



Akademien för hållbar samhälls- och teknikutveckling

Magisteruppsats i företagsekonomi, FÖA 400

Handledare: Leif Carlsson

Examinator: Cecilia Lindh

2011-06-10

SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING

- **INFÖRANDET AV VERKLIGT VÄRDE OCH DESS PÅVERKAN PÅ
DUBBELBESKATTNINGEN**

FÖRORD

Efter två månaders uppsatsskrivande är nu vår magisteruppsats i företagsekonomi äntligen färdig. Vi vill tacka vår handledare Leif Carlsson samt opponentergrupperna för den feedback vi erhållit kring uppsatsen.

Vi vill även tacka de respondenter; Kristina Artsberg, Lennart Iredahl, Ingrid Melbi och Stefan Olsson, som ställde upp på telefon- respektive mailintervjuer. Utan dem hade inte uppsatsens syfte kunnat uppnås.

Västerås den 10 juni 2011

Belma Bjelevac

Ida Emet

SAMMANFATTNING

Datum:	2011-06-10
Titel:	Sambandet mellan redovisning och beskattning – Införandet av verkligt värde och dess påverkan på dubbelbeskattningen
Lärosäte:	Mälardalens högskola
Institution:	Akademien för hållbar samhälls- och teknikutveckling
Kurs:	Magisteruppsats i företagsekonomi, 15 hp (FÖA400)
Författare:	Belma Bjelevac och Ida Emet
Handledare:	Leif Carlsson
Examinator:	Cecilia Lindh
Problemformuleringar:	<ol style="list-style-type: none">1. Hur kan dubbelbeskattningen upprätthållas vid införandet av verkligt värde i företagens redovisning?2. I och med upprätthållandet av dubbelbeskattningen vid införandet av verkligt värde, hur kan:<ol style="list-style-type: none">a) den administrativa bördan förhindras att öka?b) redovisningens kvalitet utvecklas utifrån detta?3. Varför har inte ett enat beslut gällande sambandet mellan redovisning och beskattning kunnat tas?
Syfte:	Syftet med denna studie är att ge en överblick över problematiken som uppkommer med upprätthållande av dubbelbeskattningen vid införande av verkligt värde då ett samband mellan redovisning och beskattning råder, samt hur detta påverkar den administrativa bördan och hindrar utvecklingen av redovisningens kvalitet. Vidare är syftet att undersöka varför en lagändring ännu inte har skett som tillåter redovisning till verkligt värde.
Metod:	Uppsatsen är en deduktiv studie som har utförts genom att primärdata har samlats in via kvalitativa intervjuer med fyra olika personer som är insatta i ämnet. Sekundärdata har insamlats från böcker, vetenskapliga artiklar samt från SOU 2008:80. Analysens struktur har utgått från de intervjufrågor som ställts till intervjupersonerna och slutsatser har sedan dragits utifrån de problemformuleringar som uppsatsen grundats på.
Slutsats:	Dubbelbeskattningen kommer att kunna lösas oavsett om det föreligger ett samband eller inte. För att den administrativa bördan ska hållas nere är det bäst med ett samband. Dock för att redovisningens kvalitet ska kunna utvecklas är det bäst med en frikoppling. En prioritering mellan dessa måste ske. Oenighet råder kring vilket alternativ som är det bästa, varför inte ett enat beslut kunnat tas.
Nyckelord:	Administrativ börda, beskattning, dubbelbeskattning, frikoppling, redovisning, redovisningens kvalitet, Sverige, SOU 2008:80

ABSTRACT

- Date:** 2011-06-10
- Title:** The relationship between accounting and taxation - the introduction of fair value and its impact on double taxation
- University:** Mälardalen University
- Institute:** School of Sustainable Development of Society and Technology
- Subject:** Master thesis in Business Administration, 15 credits (FÖA400)
- Authors:** Belma Bjelevac and Ida Emet
- Tutor:** Leif Carlsson
- Examiner:** Cecilia Lindh
- Problems:**
1. How can the double taxation be maintained with the introduction of fair value in companies' financial statement?
 2. With the maintenance of double taxation with the introduction of fair value, how can:
 - a) the administrative burden be prevented from increasing?
 - b) the quality of accounting be developed?
 3. Why has not a united decision on the relationship between accounting and taxation been made?
- Purpose:** The purpose of this study is to provide an overview of the problems that arise with the maintenance of the principle of double taxation when introducing fair value when there is a link between accounting and taxation, and how this affects the administrative burden and prevents the development of accounting quality. The purpose is also to investigate why a legislative change has not yet happened that allow fair value accounting.
- Method:** This essay is a deductive study carried out by primary data collected through qualitative interviews with four different people who are familiar with the subject. Secondary data was collected from books, scholarly articles and from SOU 2008:80. The structure in the analysis was based on the interview questions posed to the interview respondents and conclusions where then drawn from the problems that the thesis is based on.
- Conclusions:** The double taxation will be resolved regardless of whether there is a link or not. In order to keep the administrative burden down, it's best with a link. However, for the development of accounting quality, it is best with a decoupling. The priority among these must be done. Disagreement about which option is best is why a united decision not has been taken.
- Keywords:** Accounting, accounting quality, administrative burden, decoupling, double taxation, Sweden, SOU 2008:80, taxation

FÖRKORTNINGAR OCH DEFINITIONER

ABL

Aktiebolagslagen (2005:551)

BFN

Bokföringsnämnden

Företag

Företag syftar i uppsatsen till enskilda juridiska enheter.

Försiktighetsprincipen

Med försiktighetsprincipen menas att tillgångar ska värderas lågt och skulder ska värderas högt, intäkter som inte realiserats ska inte redovisas samt att det sämsta av möjliga utfall alltid ska redovisas. (Falkman, 2001, s. 22)

IAS

International Accounting Standards

IASB

International Accounting Standards Board

IFRS

International Financial Reporting Standards

IL

Inkomstskattelagen (1999:1299)

K1

BFN: s allmänna råd för de allra minsta företagen. (SOU 2008:80, Del 1, s. 159)

K2

BFN: s allmänna råd för årsredovisning i mindre företag. (SOU 2008:80, Del 1, s. 132)

K3

BFN: s allmänna råd för årsredovisning i större företag. (SOU 2008:80, Del 1, s. 159)

K4

Stora börsnoterade företag som ska följa IAS/IFRS. (SOU 2008:80, Del 1, s. 27)

Kongruensprincipen

Enligt kongruensprincipen ska alla värdeförändringar i tillgångar och skulder redovisas över resultaträkningen. (Falkman, 2001, s. 22)

LVP

Lägsta värdets princip

Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att nedlagda utgifter ska kostnadsföras till den period då intäkterna realiserats och redovisas. (Falkman, 2001, s. 21)

Obeskattade vinster

Obeskattade vinster är skillnaden mellan skattemässiga och redovisningsmässiga värden på tillgångar, skulder och avsättningar. (SOU 2008:80, Del 1, s. 25)

Principen om ekonomisk dubbelbeskattning

Principen innebär att vinster som uppstår i ett företag skall beskattas två gånger; först på bolagsnivå och sedan på ägarnivå i samband med utdelning. (SOU 2008:80, Del 1, s. 331)

Principen om ekonomisk innebörd före legal form

Med ekonomisk innebörd före legal form menas att en transaktion skall redovisas i enlighet med sin ekonomiska innebörd och inte med sin juridiska form. (Sundgren, Nilsson, & Nilsson, 2009, s. 138)

Principen om historiska anskaffningsvärden

Att redovisa det historiska anskaffningsvärdet på en tillgång kan hänföras till principen om ett företags fortlevnad, eftersom det inte anses vara ett likvidationsvärde på tillgången som ska redovisas. Användningen av historiska anskaffningsvärden gör redovisningen stabil eftersom anskaffningsvärdena är verifierbara och objektiva. (Falkman, 2001, s. 23)

Principen om skatteförmåga

Principen om skatteförmåga baseras på att företaget ska beskattas då det faktiskt har blivit rikare, och inte innan. (SOU 2008:80, Del 1, s. 142)

Realisationsprincipen

Fokus i realisationsprincipen ligger på vid vilken tidpunkt en intäkt ska redovisas. Enligt denna princip får inte intäkten redovisas innan tillgången har realiserats. Bakgrunden till realisationsprincipen ligger i synsättet att företag inte ska behöva beskattas för förmögenhet som ännu inte är realiserad. (Falkman, 2001, s. 22)

RFR

Rådet för finansiell rapportering

RSV

Riksskatteverket

Rättvisande bild

Rättvisande bild fokuserar på att läsaren av årsredovisningen inte skall vilseledas. Begreppet bedömer årsredovisningen i helhet. Rättvisande bild är den svenska motsvarigheten till det engelska begreppet True and Fair View. (Artsberg, 2005, ss. 156-157)

Sambandet

Sambandet syftar till sambandet mellan redovisning och beskattning i uppsatsen.

SamRoB

Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning

SME

IAS/IFRS för Small and Medium-sized Entities, det vill säga internationella regler för onoterade företag motsvarande K3.

SOU 2008:80

Slutbetänkandet för SamRoB-utredningen

ÅRL

Årsredovisningslagen (1995:1554)

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION OCH FRÅGESTÄLLNINGAR	2
1.3	SYFTE	3
1.4	MÅLGRUPP	3
1.5	FÖRTSATT DISPOSITION	3
2	METOD	4
2.1	FORSKNINGSANSATS	4
2.2	INFORMATIONSSAMLING	4
2.3	FORSKNINGSSTRATEGI	5
2.3.1	<i>KVALITATIVA INTERVJUER</i>	5
2.3.2	<i>INTERVJUPERSONER</i>	6
2.4	BEARBETNING OCH SAMMANSTÄLLNING AV EMPIRIN	6
2.5	UTFÖRANDE AV ANALYS OCH SLUTSATS	7
2.6	VALIDITET, RELIABILITET OCH OBJEKTIVITET	7
2.7	KÄLLKRITIK	8
3	REFERENSRAM	9
3.1	SYFTET MED REDOVISNING	9
3.2	REDOVISNINGSLAGAR	9
3.3	VERKLIGT VÄRDE	10
3.3.1	<i>INFÖRANDET AV VERKLIGT VÄRDE I SVERIGE</i>	11
3.4	SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING	12
3.4.1	<i>MATERIELLT SAMBAND</i>	12
3.4.2	<i>FORMELLT SAMBAND</i>	13
3.4.3	<i>AVSAKNAD AV SAMBAND</i>	13
3.5	PROBLEM MELLAN SAMBANDET OCH VERKLIGT VÄRDE	14
3.5.1	<i>DUBBELBESKATTNING</i>	14
3.5.2	<i>ADMINISTRATIV BÖRDA</i>	15
3.5.3	<i>REDOVISNINGENS KVALITET</i>	16
3.6	TIDIGARE UTREDNINGAR	18
3.7	SOU 2008:80	19
3.7.1	<i>FÖRSLAG</i>	19
3.7.2	<i>DUBBELBESKATTNINGEN</i>	20
3.7.3	<i>ADMINISTRATIVA BÖRDAN</i>	22
3.7.4	<i>REDOVISNINGENS KVALITET</i>	23
3.7.5	<i>REMISSER</i>	23
4	EMPIRI	25
4.1	TELEFONINTERVJU MED KRISTINA ARTSBERG 2011-05-05	25
4.2	MAILINTERVJU MED LENNART IREDAHL 2011-04-29	26
4.3	TELEFONINTERVJU MED INGRID MELBI 2011-05-16	28
4.4	MAILINTERVJU MED STEFAN OLSSON 2011-05-13	30
4.5	SAMMANFATTNING AV EMPIRIN	32
5	DISKUSSION & ANALYS	35
5.1	PROBLEM KRING VERKLIGT VÄRDE OCH SAMBANDET	35

5.2	RÄTTVISANDE BILD ELLER FÖRSIKTIGHETSSYNSÄTT?	35
5.3	DUBBELBESKATTNINGEN.....	36
5.4	ADMINISTRATIV BÖRDA.....	38
5.5	REDOVISNINGENS KVALITET	39
5.6	FRAMTIDEN.....	40
6	SLUTSATS	43
7	FÖRSLAG PÅ VIDARE FORSKNING	45
LITTERATURFÖRTECKNING		
BILAGA 1 – INTRODUCERANDE MAIL		
		I
BILAGA 2 – INTERVJUFORMULÄR.....		
		II
BILAGA 3 – UTDRAG UR INKOMSTSKATTELAGEN.....		
		V
FIGUR 1 MATERIELLT SAMBAND		
		12
FIGUR 2 FORMELLT SAMBAND		
		13
TABELL 1 SAMMANSTÄLLNING AV REMISSVAREN		
		23

1 INLEDNING

Inledningen börjar med en bakgrund som ger en introduktion till ämnet. Vidare tas ämnets problem upp i problemdiskussionen och mynnar ut i frågeställningar som ligger till grund för att uppfylla syftet. Avsnittet avslutas med en beskrivning av avgränsning, målgrupp samt en disposition över uppsatsens upplägg.

1.1 BAKGRUND

Sverige har sedan börskraschen år 1929 haft en resultatinkriktad redovisning där fokus ligger på redovisning av intäkter och kostnader istället för tillgångar och skulder. (Falkman, 2000) Denna inriktning för med sig att principer som exempelvis försiktighets-, matchnings- och realisationsprincipen har varit viktiga att använda. Redovisningen har på senare tid övergått till ett mer balansorienterat synsätt och intäkter och kostnader ses allt mer som värdeförändringar i tillgångar och skulder. När värdeförändringar inkluderas i det redovisade resultatet och därmed även i balansräkningen ges en mer rättvisande bild av företagets resultat och ställning. För att det skall bli en rättvisande bild måste omvärdering av tillgångar och skulder ske löpande. Förändringen av inriktningen har lett till att principerna som styr redovisningen har prioriteras om. I enlighet med det mer balansorienterade synsättet hamnar en princip om att värdera tillgångar till verkligt värde högt i form av principen om ekonomisk innebörd före legal form. (Bjuvberg, 2006, ss. 68-67, 89-90)

Även IASB skriver i sin föreställningsram om ekonomisk innebörd före legal form och har skapat standarder som tillåter värdering till verkligt värde. (IASB, 2001) Dessa standarder är IAS 16 Materiella anläggningstillgångar, IAS 38 Immateriella tillgångar, IAS 39 Finansiella instrument, IAS 40 Förvaltningsfastigheter och IAS 41 Biologiska tillgångar. (SOU 2005:53, s. 25)

Sedan den 1 januari 2005 är det obligatoriskt för börsnoterade koncerner inom EU som bedriver handel att upprätta koncernredovisning enligt IAS/IFRS. Även moderbolaget i koncernen ska i Sverige tillämpa IAS/IFRS i den mån den inte strider mot ÅRL, dock behöver inte övriga juridiska personer i koncernen utgå från detta regelverk. Möjligheten att värdera vissa tillgångar och skulder till dess verkliga värde är inte kompatibel med ÅRL. Sverige har ännu inte antagit alternativet för börsnoterade företag (vars aktier finns att köpa på en reglerad marknad) att använda sig enbart av IAS/IFRS i deras finansiella rapporter. (Kirsch & Olsson, 2008)

I Sverige har det sedan lång tid tillbaka funnits ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det materiella sambandet är det samband som har haft störst betydelse för sambandet mellan redovisning och beskattning, vilket innebär att beskattningen ska baseras på god redovisningssed och utgå från företagets räkenskaper om det inte finns särskilda skatteregler i IL. (Bjuvberg, 2006, ss. 37-38)

Då det finns ett starkt materiellt samband skapar de redovisade verkliga värdena problem vid beskattningen. I dessa fall kommer orealiserade vinster ingå i redovisningen och därmed i det beskattningsbara resultatet. Det innebär att en för tidig beskattning uppstår vilket bryter mot realisationsprincipen. (Bjuvberg, 2006, s. 103) Eftersom Sverige tillämpar principen om ekonomisk dubbelbeskattning, att vinster beskattas först en gång på bolagsnivå sedan en gång på ägarnivå vid utdelning, kommer det bli möjligt för företag, om IAS/IFRS tillämpas i redovisningen, att dela ut vinstmedel som ännu inte har bolagsbeskattats. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 331-333)

1.2 PROBLEMDISKUSSION OCH FRÅGESTÄLLNINGAR

Ett införande av IAS/IFRS innebär att redovisningen i Sverige kommer att präglas av en tillgångsvärdering till verkliga värden. Detta är inget problem ur koncernsynpunkt, eftersom en koncern inte är en juridisk person och därmed heller inte skattesubjekt. Dock ställer de verkliga värdena till en del problem i företagens årsredovisningar. En förändring till att redovisa till verkliga värden tros enligt Kirsch & Olsson (2008) leda till en för tidig beskattning av orealiserade vinster, vilket strider mot principen om skatteförmåga. (Kirsch & Olsson, 2008)

ÅRL har blivit modifierad för att de enskilda finansiella rapporterna ska efterlikna IAS/IFRS. Dock har inte dessa regler genomförts än eftersom det upptäcktes att det inte fanns någon bra lösning för behandlingen av värderingar till verkligt värde utan att riskera Sveriges dubbelbeskattning. (Kirsch & Olsson, 2008) En annan anledning till varför IAS/IFRS inte har införts i juridiska personer än är på grund av den förväntade administrativa bördan som uppkommer vid ett eventuellt avskaffande av sambandet mellan redovisning och beskattning. Det har även diskuterats kring redovisningens kvalitet och om den försämras eller förbättras i och med det rådande sambandet. Denna problematik leder till följande frågeställningar:

1. *Hur kan dubbelbeskattningen upprätthållas vid införandet av verkligt värde i företagens redovisning?*
2. *I och med upprätthållandet av dubbelbeskattningen vid införandet av verkligt värde, hur kan:*
 - a) *den administrativa bördan förhindras att öka?*
 - b) *redovisningens kvalitet utvecklas utifrån detta?*

Närmandet av redovisningen mot IAS/IFRS har lett till tvivel gällande om sambandet mellan redovisning och beskattning kan bibehållas. Det har gjorts flertalet olika utredningar för att utreda om sambandet mellan redovisning och beskattningen ska finnas eller inte. De två första utredningarna ledde inte till några lagförändringar, och den senaste utredningens förslag har ständigt skjutits upp till ett senare tillfälle. Därför blir denna fråga aktuell:

3. *Varför har inte ett enat beslut gällande sambandet mellan redovisning och beskattning kunnat tas?*

1.3 SYFTE

Syftet med denna studie är att ge en överblick över problematiken som uppkommer med upprätthållande av dubbelbeskattningen vid införande av verkligt värde då ett samband mellan redovisning och beskattning råder, samt hur detta påverkar den administrativa bördan och hindrar utvecklingen av redovisningens kvalitet. Vidare är syftet att undersöka varför en lagändring ännu inte har skett som tillåter redovisning till verkligt värde.

