkt eller tjänst som kostnaden är hänförlig till ger intäkter. Denna princip är dock många gånger svår att tillämpa i praktiken, bl.a. med hänsyn till ovan nämnda försiktighetsprincip samt svårigheten att fastställa ett samband mellan intäkterna och kostnaderna för dess förvärvande. Istället kostnadsför utgifter ofta under den period de uppstår.⁶¹

2.5.1 Periodisering av intäkter

Intäktsredovisningen görs alltid netto, dvs. efter avdrag för eventuella skatter. Huvudprincipen för intäkternas periodisering är realisationsprincipen, dvs. att inkomsterna tas upp som en intäktspost det år de realiserats.⁶² Ifråga om varor och annan egendom innebär detta att så snart köparen övertagit risken för varan, står för kostnader med anledning av varan och har rätt att förfoga över varan anses intäkten realiserad för säljaren. Denna tidpunkt inträder i regel vid varans övergång från säljaren till köparen.⁶³

För tjänsteuppdrag anses intäkten realiserad när prestationen är fullgjord. Många tjänster sträcker sig över en längre period, och då uppstår frågan när

⁵⁸ Alhager, *Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion*, Polpress.PL Publisher, Krakow, 2003, s. 21

⁵⁹ Alhager, 2003, s. 22.

⁶⁰ Thomasson, 2006, s. 112. Jämför den s.k. balansräkningsansatsen, se 2.5.2.

⁶¹ Thomasson, 2006, s. 35.

⁶² 2 kap. 4 § ÅRL, IAS 18.

⁶³ Norberg, Claes m.fl., *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2007, s. 125.

dessa ska anses realiserade. Sedan länge har god redovisningssed inneburit att dessa inkomster ska intäktsredovisas först när avtalet slutförts (s.k. resultatavräkning vid färdigställandet).⁶⁴ I och med Key Code-domen ändrades dock praxis avseende fleråriga tjänsteuppdrag. I målet var det fråga om ett företag som tillhandahöll nyckelbrickor, för återlämnande av förlorade nycklar. Bolaget intäktförde inkomsterna löpande under kontraktets löptid. RegR inhämtade BFN:s yttrande, som konstaterade att intäktsföringen ska ske successivt om det ekonomiska utfallet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. RegR följde BFN:s yttrande.⁶⁵ Numera är alltså huvudregeln för fleråriga tjänsteuppdrag successiv vinstavräkning, vilket också framgår av både svenska och internationella rekommendationer. Det uppställs dock vissa särskilda krav för att successivt få vinstavräkna. Inkomsten måste t.ex. kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁶⁶

Intäktsredovisning av utdelningar ska ske när aktieägaren har rätt att erhålla utdelningen, medan intäktsredovisning av räntor ska ske över fordringens löptid.⁶⁷

De exakta formerna för intäktsredovisningen kan skilja sig åt mellan olika företag och mellan olika branscher. I noterna ska upplysning lämnas om vilken princip för intäktsredovisning företaget tillämpat.⁶⁸

2.5.2 Periodisering av kostnader

Redovisningen av kostnader ska liksom intäkter ske när de realiseras, och utan hänsyn till när betalning sker.⁶⁹ Matchningsprincipen finns inom svensk redovisning, och innebär att kostnaderna matchas mot intäkterna. I fråga om lönekostnader är det t.ex. inte utbetalda löner under året som ska kostnadsföras i resultaträkningen, utan den under perioden totalt intjänade lönen. Denna kan utöver den utbetalda lönen innefatta bl.a. semesterersättning. Matchningsprincipen får i praktiken dock ofta, som framgått ovan, ge vika för försiktighets- och realisationsprincipen. Vidare har matchningsprincipen minskat i betydelse vid företagens redovisning med anledning av internationella redovisningsstandarder, där den s.k. balansräkningsansatsen vunnit framsteg istället.⁷⁰ Denna ansats innebär att resultatet bestäms utifrån om det föreligger en skuld eller en tillgång, och hur stor denna är. Pensionskostnaden för året kan t.ex. beräknas genom att man jämför storleken av pensionsåtagandet (skulden) vid årets utgång, med motsvarande post vid föregående års utgång. Skillnaden utgör årets kostnad.

⁶⁴ Norberg, 2007, s. 125.

⁶⁵ RÅ 1999 ref 32.

⁶⁶ Skatteverket, 2007, s. 176, RR 11, IAS 18. Jämför också BFNAR 2003:3.

⁶⁷ Norberg m.fl., 2007, s. 125-126.

⁶⁸ Edenhammar m.fl., 2005, s. 92-93.

⁶⁹ 2 kap 4 § ÅRL.

⁷⁰ Edenhammar m.fl., 2005, s. 94-95.

Årets kostnad för sålda varor kan på motsvarande sätt bestämmas genom en lagervärdering vid årets slut.⁷¹

En viktig kostnadspost är just kostnader för sålda varor. Vid periodiseringen har värderingsregler stor betydelse, eftersom kostnaden ofta bestäms med hjälp av lagervärdering. För att kunna kostnadsföra sålda varor måste man därför fastställa anskaffningsvärdet för varorna, vilket görs med stöd av värderingsregler. För inköpta varor ska i anskaffningsvärdet inräknas alla kostnader som är förenade med köpet, t.ex. fraktkostnader. Om kostnadsföringen avser egentillverkade varor måste anskaffningsvärdet bestämmas på ett annat sätt. I anskaffningsvärdet för denna typ av varor får alla direkta kostnader inräknas. Till direkta kostnader räknas bl.a. lön till de som hjälper till med tillverkningen samt tillverkningsmaterial. Vidare får en del av indirekta kostnader medräknas. Indirekta kostnader är kostnader som är nödvändiga för tillverkningen, men som inte direkt kan kopplas till tillverkningen. Dessa kostnader kan t.ex. omfatta försäljning och administration.⁷² Kostnadsföringen av varor som köpts och sålts under samma år vållar sällan problem. Anskaffningsvärdet för varorna behöver då inte periodiseras vid bokslutet, utan utgiften kan i sin helhet föras över som en kostnad till resultaträkningen.⁷³ Om en vara däremot finns kvar i lagret vid årets utgång, ska en periodisering ske. Årets ingående balans jämförs då med årets utgående balans.⁷⁴

Kostnaderna för sålda varor påverkas av inkurans, med vilket avses att vissa varor inte kommer kunna säljas alls, eller måste säljas till reducerat pris. Vid årets utgång kan värdet av lagret tvingas att sättas ned med hänsyn till inkurans, varför kostnaden för årets sålda varor därmed ökar.⁷⁵

Eftersom ett företags anläggningstillgångar slits i och med användandet innebär det också en kostnad för företaget. I resultaträkningen ska därför den årliga förbrukningen av anläggningstillgångar tas upp som kostnad. I balansräkningen måste värdet av anläggningstillgångarna samtidigt skrivas ned med hänsyn till kostnadsföringen. Inom redovisningen skiljer man mellan planenliga nedskrivningar och bokföringsmässiga nedskrivningar. Medan de förra redovisas som en rörelsekostnad, redovisas eventuell ytterligare nedskrivning (s.k. överavskrivning) med anledning av den senare som en bokslutsdisposition. De planenliga avskrivningarna innebär en fördelning av anläggningstillgångens anskaffningsutgift under tillgångens livstid, med lika stort belopp varje år. Bokföringsmässiga nedskrivningar är de maximala nedskrivningar som tillåts enligt skatterättslig lagstiftning. Genom att denna uppdelning görs kan man genom att studera årsredovisningen se vad som är det företagsekonomiskt riktiga rörelseresultatet. Beroende på vilken typ av anläggningstillgång det rör sig om, finns det olika planenliga nedskrivningar. Medan byggnader i regel

⁷¹ Edenhammar m.fl., 2005, s. 62-63.

⁷² Edenhammar m.fl., 2005, s. 96-97.

⁷³ Thomasson, 2006, s. 83.

⁷⁴ Se ovan.

⁷⁵ Edenhammar m.fl., 2005, s. 98.

skrivs av med 2-4 % per år, skrivs maskiner ned med 10-20 % per år. Vilken princip för nedskrivning företaget använt sig av ska redovisas i noterna.⁷⁶

2.5.3 Värdering av tillgångar

Företagets tillgångar består dels av anläggningstillgångar, dels av omsättningstillgångar. Värderingsregler finns i 4 kap ÅRL.

Anläggningstillgångar värderas normalt till anskaffningsvärdet. Som framgått ovan ska det göras årliga avskrivningar av anskaffningsvärdet, med anledning av att tillgångarna används och slits.⁷⁷ Värdet på anläggningstillgångarna kan också skrivas ned respektive skrivas upp. En nedskrivning ska enligt 4 kap 5 § ÅRL göras om en anläggningstillgång på balansdagen har ett lägre värde än det bokförda värdet. En uppskrivning ska enligt 4 kap 6 § ÅRL ske om en anläggningstillgång har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger det bokförda värdet. Vid en uppskrivning beräknas avskrivningarna på det nya värdet. Samtidigt som tillgångsmassan ökar i företaget, kommer företaget alltså också att få högre kostnader för avskrivningar. I och med att företagets tillgångar och skulder alltid måste vara lika stora måste en uppskrivning på tillgångssidan motsvaras av en ökning av det egna kapitalet. Det belopp med vilket en tillgång skrivits upp ska redovisas i en uppskrivningsfond under eget bundet kapital. Viktigt att notera är dock att uppskrivningar står i strid med internationella redovisningsstandarder (IAS 16). Det innebär att de företag som upprättar koncernredovisning i enlighet med IFRS inte får skriva upp sina anläggningstillgångar.⁷⁸

Som tidigare angetts kan anläggningstillgångar delas in i materiella, immateriella och finansiella anläggningstillgångar. För dessa olika tillgångsslag gäller något olika regler för avskrivning, nedskrivning samt uppskrivning.

Omsättningstillgångar ska värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.⁷⁹ Med nettoförsäljningsvärde avses marknadsvärdet. Värderingen av kortfristiga omsättningstillgångar, t.ex. kassa och bank, är relativt enkel. Hänsyn måste dock eventuellt tas till valutakursdifferenser, som uppstår vid omräkning från utländsk valuta till svensk.⁸⁰ Se vidare nedan (2.5.4) angående hanteringen av valutakursdifferenser. Varulagret däremot kan vara svårare att sätta ett värde på. Enligt ÅRL ska vid värderingen anskaffningsvärdet bestämmas efter först-in-först-ut-principen eller så ska vägda genomsnittspriser tillämpas.⁸¹

⁷⁶ Edenhammar m.fl., 2005, s. 98-100.

⁷⁷ 4 kap 3 § ÅRL.

⁷⁸ Edenhammar m.fl., 2005, s. 68-69.

⁷⁹ 4 kap 9 § ÅRL.

⁸⁰ Thomasson, 2006, s. 276.

⁸¹ 4 kap 11 § ÅRL.

