

YTTRANDE

2009-02-19

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen

103 33 Stockholm

Betänkandet SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet (dnr Fi2008/5181)

Sammanfattning

Bokföringsnämnden (BFN) avstyrker förslaget att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. De skäl som utredningen har framfört är inte tillräckligt starka för att motivera en så omfattande ändring av dagens system som förslaget innebär.

BFN anser att nuvarande system ska behållas och utvecklas samt anför följande argument för detta.

- Ingen ändring av reglerna för mindre företag. Därigenom behöver dessa inte sätta sig in i och leva efter ett nytt system med helt separata regler för redovisning och beskattning. Två system leder ofrånkomligen till en ökad administrativ börda, vilken utredningen grovt har underskattat.
- Färre tillämpningsproblem. Ett avskaffande av det materiella sambandet innebär stora tillämpningsproblem och ökad rättsosäkerhet.
- Omvänd koppling ger risk för försämrade redovisning. Utredningens förslag innebär ett omvänt samband, nämligen att skattereglerna kommer att styra redovisningen mer än idag med risk för att redovisningen försämrats.

Om sambandet avskaffas föreslår utredningen att BFN utformar K2-företagens redovisningsregler utifrån inkomstskattelagen (1999:1229), IL. BFN anser att en sådan lösning inte är förenlig med det fjärde bolagsdirektivet och dessutom är det en för BFN kostnadskrävande lösning som nämnden bestämt avstyrker.

BFN är positiv till utredningens förslag att införa ytterligare förenklingsregler för företagen. De föreslagna förenklingsreglerna kan genomföras oavsett om en frikoppling sker eller inte.

BFN avstyrker föreslagna regler om obeskattade vinster i IL. I stället föreslår BFN att nuvarande formella kopplingar justeras för att möjliggöra en bättre redovisning utan att påverka skatteunderlag eller dubbelbeskattningsprincipen.

Nedan behandlar BFN först de fyra huvudsakliga argument som utredningen har framfört för att det materiella sambandet bör avskaffas. Därefter behandlas följande delar under de särskilda rubrikerna

- Bokföringsnämndens skäl för att behålla och utveckla nuvarande system,
- Samordning av de två regelsystemen,
- Förenklingsregler,
- Utdelning av obeskattade vinster,
- Administrativ börda för företagen, samt
- Föreslagen lagtext.

1. Utredningens skäl för att det materiella sambandet bör avskaffas

Utredningen har föreslagit att det materiella sambandet bör avskaffas, trots att det i utredningsdirektivet anges att ett sådant ytterlighetsalternativ är orealistiskt. Detta förvånar BFN, särskilt mot bakgrund av att utredningen, enligt BFN:s uppfattning, inte närmare har utrett om nuvarande partiella koppling kan behållas och utvecklas.

Det nuvarande ordningen med partiell frikoppling har vuxit fram under lång tid och är starkt etablerad. Enligt BFN:s bedömning ska det föreligga mycket starka skäl för att i grunden ändra denna ordning. Det är möjligt att lagstiftaren skulle ha valt en frikopplad modell om det varit fråga om att bygga upp ett system från början. Att byta system nu skulle innebära stora omställningsproblem för hela näringslivet liksom för Skatteverket, domstolar m.fl.

Utredningens huvudsakliga skäl (del 1, s.20–21) till att föreslå att det materiella sambandet bör avskaffas är följande:

- Särskilda redovisningsprinciper i juridisk person
- Internationella redovisningsnormgivningen är mindre väl lämpad som grund för beskattning
- Bokföringsnämndens olika regelverk för olika stora företag
- Förenlighet med konstitutionen

BFN har följande synpunkter på dessa skäl.

1.1 Särskilda redovisningsprinciper i juridisk person

Ett av utredningens skäl är den utveckling som skett på redovisningsområdet med särskilda redovisningsprinciper i juridisk person. Utredningen har som utgångspunkt att det bara finns ett företagsekonomiskt korrekt resultat. Enligt BFN är det inte så. Reglerna för koncernredovisning och redovisning i juridisk person kan vara olika eftersom redovisningsnormer utformas med utgångspunkt från intressenternas informationsbehov. Därför är redovisningsprinciperna olika i det internationella regelverket (IFRS) och den svenska normgivningen. Koncernredovisningen är ointressant ur skattesynpunkt eftersom det är den juridiska personen som beskattas. Diskussionen om det materiella sambandet bör därför föras med utgångspunkt från juridisk person.