1.4 MÅLGRUPP

Uppsatsen riktar sig till personer som intresserar sig för redovisning och beskattning samt problematiken kring implementeringen av IAS/IFRS, verkligt värde och sambandet mellan redovisning och beskattning. Dessa personer förutsätts ha grundläggande kunskaper inom redovisning och beskattning.

1.5 FORTSATT DISPOSITION

Uppsatsens fortsatta disposition ser ut enligt följande:

2. Metod, vilken beskriver uppsatsens genomförande samt kritik av detta.
3. Referensram, som behandlar relevanta redovisningsprinciper, ramverk och lagar.
4. Empiri, där resultatet av insamlad primärdata redogörs för.
5. Analys, vilken sammankopplar referensramen med empiriavsnittet tillsammans med egna reflektioner.
6. Slutsats, där slutsatser dras från analysen.
7. Förslag på vidare forskning.

2 METOD

Metodkapitlet behandlar genomförandet av uppsatsen. I kapitlet redogörs det för vilka sätt som den teoretiska och empiriska datainsamlingen har skett genom. Vidare behandlas urvalet av intervjupersoner samt hur sammanställning av empiri och utförande av analys har skett. Kapitlet avslutas med en diskussion kring validitet, reliabilitet och objektivitet samt källkritik.

2.1 FORSKNINGANSATS

Det finns två olika forskningsansatser som kan användas; deduktiv eller induktiv ansats.

Vid forskning är det ett mål att kunna koppla samman teori och empiri. För att se om empirin bekräftar teorin eller inte kan en deduktiv ansats användas. En deduktiv ansats innebär att generella teorier testas tillsammans med empirisk information. (Johannessen & Tufte, 2003, s. 35)

Den induktiva ansatsen är när empirisk information samlas in innan denna jämförs med de teorier som finns. (Johannessen & Tufte, 2003, s. 35) Syftet med den induktiva ansatsen är att utgå ifrån empirin och försöka skapa ny teori. (Artsberg, 2005, s. 31)

Eftersom uppsatsen utgår från regelverk och normer och inte har till syfte att skapa nya sådana, klassificeras den som en deduktiv studie. Uppsatsens syfte är istället att undersöka redan befintliga regelverk och normer och ställa dessa mot den insamlade empirin.

Inom redovisningen kan även forskningen delas in i en deskriptiv eller normativ metod. Den deskriptiva metoden beskriver och talar om hur något är medan den normativa beskriver hur något bör vara. (Artsberg, 2005, s. 31) Syftet är inte att beskriva hur något bör vara utan hur saker och ting kan vara. Med tanke på att uppsatsens syfte är mer beskrivande, kan uppsatsen ses som deskriptiv.

2.2 INFORMATIONSSAMLING

En förundersökning gjordes genom ett PM-arbete i kursen *Ekonomistyrning och redovisning* vid Mälardalens högskola. Arbetet gick ut på att samla in information om valfritt ämne och därmed ha möjlighet att påbörja magisteruppsatsen i förtid. Förundersökningen genomfördes genom att böcker, vetenskapliga artiklar, artiklar från tidskrifter samt lagar och regelverk samlats in för att kunna studera hur det verkliga värdet förhåller sig till sambandet mellan redovisning och beskattning.

De böcker som har använts har hittats genom Mälardalens högskolas bibliotek samt Västerås stadsbibliotek. Vetenskapliga artiklar, artiklar från tidskrifter samt lagar och regelverk har hittats genom Mälardalens högskolas databaser. De databaser som användes var ABI Inform, Far Komplet och LibHub. Övriga databaser som har kommit till användning är Google Scholar. Vid sökandet av vetenskapliga artiklar och artiklar i tidskrifter användes sökorden

Sverige, beskattning, frikoppling, redovisning och SOU 2008:80 för sig samt i olika kombinationer, samt de engelska översättningarna av begreppen.

För att de uppsatta frågeställningarna skall kunna besvaras krävs information som kan kopplas till dem. Information kan samlas in genom sekundär- och primärdata. (Teorell & Svensson, 2007, s. 87)

Sekundärdata utgörs av tidigare insamlad data som har sammanställts och beror inte på den aktuella undersökningen. Sekundärdata kan exempelvis vara extern information och statistik från offentliga databaser. (Christensen, Andersson, Carlsson, & Haglund, 2001, s. 88) Sekundärdatan har samlats in på samma sätt som förundersökningen, men mer utförligt.

Primärdata är den data som samlas in för den aktuella undersökningen och är därmed inte ännu sammanställd för analys. (Artsberg, 2005, s. 45) Primärdata har valts att samlas in genom intervjuer med kunniga personer inom redovisning och beskattning.

2.3 FORSKNINGSTRATEGI

Det finns två forskningsstrategier som kan urskiljas; kvalitativ och kvantitativ metod. En kvantitativ metod kan genomföras med exempelvis enkäter eller undersökning av statistik. Den kvantitativa metoden syftar till att fastställa sambandet mellan orsak och verkan. Den kvalitativa metodens syfte är att förstå något utifrån människors perspektiv, beskrivningar eller induktioner. Detta kan göras genom till exempel observationer, intervjuer eller fallstudier. (Teorell & Svensson, 2007, s. 10) Uppsatsen har utförts genom en kvalitativ undersökning med intervjuer som syftar till att beskriva det givna problemområdet. Den kvalitativa metoden var mest lämplig då ämnet är väldigt komplext och det då är bättre att utföra en djupgående undersökning som ökar förståelsen för ämnet.

2.3.1 KVALITATIVA INTERVJUER

Kvalitativa intervjuer kan vara strukturerade på tre olika sätt; strukturerade, semi-strukturerade eller ostrukturerade intervjuer:

- Vid den strukturerade intervjun försöker intervjuaren att skapa en situation där han kan skaffa sig kunskap genom direkta svar på konkreta förutbestämda frågor. (Darmer, 1995, s. 256)
- En semi-strukturerad intervju består av en checklista över ämnen att behandla i intervjun. Intervjuaren ska se till att samtliga ämnen på listan berörs under intervjun. (Darmer, 1995, ss. 256-257)
- Den ostrukturerade intervjun innebär att intervjuaren överlåter ansvaret över vad som talas om till den intervjuade. Intervjuaren fungerar som en samtalsstartare, som sedan drar sig tillbaka till en mer tystlåten roll i samtalet. (Darmer, 1995, s. 257)

I uppsatsen har som nämnts ovan kvalitativa intervjuer genomförts. Dessa har genomförts via telefon och mail med respondenterna eftersom det inte funnits möjlighet att träffa dem personligen. Samtliga intervjuer har varit utformade enligt ett strukturerat sätt.

Intervjufrågorna har i förväg skickats till intervjurespondenterna så att de har kunnat förbereda sina ställningstaganden. Alla intervjurespondenter har fått samma intervjumall. Intervjuformuläret utformades genom att en förklarande text inledde de flesta frågorna, och följdes sedan av en förfrågan om respondentens tankar och ställningstagande kring det efterfrågade ämnet. Intervjuformuläret återfinns i bilaga 2.

För att frågeställningen 1 och 2 ska kunna besvaras har vi förklarat samt ställt frågorna 2-6 till intervjurespondenterna.

För att frågeställning 3 ska kunna besvaras har vi ställt frågorna 7-10 till intervjurespondenterna.

Den första frågan i intervjuformuläret ställdes för att se vilket förhållande intervjurespondenten hade till sambandet mellan redovisning och beskattning respektive till verkligt värde.

Telefonintervjuerna spelades in via ljudupptagning för att lättare kunna bearbeta informationen från intervjun till sammanställningen.

2.3.2 INTERVJUPERSONER

För att få intervjurespondenter som var insatta i ämnet har urval skett genom att söka efter författare till artiklar som handlar om sambandet mellan redovisning och beskattning. Kontakt togs sedan med dessa personer via deras mailadress och de fick en förfrågan på om de skulle vilja ställa upp på antingen en personlig intervju eller en mailintervju. I samma mail (som återfinns i bilaga 1) beskrevs i korta drag vad uppsatsen handlar om så att intervjurespondenten kunde avväga om de trodde att de hade något att tillföra undersökningen.

Sammanlagt mailades 13 olika artikelförfattare och sju av dem svarade att de kunde ställa upp. Fyra personer valde senare att genomföra intervjun. Dessa hade ingen möjlighet till personlig intervju. De som ställde upp var Lennart Iredahl och Stefan Olsson som genomförde intervjun via mail samt Kristina Artsberg och Ingrid Melbi vilka det genomfördes telefonintervjuer med. Telefonintervjun med Artsberg genomfördes på ca 25 minuter och intervjun med Melbi varade i ca 15 minuter. För båda telefonintervjuerna användes högtalarfunktion på telefonen så att båda intervjuerna kunde delta aktivt i intervjun. Dessutom spelades intervjuerna in för att inte viktig information skulle gå förlorad.

2.4 BEARBETNING OCH SAMMANSTÄLLNING AV EMPIRIN

Bearbetning av telefonintervjuerna skedde genom att transkribera ljudinspelningen från intervjuerna ord för ord. Denna text delades sedan in under respektive intervjufråga för att tydliggöra strukturen och på så sätt lättare kunna få en översikt över intervjurespondentens svar. Mailintervjuerna lästes noga igenom och texten i dessa bearbetades till empiriavsnittet.

Informationen från intervjuerna har sammanställts utifrån varje intervju för sig. Detta eftersom intervjupersonerna i vissa fall valde bort att svara på vissa frågor som de kände att de inte hade tillräcklig insikt i för att kunna ge tillförlitliga svar.

2.5 UTFÖRANDE AV ANALYS OCH SLUTSATS

Inför analysarbetet kan det vara bra att komprimera och ordna insamlad data för att lättare kunna analysera samt tolka den. (Johannessen & Tuft, 2003, s. 106) Det insamlade materialet har därför även sammanfattats i en tabell i slutet av empirikapitlet för att lättare få en översikt över de olika intervjurespondenternas ställningstaganden.

Analysen baserades på de intervjufrågor som ställts till intervjurespondenterna. Referensramen och empirin ställdes först emot varandra för att ligga till grund för diskussion utifrån dessa frågor.

Slutsatsen har ställts upp enligt de frågeställningar som ligger till grund för uppsatsen. Genom att svara på dessa frågeställningar har syftet med uppsatsen uppnåtts.

2.6 VALIDITET, RELIABILITET OCH OBJEKTIVITET

Kvalitativa intervjuer kan ses som ovetenskapliga eftersom de inte motsvarar vad som i andra fall av vetenskapliga kretsar gäller gällande bland annat validitet, reliabilitet och objektivitet. De tre begreppen definieras enligt följande:

- Validiteten är ett mått på att det som avses att mäta verkligen mäts.
- Reliabiliteten är ett mått på tillförlitligheten, det vill säga att samma resultat kan fås fram vid upprepade undersökningar.
- Objektiviteten handlar om hur studien påverkas av författarnas värderingar. (Björklund & Paulsson, 2003, s. 59)

I uppsatsen har det eftersträvat att uppnå en hög validitet, reliabilitet och objektivitet. Intervjufrågorna har utformats på ett tydligt sätt utan användning av värdeladdade ord, vilka enligt Björklund och Paulsson (2003, ss. 60,62) kan sänka objektivitets- och validitetsnivån i studien.

Vid kvalitativa intervjuer kan inte samma undersökning göras exakt likadan som en tidigare undersökning, eftersom efter varje gång samma person intervjuas, eller efter varje gång en person intervjuar en annan person, så kan personerna ha fått mer kunskap i ämnet och då eventuellt förändrat sina uppfattningar gällande ämnet. (Darmer, 1995, s. 269) Eftersom intervjupersonernas åsikter kan förändras är det inte garanterat att samma resultat kan fås fram då undersökningen är utförd med kvalitativa intervjuer. Detta påverkar inte reliabiliteten i uppsatsen då det är meningen att den ska spegla de åsikter och tankar hos intervjurespondenterna som fanns vid den tidpunkt då uppsatsen skrevs. För att öka validiteten har det valts att intervjua flera personer som är insatta inom området.

Då vi har strävat efter en så hög objektivitet som möjligt har vi försökt att inte ta ställning när vi återgett information i referensramen. I empirin har vi valt att framföra intervjurespondenternas åsikter på ett objektivt sätt utan egna värderingar. Däremot framkommer våra egna förslag i analysen på vilka förändringar som vi ser skulle kunna utredas vidare. En större informationskälla för insamling av sekundärdata har varit SOU 2008:80. Den information som hämtats från denna har delats upp genom att objektiv information har använts genom referensramens förklarande delar, medan utredningens åsikter och förslag har valts att placeras i ett eget avsnitt i referensramen för att skilja på utredningens förslag och åsikter samt den objektiva fakta som återfinns i utredningen.

2.7 KÄLLKRITIK

Information måste granskas noga för att urskilja om informationen är ren fakta eller om den innehåller inslag av åsikter. (Svenning, 2003, s. 289) De böcker som har använts i uppsatsen antas ha en stor tillförlitlighet då de är skrivna av författare som arbetar inom redovisning antingen på universitet eller inom privat sektor. Andra källor som har använts är lagtext och förarbeten som är trovärdiga, vetenskapliga artiklar samt artiklar i tidskrifter som ofta är skrivna av forskare men även kritiskt granskade innan publicering.

Intervjupersonerna är pålitliga källor då de är insatta och pålästa i ämnet. Eftersom personer inom olika verksamheter har intervjuats har olika synvinklar framkommit. Intervjupersonerna kan därmed ha vinklade åsikter som främjar deras befattning. Men detta är positivt för uppsatsen då olika åsikter kan jämföras, vilket inte hade varit möjligt om endast personer inom samma verksamhet hade intervjuats.

Eftersom intervjupersonerna har valts ut baserat på det material som vi har funnit vid datainsamlingen, förekommer i vissa fall dessa personer förutom i empirin även i referensramen. Hänsyn vid analysen har därför tagits, så att referensram och empiri från samma källa inte har jämförts med varandra.

3 REFERENSRAM

*R*eferensramen tar först upp de redovisningslagar som gäller för svenska företag. Sedan redogörs för begreppet verkligt värde och det samband som råder mellan redovisning och beskattning i Sverige. Avsnittet fortsätter med en översikt över problematiken som finns mellan dessa begrepp samt möjliga lösningar och avslutas sedan med en redogörelse för de utredningar som tidigare gjorts.

3.1 SYFTET MED REDOVISNING

Ett företags räkenskaper kan vara användbara inom beskattningen på två olika sätt, antingen genom en registreringsfunktion eller som en värderingsfunktion. Genom registreringsfunktionen kan information kring in- och utbetalningar bekräftas, som kan vara till användning för skatterätten. Dock kan inte ett företags löpande bokföring alltid användas som bevis, utan det är ofta det underlag som finns för verifikationerna som spelar störst roll, som till exempel kvitton, värderingsintyg, fraktsedlar och annat. Värderingsfunktionen behandlar hur företagets tillgångar är värderade, men ligger också till grund för att avgöra när en inbetalning ska tas upp som en intäkt och en utbetalning ska tas upp som en kostnad (Kellgren, 2004, ss. 76-80).

Det finns även andra funktioner som den svenska redovisningen ska fylla. Förutom att redovisningen ska ligga till grund för beskattningen, ska den även fylla informationsfunktionen, kreditgivarfunktionen, bestämning av möjlig utdelning till ägare samt även ligga till grund för beslut om ett företag ska tvångslikvideras. (Kirsch & Olsson, 2008)

Internationellt präglas redovisningsreglerna utifrån ett investerarperspektiv, det vill säga att redovisningsinformationen ska utgå från investerarnas intresse. (Knutsson, 2005)

3.2 REDOVISNINGSLAGAR

Företagens värderingar som de använder i sina enskilda finansiella rapporter, är de som ligger till grund vid beräkningen av företagets skatt, med förutsättningarna att företaget utför sina beräkningar enligt god redovisningssed. Om skattemässiga regler finns, gäller dessa utöver god redovisningssed. Det finns tre regler kring värdering som företag måste tillämpa (Kellgren, 2004, s. 9):

1. koncernredovisningen för börsnoterade företag måste vara upprättad i enlighet med IAS/IFRS,
2. svensk redovisningspraxis tillämpas i företagets redovisning och
3. skatteregler.