Av framställningen ovan framgår att den s.k. IAS-förordningen lett till förändringar av koncernredovisningsreglerna. Även för det enskilda företaget har IAS-förordningen inneburit förändringar. Den största förändringen är att det i 4 kap 14 § ÅRL införts en bestämmelse om värdering till verkligt värde. Denna möjlighet är särskilt långtgående för koncernföretag och noterade företag, vilka ges möjlighet att värdera biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella och immateriella tillgångar till sitt verkliga värde om det står i överensstämmelse med god redovisningssed.⁸² Bestämmelsen om värdering till verkligt värde har ännu ej trätt i kraft. Anledningen till detta är att en värdering till verkligt värde även medför konsekvenser för beskattningen. Regeringen ansåg att bestämmelsen inte bör träda i kraft förrän den pågående utredningen som ser över sambandet mellan redovisning och beskattning avslutats.⁸³

Ytterligare förändringar för årsredovisningen med anledning av IAS-förordningen är att noterade företag och koncernföretag numera får redovisa andelar i intresseföretag enligt den s.k. kapitalandelsmetoden samt att tillgångar, skulder och avsättningar får delas in i långfristiga och kortfristiga poster.⁸⁴

2.5.4 Värdering av skulder

I motsats till vad som gäller för tillgångar värderas skulder efter högsta värdets princip. Medan realiserade vinster som huvudregel inte ska beaktas, gäller alltså det omvända för förluster. Detta är ett uttryck för försiktighetsprincipen.⁸⁵ Värderingen av skulderna är i regel enkel, då dessa tas upp till sitt nominella belopp.⁸⁶

Det är dock värt att säga något mer om värdering av skulder i utländsk valuta, vilket kan vara komplicerat. En omräkning till svenska kronor görs på balansdagen om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed.⁸⁷ I det fall omräkningen leder till en valutavinst kan denna ifrågasättas med hänsyn till realisationsprincipen. Thomasson anser dock att man inte ska se detta som ett värderingsproblem, utan en omräkning. Omräkningar styrs inte av regler om värdering. I samband med en eventuell kursdifferens ökar respektive minskar skuldkontot. Samtidigt måste differensen redovisas på resultatkonto för valutakursdifferenser.⁸⁸

⁸² 4 kap 14 f § ÅRL.

⁸³ Prop. 2005/06:25, *Följändringar med anledning av ny aktiebolagslag m.m.*, s. 78.

⁸⁴ Prop. 2004/05:24, s. 88-90, 3 kap 4a §, 4 kap 13a § ÅRL.

⁸⁵ Edenhedhammar m.fl., 2006, s. 79-80.

⁸⁶ Thomasson, 2006, s. 285.

⁸⁷ 4 kap ÅRL.

⁸⁸ Thomasson, 2006, s. 256-259.

3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Av framställningen ovan framgår i stora drag hur intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder, ska redovisas i företagets räkenskaper och hur man därigenom får fram företagets resultat. Frågan är om detta är samma resultat som ska beaktas vid beskattningen. I de fall det finns ett materiellt samband mellan redovisningen och beskattningen, en koppling, innebär det att beskattningen ska följa redovisningen, och den periodisering och värdering som gjorts där. Där samband saknas, och det alltså finns särskilda skatterättsliga redovisningsregler måste resultatet justeras med hänsyn till detta. Man får då ett annat resultat att beräkna skatten på jämfört med vad som finns i redovisningen.

Nedan redogörs för de olika typer av samband som finns mellan redovisningen och beskattningen samt för de fall då det saknas ett samband. Slutligen diskuteras IFRS påverkan på beskattningen.

3.1 Materiellt samband

Det materiella sambandet finner stöd direkt i lagtexten. Det anges att det skattemässiga resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, och inkomster och utgifter ska tas upp som intäkt respektive kostnad det år de hänför sig till enligt god redovisningssed om inget annat anges i lag. Om räkenskaper förs för verksamheten ska dessa läggas till grund för beskattningen. För att räkenskaperna ska få läggas till grund för beskattningen måste dessa följa god redovisningssed.⁸⁹ Det område av skatterätten för vilket det föreligger ett materiellt samband med redovisningen benämns det kopplade området. Norberg och Thorell beskriver detta området snarast som en restkompetens, för de fall där inga uttryckliga skatteregler finns.⁹⁰

Enligt Bjuvberg kan man också tala om en annan typ av materiellt samband, nämligen den gemensamma terminologin som finns inom redovisningen och beskattningen. I såväl skattelag som redovisningslag återfinns samma definitioner av t.ex. pågående arbeten⁹¹ och lager^{92, 93}.

Enligt reglerna om det materiella sambandet ska det skattemässiga resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta begrepp infördes redan i och med tillkomsten av 1928 års KL. Begreppet bokföringsmässiga grunder

⁸⁹ 14 kap 2, 4, 5 §§ IL.

⁹⁰ Norberg m.fl., 2007, s. 70.

⁹¹ 17 kap 23-32 §§ IL och 4 kap 10 § ÅRL.

⁹² 17 kap 3-22 §§ och 4 kap 11 § ÅRL.

⁹³ Bjuvberg, 2006, s. 38-39.

återfinns inte i redovisningslagstiftningen, utan förklaringen till dess innehåll får sökas i förarbetena. Enligt propositionen till nuvarande IL avses med bokföringsmässiga grunder att inkomster ska tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på. Vid denna bedömning ska bl.a. hänsyn tas till ingående och utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. I förarbetena anges också att inkomster ska anses ha åtnjutits det år de bör tas upp som intäkt enligt god redovisningssed.⁹⁴ Vid införandet av IL ifrågasatte bl.a. BFN användandet av begreppet bokföringsmässiga grunder. Begreppet finns inte längre i redovisningslagstiftningen. Användandet av begreppet i skattelagstiftningen kompletteras därför med förklarande exempel. Lagtexten blir därigenom enligt BFN svåräst, otymplig och oklar. Regeringen ansåg dock att bokföringsmässiga grunder är ett väl inarbetat begrepp i skattelagstiftningen, och något modernare begrepp finns inte.⁹⁵

I lagtexten anges vidare att inkomster och utgifter ska tas upp som intäkt respektive kostnad det år de hänför sig till enligt god redovisningssed. Som framgått ovan (avsnitt 2) är god redovisningssed ett begrepp som finns också i redovisningslagarna. Innehållet i god redovisningssed är på inget sätt klart, trots ett omfattande antal rekommendationer från RR och BFN. God redovisningssed kan därför i praktiken ge utrymme för flera olika tolkningar, varför man i en situation kan komma till olika slutsatser om hur resultatet ska beräknas enligt god redovisningssed. Enligt den s.k. Key Code-domen har den skattskyldige rätt att välja redovisningsmetod, då god redovisningssed ger utrymme för flera tolkningsalternativ.⁹⁶

Med anledning av att tillämpning av god redovisningssed kan leda till olika resultat, är bestämmelsen i 14 kap 4 § IL nödvändig. Enligt denna bestämmelse ska räkenskaperna läggas till grund för beräkningen av resultatet. Beskattningsmyndighet samt den skattskyldige själv binds därmed av det val av god redovisningssed som företaget gjort i sina räkenskaper.⁹⁷ Har inte god redovisningssed följts i räkenskaperna måste resultatet justeras. För att säkerställa att någon intäkt eller kostnad inte utelämnas alternativt räknas dubbelt med anledning av justeringen får en justering göras även för andra år. Om den skattskyldige vid deklarationen upptäcker att en justering är nödvändig, bör denne göra detta själv för att därigenom undvika skattetillägg. Görs ingen justering självmant av den skattskyldige, utan skattmyndigheten måste justera, kan skattetillägg komma att utgå. I fall då skattmyndigheten justerar ett företags räkenskaper kan diskuteras huruvida skattmyndigheten måste välja det redovisningsalternativ som ger lägst skatt för den skattskyldige. Alhager menar att proportionalitetsprincipen talar för att det alternativ som ger lägst skatt ska väljas, då proportionalitetsprincipen ger uttryck för att den lösning som är minst ingripande för den enskilde ska väljas. Å andra sidan kan man enligt Alhager ifrågasätta om den svenska skattmyndigheten ska företa

⁹⁴ Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*, del 2, s. 172.

⁹⁵ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 171.

⁹⁶ RÅ 1999 ref. 32.

⁹⁷ Alhager, 2003, s. 19.

skatteplanerings- och skatteminimeringsåtgärder för den skattskyldige. Har inte det skattemässigt bästa av flera redovisningsalternativt valts, har den skattskyldige alltid möjlighet att begära omprövning eller överklaga skattemyndighetens beslut.⁹⁸

I praxis har hänvisningen till god redovisningssed efterföljts. Av RegR:s praxis sedan år 1990 framgår det att domstolen är konsekvent vid tillämpning av god redovisningssed inom det kopplade området. Har domstolen i ett fall kunnat konstatera att en fråga faller inom det kopplade området, har god redovisningssed alltid fått styra beskattningen. För att bestämma innehållet i god redovisningssed inhämtar domstolen ofta yttrande från BFN. BFN:s uttalande följs i regel av domstolen. Domstolen är däremot mer oklar i fråga om vad som avgör i vilka fall domstolen väljer att inhämta yttrande från BFN. Praxis avseende innehållet i god redovisningssed är vidare ofta av mindre betydelse, då tolkningen av god redovisningssed är inriktad på det enskilda fallet. Domstolen gör alltså sällan uttalanden av generell karaktär.⁹⁹

Kopplingen mellan redovisningen och beskattningen avser endast värderings- och periodiseringsfrågor. Värderingen och periodiseringen måste skiljas från den s.k. omfångsfrågan. Omfångsfrågan avser att bestämma om en inkomst är skattepliktig samt om en utgift är avdragsgill. Denna fråga avgörs uteslutande av regler i skattelag, och är alltså inte kopplad till redovisningen. Först när det konstaterats att en inkomst är skattepliktig enligt IL, kan god redovisningssed hjälpa till att avgöra när inkomsten ska intäktsföras. Detsamma gäller för utgifters kostnadsföring.¹⁰⁰

Om det materiella innehållet på det kopplade området finns inget att säga som är av särskilt skatterättsligt slag. Beskattningen ska följa redovisningen, varför det är framställningen ovan angående företagens redovisning som är av intresse. Det finns i detta fall inga särskilda skatterättsliga regler, då detta skulle innebära att det inte var fråga om det kopplade området. För det materiella innehållet på det kopplade området hänvisas därför till den överblick som givits av företagens redovisning i avsnitt 2 ovan.

3.2 Formellt samband

Det finns skatterättsliga regler som ställer särskilda krav på redovisningen för att få tillämpas. Detta samband mellan redovisningen och beskattningen benämns det formella sambandet.¹⁰¹ Det formella sambandet föranleds inte av redovisningsrättslig hänsyn, utan det är skatterättsliga hänsyn som

⁹⁸ Alhager, 2003, s. 20.

⁹⁹ Norberg, Claes, *Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner*, Skattentytt, 2003, s. 507, 510.

¹⁰⁰ Norberg m.fl., 2007, s. 22.

¹⁰¹ Kellgren, 2004, s. 125.

motiverar dessa regler. För att ett formellt samband ska föreligga måste det uttryckligen framgå av den skatterättsliga lagtexten.¹⁰²

Skattereglerna styr i detta fall såväl beskattningen som redovisningen. Som exempel på regler som visar på ett formellt samband kan nämnas räkenskaplig avskrivning på inventarier och avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond.¹⁰³ Enligt reglerna om avskrivning på inventarier får räkenskaplig avskrivning enligt IL endast tillämpas om samma avdrag görs i bokföringen.¹⁰⁴ Avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond tillåts enligt skattelagstiftningen bara då motsvarande avdrag gjorts i bokföringen.¹⁰⁵

I fall då det ställs krav på ett formellt samband, och det föreligger skillnader mellan redovisningen och beskattningen, avhjälpas dessa skillnader med hjälp av posterna *obeskattade reserver* i balansräkningen samt *bokslutsdispositioner* i resultaträkningen.¹⁰⁶ I vissa fall är det dock inte möjligt att endast med hjälp av bokslutsdispositioner skapa det formella sambandet. I fråga om t.ex. arbetsgivarens avsättning till pensioner måste det finnas ett absolut samband mellan redovisning och beskattning. Det innebär att det i räkenskaperna måste finnas samma redovisning.¹⁰⁷

3.3 Processuellt samband

I skattemål kan ett företags redovisning tjäna som ett viktigt bevis för t.ex. att en transaktion skett eller inte skett. Redovisningen i sig är egentligen bara verkligheten så som den skattskyldige beskrivit den, men förutsatt att den upprättats i enlighet med formella och materiella regler kan en presumtion anses föreligga för att det som anges i redovisningen står i överensstämmelse med den faktiska verkligheten. Mellan redovisningen och beskattningen kan därmed sägas föreligga ett processuellt samband.¹⁰⁸

3.4 Inget samband

Slutligen finns det situationer där det inte finns något samband mellan redovisningen och beskattningen. I dessa fall finns särskilda skatterättsliga regler vilka inte har någon koppling till hur företaget redovisat i sina räkenskaper. Det är alltså skattereglerna allena som avgör hur beskattningen ska ske, och företaget kan i sin redovisning redovisa helt oberoende av

¹⁰² Kellgren, 2004, s.125-126.