BFN anser alltså att de skillnader som föreligger mellan koncernredovisning och redovisning i juridisk person är irrelevanta för frågan om frikoppling. Trots det vill BFN lämna några kommenterar till utredningens argument. De skillnader utredningen troligen syftar på kommer till uttryck i Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer. De skillnader som har betydelse för frågan om frikoppling är få och avser följande begränsade områden:

- Finansiella instrument som inte behöver värderas till verkligt värde.
- Finansiella leasingtillgångar som inte behöver tas upp till kapitaliserat värde.
- Pågående entreprenad- och tjänsteuppdrag som inte behöver inkludera upparbetad vinst.
- Aktiverade utvecklingskostnader som inte behöver tas upp som tillgång.
- Pensionsskuld och pensionskostnad som får redovisas så att kraven enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen), uppfylls.

Huvuddelen av alla finansiella instrument är redan frikopplade genom att kapitalvinstreglerna tillämpas i näringsverksamhet. BFN ser inte några större problem med att införa en frikoppling avseende övriga finansiella instrument.

Noterade företag måste i sin koncernredovisning tillgångsredovisa finansiella leasingavtal. Om ett noterat moderföretag skulle göra det i sin egen redovisning riskerar företaget, enligt nuvarande skatteregler, att inte få tillämpa räkningsenlig avskrivning. Såvitt BFN kan bedöma går det att komma till rätta med detta problem i skattelagstiftningen. En sådan justering i IL skulle också göra det möjligt för andra större företag att tillgångsredovisa finansiella leasingavtal, vilket är önskvärt eftersom det i realiteten är fråga om avbetalningsköp.

När det gäller pågående entreprenad- och tjänsteuppdrag skulle det vara fördelaktigt, både från redovisnings- och skattesynpunkt, om de särskilda skattereglerna togs bort och skattereglerna anpassades till utvecklingen av god redovisningssed. Skattereglerna snedvrider redovisningen på ett sätt som BFN menar inte är motiverat utifrån skatteförmågeprincipen. Vid arbeten på löpande räkning erhåller företaget

successiv betalning i form av á-contofakturering. Vid arbeten till fast pris erhålls också successiv betalning, varför det ur likviditetssynpunkt inte finns någon anledning att skjuta upp beskattningen.

IFRS kräver att vissa egenupparbetade utvecklingskostnader ska aktiveras som tillgång. Om aktivering sker i juridisk person får det effekt även skattemässigt. BFN menar att det är möjligt att i skattelagstiftningen frikoppla detta område. Vidare är det troligt att företag som kommer att tillämpa K3 ges möjlighet att välja mellan aktivering och kostnadsföring. Enligt BFN:s bedömning är aktiverade utvecklingskostnader inte vanligt. Dessutom får denna typ av tillgångar skrivas av under relativt kort tid.

När det gäller pensionsskuld och pensionskostnader är situationen däremot lite mer komplicerad eftersom tryggandelagen också påverkar redovisningen. Det pågår dock ett lagstiftningsarbete för att hantera detta problem.

Även om utvecklingen skulle leda till att större juridiska personer kommer att tillämpa redovisningsprinciper enligt IFRS är det enligt BFN:s bedömning inte särskilt komplicerat att införa de frikopplingar som behövs.

1.2 Internationella redovisningsnormgivningen är mindre väl lämpad för beskattning

BFN delar utredningens bedömning att de internationella redovisningsnormerna som tillämpas av noterade företag är mindre väl lämpade att läggas till grund för beskattningen i juridisk person, särskilt när det gäller värdering till verkligt värde. Det är inte rimligt att företagen ska betala skatt på orealiserade värdeförändringar.

Utvecklingen av internationella normer med värdering till verkligt värde kommer emellertid inte, i någon nämnvärd omfattning, att påverka redovisningen i de allra flesta företag och detta oavsett om kopplingen behålls eller inte. BFN:s nyligen beslutade allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2), tillåter inte verkligt värde-värdering. Skälet till det är att onoterade företags intressenter (i första hand kreditgivare) kan få den informationen genom direktkontakt med företaget. Denna begränsning förenklar också företagets årsredovisningsarbete.

K3, som ska tillämpas av större företag, ska enligt planerna baseras på den internationella redovisningsorganisationen IASB:s (International Accounting Standards Board) förenklade normer för onoterade företag. Förslaget tillåter verkligt värde-värdering av finansiella instrument. I det fall K3 också kommer att tillåta redovisning till verkligt värde, kan skatteproblemet relativt enkelt lösas genom partiell frikoppling.