Generellt sett överensstämmer skattereglerna med övrig handelsrätt, om inte annat specifikt anges. (Kirsch & Olsson, 2008)

Lagar gällande redovisning som råder i Sverige idag är BFL och ÅRL. I BFL finns regler om bokföringsskyldighet samt dess innebörd och omfattning. (Bjuvberg, 2006, s. 22) ÅRL är en så kallad ramlag, vilket innebär att den anger de grundläggande kraven som företagen måste uppfylla. (Kellgren, 2004, s. 51)

Normgivning och praxis ska sedan fylla ut tomrummen i lagarna, vilket i ÅRL kallas för god redovisningssed. (Kellgren, 2004, s. 51) Lagstiftaren definierar god redovisningssed som: *”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”* (Prop. 1975:104, s. 148). Enligt god redovisningssed skall inkomster tas upp som intäkter och utgifter dras av som en kostnad det beskattningsår de hör till (Alhager & Alhager, 2004, s. 18). Att tillämpa god redovisningssed innebär inte sällan att företagen kan välja mellan olika redovisningsalternativ som alla är godtagbara. Lagstiftaren har även på senare tid, förutom begreppet god redovisningssed, även infört krav om att redovisningen ska spegla en rättvisande bild av företagens resultat och ställning. För att företaget ska kunna uppvisa en rättvisande bild kan det krävas att även tilläggsupplysningar lämnas i not. (Kellgren, 2004, ss. 52, 66)

En huvudregel inom redovisningen är att ett moderbolag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i årsredovisningen som i koncernredovisningen. Dock har den goda redovisningsseden på bolagsnivå påverkats genom att skattemässiga hänsyn tas för att erhålla skattefordelar, till skillnad från koncernredovisningen där det inte uppkommer sådana hänsyn. Denna huvudregel är därför motstridig mot den skattemässiga huvudregeln om att årsredovisningen ska ligga till grund för beskattningen. (Knutsson, 2005)

3.3 VERKLIGT VÄRDE

Efter övergången från ett resultatorienterat synsätt till ett mer balansorienterat har redovisningen påverkats genom att utrymmet för värdering till verkligt värde har ökat. Förekomsten av verkligt värde i redovisningen baseras på att balansräkningen ska vara mer betydelsefull för intressenter. Reglerna om värdering till verkligt värde återfinns i ÅRL, IASBs normsystem samt i EG:s redovisningsrätt. (Bjuvberg, 2006, s. 89)

IASBs definition av verkligt värde lyder (IFRS 1, 2009, s. Bilaga A):

”Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.”

Verkligt värde har förekommit i svensk redovisning sedan lång tid tillbaka. Exempelvis lagerreglerna som förekommer i form av lägsta värdets princip innebär att värdering av lagret skall ske till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Oavsett vilken form av redovisning som väljs att tillämpas på värdeökningarna, innebär detta ett avsteg från realisationsprincipen. Det sker förändringar i synen på hur en resultatpost uppkommer, och förändringar sker även i hur intäkter och kostnader mäts då omvärdering till verkligt värde sker av värdet på tillgångar och skulder. Därmed saknar realisationsprincipen lika stor betydelse i ett balansräkningsorienterat redovisningssystem. (Bjuvberg, 2006, ss. 90-92)

Ett av de grundläggande målen för redovisningen är att informationen ska vara tillförlitlig, det vill säga att informationen måste grundas på objektiv och verifierbar data. Målet påverkar hur stor omfattning de verkliga värdena bör få i redovisningen, och hur företagens möjlighet för användning av verkliga värden i redovisningen bör begränsas. Vid bedömning av det verkliga värdet uppstår ofta osäkerhet när det gäller kravet på tillförlitlighet. Därför bör det verkliga värdet endast användas i redovisningen gällande tillgångar där det finns en aktiv, välfungerande marknad som kan spegla tillgångens noterade värde. (Bjuvberg, 2006, ss. 101-102)

Ett argument för att beskattning bör ske utifrån IAS/IFRS är att det är det mest ”rättvisande” resultatet som kan fås fram. Dock är IAS/IFRS utformat utan hänsyn till Sveriges skatteregler och därmed inte avsett att ligga till grund för beskattning. Värdering enligt verkligt värde är som sagt baserad på bedömningar som har en hög grad av osäkerhet. I redovisningen uppvägs denna osäkerhet i siffrorna genom att tilläggsupplysningar kompletterar och visar på vad värderingen är bedömd utifrån så att investerare och andra intressenter kan skapa en egen bedömning. I beskattningen blir det dock otympligt att behöva justera de redovisade värdena skattemässigt beroende på Skatteverkets värdering. (Knutsson, 2005)

3.3.1 INFÖRANDET AV VERKLIGT VÄRDE I SVERIGE

ÅRL har anpassats till IASBs normgivning och det har då uppstått en möjlighet att värdera tillgångar till verkligt värde som ett alternativ till historiska anskaffningsvärden. Reglerna finns i ÅRL 4 kap. 14 a – 14 g §§. (Bjuvberg, 2006, s. 96)

Genom SFS 2003:774, *lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)*, infördes möjligheten i ÅRL för företag att värdera sina finansiella instrument till verkligt värde. Möjligheten infördes i form av de nya paragraferna ÅRL 4:14 a – e §§ och trädde i kraft den 1 januari 2004. (SFS 2003:774) Företag får dock bara använda detta om alla finansiella instrument värderas på detta sätt. Målet med denna förändring i ÅRL var att efterlikna IAS 39. (Kirsch & Olsson, 2008)

Lagstiftaren försökte även göra liknande förändringar i ÅRL gällande andra tillgångar förutom finansiella instrument, målet var där att efterlikna IAS16, IAS38, IAS40 och IAS41 som behandlar biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella eller immateriella tillgångar. (Kirsch & Olsson, 2008) I prop. 2004/05:24 föreslogs en ändring av ÅRL som innebar att nya paragrafer gällande värdering till verkligt värde lades till, ÅRL 4:14 f - g §§. Lagändringarna syftade till att tillåta en värdering av materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde. Paragraferna skulle kunna användas av svenska företag som hade möjlighet att redovisa i enlighet med IAS/IFRS inom ramen för svensk lag. Syftet med denna begränsning av företag var att företagen skulle få tillämpa samma redovisningsregler i deras årsredovisning som de regler som tillämpas i koncernredovisningen (Bjuvberg, 2006, ss. 96-97). Regeringen antog denna lag, och menade att lagen skulle börja träda ikraft från det räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2005. (Prop. 2009/10:208, ss. 26-27)

Dock innebar dessa lagändringar i ÅRL 4:14 f - g §§ att orealiserade vinster skulle kunna redovisas. Detta skulle skapa problem eftersom företag då kunde dela ut orealiserade vinster till aktieägare. Det skapas därmed skattemässiga effekter på grund av det rådande sambandet mellan redovisning och beskattning. Dessa skattemässiga effekter samt sambandet mellan redovisning och beskattning berördes i SamRoB-utredningen, och under inväntning av utredningens slutbetänkande, sköts ikraftträdandet av paragraferna upp till året som börjar efter den 31 december 2010. (Prop. 2009/10:208, s. 27)

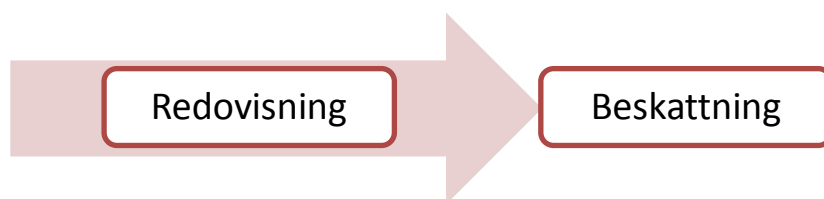
Slutbetänkandet kom i form av SOU 2008:80, och föreslog att kompletterande skattelagstiftning skulle förhindra att obeskattade medel skulle kunna delas ut till aktieägare. Men ännu är utredningen under behandling hos regeringskansliet, de anser att de nya värderingsreglerna inte kan träda i kraft förrän problemet med beskattningen kring detta är implementerat. Regeringen har därför skjutit upp införandet av värderingsreglerna igen till det räkenskapsår som inleds efter den 31/12-2011, det vill säga då beskattningsproblemet beräknas ha lösts. (Prop. 2009/10:208, s. 27)

3.4 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING

I Sverige råder ett samband mellan redovisning och beskattning som kan delas in i ett materiellt samband där redovisningen styr beskattningen, och ett formellt där beskattningen styr redovisningen. Det finns även tillfällen där inget samband råder och tillfällen då sambandet har blivit frikopplat.

3.4.1 MATERIELLT SAMBAND

Det materiella sambandet är ett samband mellan redovisning och beskattning som gäller för skattskyldiga. Detta samband nämns i IL 14:2 och 14:4, vilka återges i bilaga 3, och innebär att beskattningen ska baseras på företagets räkenskaper (se Figur 1 nedan) och att god redovisningssed ska vara avgörande om det inte finns annat skrivet i lag. (Alhager & Alhager, 2004, ss. 13, 20; SOU 2008:80, Del 1, s. 150)



FIGUR 1 MATERIELLT SAMBAND, EGEN BEARBETNING.

När den skattskyldige beslutar hur en inkomst eller utgift skall periodiseras i redovisningen, påverkar detta beslut även beskattningen. Därmed medför det materiella sambandet att både skattemässiga och redovisningsmässiga hänsyn måste tas. (Alhager & Alhager, 2004, s. 20)

En näringsverksamhets resultat skall alltså enligt IL 14:2 st.1 beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att inkomster och utgifter i en näringsverksamhet

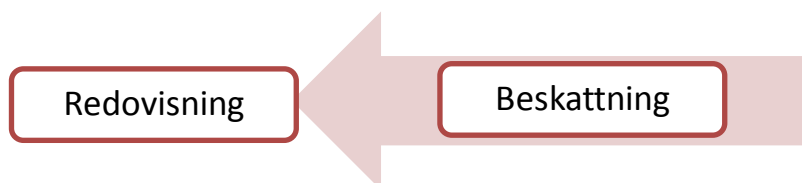
skall periodiseras. Periodiseringen innebär att redovisning av inkomster och utgifter ska ske där de uppkommer. (Alhager & Alhager, 2004, s. 17)

Ett motiv till att beskattningen ska baseras på företagets redovisning är principen om skatteförmåga. En viktig del i Sveriges beskattning har varit att resultatbegreppet har styrts ur ett borgenärsskyddsperspektiv. Enligt detta får inga orealiserade vinster ingå i resultatet och tillgångar får inte redovisas högre än till anskaffningsvärdet. På grund av detta har det materiella sambandet i Sverige fungerat bra. (SOU 2008:80, Del 1, s. 142)

När det infördes möjlighet att redovisa finansiella instrument till verkligt värde anades att företagen ändå inte skulle välja att redovisa dem till det värdet på grund av att företagen då skulle beskattas för orealiserade vinster. (SOU 2008:80, Del 1, s. 146) Om orealiserade värdestegringar redovisas i företagets årsredovisning, som i sin tur ligger till grund för beskattning givet dagens materiella samband, bryts det mot realisationsprincipen. Detta innebär att beskattningen tidigareläggs, eftersom beskattning sker före realisationstidpunkten. (Bjuvberg, 2006, s. 103) Detta problem löstes gällande de finansiella instrumenten genom att frikoppling skedde genom nya lagar. (SOU 2008:80, Del 1, s. 146).

3.4.2 FORMELLT SAMBAND

Det formella sambandet innebär att skattereglerna förutsätter att de skatterättsliga dispositionerna avspeglas i företagets redovisning vilket innebär att beskattningen styr redovisningen (se Figur 2 nedan). Om det förekommer skattemässigt medförda skillnader, ska dessa tas upp i redovisningen i form av obeskattade reserver i balansräkningen samt bokslutsdispositioner i resultaträkningen. (Alhager & Alhager, 2004, s. 29) Redovisningen som uppstår med det formella sambandet är unik i Sverige och har därför framstått som svårbegriplig för utländska läsare. (Knutsson, 1995)



FIGUR 2 FORMELLT SAMBAND, EGEN BEARBETNING.

Det formella sambandet är viktigast när det gäller räknenskapsenliga avskrivningar av inventarier, avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer samt avsättning till ersättningsfond (Alhager & Alhager, 2004, s. 41).

3.4.3 AVSAKNAD AV SAMBAND

Det förekommer inget samband mellan redovisningen och beskattningen i de situationer där det finns särskilda skattemässiga periodiseringsregler som inte föreskriver en viss redovisning. Exempel på sådana områden är avskrivningar på markanläggningar samt skattemässigt inkuransavdrag för lager. (Alhager & Alhager, 2004, s. 48)

I IL 14:2, andra stycket första meningen, står det att inkomster skall tas upp som intäkter och utgifter skall dras av som kostnader det beskattningsår de hänför sig till, om inte något annat är föreskrivet i lag. Uttrycket i IL 14:2, ”...om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag”, syftar till ett område där skatterätten inte föreskriver något samband mellan redovisning och beskattning. (Alhager & Alhager, 2004, s. 43)

En frikoppling av sambandet har redan skett vilken skiljer redovisningen och beskattningen från varandra. (Skatteverket, 2010, s. 28) Denna frikoppling gäller finansiella instrument som är lagertillgångar och kan enligt IL 17:20, som återges i bilaga 3, värderas till verkligt värde eller till samlat anskaffningsvärde för beskattningssyfte. Detta ska ske oavsett hur tillgången redovisas i den finansiella rapporteringen. Regeln har skapats för att göra det enklare för företag som tillämpar IAS/IFRS så att de kan använda samma värderingsmetod i koncernredovisningen, årsredovisningen och i skattedeklarationen. (Kirsch & Olsson, 2008)

Sambandet mellan redovisning och beskattning är inte heltäckande då det finns vissa fall som är helt eller delvis frikopplade från varandra. Till dessa fall hör frågor som handlar om beskattning av kapitalvinster eller -förluster i inkomstslaget näringsverksamhet samt regler om periodiseringsfonder gällande enskilda näringsidkare. Vad gäller dessa frågeställningar så är inte redovisningen vägledande för beskattningen. (Bjuvberg, 2006, s. 40)

Frikopplingen har under de senaste åren förändrats gällande reglerna kring värdering av tillgångar. Denna förändring är ett närmande mellan svensk redovisningspraxis och IAS/IFRS. (Kirsch & Olsson, 2008)

3.5 PROBLEM MELLAN SAMBANDET OCH VERKLIGT VÄRDE

Då det finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning i Sverige, blir det problem då verkligt värde införs i företagens redovisning bland annat med att dubbelbeskattningen hotas vilket i sin tur leder till att den administrativa bördan kan öka samt att redovisningens kvalitet kan påverkas.

3.5.1 DUBBELBESKATTNING

I Sverige tillämpas principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Det är en utgångspunkt att obeskattade vinstmedel inte ska kunna delas ut. Med en redovisning utifrån IAS/IFRS finns det inte något krav på att orealiserade vinster ska sättas av till bundet eget kapital, vilket i Sverige med de regler som vi har nu, skulle innebära att företagen skulle kunna dela ut de vinster som ännu inte har gått till bolagsbeskattning. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 331-333)

En frikoppling mellan beskattningen och redovisningen skulle innebära, med värdering till verkligt värde, att redovisningens värdering skulle överstiga den skattemässiga. Detta leder till att en möjlighet uppstår för företagen att dela ut obeskattade medel. Detta blir ett avsteg från den svenska ekonomiska dubbelbeskattningsprincipen som inte är önskvärt. (Bjuvberg, 2006, s. 104)

För att hindra utdelning av obeskattade vinster kan olika metoder tillämpas, några av dessa är: (SOU 2005:53, s. 6)

1. Civilrättslig utdelningsspärr
2. Skatterättslig utdelningsspärr
3. Samband mellan redovisning och beskattning

En **civilrättslig utdelningsspärr** hindrar att kapital som inte är beskattat kan delas ut. (SOU 2005:53, s. 6) Ett införande av en civilrättslig utdelningsspärr innebär att ändringar behöver göras i antingen ÅRL eller ABL. De förändringar som behöver göras i de civilrättsliga lagarna behöver innefatta regler som binder upp de orealiserade värdeförändringarna i en bunden fond. På detta sätt ökas inte företagets utdelningskapacitet (SOU 2008:80, Del 1, s. 333)

Enligt ABL 17 kap 3§ får inte utdelning ske om det inte finns full täckning för företagets bundna kapital efter utdelningen. Denna beräkning ska ske utifrån företagets balansräkning. Utdelning måste även överensstämma med försiktighetsregeln och är endast tillåten om den är försvarlig utifrån företagets krav på det egna kapitalet gällande risken, verksamhetens art och omfattning, men även hänsyn till företagets likviditet, ställning och konsolideringsbehov i övrigt måste tas hänsyn till. (ABL, 2005:551)

Det finns alltså ett nära samband mellan utdelning och företagets redovisning. I vissa länder finns det regler om att vissa vinster inte får delas ut. Exempel på detta är just orealiserade värdeförändringar. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 333-334)