¹⁰³ Skatteverket, 2007 s. 27.

¹⁰⁴ 18 kap 13-14 §§ IL.

¹⁰⁵ 30 kap IL.

¹⁰⁶ Alhager, 2003, s. 29.

¹⁰⁷ Alhager, 2003, s. 41.

¹⁰⁸ Leidhammar, Björn, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995, s. 156.

skattemässiga hänsyn.¹⁰⁹ Detta område av skatterätten kallas det frikopplade området.¹¹⁰

Att det finns ett frikopplat område framgår av 14 kap 2 § IL. Där anges att beskattningen ska följa redovisningen förutsatt att annat inte är föreskrivet i lag. Det stora antalet transaktioner ett företag gör faller inte inom det frikopplade området. Till antalet finns det dock många regler som är frikopplade från redovisningen, och många av dessa omfattar stora, viktiga tillgångsvärden. Fastigheter och finansiella tillgångar som är kapitaltillgångar, avskrivningar av byggnader och markanläggningar, omstruktureringar, inventarier och förvärvade immateriella tillgångar och tjänsteuppdrag är exempel på områden med särskild reglering i skattelag.¹¹¹

För lagervärdering finns det särskilda skatterättsliga regler i 17 kap IL, varför detta vid en första anblick antas falla inom det frikopplade området. Vid en närmre titt på 17 kap 3 § IL framgår att denna bestämmelse har samma utformning som 4 kap 9 § ÅRL. Det föreligger således ett materiellt samband även avseende lagervärderingen. Anledning till att regeln i 17 kap 3 § IL finns, trots att det synes ha räckt med det generella sambandet i 14 kap 2 § IL, är troligtvis tydlighetsskäl. Eftersom inte hela lagervärderingen är kopplad till redovisningen, blir skattereglerna lättare att hantera med denna lagstiftningslösning.¹¹² Det finns nämligen en särskild skatterättslig regel i 17 kap 4 § IL för nedskrivning av lager som avviker från ÅRL:s bestämmelser. Enligt bestämmelsen får lagret tas upp till minst 97 % av anskaffningsvärdet. Det är endast denna nedskrivning som accepteras skatterättsligt. Det innebär att eventuella ytterligare nedskrivningar i redovisningen inte godtas. När denna typ av skillnader föreligger, finns alltså inte något materiellt samband mellan redovisningen och beskattningen.¹¹³

Även i de fall det inte finns något lagstadgat samband mellan redovisningen och beskattningen, behandlas i praktiken tillgångar, skulder, intäkter och kostnader på samma sätt i redovisningen som i beskattningen. Så är fallet t.ex. avseende avskrivningar av byggnader och markanläggningar. Inget samband behöver alltså inte nödvändigtvis innebära att den företagsekonomiska redovisningen skiljer sig från den skatterättsliga.¹¹⁴

Trots att redovisningen i detta fall inte är prejudicerande för beskattningen, anser Bjuvberg att det är fel att tala om ”inget” samband. Det kan exempelvis pga. gemensam terminologi mellan redovisningen och beskattningen även i dessa fall finnas kopplingar.¹¹⁵

¹⁰⁹ Skatteverket, 2007, s. 28.

¹¹⁰ Norberg m.fl., 2007, s. 69.

¹¹¹ Se t.ex. 14 kap 9 §.

¹¹² Norberg m.fl., 2007, s. 209.

¹¹³ Alhager, 2003, s. 25-26.

¹¹⁴ Alhager, 2003, s. 45, 47.

¹¹⁵ Bjuvberg, 2006, s. 41.

3.5 IFRS inverkan på beskattningen

I Sverige har vi ingen beskattning på koncernnivå, utan det är de enskilda företagen som är skattesubjekt. I och med förändringar av koncernredovisningen med anledning av IAS-förordningen, har diskussioner förts om inte samma redovisningsregler borde gälla vid upprättande av årsredovisningen. Det anses nämligen underlätta för företagen att endast ha ett regelverk att tillämpa vid upprättande av såväl årsredovisning som koncernredovisning. Detta skulle i så fall få genomslag vid beskattningen.

I proposition 2004/05:24 diskuterade regeringen huruvida de företag som upprättar koncernredovisning i enlighet med IFRS också ska ha en möjlighet att upprätta sina årsredovisningar enligt detta regelverk. Regeringen ansåg att det skulle förenkla för företagen att tillämpa samma principer i koncernredovisningen och årsredovisningen. Däremot skulle användande av IFRS i årsredovisningen få konsekvenser för beskattningen. Medan koncernredovisningen inte har någon koppling till beskattningen av företagen, är däremot årsredovisningen i många fall kopplad direkt till beskattningen. En tillämpning av IFRS i årsredovisningen skulle i regel leda till att beskattningsunderlaget ökar, då det är verkliga värden som ska beaktas. Vidare innehåller IFRS inte någon möjlighet att göra avsättningar till obeskattade reserver. Beskattningstidpunkten tidigareläggs därmed. Regeringen konstaterade vidare att en tillämpning av IFRS i de svenska årsredovisningarna skulle medföra att ett utländskt organ skulle få stort inflytande över det svenska skatteunderlaget. Regeringen påminde i propositionen också om att IFRS syfte inte är att utgöra underlag för beskattningen. Ytterligare en faktor som enligt regeringen talar emot att tillämpa IFRS i årsredovisningen är att detta regelsystem är mer komplext än det svenska. Denna komplexitet skulle kunna påverka skatterätten, på så vis att det blir fler skatterättsliga tvister, vilket kostar pengar för såväl den skattskyldige, skattemyndigheter och domstolar.¹¹⁶

I sin proposition förklarade regeringen slutligen att det krävs en ytterligare utredning av konsekvenserna för skatterätten med anledning av IFRS, innan man är beredd att låta företag tillämpa IFRS i sina årsredovisningar. Det är därmed ännu inte läge att införa en skyldighet för noterade företag att upprätta årsredovisningen efter samma principer som koncernredovisningen. Regeringen ansåg att det inte heller bör införas en sådan möjlighet. I de fall denna möjlighet utnyttjas, skulle nämligen samma beskattningskonsekvenser uppstå som hade uppstått om det funnits en skyldighet att upprätta årsredovisningen i enlighet med IFRS.¹¹⁷

För de tillgångar som faller inom det frikopplade området kan vid en första anblick en övergång till IFRS antas inte ha någon betydelse för beskattningen, då det i detta fall ju inte finns ett samband mellan

¹¹⁶ Prop. 2004/05:24, *Internationell redovisning i svenska företag*, s. 64-65.

¹¹⁷ Prop. 2004/05:24, s. 65.

redovisningen och beskattningen. Vid närmre eftertanke inser man dock att detta inte stämmer, vilket hänger samman med den ekonomiska dubbelbeskattningen. Enligt den ekonomiska dubbelbeskattningen beskattas vinster två gånger i Sverige, en gång hos företaget och en gång hos ägaren. Dubbelbeskattningen förutsätter att det inte är möjligt för företagen att dela ut obeskattade vinster. I svensk lagstiftning säkerställs detta genom att en uppskrivning av t.ex. en fastighet förenas med en avsättning av motsvarande belopp till en uppskrivningsfond, vilken utgör eget bundet kapital. Kravet på avsättning till uppskrivningsfond finns inte enligt de internationella redovisningsstandarderna, varför skattebasen och skatteintäkterna för staten skulle kunna komma att minska. De internationella standarderna borde därför enligt regeringen inte tillämpas förrän spärregler införts för att förhindra denna typ av förfogande av obeskattade vinster.¹¹⁸

3.5.1 Särskilt om beskattningskonsekvenser vid värdering till verkligt värde

Med anledning av bl.a. de oklara skattekonsekvenserna av ett införande av internationella redovisningsstandarder i svenska årsredovisningar, tillsatte regeringen en utredning. Utredningen har till syfte att utreda sambandet mellan redovisning och beskattning. Utredningen ska analysera sambandet och pröva hur det bör se ut framöver, samt lämna förslag på hur det i svensk rätt ska säkerställas att obeskattade vinster inte kan delas ut.¹¹⁹ Utredningen kallas SamRoB-utredningen. Under år 2005 lämnade den ett första delbetänkande, som avsåg beskattningskonsekvenser vid värdering till verkligt värde.¹²⁰

I betänkandet redogör utredarna inledningsvis kort för sambandet mellan redovisning och beskattning, och vilka förändringar som skett i och med att IAS-förordningen trädde i kraft.¹²¹ Utredarna beskriver därefter den ekonomiska dubbelbeskattningen i svensk skattelagstiftning, som innebär att vinster i ett företag ska beskattas såväl på bolagsnivå som på ägarnivå. När det föreligger ett samband mellan redovisningen och beskattningen, säkerställs att vinster beskattas före eventuell utdelning. När beskattningen däremot inte är kopplad till redovisningen, kan en högre värdering i redovisningen än vid beskattningen, leda till att det finns obeskattade medel att dela ut till ägarna. För att förhindra detta finns idag en utdelningsspärr i 17 kap 21§ IL, som avser lagervärdering. Enligt denna regel ska det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till

¹¹⁸ Prop. 2004/05:24, s. 96.

¹¹⁹ Dir. 2004:146 *Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning*.

¹²⁰ SOU 2005:53, *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde*.

¹²¹ SOU 2005:53, s. 21-27.

samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen. Spärren innebär att de utdelade medlen utgörs av beskattade vinster. När tillgångarna avyttras kommer ingen ytterligare beskattning ske med anledning av att värdeökningen realiseras, eftersom lagervärdet på tillgångarna redan höjts.¹²² I och med förändringarna av ÅRL med anledning av IAS-förordningen kommer fler tillgångar att kunna värderas till verkligt värde i räkenskaperna. Då beskattningen inte är kopplad till redovisningen kan detta äventyra den ekonomiska dubbelbeskattningen. I utredningen diskuteras därför hur denna ska säkerställas. Detta kan ske genom att ytterligare utdelningsspärrear motsvarande den som idag finns i 17 kap IL införs. Vidare kan man införa en civilrättslig utdelningsspärr, enligt vilken utdelning bara får ske av beskattade medel. Ett tredje alternativ är att koppla värdeförändringar i räkenskaperna till beskattningen.¹²³

Vid beaktande av bl.a. EG-rättsliga regler som inte tillåter källskatt på utdelning inom EU, ansåg utredarna att det bästa alternativet är att koppla redovisningen till beskattningen i dessa fall. Med hänsyn till den pågående utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning är det dock inte lämpligt att införa dessa regler i nuläget. Utredarna föreslår därför att tillämpningstidpunkten för de nya värderingsreglerna skjuts fram.¹²⁴

I den efterföljande propositionen anger regeringen att den ekonomiska dubbelbeskattningens säkerställande, bör lösas inom utredningens huvuduppdrag. Regeringen delar alltså utredarnas uppfattning att de nya bestämmelserna om redovisning av materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde bör skjutas fram.¹²⁵ I övergångsbestämmelser till ÅRL anges därför att värdering av biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter samt andra materiella och immateriella tillgångar får ske först från och med 1 januari 2009.

¹²² SOU 2005:53, s. 28-29. Det är egentligen aldrig möjligt att dela ut medel som ska täcka skatten, dvs. skatten för de medel som ett företag delar ut måste finnas kvar i företaget. Vad fiskus vill är därför inte bara att skattens betalning ska säkerställas, utan att skatten faktiskt ska vara betald före utdelning sker.