När det gäller verkligt värde-värdering av andra tillgångar än finansiella instrument tillåter IASB:s normer för onoterade företag val mellan anskaffningsvärde och

verkligt värde. Om valmöjligheten även införs i ÅRL och K3-regelverket, skulle en partiell frikoppling kunna införas i skattereglerna.

Sammanfattningsvis är en total frikoppling, enligt BFN, en onödigt omfattande åtgärd för att lösa de problem som skulle kunna bli följden om utvecklingen i den internationella normgivningen för noterade koncerner överförs till juridisk person. Partiella frikopplingar är en enklare lösning.

1.3 Bokföringsnämndens olika regelverk för olika stora företag

BFN har svårt att förstå utredningens slutsats att de nya regelverken i K-projektet skulle medföra att skattereglerna blir alltför omfattande och svårtillämpade samt att det finns en ökad risk för skattearbitrage (del 1, s. 21).

Dagens redovisningsnormer innehåller sedan länge olika regler för olika stora företag. Syftet med K-projektet är bl.a. att förenkla för företagen och i ett kopplat system underlättas även företagens taxering. Dessutom är regelverken framtagna i samarbete med Skatteverket. BFN kan därför inte se att det skulle bli mer omfattande och svårtillämpade skatteregler med de nya regelverken inom K-projektet. BFN menar, tvärt emot utredningen, att de nya regelverken ger en heltäckande och betydligt stabilare grund för beskattningen jämfört med tidigare.

I nuvarande redovisningsnormer har företagen rätt att välja vilka regler som ska tillämpas post för post. BFN:s nya regelverk innebär att ett företag ska tillämpa det valda regelverket i sin helhet. När K-projektet är genomfört kommer möjligheten att välja regler post för post inte att finnas kvar och därmed torde risken för skattearbitrage snarare minska än öka.

Sammanfattningsvis är det BFN:s bedömning att de nya regelverken i K-projektet ger en heltäckande och betydligt stabilare grund för beskattningen jämfört med tidigare vilket underlättar företagens deklarationsarbete och taxering. Med nuvarande system innebär detta, i sin tur, att företagens administrativa börda minskar. De nya regelverken är snarare ett argument för att behålla nuvarande system.

1.4 Förenlighet med konstitutionen

Frågan ligger utanför BFN:s kompetensområde, varför BFN avstår från att uttala sig i denna del.

2. Bokföringsnämndens skäl för att behålla och utveckla nuvarande system

BFN anser, som tidigare nämnts, att en mycket enklare lösning för de problem utredningen ser med redovisningens utveckling är att behålla och utveckla nuvarande system. BFN:s skäl för att behålla nuvarande system är följande:

- Ingen ändring av reglerna för mindre företag

- Färre tillämpningsproblem
- Omvänd koppling ger risk för försämrad redovisning

2.1 Ingen ändring av reglerna för mindre företag

Utredningens förslag innebär att alla enskilda näringsidkare och mindre företag (cirka 99 procent av alla näringsidkare) måste tillämpa mer än 100 nya eller ändrade paragrafer i IL. Även om utredningens avsikt är att sambandet mellan redovisning och beskattning inte reellt ska påverkas, måste företagen eller deras rådgivare ändå sätta sig in i de nya skattereglerna för att säkerställa att deklARATIONEN blir korrekt. Detta innebär naturligtvis en väsentligt ökad administrativ börda som undviks om nuvarande system behålls.

2.2 Färre tillämpningsproblem

En fördel med dagens system är att IL:s hänvisning till god redovisningssed hanterar situationer som inte är reglerade i skattelagstiftningen. Ett frikopplat system av den typ som utredningen föreslår riskerar att leda till stora tillämpningsproblem avseende oreglerade fall. Detta samt det faktum att det blir nya skatteregler leder till en ökad rättsosäkerhet.

Utredningens lösning för att få skattesystemet komplett utan en hänvisning till god redovisningssed är att införa portalparagrafer. Till dessa portalparagrafer finns ingen normgivning eller praxis. Det kommer att ta många år innan det föreligger en normgivning som är tillnärmelsevis i nivå med BFN:s nuvarande normgivning. BFN delar därför inte utredningens bedömning att dessa portalparagrafer skulle ge färre tillämpningsproblem jämfört med att behålla kopplingen till god redovisningssed.