Den **skatterättsliga utdelningsspärren** innebär att utdelat kapital alltid kommer att vara beskattat. (SOU 2005:53, s. 6) Idag finns det redan en skatterättslig utdelningsspärr i IL som tillämpas på värdering av lager av finansiella instrument samt placeringar i försäkringsföretag. Denna lag innebär att företagen, om de delar ut vinstmedel som är hänförligt till skillnaden mellan redovisat och beskattat värde av dessa tillgångar, ska det skattemässiga resultatet öka i motsvarande mån. Utdelningen av obeskattade vinstmedel ger alltså via en skatterättslig utdelningsspärr upphov till beskattning. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 333, 335; SOU 2005:53, s. 32)

Ett tredje alternativ är att ha en **koppling mellan redovisningen och beskattningen**, vilket kommer att innebära att utdelat kapital är beskattat. (SOU 2005:53, ss. 6-7) Det formella sambandet hindrar på ett smidigt sätt möjligheten för företagen att dela ut obeskattade vinstmedel, vilket är ett av syftena med det formella sambandet. (SOU 2008:80, Del 1, s. 20)

3.5.2 ADMINISTRATIV BÖRDA

En av de större fördelarna med ett materiellt samband är att det innebär en mindre administrativ börda för företagen då redovisningen och beskattningen grundar sig på samma principer. Om ett samband inte föreligger kommer företagets administrativa börda öka genom att redovisningsprinciperna och de skattemässiga principerna inte kommer att stämma överens och därför måste justeras i deklarationen. Det är ett övergripande mål att den administrativa bördan ska hållas nere. (SOU 2008:80, Del 1, s. 300) Informationen som lämnas till

Skatteverket blir även mer trovärdig då den kan hämtas och kontrolleras utifrån företagets redovisning. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 143-144)

Dan Brännström, generalsekreterare Far, menar att en frikoppling skulle leda till betydande merkostnader och osäkerhet för företagen och då särskilt mindre aktiebolag. Brännström menar även att *”det är illavarslande att till och med en redovisningskunnig person har svårt att förstå innehållet i förslagets lagtext.”* Även FAR SRS anser att frikopplingen kräver stora utbildningskostnader för de som sköter företagets redovisning med två parallella system. (FAR SRS, 2009)

De termer som används har olika innebörd i skattelagstiftningen och i redovisningen. Detta kommer leda till att många deklARATIONER kommer innehålla fel. (FAR SRS, 2009)

Johan Svanberg, utredare för SOU 2008:80, föreslår att det ska finnas möjlighet för företag att samordna deklARATIONEN med redovisningen. Syftet med detta är att minska den administrativa bördan. En förutsättning för detta är att antingen dra av utgifter senare eller att ta upp inkomster tidigare. Lennart Iredahl menar att det bör utredas om det finns möjlighet att lägga in de mindre företagens redovisningsregler i inkomstskattelagen. Han menar att detta skulle leda till verklig förenkling. Iredahl säger även (FAR SRS, 2008):

”Jag ifrågasätter om det är rimligt att huvuddelen av Sveriges företag ska behöva tillämpa två skilda regelsystem som båda har den uttalade avsikten att vara så lika varandra som möjligt.”

3.5.3 REDOVISNINGENS KVALITET

Thorell (1989) skriver i Skattenytt att det är naturligt att beskattningen grundar sig på företagets redovisning. Detta är med utgångspunkt från att redovisningen håller en god kvalitet. Om dock beskattningen påverkar redovisningens kvalitet negativt blir det ett negativt cirkelresonemang.

Det har ansetts att sambandet höjer redovisningens kvalitet genom att både företagets redovisning som deklARATION blir kontrollerad vid taxeringen. Det har därför ansetts att den svenska redovisningen har hållit hög kvalitet. I de tidigare utredningarna SOU 1995:43, IAS-utredningen SOU 2003:71 samt i RSV rapport 1998:6 framkommer att upprätthållande av redovisningens kvalitet är ett motiv för en fortsatt materiell koppling. (SOU 2008:80, Del 1, s. 147)

Det innebär även en fördel ur en rättslig aspekt med ett materiellt samband. Lagstiftaren behöver inte besluta om särskilda skattemässiga regler, utan begreppet god redovisningssed utgör grunden för de oregrerade fallen gällande exempelvis beskattningstidpunkten av intäkter. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 145, 147)

Det formella sambandet är effektivt då det ser till att utdelning av obeskattade vinster blir omöjlig. Men sambandet inverkar negativt på redovisningen av fyra orsaker (SOU 2008:80, Del 1, ss. 350-352):

1. *Företagen kan avstå från att redovisa intäkter på rätt sätt och därmed blir den finansiella informationen av sämre kvalitet då informationen till intressenterna påverkas av företagens önskan om en senareläggning av beskattningen.*

Ofta strävar företag efter att betala så låg skatt som möjligt för att kunna behålla en större del av vinsten. Om företaget redovisar ett lågt resultat resulterar det i att skatten minskar. Men i redovisningen eftersträvas ofta ett högre resultat för att kunna locka till sig investerare, eller för att kunna ta banklån med bättre villkor. (Alhager & Alhager, 2004, s. 20) Det anses att utvecklingen av redovisningen bromsas på grund av att valfriheten i redovisningen samt det materiella sambandet gör att företagen inte väljer en redovisningsmetod som skulle förbättra redovisningens kvalitet om denna metod ökar skattekostnaden. Detta anses vara hämmande för utvecklandet av god redovisningssed. (SOU 2008:80, Del 1, s. 145)

När verkligt värde infördes på de finansiella instrumenten var detta ett av problemen, att företagen skulle välja att inte redovisa till verkligt värde eftersom de då skulle beskattas för orealiserade vinster. Detta löstes dock genom att frikopplande regler infördes. (SOU 2008:80, Del 1, s. 146)

Det materiella sambandet kan påverka redovisningen genom att redovisningen inte utvecklas i den takt den skulle gjort annars. En förbättring som skulle skett gällande redovisningen kanske inte införs eftersom den då leder till oönskade skatteeffekter. Företag antas vilja utföra en redovisning som innebär en lägre skattekostnad, och redovisar därför inte alltid till den metod som skulle tillgodosett redovisningens krav bättre. (SOU 2008:80, Del 1, s. 145)

I vissa fall väger de skattemässiga aspekterna tyngre än de redovisningsmässiga, och där hävdas att det materiella sambandet minskar kvalitén på redovisningen. Om däremot de redovisningsmässiga aspekterna väger tyngre än de skattemässiga, kan det materiella sambandet höja kvalitén på redovisningen. Det är alltså de olika aspekterna som påverkar och balanserar upp varandra. (Alhager & Alhager, 2004, s. 20)

2. *Systemet med obeskattade vinster gör att redovisningen blir svårbegriplig, speciellt internationellt.*

Det formella sambandet anses leda till en lägre kvalitet på redovisningen med tanke på att internationella investerare har svårt att förstå sig på Sveriges skattemässiga poster som återfinns i redovisningen. Därför antas det att företag som vänder sig till kapitalmarknaden har ett större behov av en redovisning med högre kvalitet. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 605-606)

I utredningen som ledde fram till SOU 1995:43 framfördes det att den negativa påverkan som det formella sambandet hade på redovisningen på grund av de obeskattade reserverna, gjorde att de ansåg att sambandet borde minska på flertalet punkter. (SOU 2008:80, Del 1, s. 338)

3. *Det formella sambandet kan fungera dåligt med vissa redovisningsprinciper som till exempel principen om rättvisande bild.*

Företag som behöver ge ut information om dess ekonomiska läge till intressenter lämnar information av bättre kvalitet om redovisningen sker mer öppet och mer mot principen om en

rättvisande bild snarare än den bild som visas med hjälp av försiktighetsprincipen. Sambandet står därmed i vägen för att ge intressenter på exempelvis kapitalmarknaden möjlighet att jämföra och bedöma de olika företagen på börsen, vilket i sin tur påverkar förutsättningarna för en väl fungerande kapitalmarknad, och därmed även påverkar den ekonomiska tillväxten. (SOU 2008:80, Del 1, s. 146)

4. De regler som tillåter ett formellt samband hindrar tillämpningen av IAS/IFRS - reglerna i företagens årsredovisning.

Att redovisa de skattemässiga justeringarna i företagens redovisning är inte alltid förenligt med IAS/IFRS. Därför står en del regler gällande det formella sambandet i vägen för ett införande av IAS/IFRS i företagens årsredovisningar. (SOU 2008:80, Del 1, s. 352)

3.6 TIDIGARE UTREDNINGAR

Under 1990 års skattereform togs frågan om en översyn av sambandet mellan redovisning och beskattning upp. Redovisningskommittén fick 1991 i uppdrag att utreda sambandet och om hur sambandet borde se ut i framtiden. (FAR SRS, 1998)

Redovisningskommittén kom i och med delbetänkandet SOU 1995:43 fram till att sambandet borde minskas på flertalet punkter eftersom redovisningen då skulle uppnå en högre kvalitet (SOU 2008:80, Del 1, ss. 338-339; Knutsson, 1995). Kommitténs förslag om införande av frikoppling skulle innebära att skillnaden mellan företagets bokföringsmässiga och skattemässiga resultat antas öka avsevärt. (Far Info, 1995) Kommittén föreslog bland annat att obeskattnade reserver och bokslutsdispositioner borde skötas enbart i företagens deklARATIONER, och inte i deras redovisning. På samma sätt ansåg de att den skattemässiga värderingen av lager inom bank och försäkringsområdet som får redovisas till verkligt värde frikopplas, så att företagen ur beskattningssynpunkt kan redovisa till LVP, men i redovisningen redovisa till ett högre belopp. (SOU 1995:43, ss. 12-14) De ansåg att om redovisning sker till verkligt värde bör värdeökningen avsättas i en fond för orealiserade vinster. (SOU 1995:43, s. 106) Dock ansågs förslaget av många vara alltför komplicerat och förslaget ledde inte till någon lagändring. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 338-339)

Även Riksskatteverket har undersökt sambandet. De redovisade sitt resultat i *RSV Rapport 1998:6 sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattningen* med förslag som i princip innebar att det formella sambandet skulle avskaffas. Inte heller detta förslag genomfördes. (SOU 2008:80, Del 1, s. 340)

Ännu en utredning gällande sambandet mellan redovisning och beskattning, kallad SamRoB, startade år 2004. Utredningen lämnade år 2005 ett delbetänkande i form av SOU 2005:53. (SOU 2008:80, Del 1, s. 21) Utredningen föreslog att en frikoppling skulle ske. Därmed skulle skattereglerna baseras på redovisningsreglerna för mindre och medelstora företag, det vill säga K2-reglerna. Detta för att undvika en större administrativ börda hos K2-företagen. (Melbi, 2007)

SamRoB-utredningen lämnade sedan år 2008 sitt slutbetänkande i form av SOU 2008:80, där de bland annat föreslår att det materiella sambandet ska avskaffas. (SOU 2008:80, Del 1, s. 21) Utredningen har ännu inte lett till någon lagändring. En utförligare genomgång av SOU 2008:80 redogörs för nedan.

3.7 SOU 2008:80

Den 17 september 2008 publicerade Finansdepartementet en utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning som heter *SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet* (Finansdepartementet, 2008). Syftet med undersökningen var att utreda hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning skulle kunna se ut i framtiden. (SOU 2008:80, Del 1, s. 19)

Direktiven för utredningen var i stora drag att se över sambandet mellan redovisning och beskattning och föreslå skatteregler som utifrån denna analys skulle vara lämpliga. Utredningen skulle även komma med ett förslag på hur obeskattade vinster ska förhindras att delas ut i ett frikopplat system. Utredningens förslag hade även som krav att de skulle hålla nere den administrativa bördan för företagen, att sambandet inte får ligga i vägen för redovisningens kvalitetsutveckling samt att det måste finnas någon form av samband mellan företagens redovisning och beskattning så att inte varje transaktion i företaget behandlas olika i redovisningen respektive i beskattningen. (SOU 2008:80, Del 1, s. 212)

3.7.1 FÖRSLAG

Utredningens huvudsakliga förslag är (SOU 2008:80, Del 1, s. 19):

1. Att avskaffa det materiella sambandet och ersätta detta med regler om beskattningstidpunkten i IL.
2. Om ett företag redovisar obeskattade vinster som fritt eget kapital ska dessa vinster även tas upp till beskattning.

Dessutom kommer utredningen med ett förslag om att avskaffa det formella sambandet så som det ser ut idag. (SOU 2008:80, Del 1, s. 25)

Ett avskaffande av det materiella sambandet skulle innebära två stora förändringar lagstiftningsmässigt. Reglerna i IL 14:2 och 14:4, som beskriver det materiella sambandet, skulle få ett annat innehåll och i IL skulle det tillkomma ett ganska stort antal nya regler för att ersätta detta samband. Dessa nya regler skulle placeras i två nya kapitel: *14a, Regler om periodisering av inkomster* och *14b, Regler om periodisering av utgifter*. (SOU 2008:80, Del 1, s. 20)

Ett av utredningens skäl till avskaffandet av det materiella sambandet är att det materiella sambandet mellan redovisningen och beskattning ursprungligen var uppbyggt på sunda företagsekonomiska principer där företagen hade ett egenintresse att ta fram vinster till beskattning. Utredningen menar att det idag handlar mer om tillämpning av särskilda

redovisningsprinciper för juridiska personer, vilket har gjort att det ursprungliga skälet för ett materiellt samband har fallit bort. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 20-21)

Ett annat skäl är att de internationella redovisningsreglerna av flera orsaker inte är lämpliga att använda som grund för beskattning. De redovisningsprinciper som är under utveckling för de större företagen är svåra att förena med principen om skatteförmåga. Det är svårt att se hur stort inflytande exempelvis principen om värdering till verkligt värde och principen om ekonomisk innebörd före legal form kommer att få inom redovisningen. Att bygga beskattningen på IAS/IFRS-reglerna eller regler med grund i IAS/IFRS skulle leda till tillämpningssvårigheter. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 20-21)

Utredningen tycker att det även finns skäl för att inte stanna vid ett partiellt avskaffande av det materiella sambandet. Att ha kvar det materiella sambandet som huvudregel, samtidigt som det område där materiellt samband gäller minskar, kan leda till tillämpningssvårigheter. Det förväntas även bli värre om området fortsätter att minska. Idag finns det även särskilda regler i IL samtidigt som oreglerade fall ska lösas, även detta leder till tillämpningssvårigheter. Utredarna frågar sig hur redovisningen ska kunna ges en utfyllande roll om de grundläggande principerna skiljer sig från vad som gäller i övrigt inom beskattningen, och vad blir effekten av det? Vid ett system utan materiellt samband är det enklare att hantera utvecklingen inom redovisning och andra förändringar i omvärlden. Vid ett fortsatt samband måste skattereglerna omprövas vid nästan alla förändringar av redovisningsnormgivningen. Utredarna anser att denna problematik kommer leda till att vi förr eller senare avskaffar det materiella sambandet. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 21-22):

3.7.2 DUBBELBESKATTNINGEN

I SOU 2008:80 läggs det fram förslag som innebär att obeskattade vinstmedel inte ska kunna delas ut. Detta gäller endast de företag som har bundet eget kapital, det vill säga det gäller inte enskilda näringsidkare eller handelsbolag där någon delägare är juridisk person. (SOU 2008:80, Del 2, s. 481)

De olika sätten som kan hindra en utdelning av obeskattade vinster; civilrättslig respektive skatterättslig utdelningsspärr eller ett samband mellan redovisning och beskattning, anses alla som mer eller mindre olämpliga. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 481-482)

Den **civilrättsliga utdelningsspärren** är enligt utredningen olämplig på grund av att det är felaktigt att förbjuda en utdelning endast på grund av den anledningen att vinstmedlen först behöver skattas i bolaget. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 481-482) Eftersom direktiven till utredningen menar att utredningen får komma med ytterligare skattelagstiftning som krävs för att upprätthålla dubbelbeskattningen, är alternativet om en civilrättslig utdelningsspärr inte möjligt inom de direktiv som givits för utredningen eftersom det kräver ändringar i ÅRL och ABL (SOU 2005:53, s. 28). Utredningen anser även att det är principiellt fel att införa civilrättsliga regler om utdelningar baserat på skatteskal. Utredningen bedömer även att en civilrättslig utdelningsspärr begränsar företagen mer än vad som är nödvändigt. (SOU 2008:80, Del 1, s. 342)

Den **skattemässiga utdelningsspärren** är inte lämplig och utesluts eftersom den kan stå i strid mot EG-rätten. Vid uteslutande av dessa alternativ finns endast en reformering av det befintliga systemet med obeskattade reserver kvar. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 481-482)

Ett **fullständigt materiellt samband** innebär en högre skattekostnad för företagen eftersom beskattning då sker av orealiserade vinster. Detta är inte förenligt med principen om skatteförmåga. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 481-482) Utredningen bedömer att ett **formellt samband** skulle kunna utformas så att det förhindrar utdelning av obeskattade vinstmedel, samt att övriga negativa sidor med ett formellt samband helt bortfaller. (SOU 2008:80, Del 1, s. 350) Ett system där en reformering av systemet med obeskattade reserver krävs, kommer att leda till högre administrativ börda för företagen. Men i vissa fall kan det även bli tvärtom, mindre administrativ börda. Exempelvis kommer reglerna kring värdepappersavdrag kunna förenkla för företagen en hel del. (SOU 2008:80, Del 2, s. 482)

Utredningen föreslår ett framtida reformerat formellt samband. För att de negativa effekterna ska bortfalla krävs det då att inga enskilda poster i redovisningen ska påverkas av de skatteregler som ska hindra att de obeskattade vinsterna ska kunna delas ut. Det ska dock kunna vara möjligt för företag som tillämpar IAS/IFRS att senarelägga beskattningen, det vill säga utnyttja skattekrediter. Dessa företag kommer då ha olika värden på tillgångarna i redovisningen respektive i beskattningsunderlaget. För att detta ska kunna ske måste dessa företag redovisa skillnaden mellan redovisningen och beskattningen som en post som inte går att dela ut. Om företaget inte redovisar detta belopp så att det inte går att dela ut, ska de beskattas för motsvarande del. (SOU 2008:80, Del 1, s. 354)

Enligt utredningens förslag skulle IL 14 kap 23-24 §§ komma att ändras (se föreslagen lagtext nedan). Företagen måste varje år göra en bedömning huruvida det finns obeskattade vinster eller inte i företaget. Bolagsstämman ska sedan avgöra hur de vill göra med årets resultat. Om bolagsstämman beslutar att sätta av årets vinstmedel till bundet kapital, till exempel till en reservfond, kommer resultatet oavsett inte att kunna delas ut, och därmed uppkommer inte någon ytterligare åtgärd. Om dock bolagsstämman beslutar att redovisa årets vinst så att den kan delas ut, ska företaget ta upp en inkomst i resultaträkningen motsvarande den obeskattade vinsten som redovisats på detta sätt. (SOU 2008:80, Del 1, s. 358)

23 §

Om ett svenskt aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett annat svenskt företag som har skyddat kapital, i räkenskaperna redovisar obeskattade vinster på ett sådant sätt att de enligt 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) eller motsvarande regler i annan lagstiftning kan delas ut, ska företaget ta upp en inkomst som motsvarar dessa. Om det på en bolagsstämma beslutas att medel som utgör obeskattade vinster ska föras till bundet kapital och beslutet verkställs under samma år ska motsvarande vinster inte anses som obeskattade även om de i balansräkningen som fastställts vid samma bolagsstämma redovisats som fria vinstmedel.