¹²³ SOU 2005:53, s. 31.

¹²⁴ SOU 2005:53 s. 32-34.

¹²⁵ Prop. 2005/06:25, s. 78-81.

DEL II – DE LEGE FERENDA

I juni 2008 ska SamRoB-utredningen lägga fram sitt slutbetänkande. Betänkandet kan komma att bli ett av de största inom skatterätten sedan skattereformen i början av 1990-talet. Vad är det som väntar?

I denna andra del av uppsatsen ska jag blicka framåt. Jag kommer bland annat att diskutera delar av innehållet i det stundande betänkandet, lyfta fram i doktrinen framförda fördelar och nackdelar med sambandet samt själv diskutera sambandets vara eller icke vara.

4 Sambandets för- och nackdelar

Med anledning av att dagens samband mellan redovisningen och beskattningen har sina brister, har SamRoB-utredningen tillsatts för att se över sambandets framtid. Än så länge har deras slutbetänkande inte presenterats. I doktrinen framförs också synpunkter på dagens samband – såväl positiva som negativa.

4.1 Allmänt om sambandets för- och nackdelar

En fördel med att koppla beskattningen till räkenskaperna är den s.k. skatteförmågeprincipen, enligt vilken man anser att redovisningen är bäst lämpad att fastställa ett riktigt resultat, för vilket skatt kan betalas. Statens kontrollbehov tillgodoses också genom att företagets redovisning är utgångspunkten. Det framhålls också att genom att koppla beskattningen till redovisningen blir kvaliteten på redovisningen bättre.¹²⁶ Det har dock införts uttryckiga skatteregler, bl.a. då lagstiftaren inte litar på att redovisningen alla gånger ger ett skatterättsligt acceptabelt resultat. Lagstiftaren vill bl.a. i vissa situationer förhindra den skattskyldiges möjlighet att disponera över skatteutfallet. De särskilda skattereglerna finns inte bara för att höja det skatterättsliga resultatet – och därmed höja skatten – utan det omvända kan vara fallet. Finanspolitiska hänsyn är anledningen till vissa skatteregler, vilka ger företagen en möjlighet att skjuta upp beskattningen.¹²⁷

Vidare har sambandet fördelen att regelverket blir enklare, då man endast behöver tillämpa ett system för såväl redovisning som beskattning. Dubbla regelverk skulle innebära merkostnader och tillämpningsproblem för såväl skattskyldiga som för skattmyndigheter.¹²⁸

Skattemyndigheter framför som en nackdel att företagen får för stor möjlighet att styra storleken på skatteunderlaget samt tidpunkten för beskattningen.¹²⁹ Genom att företagen i regel vill skjuta fram beskattningstidpunkten, och gör detta genom att laborera med redovisningen, finns det en risk att syftet med redovisningen – att ge en rättvisande bild av företaget ställning – åsidosätts.¹³⁰ Sett från redovisningssynpunkt kan sambandet ha nackdelen att det hämmar

¹²⁶ Skatteverket, 2007, s. 28.

¹²⁷ Norberg m.fl., 2007, s. 62-63.

¹²⁸ Norberg m.fl., 2007, s. 19.

¹²⁹ Skatteverket, 2007, s. 28-29.

¹³⁰ Kellgren, 2004, s. 136-137.

utvecklingen av god redovisningssed i de fall det skulle leda till ett i och för sig kvalitetshöjande resultat, men med ett ökat skatteuttag som följd.¹³¹

4.2 Legalitetsaspekter

BFN har påbörjat ett arbete med att ta fram detaljerade, kompletta regelverk, vilka är olika för olika typer av företag. Regelverk K1 innehåller regler om förenklat bokslut i enskild näringsverksamhet, K2 innehåller förenklade regler för mindre aktiebolag, K3 innehåller regler för större onoterade aktiebolag och K4 innehåller slutligen regler för noterade företag, vilka tillämpar IFRS. BFN avser att slutföra detta arbete år 2008, och BFN och RR:s äldre praxis ska då upphöra att gälla.¹³² Den kompletterande normgivningen liknar idag alltså riktiga lagar och föreskrifter. En stor förändring har skett av den kompletterande normgivningen, sedan dess att systemet med kompletterande normgivning infördes i början av 1900-talet.¹³³

Med anledning av bl.a. utvecklingen på redovisningsområdet, kan det ifrågasättas om sambandet som det ser ut idag står i strid med grundlagen. Enligt 2 kap 10 § regeringsformen (1974:152) får skatt inte tas ut utan stöd i föreskrift. Enligt reglerna om normgivning i 8 kap RF, omfattas inte den kompletterande normgivningen av begreppet ”föreskrift”. Den kompletterande normgivningen – råd, rekommendationer m.m. utgivna av BFN och RR – är i teorin i och för sig inte bindande, men i praktiken får den kompletterande normgivningen anses binda företagen. Detta visar sig bl.a. i att domstolar sällan avviker från yttrande inhämtade från redovisningsorgan.¹³⁴

Då den kompletterande normgivningen inte styr omfångsfrågan – dvs. vilka inkomster som är skattepliktiga och vilka utgifter som är avdragsgilla – anser dock bl.a. Bjuvberg att hänvisningen till god redovisningssed i 14 kap IL inte strider mot föreskriftskravet i RF. Inte heller det faktum att privaträttsliga organ (RR) får besluta i viktiga redovisnings- och skattefrågor strider enligt Bjuvberg mot RF.¹³⁵

4.3 Redovisning och beskattning – två skilda rättsområden

Både redovisningsrättsliga och skatterättsliga regler har till syfte att beräkna verksamhetens resultat. Regelverken har dock olika utgångspunkter för

¹³¹ Skatteverket, 2007, s. 29.

¹³² Bokföringsnämndens hemsida, *Information om BFNs pågående normgivningsarbete – K-projektet*, http://www.bfn.se/aktuellt/ny_normgivning.pdf, 2007-11-23 och Norberg m.fl., 2007, s. 51-52.

¹³³ Se ovan 2.1. om den kompletterande normgivningen.

¹³⁴ Bjuvberg, 2006, s. 143.

¹³⁵ Bjuvberg, 2006, s. 143-144.

detta. Medan redovisningen vänder sig till ägare, intressenter m.fl., syftar skattereglerna till att säkerställa att staten får in skatt och att det blir en rättvis taxering.¹³⁶

I doktrinen finns uppfattningen att skattemässiga och redovisningsmässiga hänsyn ofta är motstridiga. Företag vill betala så lite skatt som möjligt, varför ett lågt resultat är önskvärt. Genom låg skatt behålls nämligen större del av företagets vinst. Samtidigt talar redovisningshänsyn för ett högt resultat, då detta medför att företagets soliditet ökar och därmed också möjligheten att locka till sig investerare och erhålla banklån. När de skattemässiga hänsynen väger tyngre än de redovisningsrättsliga, kan de motstridiga intressena få till följd att kvaliteten på redovisningen försämras. I de fall skatterättsliga och redovisningsrättsliga hänsyn väger lika tungt kan å andra sidan hävdas att kopplingen leder till att kvaliteten på redovisningen höjs. De skilda intressena kan då kompensera varandra.¹³⁷

Vidare framförs i doktrinen att medan redovisningen är ”mjuka regler”, representerar skatterätten ”hårda regler”. Med detta avses att det inom redovisningsrätten oftast kan finnas mer än ett rätt, medan skatterättsliga regler å andra sidan i regel endast ska ha en innebörd. Företaget kan då hamna i en valsituation att redovisa rätt och betala mycket skatt, alternativt redovisa mindre rätt och betala mindre skatt. Risken är stor att företagen väljer den senare vägen. Detta minskar statens skatteuttag, och försämrar redovisningens kvalitet.¹³⁸

Redovisningen grundas ofta på subjektiva bedömningar. Av denna anledning ska i t.ex. årsredovisningen information om värderingsgrunder m.m. lämnas som notupplysningar. En rättvis taxering däremot förutsätter att subjektiva hänsyn bortses ifrån, så att taxeringen blir enhetlig och likformig från år till år, samt från skattskyldig till skattskyldig. Pga. subjektiviteten inom redovisningen är denna alltså inte helt lämpad att styra beskattningen. Lagstiftaren bör givetvis i en situation med detta problem, lagstifta om särskilda skatteregler. Risken finns dock att detta inte görs i alla fall, bland annat för att inte skapa praktiska tillämpningsproblem.¹³⁹

Westermarck anser att kritiken mot sambandet även har psykologiska förklaringar. Bokföringen är ett företags eget ansvar, men genom bokföringen bestämmer företaget även underlaget för dess egen beskattning. Detta kan enligt Westermarck leda till en frustration inom företaget, då det upplever sig som ”*fiskus förlängda arm i den egna organisationen*”. Företaget hamnar i en besvärlig situation där både företagets egna och statens intressen ska tillgodoses. Företaget hjälps inte av att kraven från båda hållen dessutom är straffsanktionerade.¹⁴⁰

¹³⁶ Norberg, 2007, s. 19.

¹³⁷ Alhager, 2003, s. 20.

¹³⁸ Norberg m.fl., 2007, s. 20.

¹³⁹ Norberg m.fl., 2007, s. 23-24.

¹⁴⁰ Westermarck, Christer, *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och enligt inkomstskattelagen*, Svensk skattetidning, 2000, s. 465.

4.4 Internationella redovisningsstandarder

I förarbetena som föregick införandet av internationella redovisningsstandarder i svenska koncernredovisningar, diskuterades lämpligheten av att lägga dessa standarder till grund för svensk beskattning. IAS-utredningen föreslog en ökad frikoppling. I propositionen var regeringen enig med IAS-utredningen att det i dagsläget inte var läge att införa internationella redovisningsstandarder i årsredovisningar. Man borde avvakta en större översyn av sambandet. SamRoB-utredningen tillsattes därför. Anledningen till att regeringen inte ville införa internationella redovisningsstandarder i svenska årsredovisningar än, var att de internationella redovisningsstandarderna har andra ändamål än att utgöra grund för beskattning i olika länder. Dessutom skulle en koppling mellan beskattning och internationella redovisningsstandarder leda till att ett utländskt organ, vilket den svenska lagstiftaren inte kan påverka, skulle få ett bestämmande inflytande över underlaget för svensk beskattning.¹⁴¹

¹⁴¹ Prop. 2004/05:24, s. 64.

5 SamRoB-utredningen

SamRoB-utredningens slutbetänkande var först tänkt att komma i juni, 2007. Nytt slutdatum för utredningens betänkande är juni, 2008. Eftersom det är ett mycket omfattande betänkande, måste innehållet vara bestämt månader innan dess. När innehållet väl är bestämt, ska betänkandet författas och korrekturläsas. Därefter måste det i god tid skickas till tryckeriet. Det innebär att redan idag, cirka ett halvår före utsatt slutdatum, är innehållet i betänkandet nästan bestämt.¹⁴²

Jag har efter kontakt med Peter Nilsson, skattejurist på LRF Konsult i Malmö samt Lennart Iredahl, revisor på FAR SRS i Stockholm, båda ledamöter i utredningen, fått ta del av SamRoB-utredningens innehåll.¹⁴³

5.1 Allmänt om utredningens uppdrag och förslag

Utredningen fick i uppgift av regeringen att *”förutsättningslöst pröva hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen skall se ut och föreslå de skatteregler som är motiverade utifrån analysen”*. I samband med analysen skulle särskilt undersökas hur det ska förhindras att obeskattade vinster som uppstår i och med en värdering till verkligt värde, ska kunna delas ut.¹⁴⁴

Utredningen kommer att föreslå en total frikoppling mellan redovisning och beskattning. Begreppet god redovisningssed ska tas bort från IL, och istället införs heltäckande periodiseringsregler. Det svenska skattesystemet kommer enligt utredningen därmed att bli förutsebart, neutralt och enkelt samt anpassat till vad som gäller i många andra länder.¹⁴⁵

5.2 Motiven för en frikoppling

Det svenska skattesystemet är varken ett totalt kopplat system eller ett totalt frikopplat system. Det svenska systemet är ett blandat system, där huvudregeln är att beskattningen ska följa redovisningen, men där det finns undantagsregler särskilt föreskrivna i lag. Mängden regler inom det

¹⁴² Peter Nilsson, Skattejurist vid LRF Konsult och ledamot i SamRoB-kommittén, Malmö, November, 2007.

¹⁴³ Innehållet i detta kapitel återger vad utredningen i dagsläget tänker föreslå, samt Peter Nilssons och Lennart Iredahls egna synpunkter på förslaget. Kapitlet beskriver alltså inte gällande rätt. Det slutliga betänkandet från utredningen kan komma att skilja sig från vad som återges i detta kapitel.

¹⁴⁴ Dir. 2004:146, s. 17-18.

¹⁴⁵ Peter Nilsson, 2007.

frikopplade området är idag många till sitt antal, och täcker in stora områden av skatterätten. I praktiken faller dock de flesta antalet transaktioner (t.ex. varuförsäljning) inom det kopplade området.¹⁴⁶

Utredningen är medveten om att det finns fördelar med ett samband mellan redovisning och beskattning. Den stora fördelen är att det förenklar för företag att endast ha ett regelsystem att följa vid upprättande av såväl redovisning som beskattning. Genom att använda ett reviderat bokslut som underlag vid taxeringen, menar regeringen dessutom att Skatteverkets kontroll underlättas. Vidare framhåller utredningen att när beskattningen är kopplad till redovisningen skapas ett samband mellan vinster som beskattats och vinster som får delas ut. Den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls därigenom.¹⁴⁷

Då utredningen kommer till slutsatsen att en total frikoppling bör ske, anser de dock att nackdelarna med dagens samband överväger fördelarna. Utöver de vanligt förekommande argumenten mot sambandet – att det hämmar utvecklingen på redovisningsområdet samt att obeskattade reserver och bokslutsdispositioner försvårar för utländska investerare – finns det flera anledningar att ifrågasätta sambandet i svensk skatterätt. Dessa är framförallt hänförliga till utvecklingen på redovisningsområdet.¹⁴⁸

5.2.1 Regelverkets utformning och juridiska ställning

En utveckling har skett av den kompletterande normgivningen, och formerna för denna del av redovisningen har tagit nya uttryck. Medan den kompletterande normgivningen tidigare beskrivit förekommande praxis, liknar den idag traditionell lagstiftning. BFN och RR har utgett ett omfattande antal allmänna råd, rekommendationer m.m. som idag utgör ett mycket detaljerat regelverk, vilket direkt styr innehållet i god redovisningssed.¹⁴⁹

Med anledning av den utveckling den kompletterande normgivningen tagit, kan det enligt utredningen diskuteras huruvida grundlagens krav om att endast Riksdagen får besluta om skatteregler har åsidosatts. Som argument mot att grundlagen inte åsidosatts, kan framföras att den kompletterande normgivningen inte är bindande. Någon konflikt med grundlagen kan således inte uppkomma. Domstolarna har alltid en möjlighet att i sista hand avgöra vad som avses med god redovisningssed. Utredningen anser dock att den kompletterande normgivningen i praktiken är bindande. Domstolar

¹⁴⁶ Peter Nilsson, 2007.

¹⁴⁷ Peter Nilsson, 2007.

¹⁴⁸ Peter Nilsson, 2007.

¹⁴⁹ Peter Nilsson, 2007.

inhämtar ofta yttrande från BFN, och avviker sällan från dessa. Beskattningen styrs därmed på ett sätt som strider mot grundlagen.¹⁵⁰

För att sambandet ska fungera måste det finnas en förutsägbarhet i systemet. Skattskyldiga måste genom kopplingen veta vad som gäller. Skulle den kompletterande normgivningen i motsats till vad utredningen anser inte betraktas som bindande, leder detta enligt utredningen också till ett otillfredsställande resultat. Skattskyldiga vet då inte vad som utgör gällande rätt, vilket påverkar förutsebarheten. Utredarna i SamRoB-utredningen anser alltså att oavsett om den kompletterande normgivningen ska anses bindande eller inte, så är dagens system inte bra utformat, och bör därför åtgärdas.¹⁵¹

5.2.2 Kategorisering

BFN är i stånd med att kategorisera alla företag i fyra kategorier (K1-K4), för vilka olika redovisningsregler är tillämpliga. K1, som omfattar mindre enskilda näringsidkare och handelsbolag ägda av fysiska personer, bygger på en faktureringsprincip, där inkomster och utgifter ska tas upp respektive dras av i samband med att fakturering sker. Andra kategorin (K2) omfattar mindre aktieföretag, ekonomiska föreningar samt enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte ryms i kategori 1, och för dessa företag tillämpas en belöpandeprincip.¹⁵² Reglerverket för K3 ska omfatta stora företag som inte tillämpar IFRS. Det materiella innehållet för denna kategori är ännu inte klart. K4 omfattar slutligen stora bolag vilka redovisar enligt IFRS.¹⁵³

Nämnda kategorisering leder enligt SamRoB-utredningen till att beskattningstidpunkten kommer skilja sig åt för olika företag, då dessa har att tillämpa olika redovisningsregler. Skattereglerna kommer därmed bli mindre neutrala än idag. Utredningen anser att skattskyldiga generellt sett har mycket svårt att acceptera att vissa behandlas mer skattemässigt gynnsamt än andra. Förtroendet för skattesystemet kan därmed urholkas. Ett system där transaktioner behandlas olika hos olika parter är vidare en grogrund för oönskad skatteplanering.¹⁵⁴

5.2.3 Internationellt inflytande

IFRS påverkar innehållet i god redovisningssed mer och mer. I enlighet med vad som angavs i den s.k. IAS-utredningen anser inte heller SamRoB-utredningen att detta internationella redovisningssystem utgör en lämplig grund för beskattning i Sverige. Utredningen konstaterar bl.a. att IFRS är

¹⁵⁰ Peter Nilsson, 2007.

¹⁵¹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁵² Med belöpandeprincip avses att inkomster tas upp som intäkt det år de hänförs till, och utgifter tas upp som kostnad det år de uppstår.

¹⁵³ Bokföringsnämndens hemsida, *Information om BFNs pågående normgivningsarbete – K-projektet*, 2007 och Peter Nilsson, 2007.

¹⁵⁴ Peter Nilsson, 2007.

inriktat på värdering till verkliga värden vilket bygger på subjektiva bedömningar, att systemet riktar sig mot internationella investerare, samt att det är ett komplicerat och svårbegripligt system som ändras i snabb takt.¹⁵⁵

Vid upprättande av dessa standarder har Sverige vidare inget inflytande. När standarderna antas av kommissionen är Sveriges roll mycket begränsad. Att Sverige dessutom skulle ha en möjlighet att vinna gehör för invändningar med anledning av det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning, är helt uteslutet då dessa standarder har till syfte att finna de bästa lösningarna för redovisningen. Skulle IFRS styra svensk beskattning skulle detta enligt utredningen alltså ske utan demokratiskt inflytande. Makten över skattebasen hamnar därmed utanför svensk kontroll. Detta är inte en önskvärd utveckling anser utredarna.¹⁵⁶

Som tidigare nämnts bygger de internationella redovisningsstandarderna i stor omfattning på värdering till verkligt värde. I ÅRL finns redan en bestämmelse som tillåter värdering till verkligt värde. Bestämmelsen har dock ännu inte trätt i kraft. Om inte samma värdering görs vid beskattningen som i redovisningen, finns det en risk att obeskattade vinster kan delas ut från bolaget. Den ekonomiska dubbelbeskattningen åsidosätts därmed. En av utredningens uppgifter är därför att föreslå hur den ekonomiska dubbelbeskattningen ska säkerställas.¹⁵⁷

5.2.4 Tillämplighetsproblem

Ett fjärde problem enligt utredningen avser tillämpningen av dagens system. Ett totalt samband mellan redovisning och beskattning förenklar. När systemet som i svensk rätt övergått till att bli blandat – samband avseende vissa frågor, inget samband avseende andra frågor – kan effekten bli den motsatta. Det blir i denna situation svårt för den skattskyldige att få en klar bild av när det finns respektive inte finns ett samband. Vad som tillhör det kopplade området är alltså inte självklart. Även i de fall det finns en särskild skatterättslig reglering kan det enligt utredningen vara svårt att avgöra om denna ger svar på hur periodiseringen ska ske. Ett blandat system är alltså förknippat med tillämplighetsproblem.¹⁵⁸

För de fall det konstaterats att det finns ett samband, ges inga konkreta svar i IL på de grundläggande frågorna om när en inkomst ska tas upp samt en utgift dras av. Hänvisning görs istället direkt till god redovisningssed. Hade innehållet i god redovisningssed varit entydigt och klart, hade denna lösning kunnat vara relativt lätt att tillämpa. Utredningen konstaterar dock att innehållet i god redovisningssed inte är lätt att fastställa. Det finns ett stort antal allmänna råd, rekommendationer m.m., men trots detta är det många gånger svårt att lösa även vardagliga frågor. När den centrala lagstiftningen

¹⁵⁵ Peter Nilsson, 2007.

¹⁵⁶ Peter Nilsson, 2007.

¹⁵⁷ Peter Nilsson, 2007. Se vidare nedan, 6.3.3.

¹⁵⁸ Peter Nilsson, 2007.

inte ger några svar, och begreppet god redovisningssed inte heller är lättolkat, blir enligt SamRoB-utredningen systemet svårtillämpat.¹⁵⁹

5.3 Utformningen av det nya systemet

SamRoB-utredarna anser alltså att det samband som finns mellan redovisning och beskattning inte kan behållas i sin nuvarande form. Utredningen kommer istället att föreslå en total frikoppling. I IL ska i framtiden finnas uttömmande regler om hur det skattemässiga resultatet ska bestämmas.¹⁶⁰

5.3.1 Struktur

Frikopplingen innebär att cirka fem nya kapitel med totalt cirka 70 nya paragrafer kommer att införas i IL. Dessa kapitel kommer införas som tilläggskapitel till kapitel 14, dvs. kapitel 14 a-?. De nya kapitlen kommer vara indelade i intäktskapitel samt kostnadskapitel. Bland intäktskapitlen kommer bl.a. finnas kapitel för varuförsäljning och tjänster. Bland kostnadskapitlen kommer bl.a. finnas särskilda kapitel för löner och finansiella kostnader. Utredningens förslag kommer innehålla portalparagrafer för både inkomst- och utgiftssidan. Dessa ska tillämpas för de fall det inte finns några andra särskilda regler.¹⁶¹

5.3.2 Materiellt innehåll

I IL:s nya regler ska samtliga periodiseringsregler finnas. Det innebär att hänvisningen till god redovisningssed i 14 kap 2 § IL kommer tas bort. Däremot kommer begreppet bokföringsmässiga grunder att finnas kvar i IL.¹⁶²

Utredningens lagförslag kommer att vara utformat som minimiregler. Det innebär att reglerna i IL anger när en inkomst senast får tas upp till beskattning samt när en utgift tidigast får dras av. Har inkomster tagits upp tidigare respektive utgifter dragits av senare i räkenskaperna får den skattskyldige enligt de flesta reglerna följa detta istället. Den företagsekonomiska redovisningen får i dessa fall följas oavsett om den står i överensstämmelse med god redovisningssed. I respektive bestämmelse kommer därmed en hänvisning ske till redovisningen. Vid val mellan minimiregeln i IL eller annan hantering i bokföringen, görs valet post för post. Inom ett inkomstslag får den skattskyldige alltså i vissa fall periodisera

¹⁵⁹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁶⁰ Peter Nilsson, 2007.