Vad som sägs i första stycket gäller även obeskattade vinster som uppstår i ett handelsbolag eller ett utländskt delägarbeskattat bolag.

24 §

Obeskattade vinster är summan av följande skillnadsbelopp:

1. värdet på tillgångarna i räkenskaperna minskat med tillgångarnas skattemässiga värde, och

2. skuldernas respektive avsättningarnas skattemässiga värde minskat med värdet på skulderna respektive avsättningarna i räkenskaperna. (SOU 2008:80, Del 1, s. 37)

3.7.3 ADMINISTRATIVA BÖRDAN

Utredningen bedömer att den administrativa bördan minskar med ett starkt materiellt samband. (SOU 2008:80, Del 1, s. 215) Ett system med avsaknad av materiellt samband innebär därmed en risk för en ökad administrativ börda för företagen. (SOU 2008:80, Del 1, s. 238)

Utgångspunkten för utredarnas förslag är att reglerna ska utformas med traditionella redovisningsprinciper som utgångspunkt. I vissa fall har förslagen talat emot varandra och då har en avvägning fått göras mellan dem. (SOU 2008:80, Del 1, s. 22)

De nya skattereglerna som föreslås kan ofta leda till senarelagd beskattning i jämförelse med hur det ser ut med det materiella sambandet. Utredarna menar att det säkert finns företag som hellre har ett materiellt samband kvar för att minska det administrativa arbetet och därmed tidigarelägga beskattningen istället. (SOU 2008:80, Del 1, s. 23)

För att minska den administrativa bördan föreslår utredarna att det ska finnas en möjlighet att välja en alternativ beskattningsprincip. En förutsättning för detta är dock att företaget endast får välja om det leder till att inkomsten tas upp tidigare än den annars skulle gjort eller avdrag för utgiften görs senare. Dessutom krävs att den skattskyldige använder den periodiseringsmetod som tillämpas i redovisningen. Det finns dock en del undantag där den skattskyldige skulle få välja den princip de använt i redovisningen trots att den leder till en senarelagd beskattning. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 23-24)

Utredningen har ett par förenklingsförslag för K1-företag, vilket skulle innebära att dessa företag i de flesta fall endast behöver hålla reda på in- och utbetalningar. Förslaget skulle minska den administrativa bördan för K1-företagen om det genomförs. Den administrativa bördan för K2 företag anses inte komma att öka med utredningens förslag, då även de skulle kunna dra nytta av de förenklingsregler som föreslås. För K3 och K4-företagen menar utredningen att det är oklart om hur stora skillnader det skulle bli mellan redovisningen och deklARATIONEN, men att den ökade administrativa bördan om förslaget genomförs skulle vara acceptabel. De större företagen ska kunna ges möjlighet att i viss mån kunna använda sig av samma principer som i redovisningen även för beskattningen under vissa förutsättningar för att minska den administrativa bördan. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 24, 27, 242)

3.7.4 REDOVISNINGENS KVALITET

I SOU 2008:80 antas att ju starkare sambandet är, desto större negativ påverkan blir det på redovisningens kvalitet på grund av skattemässiga hänsyn. Detta påverkar i sin tur externa intressenters möjligheter att bedöma ett företags ekonomiska situation, vilket ger en negativ effekt på kapitalmarknaden och i sin tur även för den ekonomiska tillväxten. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 146-147)

Utvecklingen av redovisningen hindras genom att skattekostnaden ökar om redovisningen sker på ”rätt” sätt. Detta kan bero på att redovisningen som utgår från ett formellt samband inte svarar mot principen om att årsredovisningen ska spegla en rättvisande bild. Det kan i sin tur leda till att företagsekonomin som finns utifrån ett formellt samband ger efter för beskattningssintressen. (SOU 2008:80, Del 1, s. 353)

I SOUn menas att det är företag som vänder sig till kapitalmarknaden som har ett större behov att ha en redovisning av hög kvalitet. Detta är även de företag som i större utsträckning måste börja använda sig utav de internationella redovisningsreglerna som inte är gjorda för att ligga till grund för beskattning. De mindre företagen som inte har lika många externa intressenter vinner däremot på att behålla ett starkt samband. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 605-606)

3.7.5 REMISSER

Utredningsförslag skickas på remiss innan regeringen ska ta ställning till utredningens förslag. Beroende på det stöd som förslagen har, kan regeringen välja att inte gå vidare med frågan, eller att finna en alternativ lösning. (Regeringskansliet, 2010)

Remissvaren på SamRoB-utredningen har varit blandade i av- eller tillstyrkande. En sammanställning över remissinstansernas ställningstagande samt yttrande av andra har i en magisteruppsats från Lunds universitet skapats och visas nedan i Tabell 1. Denna sammanställning visar att 10 av 46 instanser/yttrande tillstyrker utredningens förslag, 21 avstyrker förslaget, 5 avstyrker delar av förslagen, 3 varken till- eller avstyrker samt att 8 inte har tagit ställning i frågan. (Hulthén, Imander, & Killander, 2009)

TABELL 1 SAMMANSTÄLLNING AV REMISSVAREN, EGEN BEARBETNING, (HULTHÉN, IMANDER, & KILLANDER, 2009)

	Remissinstans/Ställningstagande	Tillstyrker	Avstyrker	Avstyrker delar	Varken till- eller avstyrker
1	AFA Försäkring			✓	
2	Anders Hultqvist				✓
3	Bokföringsnämnden		✓		
4	Bolagsverket	-	-	-	-
5	Dina Försäkring AB				✓
6	Ekobrottsmyndigheten		✓		
7	Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet		✓		
8	FAR SRS		✓		
9	Fastighetsägarna Sverige		✓		

10	Finansbolagens förening		✓		
11	Finansinspektionen		✓		
12	Företagarna		✓		
13	Försäkringsförbundet			✓	
14	Försäkringsjuridiska föreningen			✓	
15	Handelshögskolan i Stockholm	-	-	-	-
16	Ingblad & Lundqvist				✓
17	Kammarkollegiet	-	-	-	-
18	Kammarrätten i Göteborg	✓			
19	Kammarrätten i Stockholm	✓			
20	Kronofogdemyndigheten	✓			
21	Lantbrukarnas riksförbund (LRF)		✓		
22	LO	✓		✓	
23	Länsrätten i Göteborgs län	✓			
24	Länsrätten i Stockholms län	✓			
25	Länsrätten i Västmanlands län	✓			
26	Nutek	✓			
27	Näringslivets regelnämnd		✓		
28	Näringslivets skattedelegation		✓		
29	Riksrevisionen	-	-	-	-
30	Saco	-	-	-	-
31	Skatteverket		✓		
32	Statistiska centralbyrån	✓			
33	Stockholms Universitet		✓		
34	Svea Hovrätt	-	-	-	-
35	Svensk Handel	-	-	-	-
36	Svensk Industriförening		✓		
37	Svensk Bankförening		✓		
38	Svensk Riskkapitalförening		✓		
39	Svenskt Näringsliv		✓		
40	Sveriges advokatsamfund	✓			
41	Sveriges Byggindustrier		✓		
42	Sveriges kommuner och landsting		✓		
43	Sveriges Redovisningskonsulters förbund		✓		
44	Swerma			✓	
45	Sydsvenska industri- och handelskammarens redovisningskommitté		✓		
46	TCO	-	-	-	-
	Summa:	10	21	5	3

4 EMPIRI

Empiriavsnittet redogör för intervjupersonernas tankar och åsikter kring verkligt värde i förhållande till sambandet mellan redovisning och beskattning. De personer som har intervjuats är; Kristina Artsberg, Lennart Iredahl, Ingrid Melbi och Stefan Olsson. Varje avsnitt i kapitlet avslutas med en sammanfattning av respektive persons åsikter.

4.1 TELEFONINTERVJU MED KRISTINA ARTSBERG 2011-05-05

Kristina Artsberg är universitetslärare och forskare vid Lunds universitet. Hon har även varit handledare för många uppsatser som har handlat om sambandet mellan redovisning och beskattning. Artsberg valde att inte svara på en del av frågorna varför hennes bidrag till empirin inte innefattar alla delfrågor.

Problem kring verkligt värde och sambandet

Artsberg säger att realisationsprincipens innebörd först måste definieras. Begreppet definieras av vissa jurister som att en transaktion måste ske på marknaden medan vissa ekonomer menar att det räcker med en värdeförändring. Artsberg nämner att det måste skiljas på om tillgången är realiserad enligt substans eller form, det vill säga om det är en juridisk eller ekonomisk värdeförändring. Enligt Artsberg är det egentligen inte något problem med realisationsprincipen. Hon säger dock att det finns de som tycker att det är olämpligt att beskatta vinster som inte har fått i form av kontanta medel. Men det beror på vilken form av egendom som det handlar om. Gällande finansiella instrument anser Artsberg inte vara ett problem eftersom de är lätta att överföra i kontanter. Dock anser Artsberg att exempelvis fastigheter där verksamhet bedrivs kan vara mindre lämpliga att beskatta en orealiserad värdeförändring på eftersom de är svårare att överföra i kontanter.

Rättvisande bild eller försiktighetssynsätt

Det verkliga värdet behöver inte vara så rättvisande påpekar Artsberg. Som exempel nämner hon de fall som har funnits på fastighets- och aktiemarknaden där ett värde som antogs vara verkligt värde plötsligt försvann, vilket inte var så rättvisande. Artsberg nämner att det som antas vara försiktigt inte alltid är så försiktigt, utan det är endast ett sätt att kompensera för optimism. Men hon säger även att försiktighetssynsättet i det långa loppet kan visa sig vara det mer realistiska synsättet. Enligt Artsberg beror skillnaden mellan en rättvisande bild och ett försiktighetssynsätt på graden av risken som tas i värderingen, och att det är en större risk att använda sig av verkligt värde.

Framtiden

Det lämpligaste vore enligt Artsberg att endast ha ett redovisningssystem där beskattningen följer redovisningen. Vissa menar att det behövs olika kriterier för beskattningen, men i den frågan är Artsberg bestämd och anser att samma system kan användas. Hon är även kritisk till det verkliga värdet av olika skäl. För de flesta tillgångar, i alla fall för fastigheter och varulager, ser hon inte något skäl till att ha olika principer för redovisning och beskattning

eftersom hon inte anser det vara redovisningens uppgift. Istället menar Artsberg att det är analytikernas uppgift att ta fram verkliga värden för att kunna göra de beräkningarna. Om redovisare skulle genomföra beräkningar till verkligt värde så vet analytikerna inte hur de har beräknats.

Artsberg tror att den oenighet som råder kring vad som är den bästa lösningen för sambandet kan bero på skilda intressen, till exempel professionella intressen som den juridiska professionen och redovisningsprofessionen. Båda dessa professioner sysslar med redovisning och Artsberg framför att det i de utredningar och remisser som har kommit har framgått att jurister är de som är negativa till det verkliga värdet medan redovisarna i stort sett är positiva.

Jurister vill enligt Artsberg inte ha en lagändring, och eftersom juristerna är närmare den lagstiftande makten så kommer en ändring inte heller ske. Hon säger att ett avskaffande av sambandet kommer att innebära att regler måste införas på andra områden. Därmed tror inte Artsberg att någon frikoppling kommer att ske, utan det kommer fortsätta som det är nu. Då många utredningar har gjorts finns inget skäl till att yrka nya regler via en ny utredning som Artsberg ser det. Det är därför enklare att ha ett samband och hon menar att man är ganska nöjd med hur saker och ting är.

4.2 MAILINTERVJU MED LENNART IREDAHL 2011-04-29

Lennart Iredahl är auktoriserad revisor vid sektionen Stora företag vid Far. Han yttrade sig om förslaget som expert vid SamRoB-utredningen år 2004-2008.

Problem kring verkligt värde och sambandet

Enligt Iredahl är det största problemet med sambandet och de verkliga värdena som det ser ut idag att då företagen kan välja verkligt värde i redovisningen och anskaffningsvärde skattemässigt, kommer resultaten att skilja sig åt. Det uppstår då ett behov av att redovisa uppskjuten skatt på dessa skillnader.

Rättvisande bild eller försiktighetssynsätt

Gällande om en rättvisande bild eller ett försiktighetssynsätt ska prioriteras i redovisningen, tycker Iredahl att det är svårt att ge ett generellt svar på det. Han menar att företagen i princip skulle kunna lämna upplysningar i not så att information om både verkliga värden och anskaffningsvärden når ut till läsarna. En rättvisande bild uppnås genom både resultat- och balansräkningarna samt genom noterna. Men det praktiska problemet uppstår om läsarna av årsredovisningen inte läser noterna lika noga som resultat- och balansräkningarna.

Dubbelbeskattningen

Då de verkliga värdena inte behöver tas upp till beskattning vid ett behållande av det materiella och formella sambandet, innebär detta ett undantag från dubbelbeskattningsprincipen menar Iredahl. Men med ett fullständigt samband behålls dubbelbeskattningen eftersom de verkliga värdena då kommer att beskattas.

Iredahl säger att verkliga värden bara tillåts för finansiella instrument enligt nuvarande regler. Att dessa beskattas till anskaffningsvärden innebär att det frångås från dubbelbeskattningsprincipen. Dock är effekten av detta begränsad eftersom många av de finansiella instrumenten realiserar inom en kort period vilket leder till beskattning och därmed blir dubbelbeskattningen uppnådd. När/om de verkliga värdena kan tillämpas på fastigheter och skog kan tiden mellan vinstutdelning och företagsbeskattning bli längre. Effekten blir därmed större enligt Iredahl, och detta innebär ett önskat avsteg från principen om dubbelbeskattning.

Dubbelbeskattningen kommer enligt Iredahl att bero på utformningen av skattereglerna vid ett avskaffande av det materiella respektive formella sambandet. Dubbelbeskattningen kommer att bli svår att upprätthålla om skattereglerna bara tar hänsyn till anskaffningsvärden utan att införa begränsningar i vinstutdelningsreglerna.

Administrativ börda

Vid ett materiellt och formellt samband utan särskilda skatteregler menar Iredahl att företagets beskattning skulle tidigareläggas, men samtidigt skulle den administrativa bördan minska då skillnaderna mellan skatt och redovisning försvinner.

Om det materiella och formella sambandet finns kvar, men särskilda skatteregler gör att de berörda posterna i redovisningen frikopplas, säger Iredahl att den administrativa bördan kommer öka då de verkliga värdena måste hanteras i redovisningen medan anskaffningsvärdena måste hanteras i deklarationen.

Ett avskaffande av det materiella sambandet innebär enligt Iredahl att företagen i princip måste upprätta två bokslut, ett för redovisningen och ett för beskattningen. Nivån av den administrativa bördan beror på hur värderings- och periodiseringsprinciperna kommer att skilja sig åt i redovisnings- respektive skattereglerna.

Vid ett avskaffande av det formella sambandet menar Iredahl att den administrativa bördan ökar då fler skillnader uppstår mellan skatt och redovisning.

Enligt Iredahl beror den administrativa bördan på hur skattereglerna utformas vid ett avskaffande av både det materiella och det formella sambandet. Större skillnader mellan skatte- och redovisningsregler leder till högre administrativ börda då företagen måste beräkna och hålla reda på skillnaderna.

Redovisningens kvalitet

Eftersom det materiella och formella sambandet utan särskilda skatteregler innebär en tidigarelagd beskattning för företagen, tror Iredahl att färre företag antagligen kommer att tillämpa värdering till verkligt värde. Om en redovisning till verkligt värde leder till en bättre redovisning än redovisning till anskaffningsvärde, kommer behållandet av det materiella och formella sambandet enligt Iredahl att påverka redovisningens kvalitet negativt då färre företag kommer använda sig av verkligt värde.