¹⁶¹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁶² Peter Nilsson, 2007.

enligt IL:s minimiregler, och i andra fall efter vad som gjorts i räkenskaperna.¹⁶³

Utredningen anser att de nya periodiserings- och värderingsreglerna som införs i IL i vissa fall kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte. Av denna anledning kommer utredningen föreslå att en del spärregler, t.ex. vid omstruktureringar, införs.¹⁶⁴

Utredningens förslag är tänkt att vara en kodifiering av rättsläget idag, åtminstone avseende mindre och medelstora företag. För dessa företag kommer utredningen alltså materiellt sett inte föreslå några stora nyheter, utan utredningen avser att anpassa skrivningen i IL till K2. För större bolag, som omfattas av IFRS regelsystem, kommer utredarnas förslag dock att leda till en del olikheter i förhållande till redovisningslagstiftningen. Skillnader mellan de föreslagna periodiseringsreglerna i IL och IFRS avser bl.a. värdering till verkligt värde, pensioner samt successiv vinstavräkning.¹⁶⁵

I och med frikopplingen blir all praxis inom redovisningsområdet otillämpbar inom skatterätten. Domstolar och myndigheter måste alltså börja från början med att skapa ny tolkningsdata för skatterätten.¹⁶⁶

5.3.3 Särskilt om utredningens förslag för att förhindra att obeskattade vinster kan delas ut

Med anledning av att tillgångar ska kunna värderas till verkligt värde, finns det en risk att företagen kan komma att dela ut obeskattade vinster. Enligt utredningen finns det tre sätt att förhindra att obeskattade vinster delas ut.

I skattelag kan införas s.k. utdelningsspärrar. En utdelningsspärr innebär inget hinder mot utdelning, men väl ett hinder mot utdelning av obeskattade medel. Företaget får dela ut sin vinst, förutsatt att företaget accepterar beskattningsekvenserna som inträder i och med utdelningen. Utredningen anser dock att införandet av en utdelningsspärr skulle bli komplicerat. Vidare anser utredningen att en utdelningsspärr troligtvis skulle stå i strid med EG-rätten. Enligt moder-dotterbolagsdirektivet¹⁶⁷ får källskatter inte tas ut inom EU. Vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag får alltså inte beläggas med en källskatt. I EG-domstolens

¹⁶³ Peter Nilsson, 2007.

¹⁶⁴ Peter Nilsson, 2007.

¹⁶⁵ Lennart Iredahl, Auktoriserad revisor vid FAR SRS och ledamot i SamRoB-kommittén, Stockholm, November, 2007.

¹⁶⁶ Peter Nilsson, 2007.

¹⁶⁷ 90/435/EEG, Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

praxis¹⁶⁸ har domstolen uttalat att en skatt vilken direkt utlöses av en utdelning, och där skatten är direkt beroende på utdelningens storlek, är att betrakta som en otillåten källskatt. Med anledning av moderdotterbolagsdirektivet och EG-domstolens praxis anser utredningen att det är stor risk att en utdelningsspärr skulle betraktas som en otillåten källskatt i direktivets mening. Sammanfattningsvis anser utredningen således att det inte är lämpligt att införa en skatterättslig utdelningsspärr.¹⁶⁹

Den ekonomiska dubbelbeskattningen kan också säkerställas genom en civilrättslig utdelningsbegränsning. En sådan regel skulle innebära att vissa vinster måste sättas av till en bunden fond, och därmed inte kan delas ut. En bestämmelse av detta slag skulle enligt utredningen vara effektiv. Det saknas dock civilrättsliga skäl för att införa en civilrättslig utdelningsbegränsning, och det kan då tyckas principiellt fel att införa en sådan regel. Dessutom skulle en sådan regel begränsa företagets handlingsutrymme mer än nödvändigt. Utredningen anser alltså att en civilrättslig utdelningsbegränsning inte heller är ett bra alternativ.¹⁷⁰

En tredje möjlighet är att införa ett formellt samband, så att de möjligheter till skattekrediter som skattereglerna ger, bara får utnyttjas om ett motsvarande belopp binds i bolaget. Om inte skillnaden mellan redovisningen och beskattningen binds i bolaget utan redovisas som fritt eget kapital, ska företaget beskattas för skillnadsbeloppet. Beskattningen ska inte påverka det skattemässiga värdet för aktuella poster, och för att beskattningen inte ska bli permanent ska ett belopp motsvarande det beskattade beloppet dras av året därpå.¹⁷¹

Utredningen anser att detta tredje förslag är hållbart. Denna typ av formellt samband kommer inte hämma redovisningen, utan företagen har möjlighet att i redovisningen ta upp det företagsekonomiskt riktiga värdet utan skatteeffekter. Att en del av kapitalet redovisas så att det inte kan delas ut kommer inte heller göra årsredovisningarna svårlästa. För internationella investerare är det dessutom i regel inte årsredovisningen, utan koncernredovisningen, som är av intresse.¹⁷²

Ett formellt samband i enlighet med ovan är inte förenligt med IFRS. Som exempel kan nämnas att en redovisning innehållande obeskattade reserver inte står i överensstämmelse med de internationella redovisningsstandarderna. Det ställs dock idag inget krav på att den juridiska personen upprättar sin årsredovisning i enlighet med IFRS. Möjligheten finns dock, och företag som utnyttjar denna skulle tvingas avstå från skattekrediterna. Utredarna menar dock att företagets intresse av att minimera den administrativa bördan samt minska skatteuttaget, väger tyngre än att

¹⁶⁸ Se t.ex. mål C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia AE mot Elliniko Dimosio*, dom av den 4 oktober 2001.

¹⁶⁹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷⁰ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷¹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷² Peter Nilsson, 2007.

redovisa enligt IFRS. I praktiken blir det därför inget problem. Utredningen anser istället att ett system med ett formellt samband kommer bli effektivt, enkelt att tillämpa, flexibelt samt okänsligt för materiella förändringar i redovisningslag och skattelag. Detta är därmed den bästa lösningen för att skydda den ekonomiska dubbelbeskattningen.¹⁷³

Vad avser själva utformningen av det formella sambandet föreslår utredningen att en bestämmelse införs som anger att om ett bolag har obeskattade vinster som ska delas ut, så ska ett belopp motsvarande vinsterna tas upp till beskattning. Varje år måste det därför avgöras om något av den skattskyldiges fria kapital utgörs av obeskattade vinster. Företagets balansräkning kan alltså sägas jämföras med en särskild skatterättslig balansräkning. Om tillgångar vid beskattningen tagits upp till ett lägre värde eller skulderna vid beskattningen tagits upp till ett högre värde än i årsredovisningen, finns det obeskattade vinster i företaget. Den skattskyldige ska dock ha möjlighet att redovisa de obeskattade vinsterna som en obeskattad reserv eller som en bunden fond, vilka inte är möjliga att dela ut. Någon beskattning utlöses då inte.¹⁷⁴

För att den totala beskattningen inte ska öka för företaget, föreslår utredningen ett system med rullande beskattning. Det betyder att beskattningsåret efter beskattningen av fria, obeskattade vinster dras ett belopp motsvarande de fria, obeskattade vinsterna av. Genom denna lösning behöver inte det skattemässiga värdet justeras eller de enskilda posterna särskiljas.¹⁷⁵

Det kan hända att ett företag vid beskattningen tar upp vissa tillgångar till ett högre värde och vissa skulder till ett lägre värde än i redovisningen. Fråga uppstår då om en kvittning kan ske vid beräkning av beskattningsunderlaget. Utredningen tycker att övervägande skäl talar för att en kvittning ska tillåtas. Systemet med det formella sambandet blir enklare att tillämpa med en sådan kollektiv hantering. Dessutom skulle skälen bakom att inte tillåta utdelning av obeskattade vinster inte åsidosättas med en sådan möjlighet. Utredningen föreslår alltså att en kvittningsmöjlighet ska införas.¹⁷⁶

För att undgå beskattning av obeskattade vinster, skulle en möjlighet vara att den skattskyldige själv kan sätta av medlen till bundet eget kapital. Utredningen tror att företrädare för redovisningen och företagen skulle tycka att en sådan lösning är att föredra, då den skulle vara mer företagsekonomiskt riktig. Detta förslag kräver ändringar av bl.a. ABL och ÅRL. Det ligger inte inom SamRoB-utredningens uppdrag att föreslå ändringar av dessa lagar. De bestämmelser som hindrar utdelning av obeskattade vinster avser utredningen dock att utforma så att de är neutrala, med avseende på om medlen binds som obeskattade reserver eller som eget

¹⁷³ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷⁴ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷⁵ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷⁶ Peter Nilsson, 2007.

bundet kapital. Därigenom öppnas en dörr för att i framtiden binda medlen som eget bundet kapital.¹⁷⁷

5.4 Konsekvenser av en frikoppling

De stora fördelarna med en frikoppling är enligt SamRoB-utredningen att vi får ett förutsebart, överskådligt och stabilt system. Med de nya reglerna kommer neutraliteten mellan val av företagsform öka, samt det kommer bli lättare för såväl de skattskyldiga, Skatteverket som domstolarna att tillämpa reglerna.¹⁷⁸

Utredningen är dock medveten om att det också finns risk för negativa effekter med anledning av förslaget. Den administrativa bördan ökar om företaget måste ta fram två skilda redovisningar. Detta blir fallet om skattereglerna skiljer sig mycket från god redovisningssed. Utredningen menar dock att så inte kommer bli fallet, åtminstone inte för de mindre företagen. Som grund för detta hänvisas bl.a. till utländska förebilder.¹⁷⁹ I Danmark har skatterätten och redovisningen varit frikopplade sedan många år. Under åren har Danmark byggt upp ett omfattande material med rättsfall och förhandsbesked, vilka fungerar som tolkningsdata för skatterätten. I praktiken är det idag i dansk rätt inga större skillnader mellan den skatterättsliga redovisningen och årsredovisningen.¹⁸⁰

Det kommer uppstå situationer där det inte finns någon särskild regel som styr periodiseringen. Att det då inte finns någon tolkningsdata menar utredningen inte kommer bli ett problem. Dels kommer portalparagraferna att kunna tillämpas i de fall det inte finns några särskilda regler. I övrigt är det upp till domstolen att tillämpa de allmänna tolkningsmetoder som gäller inom skatterätten.¹⁸¹

I och med en frikoppling kommer det inte längre vara ett reviderat bokslut som ligger till grund för beskattningen. Detta anser dock utredningen inte kommer få någon större negativ påverkan på kvaliteten på beskattningsunderlaget. De periodiseringar som i sak sammanfaller inom redovisningen och beskattningen, kommer liksom idag vara granskade av en revisor (även om det är redovisningen som formellt sett granskas). Revisorn kommer dessutom åtminstone indirekt ofta granska den skatterättsliga periodiseringen, eftersom många företag redovisar uppskjuten skatt.¹⁸²

¹⁷⁷ Peter Nilsson, 2007.

¹⁷⁸ Det finns ledamöter i kommittén som inte är överens om att detta är bästa lösningen. Bland annat ifrågasätter en del ledamöter enkelheten i det nya systemet, däribland Skatteverket. Peter Nilsson, 2007.

¹⁷⁹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁸⁰ Lennart Iredahl, 2007.

¹⁸¹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁸² Peter Nilsson, 2007.