Redovisningens kvalitet kan vid ett avskaffande av det materiella sambandet enligt Iredahl påverkas negativt. Detta eftersom det då finns en risk att företag väljer den metod som ligger närmast den skattemässiga för att minska den administrativa bördan genom att ha så få skillnader mellan skatt och redovisning.

Redovisningens kvalitet kommer inte att påverkas nämnvärt vid ett avskaffande av det formella sambandet. En fördel som Iredahl ser med avskaffandet av det formella sambandet är att företag slipper redovisa obeskattade reserver eftersom detta är en svensk företeelse som utländska läsare inte förstår.

Framtiden

Anledningen till att det finns många olika åsikter är att det finns många konsekvenser som inte kan bedömas i förväg. Detta leder enligt Iredahl till att personer drar olika slutsatser. Det är till exempel oklart hur domstolar skulle agera om något av sambanden avskaffades. Det är också osäkert i vilken omfattning företag skulle dela ut orealiserade vinster som kan hänföras till verkliga värden.

Iredahl berättar att regeringens utredning försökte finna en lösning på problemet med dubbelbeskattningen genom att en ”straffskatt” skulle införas på utdelningen av verkliga värden eller genom att vinstutdelningsreglerna i ABL skulle skärpas. Den enda lösningen som utredningen kom fram till var att de verkliga värdena i redovisningen skulle beskattas, vilket stred mot realisationsprincipen. Men Iredahl antar att regeringen inte såg den lösningen som ett alternativ. Justitiedepartementet har inte heller ännu försökt skärpa reglerna kring vinstutdelning i ABL och Iredahl vet inte om denna fråga prioriteras av politikerna just nu.

Iredahl förstår inte vad som i SOUn är svårtolkat. Han anser istället att förslaget var väldigt tydligt vilket gjorde att remissinstanserna kunde avstyrka hela eller delar av förslaget.

Det samband som Iredahl ser som mest lämpligt är det materiella sambandet medan det formella gärna kan slopas. Iredahl menar dock att allt beror på om vinstutdelningsreglerna kan skärpas så att negativa konsekvenser på dubbelbeskattningsprincipen kan undvikas.

En annan alternativ lösning som kan finnas enligt Iredahl är att behålla en blandning av det materiella sambandet och särskilda skattregler, dock en reformerad sådan. Men för denna lösning krävs troligtvis en ny statlig utredning för att hitta en bra balans.

Om sambandets framtid innebär en förbättrad blandning av det materiella sambandet med särskilda skattregler tror Iredahl att det kommer behövas mer utredning.

4.3 TELFONINTERVJU MED INGRID MELBI 2011-05-16

Ingrid Melbi är skattejurist på PwC. Hon har i SOUn gett ett särskilt yttrande tillsammans med andra experter inom området.

Problem kring verkligt värde och sambandet

Melbi menar att om ett samband finns och redovisningen kräver att redovisning sker till verkliga värden så sker en avskattning utan att några värden har realiserats vilket naturligtvis är ett stort problem. Detta gäller framförallt för fastighetsbolagen.

Rättvisande bild eller försiktighetssynsätt

När det gäller vilken syn som är viktigast att prioritera, den rättvisande bilden eller ett försiktighetssynsätt säger Melbi att olika åsikter kan framkomma i frågan beroende på personens förhållande till utredningen.

Dubbelbeskattning

Enligt Melbi behöver dubbelbeskattningen, vid ett behållande av det materiella och formella sambandet utan att några särskilda skattemässiga regler finns, inte påverkas.

Det kan antas att dubbelbeskattningen kommer att bibehållas på ett eller annat sätt om det materiella och formella sambandet finns kvar och särskilda skatteregler frikopplar de berörda posterna i redovisningen. Som exempel finns de finansiella instrumenten där en lagändring redan finns. Hon tror dock inte att det kommer att göras på liknande sätt som vid de finansiella instrumenten, om de finansiella instrumenten har värderats skattemässigt till anskaffningsvärde och i redovisningen till verkligt värde är det svårt att veta hur reglerna ska tillämpas vid en eventuell utdelning.

Administrativ börda

Företagens administrativa börda behöver inte påverkas vid ett införande av verkligt värde, om ett behållande av det materiella och formella sambandet utan införande av några särskilda skattemässiga regler, säger Melbi. Detta eftersom en fortsatt koppling råder.

Om det materiella och formella sambandet finns kvar, men särskilda skatteregler frikopplar de berörda posterna i redovisningen nämner Melbi att särskilda skatteregler var den stora frågan i SamRoB-utredningen där en fullständig frikoppling föreslogs. Det är dock svårt att veta hur den administrativa bördan skulle påverkas eftersom det beror på vad de särskilda skattereglerna kommer att innebära och hur de kommer att förhålla sig till redovisningen. Melbi menar att det handlar om hur mycket extra arbete företagen måste göra för att redovisa ett skattemässigt bokslut utifrån redovisningen.

Melbi berättar att oavsett vilket samband som avskaffas så behövs det någon form av regler som hanterar denna frikoppling. Som exempel kan det ifrågasättas hur en värdering i redovisningen ska hanteras skattemässigt vid en frikoppling. Så fort det finns funderingar att avskaffa någon del av kopplingen så uppstår funderingar kring hur företagens administrativa börda kan komma att påverkas.

I SamRoB-utredningen troddes inte att den administrativa bördan skulle påverkas, men Melbi säger att det fanns många grupper som var tveksamma till SamRoB-utredningen gällande detta. Det var alltså väldigt svårt att se vad företagen skulle behöva göra för att fånga upp

skillnaderna mellan redovisningen och beskattningen. Enligt Melbi var den stora frågan om detta kan behandlas i bokslutsarbetet eller om det måste hanteras löpande.

Framtiden

Orsaken till varför det inte har skett någon lagändring vågar inte Melbi svara på, dock är många kritiska till förslaget, till och med Skatteverket, vilket tyder på att frågan är väldigt stor och komplex. Den senaste promemorian från Justitie- och Finansdepartementet kom den 2 maj 2011 och visar på att ämnet är väldigt komplext för båda departementen. Melbi säger att: *”Det här är en av de mest komplexa frågorna man kan syssla med just för att det är en blandning mellan redovisning och beskattning.”*

Hon tror inte att lagförslaget i SOU 2008:80 kommer att införas såsom det är. Detta eftersom förslagen fick en hel del tekniska synpunkter. Om en lagändring ska ske måste förslaget omarbetas.

Det alternativ som är mest lämpligt är enligt Melbi svårt att svara på, men hon tror att ett beslut om avskaffning måste ske på något sätt. Idag har RFR kommit ut med anvisningar som tillåter undantag från IAS/IFRS, men Melbi har svårt att tro att det ska kunna fortsätta i den riktningen, hon menar därför att någon form av frikoppling bör ske.

4.4 MAILINTERVJU MED STEFAN OLSSON 2011-05-13

Stefan Olsson är professor i finans- och skatterätt. Han forskar om rättsbildningen inom redovisningsrätten och om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Problem kring verkligt värde och sambandet

Olsson uppskattar att det största problemet med sambandet och de verkliga värdena som det ser ut idag är den förtida beskattningen av orealiserade vinster.

Rättvisande bild eller försiktighetssynsätt

Olsson menar att det innebär en förenklad bild att säga att en redovisning till verkliga värden innebär en mer rättvisande bild än vad historiska anskaffningsvärden gör. Han förklarar att kravet på rättvisande bild i årsredovisningen kommer från EU-rätten, men att det inte finns någon tydlig definition på vad som EU-rättsligt menas med en rättvisande bild.

Dubbelbeskattning

Olsson nämner gällande det formella sambandet att det endast gäller i ett fåtal situationer som till exempel vid räknenskapsenlig avskrivning. Han ser inte avskaffandet av det formella sambandet som en stor fråga, dock att det möjligtvis behövs lagändringar för att säkerställa dubbelbeskattningen. Meningen med ett eventuellt avskaffande av det formella sambandet borde enligt Olsson vara att avskaffa det som vi i Sverige betecknar som ”obeskattade reserver”, som tycks vara svårt att förstå i utlandet.

Administrativ börda

Om ett materiellt och formellt samband bibehålls och inga särskilda skattemässiga regler införs säger Olsson att företagens administrativa börda rimligen bör vara oförändrad om inga förändringar kring sambandet införs. Olsson påpekar också att det redan finns många skatterättsliga regler som bryter mot sambandet, till exempel rörande avskrivningar.

Vid ett avskaffande av det materiella sambandet menar Olsson att företagens administrativa börda rimligen bör öka eftersom företagen då förmodligen kommer att ha två parallella redovisningssystem.

Redovisningens kvalitet

Ett avskaffande av det materiella sambandet kommer enligt Olsson bidra till att redovisningens kvalitet förbättras, i teorin. I verkligheten kan det dock på grund av företagens ökade arbetsbelastning leda till det motsatta. Olsson anser att ett avskaffande av det materiella sambandet kommer att leda till mer nackdelar än fördelar, eftersom systemet tycks fungera ganska bra idag och har gjort det sedan år 1928.

Framtiden

Det finns en föreställning om att verkligt värde inte kan tillämpas skattemässigt enligt Olsson. Dock påpekar han att det redan finns en möjlighet att värdera vissa finansiella tillgångar till verkligt värde.

Olsson berättar att anledningen till att det ännu inte skett någon lagändring, är att det fortfarande väntas på skatteregler som täcker problemen med sambandets avskaffande. En anledning till varför regeringen inte har infört SOUns förslag kan enligt Olsson vara för att näringslivet var motståndare till förslaget, och att den idag sittande regeringen har svårt att köra över näringslivet.

Olsson tror att det säkert kommer att krävas fler utredningar för att komma fram till en lösning på problemet. Men han tycker att det skulle vara mest lämpligt att behålla sambandet som det är idag.

4.5 SAMMANFATTNING AV EMPIRIN

Sammanfattning av intervju med Kristina Artsberg

Problem kring verkligt värde och sambandet

- Realisationsprincipen är ett problem för de tillgångar som inte realiserar inom en snar framtid.
- Kritisk till det verkliga värdet. Anser att det är analytikernas och inte redovisningens syfte att påvisa de verkliga värdena.

Rättvisande bild/ försiktighetssynsätt

- Verkligt värde behöver inte motsvara en rättvisande bild.
- Försiktighetsprincipen är ett sätt att kompensera för optimism.
- Det är en större risk att använda sig av verkligt värde och skillnaden mellan en rättvisande bild och ett försiktighetsynsätt beror på graden av risken som tas i värderingen.
- Försiktighetsynsättet kan i det långa loppet vara det mest realistiska.

Framtiden

- Ett redovisningssystem där beskattningen följer redovisningen är lämpligast.
- Frikoppling kommer förmodligen inte att ske utan det kommer fortsätta vara som det är nu.
- Oenigheten som råder kring den bästa lösningen för sambandet beror på skilda professionella intressen.
- Fler utredningar behövs inte då man är ganska nöjd med hur situationen ser ut just nu.

Sammanfattning av intervju med Lennart Iredahl

Problem kring verkligt värde och sambandet

- Beskattningen tidigareläggs vid ett materiellt och formellt samband utan särskilda skatteregler.
- Ett behov uppstår att redovisa uppskjuten skatt på skillnader i redovisningen och beskattningen.

Rättvisande bild/ försiktighetsynsätt

- Upplysningar kan lämnas i not så att en rättvisande bild framkommer, dock kanske inte alla läsare läser noterna lika noggrant som balans- och resultaträkningarna.

Dubbelbeskattning

- Dubbelbeskattningen bibehålls vid ett fullständigt samband utan särskilda skatteregler.
- Om de verkliga värdena inte behöver tas upp till beskattning kommer dubbelbeskattningen att frångås om inte begränsningar sker i vinstutdelningsreglerna.

Administrativ börda

- Vid ett materiellt och formellt samband utan särskilda skatteregler minskar den administrativa bördan eftersom skillnaderna mellan skatt och redovisning försvinner.
- Den administrativa bördan ökar vid avskaffande av något av sambanden, samt vid ökning av frikopplade regler.

Redovisningens kvalitet

- Redovisningens kvalitet kommer att påverkas negativt om ett fullständigt materiellt och formellt sambandet finns.
- Vid ett avskaffande av det materiella sambandet påverkas redovisningens kvalitet negativt.
- Vid ett avskaffande av det formella sambandet kommer inte redovisningens kvalitet att påverkas.
- En fördel med en avskaffning av det formella sambandet är att företag slipper redovisa de obeskattade reserverna som utländska läsare inte förstår sig på.

Framtiden

- Det materiella sambandet är det mest lämpliga. Det formella sambandet kan slopas om
-

vinstutdelningsreglerna kan skärpas.

- En alternativ lösning är att ha en blandning mellan ett materiellt samband och särskilda skatteregler.
 - Att det finns så många skilda åsikter beror på konsekvenser som inte kan bedömas i förväg.
 - En lagändring har inte skett än eftersom utredningens lösning stred mot realisationsprincipen.
 - Mer utredning om sambandets framtid kommer att behövas.
-

Sammanfattning av intervju med Ingrid Melbi

Problem kring verkligt värde och sambandet

- Det största problemet är att en avskattning sker utan att några värden har realiserats.

Rättvisande bild/ försiktighetssynsätt

- Olika åsikter om prioritering av dessa kan framkomma beroende på personens förhållande till utredningen.

Dubbelbeskattning

- Om särskilda skatteregler frikopplar berörda poster i redovisningen kommer dubbelbeskattningen behållas.

Administrativ börda

- Om det materiella och formella sambandet behålls som det är idag kommer den administrativa bördan inte att påverkas av införandet av verkligt värde.
- Om särskilda skatteregler leder till ökad frikoppling, beror en ökning eller minskning av den administrativa bördan på hur dessa regler kommer att se ut.
- Diskussion om hur den administrativa bördan kan påverkas uppkommer så fort det finns funderingar på att avskaffa någon del av kopplingen.

Framtiden

- Det mest lämpliga alternativet är att en frikoppling sker på något plan.
 - Att någon lagändring har inte skett kan bero på att många är kritiska till förslaget.
 - Lagförslagen kommer inte att införas som de är nu. Förslaget måste omarbetas om en lagändring ska ske.
-

Sammanfattning av intervju med Stefan Olsson

Problem kring verkligt värde och sambandet

- En förtida beskattning av orealiserade vinster.

Rättvisande bild/ försiktighetssynsätt

- Det är en förenklad bild att säga att verkliga värden innebär en mer rättvisande bild än anskaffningsvärden.
- Det finns ingen tydlig definition på begreppet rättvisande bild.

Dubbelbeskattning

- Vid ett avskaffande av det formella sambandet skulle lagändringar behövas för att säkerställa dubbelbeskattningen. Meningen med ett avskaffande av formellt samband är att obeskattade reserver vill avskaffas.

Administrativ börda

- Vid avskaffande av det materiella sambandet bör den administrativa bördan öka då företagen antas ha två parallella redovisningssystem.

Redovisningens kvalitet

- Ett avskaffande av det materiella sambandet leder till att redovisningens kvalitet i teorin förbättras. Dock kan det i verkligheten leda till det motsatta.

Framtiden

- Det lämpligaste vore att behålla sambandet som det är idag.
 - En lagändring har inte skett eftersom det fortfarande väntas på skatteregler som täcker problemen med sambandets avskaffande. Ett annat skäl till varför förslaget har inte införts kan vara eftersom näringslivet har varit motståndare till det.
 - Fler utredningar kommer att behövas om en lösning på problemet ska kunna komma fram till.
-

5 DISKUSSION & ANALYS

I detta avsnitt kommer referensramen att ställas mot empirin och analyseras utifrån de ämnen som berörs i intervjufrågorna som ställts till intervjurespondenterna. Det som kommer att behandlas i avsnittet är problemen kring verkligt värde och sambandet, prioritering mellan en rättvisande bild eller ett försiktighetssynsätt, dubbelbeskattningen och dess påverkan på företagens administrativa börda och redovisningens kvalitet. Avsnittet avslutas med analys om de skilda åsikterna som finns samt om det kommer att behövas ytterligare utredningar i framtiden.

5.1 PROBLEM KRING VERKLIGT VÄRDE OCH SAMBANDET

I Sverige finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning vilket medför problem då det verkliga värdet införs i företagens redovisning. Problemen som uppstår kan vara att upprätthållandet av dubbelbeskattningen hotas vilket kan påverka den administrativa bördan och redovisningens kvalitet.

Det största problemet är enligt Melbi och Olsson den förtida beskattningen av orealiserade vinster som uppkommer vid redovisning till verkliga värden. Enligt Iredahl är det största problemet att det uppstår ett behov av att redovisa uppskjuten skatt på skillnaderna i redovisningen och beskattningen då företagen kan välja verkligt värde i redovisningen och anskaffningsvärde skattemässigt.

Vi ser att det är beskattningen som är det största problemet gällande införandet av verkligt värde då det råder ett samband mellan redovisning och beskattning i Sverige. Beskattningen leder även till att den administrativa bördan och redovisningens kvalitet kan påverkas negativt för många av företagen.

5.2 RÄTTVISANDE BILD ELLER FÖRSIKTIGHETSSYNSÄTT?

Ett företags redovisning ska förutom god redovisningssed även spegla en rättvisande bild av dess resultat och ställning. (Kellgren, 2004, s. 52) En redovisning enligt IAS/IFRS kan ses som mer rättvis. (Knutsson, 2005) Företag sägs kunna ge ut information av bättre kvalitet om redovisning sker mer öppet och till en mer rättvisande bild jämfört med den bild som ges utifrån försiktighetsprincipen. Sambandet står därför i vägen för att ge exempelvis investerare möjlighet att jämföra och bedöma företag på börsen. (SOU 2008:80, Del 1, s. 146)

En värdering till verkligt värde ses som en värdering med hög grad av osäkerhet. I redovisningen vägs denna osäkerhet upp med att det i tilläggsupplysningar visas på vad bedömningarna är baserade på så att intressenter kan skapa sig en egen bedömning. (Knutsson, 2005)

Olsson anser att det inte är så enkelt som att säga att redovisning till verkliga värden innebär en mer rättvisande bild. Han ser att det inte finns någon tydlig definition på vad en rättvisande bild egentligen innebär. Melbi menar att olika åsikter kring rättvisande bild och

försiktighetssynsättet ofta kan finnas beroende på den tillfrågade personens inställning och förhållande till SamRoB-utredningen. Även Artsberg menar att en redovisning till verkligt värde inte behöver betyda att redovisningen är rättvisande, och att det som antas vara försiktigt inte alltid är så försiktigt utan endast ett sätt att kompensera för osäkerhet. En redovisning till verkligt värde innebär en högre risk menar Artsberg. Hon menar att det är analytikernas uppgift att ta fram de verkliga värdena. Enligt Iredahl borde företagen egentligen kunna ange tilläggsupplysningar som kompenserar för en rättvisande bild. Dock uppstår det problem om läsarna av redovisningen inte läser noterna lika noggrant som de redovisade beloppen i resultat- och balansräkningarna.

Det står i ÅRL att en rättvisande bild ska tillämpas. Vi ser dock att det inte verkar finnas någon tydlig definition av vad en rättvisande bild egentligen innebär. Detta borde skapa problem när företagen ska välja sätt att redovisa. Vi tror att en definition av begreppet rättvisande bild skulle behövas för att underlätta för både företagen och läsarna av redovisningsinformationen. Det borde kunna uppstå missuppfattningar kring vad den rättvisande bilden egentligen betyder och hur den ska tillämpas. En värdering till verkligt värde innebär alltså en högre grad av osäkerhet vilket kan kompenseras upp med tilläggsupplysningar. Vi tror precis som Iredahl att det kan uppkomma problem om läsarna av årsredovisningarna inte läser noterna lika noggrant som de läser balans- och resultaträkningarna. Läsaren missar då viktig information som kan leda till att investeraren känner att informationen varit missvisande och lett till felaktiga investeringar. En investerare borde kunna känna tillförlitlighet till vad denne läser i årsredovisningen, även om denne inte är så insatt att kunna bedöma om värdet är tillförlitligt eller inte. Vi tror att det vore bättre om det verkliga värdet istället skulle finnas i not och anskaffningsvärdet vara det värdet som återspeglas i balansräkningen. Det verkliga värdet kan även synas i balansräkningen men då som en egen post för att förtydliga att detta är ett orealiserat värde.

5.3 DUBBELBESKATTNINGEN

Införandet av verkligt värde

Eftersom det inte finns krav på att orealiserade vinster ska sättas av enligt IAS/IFRS kommer det för företagen i Sverige innebära att obeskattade vinster kommer kunna delas ut (SOU 2008:80, Del 1, s. 331), vilket blir ett oönskat avsteg från dubbelbeskattningsprincipen (Bjuvberg, 2006, s. 104).

Paragraferna i ÅRL 4:14 f-g har inte trätt i kraft än eftersom de skapar problem då företag kommer att ha möjlighet att dela ut orealiserade vinster. Ikraftträdandet av paragraferna har ständigt skjutits upp och kan inte införas förrän beskattningsproblemet är löst. (Prop. 2009/10:208, s. 27)

Artsberg anser inte att beskattning av verkliga värden på finansiella instrument är ett problem eftersom de är lätta att överföra i kontanter. När det dock gäller andra tillgångar som till exempel fastigheter anser Artsberg att det är mindre lämpligt att beskatta den orealiserade värdeförändringen, eftersom den är svårare att omsätta i pengar. Även Iredahl anser att effekten av verkliga värden på finansiella instrument är begränsad eftersom de kan realiseras

inom en kort period vilket då leder till beskattning och därmed blir dubbelbeskattningen uppnådd. Gällande fastigheter och skog kan tiden mellan vinstutdelning och beskattning bli längre och därmed blir effekten större enligt Iredahl.

Vi ser att både Artsberg och Iredahl verkar vara överens om att det är tidpunkten mellan beskattning och realisation som är avgörande för att bedöma om beskattning av den orealiserade värdeförändringen är lämplig eller inte. Eftersom tidsperioden kan variera mellan beskattning och realisation för olika sorters tillgångar, tror vi att det skulle vara bra om det fanns vissa riktlinjer för hur lång tid som beräknas fortgå mellan dessa händelser för att det ska räknas som lämpliga att kunna beskattas.

Idag finns alltså redan de nya lagarna som lagtext i ÅRL, dock har tillämningen på lagarna skjutits upp. Vi ser dock att det redan idag ser ut som att lagarna i ÅRL redan är tillämpbara. En person som inte är så insatt i detta ämne och i problematiken kring sambandet mellan redovisning och beskattning kommer antagligen att tro när de läser ÅRL, att de kan värdera dessa tillgångar till verkligt värde. Vi tycker detta känns lite olustigt och att, om inte förändringar kommer att ske inom en snar framtid, denna lagtext borde uteslutas ur ÅRL tills det att lagarna kan bli tillämpbara.

Realisationsprincipen

Redovisning av orealiserade värdestegringar kommer att bryta mot realisationsprincipen vilket innebär en tidigarelagd beskattning när beskattning sker före realisationstidpunkten. (Bjuvberg, 2006, s. 103)

Artsberg menar att definitionen av realisationsprincipen måste fastställas innan ett uttalande om denna kan ske. Artsberg berättar att vissa menar att en värdeförändring räcker för att den ska anses vara realiserad, medan andra menar att en transaktion måste ha skett på marknaden. Om ett fullständigt samband råder kommer de verkliga värdena enligt Iredahl att beskattas, och därmed bibehålls dubbelbeskattningen. Dock innebär detta att en tidigarelagd beskattning kommer att ske, vilket Iredahl tror kommer att leda till att färre företag kommer att använda sig av verkliga värden.

Även här tycker vi att det verkar som att en definition av ett begrepp skulle behöva förtydligas. Det känns inte hållbart att olika grupper av människor har en annorlunda uppfattning av begreppets innebörd. Själva principen handlar ju om när en intäkt ska tas upp, vilket beror på tidpunkten för realisationen. Om tidpunkten i sig är oklar, är det för oss ingen överraskning att det uppstår förvirring kring begreppet. Företag som har stora poster drabbas av större påverkan på deras likviditet i form av större skattemässiga belopp. Det känns enligt oss som en självklarhet att dessa företag kommer att vilja använda andra metoder för sin redovisning om det leder till att beskattningen kan senareläggas.

Metoder för upprätthållande

Utdelningen av obeskattade vinster kan hindras på olika sätt. En civilrättslig utdelningsspärr hindrar utdelning av obeskattat kapital. Införandet av denna spärr innebär att ändringar måste göras i de civilrättsliga lagarna ABL eller ÅRL. (SOU 2005:53, s. 6; SOU 2008:80, Del 1, s.

333) En skatterättslig utdelningsspärr innebär att förändringar måste ske genom IL. (SOU 2005:53, s. 6; SOU 2008:80, Del 1, s. 333) Ett tredje sätt att upprätthålla dubbelbeskattningen är att ha en koppling mellan redovisning och beskattning. (SOU 2005:53, ss. 6-7) Alla dessa metoder ansågs av SamRoB-utredningen som mer eller mindre olämpliga.

Iredahl tror att dubbelbeskattningen kommer att vara svår att upprätthålla om redovisningen följer verkligt värde medan beskattningen följer anskaffningsvärde, därmed behöver vinstutdelningsreglerna skärpas.

Vi ser att en civilrättslig utdelningsspärr skulle kunna innebära att företagen skulle avsätta en fond för uppskjutna skatter i bundet eget kapital. Detta skulle göra att det inte går att dela ut skatten. De skulle dock kunna dela ut nettobeloppet av den orealiserade värdeförändringen, men skatten som ska till staten kommer ändå att vara säkrad i det bundna kapitalet.

Den civilrättsliga utdelningsspärren utreddes inte av SamRoB-utredningen eftersom lagändringarna som skulle följa av denna metod då skulle ske i de civilrättsliga lagarna. I direktiven till utredningen framgick det att endast skatteregler som fick ändras på. (SOU 2005:53, s. 28) Vi skulle gärna vilja se att regeringen tillsätter en utredning för att undersöka detta alternativ mer utförligt eftersom de andra alternativen verkar vara mer eller mindre olämpliga enligt utredningen. Att den skatterättsliga utdelningsspärren valdes bort som alternativ på grund av EG-rättsliga aspekter, har vi förståelse för. Vi känner att om det är stor risk för att nya regler kan komma att strida mot EG-rätten så bör detta undvikas, och även undvikas att lägga ner mer tid på att utreda alternativet om det finns andra alternativ till hands.

5.4 ADMINISTRATIV BÖRDA

Målet är att den administrativa bördan ska hållas nere. Den administrativa bördan ökar om det föreligger avsaknad av samband. (SOU Del 1, s. 300) En frikoppling skulle leda till ökade kostnader och vara osäkert för företagen. (FAR SRS, 2009) Företagen ska även ges möjlighet att samordna sin redovisning med deklarationen för att på så sätt minska den administrativa bördan. (FAR SRS, 2008)

De nya reglerna som föreslås i SamRoB-utredningen leder ofta till en senarelagd beskattning jämfört med det materiella sambandet. För att minska den administrativa bördan hos företagen föreslår utredningen att det ska finnas en möjlighet att välja en alternativ beskattningsprincip. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 23-24)

Om det materiella och formella sambandet behålls utan att några skattemässiga regler finns kommer den administrativa bördan enligt Iredahl att minska. Enligt Melbi uppstår det funderingar kring hur den administrativa bördan kan komma att påverkas så fort det finns funderingar på att avskaffa någon del av sambandet. Vid införande av särskilda skatteregler vid ett bibehållande av sambandet kommer den administrativa bördan att öka enligt Iredahl. Melbi säger att det dock är svårt att veta hur den administrativa bördan skulle påverkas då denna beror på de särskilda skattereglernas innebörd och förhållningssätt till redovisningen.

Den administrativa bördan kommer även att öka om det formella sambandet avskaffas säger Iredahl. Även vid ett avskaffande av det materiella sambandet ökar den administrativa bördan eftersom företagen måste upprätta två bokslut menar både Iredahl och Olsson. Därmed beror graden av den administrativa bördan på skillnaden mellan värderings- och periodiseringsreglerna i respektive bokslutsregler samt på skattereglernas utformning vid en frikoppling.

Vi ser att graden av den administrativa bördans påverkan beror på hur starkt sambandet är. Är sambandet starkt, så minskar den administrativa bördan och tvärtom. Hur den administrativa bördan kommer att påverkas i slutändan beror alltså på vad som beslutas att göra med sambandet och vilka regler som införs om det beslutas att avskaffa sambandet. Den administrativa bördan bör även logiskt sett påverka företagets kostnader då de måste lägga ner mer resurser på redovisnings- och deklarationsarbetet. Det är i direktivet fastställt att den administrativa bördan ska hållas nere, men vi undrar då hur mycket som den egentligen får öka. Det står ju inte att den administrativa bördan inte får öka, bara att den ska hållas nere. Oavsett vilken slags förändring som införs kommer denna att innebära en ökad administrativ börda för företagen då de måste anpassa sig och lära sig de nya reglerna. Vi antar dock att det som menas i direktiven är den långsiktiga administrativa bördan som ska hållas nere.

5.5 REDOVISNINGENS KVALITET

Obeskattade reserver

Den redovisning som uppstår i och med det formella sambandet är unikt i Sverige vilket gör det svårbegripligt för utländska läsare att förstå årsredovisningen. (Knutsson, 1995)

Ett avskaffande av det formella sambandet innebär enligt Iredahl inte att redovisningens kvalitet påverkas. Tvärtom säger Iredahl att det blir en fördel då obeskattade reserver slipper redovisas eftersom detta är en svensk företeelse som utländska läsare inte förstår.

Vi tror att det skulle vara bra för Sveriges företag om internationella investerare förstod sig på hela deras årsredovisning. Om det formella sambandet tas bort kommer även de obeskattade reserverna att försvinna vilket då gör att årsredovisningen blir mer lättförstådd utomlands. Detta borde enligt oss gagna företagen på kapitalmarknaden då de lättare kan jämföras med andra internationella företag.

Sambandets påverkan

SamRoB-utredningen bedömer att redovisningens kvalitet påverkas mer av skattemässiga hänsyn ju starkare sambandet mellan redovisningen och beskattningen är. Utvecklingen av redovisningen hindras genom att skattekostnaden ökar när redovisningen sker enligt rättvisande bild. Företagen kan då tänkas ge efter för beskattningsintressen. (SOU 2008:80, Del 1, s. 353) Ett materiellt samband är en fördel för redovisningen då dess kvalitet höjs eftersom god redovisningssed utgör grunden för oreglerade fall. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 145, 147) Företag som vänder sig till kapitalmarknaden har ett större behov av att redovisningen håller en hög kvalitet, dessa är även de företag som ska börja använda de nya

internationella reglerna. De mindre företagen vinner däremot på att ha ett starkare samband. (SOU 2008:80, Del 2, ss. 605-606)

Om redovisningen till det verkliga värdet blir bättre än redovisning till anskaffningsvärde kommer ett behållande av det materiella och formella sambandet att påverka redovisningens kvalitet negativt eftersom färre företag då kommer värdera till verkligt värde enligt Iredahl. Han menar att redovisningens kvalitet kommer att påverkas negativt även vid ett avskaffande av det materiella sambandet. Detta eftersom det finns en risk att företagen väljer metoden närmast den skattemässiga.

Vi ser det som att redovisningens kvalitet minskar då det finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det verkar som att sambandet står i vägen och hindrar utvecklingen av redovisningens kvalitet genom att företagen väljer att redovisa så att de uppnår ett så litet resultat som möjligt för att kunna betala mindre skatt. Vi anser inte att företagen borde ha den möjligheten att försämra redovisningens kvalitet på dessa grunder. Vi anser inte att redovisningen borde påverkas av skattemässiga hänsyn. Den borde istället fokusera på att ge intressenter så relevant information som möjligt. Denna information kan bli missvisande om skattemässiga hänsyn är inblandade i värderingarna.

Det skulle kunna vara så att försiktighetsprincipen har lett till att företagen har fått en ursäkt att redovisa värdena så lågt som möjligt för att undvika skatt. Med verkliga värden i redovisningen skulle möjligtvis försiktighetsprincipen inte längre användas i lika stor omfattning i redovisningen. Om dock försiktighetsprincipen kunde fortsätta att vara en skattemässig princip skulle företagen kunna fokusera på att öka redovisningens kvalitet istället för att fokusera på en så låg skatt som möjligt.

5.6 FRAMTIDEN

Frikoppling

SamRoB-utredningen kom i slutbetänkandet SOU 2008:80 fram till förslag som innebar att det materiella sambandet skulle avskaffas och ersättas med skattemässiga regler. De föreslog även att det formella sambandet, som det ser ut idag, skulle avskaffas. (SOU 2008:80, Del 1, ss. 19, 25)

Iredahl ser det materiella sambandet som det mest lämpliga sambandet medan han anser att det formella gärna kan slopas. Detta beror dock på om regler kan skärpas kring vinstutdelning så att negativa konsekvenser på dubbelbeskattningsprincipen kan undvikas. Olsson anser att ett avskaffande av det materiella sambandet kommer att leda till fler nackdelar än fördelar och att det skulle vara lämpligast att behålla sambandet som det ser ut idag. Inte heller Artsberg tror att det kommer att ske någon ändring. Melbi tycker att det är svårt att svara på vilken metod som är mest lämplig att använda kring sambandet. RFR har kommit med anvisningar som tillåter undantag från IAS/IFRS, men Melbi tror att det inte kan fortsätta på det viset. Hon tror därför att en avskaffning måste ske på något sätt. Hon tror dock inte att lagändringarna som krävs kommer att se likadana ut som för de finansiella instrumenten.

Vi ser att Iredahl, Olsson och Artsberg tycker att det materiella sambandet ska vara kvar. De anser att en frikoppling skulle innebära för stora komplikationer. Melbi tror dock att sambandet kommer att slopas på ett eller annat sätt. Eftersom någonting uppenbarligen måste förändras anser vi att det bästa vore att kanske behålla ett samband, dock ett omarbetat sådant eftersom det nuvarande sambandet uppenbarligen inte går att kombinera med de nya internationella redovisningsreglerna. Ett omarbetat system skulle innebära konsekvenser för både den administrativa bördan och för redovisningens kvalitet, men beroende på hur dessa prioriteras, kan systemet utformas så att det gynnar en av dessa två.