Vidare konstaterar utredningen att en frikoppling kan leda till att obeskattade vinster delas ut på ett sätt som inte är möjligt idag. Som direkt framgår av utredningens direktiv föreslår utredningen en typ av formellt samband avseende obeskattade vinster, som förhindrar att obeskattade vinster kan delas ut.¹⁸³

Iredahl (revisor) är positiv till den genomgång som görs av sambandet. Det finns nämligen brister i IL, vilka ges en chans att rättas till i och med utredningen. Iredahl är dock samtidigt ur ett redovisningsrättsligt perspektiv orolig för hur skattereglerna kommer tolkas i praktiken. Även om utredningen avser att anpassa IL:s regelverk till K2, kan det inte på förhand sägas hur skattereglerna kommer tolkas av domstol. Det finns alltså en risk att skattedomstol tolkar skattelagstiftningen på ett sätt som inte står i överensstämmelse med god redovisningssed och K2. Det finns en risk att det utvecklas två skilda system, som det enskilda företaget måste hålla isär. Detta kan leda till en avsevärd försvåring, och ökad administrativ börda, för de mindre företagen.¹⁸⁴

För de större företagen anser Iredahl å andra sidan att det inte föreligger en risk för en lika stor försvåring. Dessa företag har redan idag många gånger två skilda redovisningssystem med avseende på beskattningen och den företagsekonomiska redovisningen, och kan därför hantera en skillnad mellan dessa regelverk.¹⁸⁵

Den försvåring som en frikoppling eventuellt kommer innebära för mindre företag, skulle enligt Iredahl, som en idé för eventuell framtida diskussion, kunna motverkas om mindre företag endast upprättade sitt årsbokslut enligt de skatterättsliga reglerna. Då skulle de enbart ha ett regelverk att tillämpa. En sådan bestämmelse i svensk rätt är dock i dagsläget inte möjlig. Det fjärde bolagsdirektivet¹⁸⁶ ställer krav på att alla aktiebolag upprättar en årsredovisning. Kommissionen har förvisso lagt fram ett förslag om att vissa mindre företag inte ska omfattas av detta krav. Något beslut har ännu inte fattats. På längre sikt skulle detta dock kunna bli möjligt, och då skulle idén kunna studeras för att bedöma om det är en framkomlig väg.¹⁸⁷

Istället för en total frikoppling ser Iredahl att det vore ett alternativ att endast göra en översyn av IL och rätta till brister, men att behålla det blandade system vi har idag. Genom endast en reformering av dagens system, skulle kopplingen till god redovisningssed kunna behållas. Därigenom skulle vissa av de farhågor som Iredahl anser finns med dagens förslag kunna undvikas.¹⁸⁸

¹⁸³ Peter Nilsson, 2007. Se vidare ovan 5.3.3.

¹⁸⁴ Lennart Iredahl, 2007.

¹⁸⁵ Lennart Iredahl, 2007.

¹⁸⁶ 78/660/EEG, Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

¹⁸⁷ Lennart Iredahl, 2007.

¹⁸⁸ Lennart Iredahl, 2007.

Nilsson (skattejurist), är överlag positiv till utredningens förslag och välkomnar en frikoppling. Han menar dock att är viktigt att minimireglerna blir ett faktum även i de mindre företagens redovisning. Två skilda system är nämligen enligt Nilsson oacceptabelt. För de större företagen tror Nilsson inte att de nya reglerna kommer innebära några tillämpningsproblem. Den administrativa bördan kan jämväl öka för dessa företag.¹⁸⁹

Genom att införa särskilda periodiseringsregler i IL finns det en risk att det för mindre företag kommer uppstå ett omvänt samband mellan redovisningen och beskattningen, dvs. företagen kommer låta sig styras av skattereglerna även vid den företagsekonomiska redovisningen. Om de skatterättsliga periodiseringsreglerna avviker mycket från de företagsekonomiska, kan detta ha en negativ inverkan på företagen, bl.a. i att analyserna av företaget kan bli missvisande.¹⁹⁰

¹⁸⁹ Peter Nilsson, 2007.

¹⁹⁰ Peter Nilsson, 2007.

6 Analys

Sambandets vara eller icke vara – det är frågan.

Inledningsvis kan konstateras att denna fråga inte har ett självklart svar. Det finns fördelar och det finns nackdelar med ett samband. Vad avser fördelarna är det främst en som gör sig gällande – enkelheten i att endast tillämpa ett system vid redovisning och beskattning. Nackdelar finns det däremot många. Frågan är vad som väger tyngst. Jag tycker det finns många anledningar att ifrågasätta dagens samband. Med det är dock inte sagt att en total frikoppling är bästa lösningen.

Ett totalt samband mellan redovisningen och beskattningen motiveras alltså främst med enkelhet. Det spar tid och arbete – och därmed i regel pengar – för företagen att endast behöva tillämpa ett regelsystem vid upprättande av såväl redovisning som underlag för beskattning. Det svenska sambandet är dock inte ett totalt samband. Det svenska systemet utgör ett blandat system, där kopplingen till redovisningen endast utgör en restkompetens. Som framgått ovan kan gränserna för dagens samband först bestämmas efter en uttömmande uppräknings av regler inom det frikopplade området. Huruvida en fråga faller inom det kopplade området eller inte, måste alltså bestämmas genom uteslutningsmetoden, vilket sällan är särskilt enkelt. Medan det är lätt att säga att en viss regel finns, är det desto svårare att med säkerhet säga att den *inte* finns. Jag tycker därför inte att det går att underbygga dagens samband med enkelhet.

Utöver enkelheten, antar jag att tradition ligger bakom dagens samband. Sambandet har gamla anor, och det känns tryggt att göra som man alltid har gjort – man vet vad man har men inte vad man får. Dessutom tror jag att lagstiftaren ansett att det inte finns några egentliga alternativ till att grunda beskattningen på redovisningen. Här har dock SamRoB-utredningen gjort ett gott arbete, och visat att det faktiskt finns mer än ett sätt att bestämma underlaget för näringsbeskattningen.

Införandet av internationella redovisningsstandarder i svensk redovisningsrätt har många fördelar. Jämförelsen mellan svenska och utländska företag underlättas, och konkurrensmöjligheten för svenska företag kan förbättras på de internationella arenorna. Många av de internationella redovisningsstandarderna är också bra utformade ur ett företagsekonomiskt perspektiv, och ger kvalitet åt redovisningen. Sett ur beskattningssynpunkt ifrågasätts dock detta inflytande. Som främsta motiv anges att de internationella redovisningsstandarderna inte är tänkta att ligga till grund för svensk beskattning. Detta är i och för sig sant, men det är enligt min mening inget argument för att ifrågasätta dagens samband. Den svenska redovisningslagstiftningen är inte heller tänkt att ligga till grund för beskattningen, utan är tänkt att säkerställa att företagets redovisning ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Lagstiftaren har dock

ansett att den svenska redovisningslagstiftningen ändå passar som underlag för beskattningen. Bara för att syftet med de internationella standarderna inte är att tillgodose beskattningshänsyn i Sverige, är det alltså inget som säger att dessa inte kan ge ett tillfredsställande resultat även vid taxeringen. Jag tycker att en prövning måste göras i varje enskilt fall, av varje enskild redovisningsstandard, för att kunna konstatera att dessa internationella standarder inte lämpar sig som grund för beskattning i Sverige.

Sett till innehållet i, och alltså inte syftet med, de internationella redovisningsstandarderna tycker jag däremot att det faktiskt kan vara berättigat att hävda att dessa inte är lämpliga att styra beskattningen av svenska företag. Som exempel kan nämnas att dessa standarder bygger på värdering till verkligt värde. Detta står inte i överensstämmelse med försiktighetsprincipen i svensk beskattningsrätt. Vidare skulle en övergång till verkligt värde vid beskattningen kunna slå hårt rent ekonomiskt mot företagen. Som exempel kan tas ett fastighetsbolag. Värdet av fastigheterna i bolaget bygger ofta på gamla värderingar, och fastigheterna är således i regel relativt lågt värderade. Vid en eventuell försäljning kommer det att uppstå en stor vinst, vilket kommer utlösa en beskattning av fastighetsbolaget. Om fastighetsbolaget tvingas övergå till en värdering till verkligt värde i sin redovisning, och beskattningen kopplas till redovisningen, kan bolaget få svårt att betala skatten. Samma beskattningskonsekvens uppstår nämligen som om företaget hade sålt fastigheten till marknadsvärdet. Skillnaden är dock att bolaget i detta senare fall faktiskt inte sålt någon fastighet, och således inte heller erhållit några pengar. Företagets likviditet är därför begränsad, och det kan vara mycket svårt för företaget att bära skattekostnaden.

Vad avser IFRS ska slutligen påpekas att det är ett mycket komplext område, som ändras i snabb takt. Allt eftersom dessa standarder vinner tillämpning i svensk redovisning, blir sambandet mer och mer komplicerat. Att fastställa ett företags taxering kan bli en lång och invecklad process för skattemyndigheterna. Återigen kan alltså hävdas att dagens system inte längre kan motiveras med enkelhet.

Utan att vara ekonom, vill jag liksom många andra ifrågasätta sambandet ur redovisningsrättslig synvinkel. Pga. kopplingen mellan redovisningen och beskattningen blir det i praktiken många gånger beskattningen som styr redovisningen. De skatterättsliga hänsynen får väga tyngre än de redovisningsrättsliga, eftersom ett företag ofta vill minimera sin skattekostnad. Detta kan medföra att redovisningens huvudsakliga mål – att ge en rättvisande bild av företagets ställning – äventyras. Vidare finns det en risk att sambandet verkar hämmande på redovisningen. Redovisningsregler som skulle förbättra redovisningen stoppas, eftersom beskattningskonsekvenserna av dessa inte är önskvärda. Att sambandet på detta sätt blir omvänt, går enligt min mening inte bara ut över redovisningen, utan även över beskattningen. Sambandet baseras ju bl.a. på att lagstiftaren ansett att det företagsekonomiskt riktiga resultatet, ofta är en lämplig måttstock vid beskattningen. Genom att redovisningen, och därigenom det företags-

ekonomiska resultatet, påverkas av skattehänsyn, stämmer inte lagstiftarens antagande längre. Företagets resultat blir inte längre en bra måttstock, då det inte kan förutsättas ge en korrekt bild av företagets skatteförmåga.

Flera, däribland Skatteverket, motiverar dagens samband med att det tack vare sambandet är ett reviderat bokslut som ligger till grund för beskattningen. I Sverige diskuteras om en slopad revisionsplikt för mindre företag. Med ett fortsatt samband mellan redovisningen och beskattningen, ställer jag mig frågan om en slopad revisionsplikt inte skulle få en negativ inverkan på beskattningen. I SamRoB-utredningen är detta så vitt jag vet inte en fråga som diskuterats. Inte heller i doktrin har denna fråga belysts ännu. Jag tycker emellertid frågan är intressant att ställa sig, och vill därför åtminstone lyfta fram den. Trots att jag i denna uppsats inte valt att inrikta mig på denna fråga, kan jag åtminstone konstatera att en eventuell effekt är beroende av huruvida en slopad revisionsplikt faktiskt kommer leda till att företagen slopar revisionen. Företag behåller möjligen ändå sina revisorer, då detta är ett krav som kan ställas av t.ex. investerare och leverantörer. I detta fall skulle det inte uppstå någon beskattningseffekt med anledning av en slopad revisionsplikt. Väljer de mindre företagen däremot att slopa revisionen bör generellt sett redovisningskvaliteten för dessa företag sänkas. Skulle detta inte vara fallet, har nämligen inte revisionsplikten någon mening. Genom beskattningens koppling till redovisningen i dessa fall ges därmed inte längre några garantier för kvaliteten på den redovisning som beskattningen grundar sig på.

Sammantaget anser jag alltså att det finns flera anledningar att ifrågasätta sambandet. Är då en frikoppling bästa botemedlet?

Ur en rent egoistisk synvinkel välkomnar jag en frikoppling. Som skattejurist har jag relativt goda kunskaper om den skatterättsliga regleringen och dess tillämpning. När det som idag finns en koppling till redovisningen, måste man för att kunna påverka beskattningen av ett företag dessutom ha mycket goda kunskaper om den redovisningsrättsliga regleringen, med allt från internationella standarder och lagregler till nationella råd och rekommendationer. Detta är ett stort område att sätta sig in i, och jag antar att även efter många år i den praktiska juridiken kommer man känna att ens kunskaper inom detta område är bristfälliga. Det hade därför varit en förenkling att frikoppla beskattningen från redovisningen, och låta skattejurister tillämpa skatteregler och revisorer tillämpa redovisningsregler.