Oenigheten

Beroende på det stöd som ett förslag får från remissinstanserna kan regeringen besluta att antingen gå vidare eller inte med frågan. (Regeringskansliet, 2010) Utredningens förslag gav 10 tillstyrkanden och 21 avstyrkanden av totalt 46 remissinstanser. Övriga remissinstanser tog antingen ingen ställning eller både/varken till- och avstyrkte förslaget. (Hulthén, Imander, & Killander, 2009)

Artsberg tror att skilda professionella intressen kan vara orsaken till den oenighet som råder kring vad som är den bästa lösningen för sambandet. Artsberg menar att det är juristerna som har varit negativa till värdering till verkligt värde, medan redovisningsekonomerna har varit positiva i större omfattning. En anledning som Olsson ser till varför förslagen i SOU 2008:80 inte införts av regeringen är att näringslivet var motståndare till förslaget, och att det idag är svårt för den sittande regeringen att gå emot näringslivet. En anledning som Iredahl ser gällande de många olika åsikterna kring lösning av problematiken är att det finns så många konsekvenser kring de olika lösningarna som inte kan bedömas i förväg.

Som vi kunde se i tabellen över remissvaren, kunde det urskiljas att de juridiska remissinstanserna i stora drag tillstyrkte utredningens förslag. Vi kan därmed se att Artsbergs uttalande om att juristerna är de som är negativa till verkligt värde stämmer bra, då utredningens förslag innebar en frikoppling som inte krävde beskattning av de verkliga värdena. Det som Olsson berättade om näringslivet, kan tolkas som att det är företagets risktagande kring en ökning av den administrativa bördan som har haft en betydande roll vid regeringens bedömning om förslagets införande.

Fortsatt utredning?

Iredahl ser även en annan lösning för problematiken, vilket är att behålla en blandning av det materiella sambandet och särskilda regler, men att reformera detta system. Iredahl tror då att det skulle krävas ytterligare utredning för att hitta en balans i ett sådant system. Melbi tror inte att lagförslaget i SOU 2008:80 kommer att införas som det ser ut nu, det måste omarbetas eftersom det fick en hel del tekniska synpunkter. Även Olsson tror att det kommer att krävas fler utredningar för att komma fram till en lösning på problemet. Artsberg menar däremot att det har gjorts många utredningar redan, och att det inte finns några skäl att yrka nya regler. Hon anser att det är enklare att fortsätta ha ett samband och tror även att det är så det kommer att bli, eftersom det redan finns ett etablerat regelverk för detta.

Vi ser att Iredahl, Melbi och Olsson verkar vilja att problemet får en lösning och att detta ska ske genom fler utredningar. Artsberg däremot är negativ till fler utredningar och tror att det inte kommer att ske någon förändring. Vi kan därför tolka detta som att om problemet ska kunna lösas så kommer ytterligare utredningar att sättas in. Däremot om sambandet ska behållas som det är idag kommer inte fler utredningar att krävas, vilket vi dock är tveksamma till på grund av den problematik som faktiskt finns.

6 SLUTSATS

Idetta avsnitt kommer uppsatsens frågeställningar återigen att presenteras för att sedan besvaras utifrån den analys som har gjorts i föregående avsnitt.

1. *Hur kan dubbelbeskattningen upprätthållas vid införandet av verkligt värde i företagens redovisning?*

Sett ur dubbelbeskattningens synvinkel spelar det egentligen ingen roll om ett samband bibehålls eller om det slopas. Vid ett bibehållande av sambandet där det finns regler om att obeskattade vinstmedel inte kan delas ut, innebär detta att dubbelbeskattningen bibehålls vid införande av verkligt värde. Även om sambandet slopas kommer regler kring detta att införas. Därför ser vi att dubbelbeskattningsproblemet alltid går att lösa oavsett vilken metod som används. Dock gäller det för beslutsfattarna att se till vilka konsekvenser som de olika alternativen kommer att innebära.

2. *I och med upprätthållandet av dubbelbeskattningen vid införandet av verkligt värde, hur kan:*
 - a) *den administrativa bördan förhindras att öka?*
 - b) *redovisningens kvalitet utvecklas utifrån detta?*

Om de olika problemformuleringarna i uppsatsen ses som enskilda enheter kan en varsin lösning på varje problem urskiljas.

För att den administrativa bördan ska hållas så låg som möjligt är det bästa att sambandet bibehålls och även förstärks. Vad gäller redovisningens kvalitet har vi kommit fram till att ett starkt samband försämrar kvaliteten. Därför skulle ett slopat samband vara bäst för redovisningens framtida utvecklande. Om sambandet slopas så kommer det endast att vara redovisningens kvalitet som erhåller de positiva effekterna, medan företagen kommer att drabbas av en högre administrativ börda. Däremot om sambandet bibehålls och eventuellt även förstärks kommer företagen att gynnas till bekostnad av en redovisning med lägre kvalitet. Eftersom dessa lösningar på problemen uppenbarligen står i konflikt med varandra, måste en prioritering om vad som är viktigast ske. Om det finns ett läge med möjlighet till att kompromissa mellan dessa två aspekter, kan ett blandningsalternativ vara en möjlig lösning.

3. *Varför har inte ett enat beslut gällande sambandet mellan redovisning och beskattning kunnat tas?*

Gällande frågan om varför det ännu inte har tagits ett beslut om införandet av nya lagar, har vi upptäckt att det är för att det finns så många olika åsikter kring sambandet. En del känner att de vill behålla det samband som råder idag eftersom det redan finns regler för detta och att det är bra som det är. Andra anser däremot att det rådande sambandet borde förändras för att kunna anpassas till redovisningens utveckling. Eftersom remissinstanserna var så oeniga i sina till- eller avstyrkanden, kan vi förstå att det blir svårt att införa regler som många är negativt

inställda till. Vi tror att det kommer att krävas fler utredningar för att regeringen ska kunna känna sig säkra på att rätt beslut tas. Vi tror heller inte att det lagförslag som föreslogs i SOU 2008:80 kommer att införas. Det har ännu inte införts och det fanns tekniska synpunkter som gjorde att de inte kunde införas. Vi anser vidare att det skulle vara bra om framtida utredningar utredde möjligheten till en civilrättslig utdelningsspärr.

7 FÖRSLAG PÅ VIDARE FORSKNING

Under uppsatsens gång har vi funnit flera intressanta aspekter på problemet som skulle kunna vara intressanta att forska vidare inom:

- En utredning om huruvida en civilrättslig utdelningsspärr skulle kunna se ut och införas.
- Hur ett blandningsalternativ mellan samband och särskilda skatteregler skulle kunna se ut.
- En undersökning där +olika slags företag, exempelvis i de olika K-indelningarna, jämförs vid olika tänkbara lösningar på problemet.

LITTERATURFÖRTECKNING

Aktiebolagslagen. (2005:551).

Alhager, E., & Alhager, M. (2004). *Sambandet mellan redovisning och beskattning- En introduktion* (Vol. 2:1). Kraków, Polen: Polpress. PL Publisher.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori, -policy och -praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.

Bjuvberg, J. (2006). *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Stockholm: MercurIUS Förlags AB.

Björklund, M., & Paulsson, U. (2003). *Seminarieboken - att skriva, presentera och opponera*. Lund: Studentlitteratur.

Christensen, L., Andersson, N., Carlsson, C., & Haglund, L. (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*. Lund: Studentlitteratur.

Darmer, P. (1995). Kvalitativa intervjuer. i P. Darmer, & P. Freytag, *Företagsekonomisk undersökningsmetodik* (ss. 252-272). Lund: Studentlitteratur.

Falkman, P. (2001). *Redovisningens reglering*. Lund: Studentlitteratur.

Falkman, P. (2000). Redovisningens teoretiska dilemma. *Balans* (6-7).

Far Info. (1995). 258. Redovisningskommitténs tredje delbetänkande. *Far Info* (9).

FAR SRS. (1998). 669. Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. *FAR SRS INFO* (19).

FAR SRS. (2009). FAR SRS kritisk till förslaget från SamRoB-utredningen. *Balans* (3).

FAR SRS. (2008). SamRoB är en krånglig förenkling - FAR SRS kritiska. *Balans* (10).

Finansdepartementet. (2008). *Publikationer*. Hämtat från Regeringskansliet: <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/111259> den 16 03 2011

Hulthén, L., Imander, C., & Killander, S. (2009). *Normbildning kring SOU 2008:80 En analys av remissvaren*. Lund: Lunds universitet.

IASB. (2001). *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. Far Komplet.

IFRS 1. (2009). *Första gången IFRS tillämpas*. International Financial Reporting Standard.

Johannessen, A., & Tufte, P. A. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber AB.

Kellgren, J. (2004). *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*. Lund: Studentlitteratur.

Kirsch, H., & Olsson, S. (2008). Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden examples. *Skattenytt* (12), ss. 746-757. Hämtat från: <http://www.skattenytt.se/pdf/SN%2012%202008%20%20s.%20746-757.pdf> den 03 03 2011.

Knutsson, M. (2005). Internationella redovisningsstandarder - ingen lämplig grund för företagsbeskattning. *Skattenytt* (9).

Knutsson, M. (1995). Redovisningskommitténs nya delbetänkande: Bort med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. *Balans* (5).

Melbi, I. (2007). *Företagsbeskattning: Är sambandet mellan redovisning och beskattning på väg att luckras upp?* Hämtat från PWC: <http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Foretagsbeskattning/Ar-sambandet-mellan-redovisning-och-beskattning-pa-vag-att-luckras-upp/> den 21 04 2011

Prop. 1975:104. *Regeringens proposition nr 104 år 1975*. Stockholm: Regeringen.

Prop. 2009/10:208. *Regeringens proposition 2009/10:208*. Stockholm: Regeringen.

Regeringskansliet . (den 26 10 2010). *Så styrs Sverige: Lagstiftningsprocessen: SOU, Ds och remissförfarandet*. Hämtat från Regeringskansliet: <http://regeringen.se/sb/d/1522/a/13504> den 29 04 2011

SFS 2003:774. *Lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)*. Stockholm: Justitiedepartementet.

Skatteverket. (2010). *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*. Skatteverket.

SOU 1995:43. *Sambandet Redovisning - Beskattning*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SOU 2005:53. *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

SOU 2008:80, Del 1. *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

SOU 2008:80, Del 2. *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

Sundgren, S., Nilsson, H., & Nilsson, S. (2009). *Internationell redovisning - Teori och praxis*. Lund: Studentlitteratur.

Svenning, C. (2003). *Metodboken*. Eslöv: Lorentz Förlag.

Teorell, J., & Svensson, T. (2007). *Att fråga och att svara: Samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber AB.

Thorell, P. (1989). Skatterättens periodiseringsregler. *Skattenytt* (11).

BILAGA 1 - INTRODUCERANDE MAIL

Hej!

Vi heter Belma Bjelevac och Ida Emet och skriver just nu på vår magisteruppsats i företagsekonomi vid Mälardalens högskola i Västerås. När vi har sökt information till uppsatsen har vi stött på ditt namn och mailar därför dig nu.

Vi skriver om sambandet mellan redovisning och beskattning och har avgränsat oss till att endast skriva om problematiken som uppstår kring det verkliga värdet vid införande av IAS/IFRS i redovisningen. Vi vill även undersöka varför det ännu inte har skett någon lagändring trots att flera utredningar har genomförts men skjutits upp varje gång.

Eftersom vi har insett att problematiken är komplex så vill vi ha en intervjurespondent som är insatt i ämnet. Vi undrar därför om du kan tänka dig att ställa upp på en intervju eller en mailintervju där vi skickar frågorna och du svarar och skickar sedan tillbaka dem till oss. Vid en personlig intervju kan vi även skicka frågorna innan så att du kan sätta dig in i dem för att lättare kunna svara när vi ses.

Vi har tänkt skicka ut intervjufrågorna i slutet av vecka 17 då vi just nu utformar intervjufrågor och behöver få feedback på dem från vår handledare. Vid en mailintervju behöver vi ditt svar senast den 15 maj 2011.

Det skulle betyda väldigt mycket för oss om du skulle vilja avvara lite tid åt detta!

Svara gärna på detta mail så att vi vet om vi kan återkomma till dig eller inte.

Med vänlig hälsning

Belma & Ida

BILAGA 2 - INTERVJUFORMULÄR

Hej!

Syftet med vår magisteruppsats är att ge en överblick över problematiken med upprätthållandet av dubbelbeskattningen, förändringen av den administrativa bördan samt utvecklingen av redovisningens kvalitet som uppkommer vid redovisning av verkligt värde då ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning råder. Vidare är syftet att undersöka varför en lagändring ännu inte har skett som tillåter redovisning till verkligt värde.

Ha därför verkligt värde i beaktande när du svarar på följande frågor:

1. Vad är din yrkesmässiga koppling till sambandet mellan redovisning och beskattningsamt verkligt värde?
2. När företagen har möjlighet att redovisa till verkligt värde kommer de värdetförändringar som uppstår att redovisas över resultaträkningen och därmed påverka företagets resultat. Som det är idag, med ett samband mellan redovisning och beskattning, är företagens beskattningsbara resultat baserat på det redovisade resultatet. Man ser det inte som en möjlighet att beskatta verkliga värden på grund av exempelvis realisationsprincipen, och därför uppstår problem.
Vad uppskattar du är det största problemet med sambandet och de verkliga värdena som det ser ut idag?
3. Med tanke på det verkliga värdet verkar en rättvisande bild respektive ett försiktighetssynsätt stå emot varandra. Det anses att en redovisning till verkliga värden speglar en mer rättvisande bild än vad historiska anskaffningsvärdena gör. Det anses även att de historiska anskaffningsvärdena tar mer hänsyn till försiktighetsprincipen än vad verkliga värden gör.
Vilket av dessa synsätt anser du är viktigast att prioritera, en rättvisande bild eller ett försiktighetssynsätt och varför?
4. Det har gjorts en hel del utredningar som alla har kommit fram till olika resultat. Utifrån dessa kan följande alternativ för det framtida sambandet mellan redovisning och beskattning när verkliga värden införs i företagens årsredovisningar sammanställas:
 - a. Ett materiellt och formellt samband bibehålls och inga särskilda skattemässiga regler finns.
 - i. Hur kommer detta alternativ att påverka företagets administrativa börda?

- ii. Hur kommer dubbelbeskattningen att kunna bibehållas vid en utgångspunkt i detta alternativ?
 - iii. Hur kommer redovisningens kvalitet att påverkas vid detta alternativ?
 - iv. Vilka för- och nackdelar kan du se med detta alternativ?
- b. Det materiella och formella sambandet finns kvar, men särskilda skatteregler gör att de berörda posterna i redovisningen frikopplas.
 - i. Hur kommer detta alternativ att påverka företagens administrativa börda?
 - ii. Hur kommer dubbelbeskattningen att kunna bibehållas vid en utgångspunkt i detta alternativ?
 - iii. Hur kommer redovisningens kvalitet att påverkas vid detta alternativ?
 - iv. Vilka för- och nackdelar kan du se med detta alternativ?
- c. Det materiella sambandet avskaffas.
 - i. Hur kommer detta alternativ att påverka företagens administrativa börda?
 - ii. Hur kommer dubbelbeskattningen att kunna bibehållas vid en utgångspunkt i detta alternativ?
 - iii. Hur kommer redovisningens kvalitet att påverkas vid detta alternativ?
 - iv. Vilka för- och nackdelar kan du se med detta alternativ?
- d. Det formella sambandet avskaffas.
 - i. Hur kommer detta alternativ att påverka företagens administrativa börda?
 - ii. Hur kommer dubbelbeskattningen att kunna bibehållas vid en utgångspunkt i detta alternativ?
 - iii. Hur kommer redovisningens kvalitet att påverkas vid detta alternativ?
 - iv. Vilka för- och nackdelar kan du se med detta alternativ?
- e. Både det materiella och det formella sambandet avskaffas.

- i. Hur kommer detta alternativ att påverka företagens administrativa börda?
 - ii. Hur kommer dubbelbeskattningen att kunna bibehållas vid en utgångspunkt i detta alternativ?
 - iii. Hur kommer redovisningens kvalitet att påverkas vid detta alternativ?
 - iv. Vilka för- och nackdelar kan du se med detta alternativ?
5. Vilket av alternativen i frågorna nr 4 a - e ser du om mest lämpligt? Varför?
6. Kan det finnas en annan alternativ lösning än de alternativ som anges i frågorna 4 a - e?
7. Det råder oenighet kring vad som egentligen är den bästa lösningen för sambandet mellan redovisning och beskattning gällande införandet av verkligt värde. Vissa vill avskaffa det formella sambandet, vissa det materiella, och vissa vill inte ha något samband alls.
Varför tror du att det finns så många skilda åsikter kring detta?
8. Införandet av verkligt värde i ÅRL har ständigt skjutits upp på grund av problemet med sambandet mellan redovisning och beskattning. Det har inte skett någon lagändring gällande sambandet fastän flera utredningar har gjorts.
Vad tror du är anledningen till att det inte än har skett någon lagändring?
9. Lagförslaget i SOU 2008:80 har anses varit svårtolkat.
Tror du att lagförslaget som anges i SOU 2008:80 kommer att införas? Varför/varför inte?
10. Det har som sagt gjorts många utredningar som har kommit fram till olika lösningar på problemet. Kommer det behövas fler utredningar om sambandet mellan redovisning och beskattning?
 - a. Om ja, vad mer kommer behöva utredas och varför?
 - b. Om nej, varför inte?

BILAGA 3 – UTDRAG UR INKOMSTSKATTELAGEN

IL 14: 2 Resultatet ska 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. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet 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, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

IL 14:4 Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket. Lag (2007:1419).

IL 17:20 Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet. Lagret får dock tas upp till det samlade anskaffningsvärdet om samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap tar upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Ett finansiellt instrument som har ett negativt värde ska anses ingå i lagret, om det skulle ha varit lager om det hade haft ett positivt värde. Lag (2007:1419).