Sett ur ett något vidare perspektiv var jag innan jag tog del av SamRoB-utredningens förslag skeptisk till en frikoppling, trots att jag ansåg att nackdelarna med sambandet var många. Anledningen till detta var främst att jag trodde att en heltäckande skatterättslig reglering skulle kräva en omfattande uppsättning nya lagregler i IL, vilket skulle göra IL mycket tungrodd. Utredningen har dock i sitt förslag motbevisat detta. Cirka 70 nya regler känns greppbart. Detta kan jämföras med de internationella standarder och redovisningslagar samt den kompletterande normgivning som idag styr

periodiseringen. Efterhand som en tillämpning av de nya skattereglerna sker, kommer det förvisso växa fram en praxis, som säkert till viss del kan jämföras med den kompletterande normgivningen inom redovisningen. Den internationella komplexiteten samt det omfattande antalet rekommendationer och råd från olika organ, kommer skattelagstiftningen dock vara utan. De skatterättsliga periodiseringsreglerna kommer endast kompletteras med gammal hederlig domstolspraxis och Skatteverkets uttalanden. De regelverk som styr beskattningen av ett företag kommer bli tydligare, och uteslutningsmetoden behöver inte längre tillämpas.

Innan jag satte mig in i förslaget om frikoppling, hade jag en farhåga om att den skatterättsliga redovisningen vid en frikoppling eventuellt skulle komma att skilja sig markant från den företagsekonomiska, varför företagen skulle behöva tillämpa två helt skilda system. Detta skulle försvåra för det enskilda företaget. SamRoB-utredningen har tyvärr inte lyckats motbevisa detta. Förslaget är utformat med K2 som förebild, varför det enligt SamRoB-utredningen i praktiken inte kommer bli någon större skillnad för flertalet företag mellan de olika systemen. Jag anser dock att utredningen saknar argument för varför de skatterättsliga reglerna i praktiken kommer att tolkas på samma sätt som de redovisningsrättsliga rekommendationerna. Domarna i våra skattedomstolar har juridisk utbildning. BFN:s ledamöter har främst ekonomisk bakgrund. Detta talar inte för att de kommer se på periodiseringsreglerna på precis samma sätt. Det finns alltså en potentiell risk att skattedomstolarna kommer att ge periodiseringsreglerna i IL en annan innebörd än vad motsvarande periodiseringsregler inom den företagsekonomiska redovisningen har. Det enskilda företaget har då att tillämpa två skilda system, vilket försvårar och ökar den administrativa bördan.

Större företag kommer, oaktat skattedomstolarnas tolkning av IL:s periodiseringsregler, att tillämpa två skilda system. IL:s periodiseringsregler kommer nämligen inte att stämma överens med IFRS. Dessa företag har dock en helt annan organisation än de mindre, och kan i regel hantera två skilda system. Stora företag kommer alltså inte drabbas särskilt hårt av en frikoppling. Tvärtom tror jag att de välkomnar införandet av särskilda skatteregler, då en koppling för dem mellan redovisningen och beskattningen många gånger ger ett otillfredsställande resultat. Som exempel kan nämnas att det är en sak att i företagets redovisning värdera tillgångar till verkligt värde, men en helt annan sak att beskattas därefter.

Vad avser frikopplingens största aber kan inledningsvis konstateras att innan de nya skattereglerna tillämpats i praktiken kan man inte med säkerhet säga att det kommer utvecklas en skatterättslig redovisning som skiljer sig från den företagsekonomiska. I Danmark har den företagsekonomiska och skattemässiga redovisningen gått åt samma håll, och kanske händer detsamma i Sverige. Frikopplingen är dessutom inte egentligen en total frikoppling – skattereglerna utgör endast minimiregler. Överskrids inte dessa får redovisningen som gjorts i den företagsekonomiska redovisningen alltid följas. Om försvåringen för de mindre företagen trots allt skulle bli ett

faktum, får alternativa lösningar för dessa företag sökas. En möjlig lösning är att införa en särreglering för de mindre företagen. Eftersom de mindre företagen i praktiken framförallt upprättar sin redovisning i beskattningssyfte, hade ett omvänt samband för dessa företag kunnat vara en metod att komma till rätta med besväret. De skatterättsliga periodiseringsreglerna är då de enda reglerna som styr deras redovisning. Eftersom det fjärde bolagsdirektivet kräver att de flesta företagen upprättar en årsredovisning, och dessutom ställer detaljerade krav på innehållet i denna, är en sådan särreglering nog inte möjlig att genomföra idag. Som Iredahl anger, har kommissionen dock öppnat för en sådan möjlighet framöver.

En annan möjlig lösning om en frikoppling inte lämpar sig för de mindre företagen, är att införa särskilda skatteregler för dessa företag. SamRoB-utredningen hävdar förvisso att olika skatteregler för olika företag är svårt att acceptera för de skattskyldiga. Jag tycker dock inte att det är något särskilt uppseendeväckande i att företag som har så olika redovisningsramar att hålla sig inom, dessutom har olika skatteregler att följa. Även om det av IL synes vara samma skatteregler som gäller för samtliga företag idag, har det ju i praktiken sedan ganska länge varit olika regler som tillämpats för olika företag. Då det finns ett samband med redovisningen, och olika företag följer olika redovisningsregler, blir skattereglerna i praktiken inte samma för alla. Det skulle därför vara ett alternativ att införa förenklade skattemässiga periodiseringsregler för dessa mindre företag. Kanske är periodiseringsregler till och med överflödiga för småföretag. Beskattningen skulle istället kunna ske efter en kontantprincip.

Vi är dock som sagt inte där än, att vi säkert kan säga att en frikoppling inte är lämplig för de mindre företagen. Hamnar vi där kanske det blir aktuellt att fördjupa sig i ovan nämnda förslag – eller att söka andra lösningar. De alternativ till en frikoppling jag ”kastade” ur mig ovan har säkert sina nackdelar, och är kanske inte ens möjliga att införa. Jag menar därför inte att förslagen ovan är lösningen på den eventuella försvåring en frikoppling kan innebära, utan jag vill bara lyfta fram tänkbara alternativ. Denna uppsats har nämligen avgränsats till att framförallt diskutera och analysera konsekvenserna av en total frikoppling. Jag tycker däremot att SamRoB-utredningen kunde tagit sig tid och undersökt alternativa lösningar till en total frikoppling. Utredningen verkar vara nästan odelat positiv till att frikoppla beskattningen från redovisningen. Detta är ju i och för sig lovande, men samtidigt innebär det en brist i SamRoB-utredningens arbete. Tidigt under arbetets gång har utredningen bestämt sig för att gå på linjen med en frikoppling. Alternativa lösningar på de problem som sambandet är behäftat med idag har därmed inte utretts.

Summa summarum - en frikoppling har en stor potential att förenkla och skapa klarhet. Genom en frikoppling är det lagstiftaren som styr över beskattningsunderlaget, och det behöver inte längre ifrågasättas om skattesystemet står i strid med grundlagen. Företagens redovisning kan återigen inriktas på att ge en rättvisande bild av företaget. Vid beskattningen blir det tydligt vilka periodiseringar och värderingar som är tillåtna. Både

skatterätten och redovisningsrätten har således mycket att vinna på en frikoppling. För att en frikoppling ska bli lyckad är det självklart av största vikt att utredarna utarbetar välformulerade och välgenomtänkta lagregler, som är tydliga och i linje med redovisningslagstiftningen. Jag har inte tagit närmre del av de exakta lagförslagen, men jag förutsätter – och hoppas - att representanter från näringslivet och från myndigheter, från redovisningshåll och från skattehåll, tillsammans under flera års arbete lyckats ro denna uppgift i hamn.

Käll- och litteraturförteckning

EG-rättsliga källor

EG-förordning 1606/2002	<i>Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder</i>
EG-direktiv 90/435/EEG	<i>Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater</i>
EG-direktiv 78/660/EEG	<i>Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag</i>

Internationella redovisningsstandarder

IAS 16	<i>Property, plant and equipment</i>
IAS 18	<i>Revenue</i>
IAS 27	<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>
IAS 38	<i>Intangible Assets</i>
IAS 40	<i>Investment property</i>
IAS 41	<i>Agriculture</i>

Offentligt tryck

ABL	<i>Aktiebolagslag (2005:551)</i>
BFL	<i>Bokföringslag (1999:1078)</i>
IL	<i>Inkomstskattelag (1999:1229)</i>
KL	<i>Kommunalskattelag (1928:370)</i>
RF	<i>Regeringsform (1974:152)</i>

ÅRL	<i>Årsredovisningslag (1995:1554)</i>
Prop. 2005/06:25	<i>Följändringar med anledning av ny aktiebolagslag m.m.</i>
Prop. 2004/05:24	<i>Internationell redovisning i svenska företag</i>
Prop. 1999/2000:2	<i>Inkomstskattelagen</i>
Prop. 1998/99:130	<i>Ny bokföringslag m.m.</i>
Prop. 1995/96:10	<i>Årsredovisning och koncernredovisning</i>
Prop. 1975:104	<i>Med förslag till ny bokföringslag m.m.</i>
SOU 2005:53	<i>Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde</i>
SOU 2003:71	<i>Internationell redovisning i svenska företag</i>
Dir. 2004:146	<i>Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning</i>
Dir. 2002:106	<i>Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder</i>

Svenska redovisningsrekommendationer

BFNAR 2003:3	<i>Redovisning av intäkter</i>
RR 32	<i>Redovisning för juridiska personer</i>

Litteratur

- Alhager, Eleonor och Alhager, Magnus** *Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion*, Polpress.PL Publisher, Krakow, 2003 (cit. Alhager)
- Bjuvberg, Jan** *Redovisningens betydelse för beskattningen*, MercurIUS Förlags AB, Stockholm, 2006
- Edenhammar, Hans och Thorell, Per** *Företagens redovisning – att förstå årsredovisningar*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2005 (cit. Edenhammar m.fl.)
- Kellgren, Jan** *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur, Lund, 2004
- Leidhammar, Börje** *Bevisprövning i taxeringsmål*, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995
- Norberg, Claes och Thorell, Per** *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2007 (cit. Norberg m.fl.)
- Skatteverket** *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 2007
- Thomasson, Jan; Arvidsson, Per; Lindquist, Hans; Larsson, Olov; Rohlin, Lennart** *Den nya affärsredovisningen*, Liber AB, Malmö, 2006 (cit. Thomasson m.fl.)

Artiklar

- Norberg, Claes** *Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner*, Skattenytt, 2003, s. 508-518
- Westermark, Christer** *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och enligt inkomstskattelagen*, Svensk skattetidning, 2000, s. 456-473

Elektroniska källor

Bokföringsnämndens hemsida *Information om BFNs pågående normgivningsarbete – K-projektet*
http://www.bfn.se/aktuellt/ny_normgivning.pdf,
2007-11-23

Rådet för finansiell rapportering *Förord,*
<http://www.radetforfinansiellrapportering.se>,
2007-10-20

Intervjuer

Iredahl, Lennart Auktoriserad revisor, FAR SRS, Stockholm
Ledamot i SamRoB-kommittén
Telefonmöte, Malmö, november, 2007

Nilsson, Peter Skattejurist, LRF Konsult, Malmö
Ledamot i SamRoB-kommittén
Personligt möte, Malmö, november, 2007

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål C-294/99

Athinaiki Zythopoiia AE mot Elliniko Dimosio,
dom av den 4 oktober 2001

Regeringsrätten

RÅ 1999 ref 32

(den s.k. Key Code-domen)