En indikation på att nuvarande system fungerar bra är att det lett till förhållandevis få domstolsärenden. Enligt utredningen finns det, under de senaste 28 åren, endast 39 rättsfall som avser innebörden av god redovisningssed vid periodisering av inkomster och utgifter.

2.3 Omvänd koppling ger risk för försämrad redovisning

Utredningen föreslår en frikoppling men som i praktiken blir en omvänd koppling. Detta eftersom den normgivning som med den föreslagna ordningen behöver växa fram på skatteområdet av praktiska skäl kommer att påverka utformningen av företagens årsredovisningar. I praktiken finns därför en stor risk att det blir skattelagstiftningen och inte ÅRL som kommer att styra redovisningen, särskilt i de mindre företagen. Det är givet att företagen, så långt möjligt, vill undvika olika värden på tillgångar och skulder i deklARATIONEN respektive årsredovisningen. BFN gör därför bedömningen, tvärt emot utredningen, att det finns en risk, om förslaget genomförs, att kvaliteten på årsredovisningarna försämras och att årsredovisningen inte kommer att ge den rättvisande bild som EU:s redovisningsdirektiv och ÅRL föreskriver.

2.4 Förenkling genom utveckling av nuvarande system

En mycket enklare lösning för att hantera de problem utredningen ser är att utveckla nuvarande system. Som tidigare nämnts behöver ur redovisningssynpunkt några ytterligare frikopplingar tillkomma, framförallt när det gäller verkligt värde på finansiella instrument. Å andra sidan finns det idag onödiga materiella frikopplingar. Dagens system har vuxit fram under lång tid och saknar aktuella och bärande principer för när frikoppling behöver göras. Detsamma gäller för de formella kopplingarna. Tyvärr innehåller utredningen ingen sådan analys, vilken borde göras.

3. Samordning av de två regelsystemen

Om utredningens förslag genomförs får alla enskilda näringsidkare och övriga företag två helt fristående regelsystem att förhålla sig till. Enligt utredningen ska vare sig årsbokslut/årsredovisning eller deklaration påverkas eftersom systemen i praktiken ska vara kopplade. BFN frågar sig om det är rimligt att göra ett så omfattande skattemässigt systemskifte när ingen praktisk skillnad eftersträvas. K1 och K2, som har tagits fram i nära samarbete med Skatteverket med utgångspunkt från nuvarande IL, har resulterat i samordnade och genomtänkta system för 99 procent av företagen.

Det anges i betänkandet att det på flera håll finns en oro för att de båda systemen glider isär genom att det uppkommer oavsiktliga och oönskade skillnader mellan K2-reglerna och de föreslagna frikopplade skattereglerna (del 2, s. 468). Denna oro måste enligt utredningen tas på allvar. BFN delar denna oro. Det är, enligt BFN, uppenbart att det uppkommer skillnader som komplicerar företagens administration och ökar den administrativa bördan.

Ett sätt att minska risken för att de två olika systemen glider isär är, enligt utredningen, att samordna dessa. Utredningen utgår därför från att regelverken kommer att samordnas och anger att det inte torde vara någon ”oöverstiglig uppgift för framförallt BFN att hålla ihop systemen” (del 2, s. 468). Tanken är att BFN ska anpassa redovisningsreglerna till vad som händer på skatteområdet. Om oavsiktliga diskrepanser blir ett problem föreslår utredningen att BFN skriver om K2-reglerna och utformar dem ”med nuvarande 14 kap. 2 § IL som förebild. I redovisningsrekommendationen anges då lämpligen att som god redovisningssed för företagen gäller IL:s regler, om inte annat särskilt sägs i rekommendationen” (del 2, s. 469). BFN ser mycket stora svårigheter med en sådan lösning eftersom den bygger på att nämnden initialt ska göra en fullständig genomgång av såväl skattelagstiftning som praxis på området och därefter hålla sig uppdaterad med vad som händer på skatteområdet. BFN anser att en sådan lösning inte är förenlig med det fjärde bolagsdirektivet och dessutom är det en för BFN kostnadskrävande lösning som nämnden bestämt avstyrker.

En samordning av systemen försvåras av att redovisningsnormerna och den föreslagna nya skattelagstiftningen bygger på olika sätt att beskriva vinstberäkningen. Redovisningsnormerna bygger på synen att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Intäkter, kostnader, tillgångar och skulder är centrala begrepp som, tillsammans med principer om t.ex. klassificering, matchning och kontinuitet, är viktiga för att få fram ett företagsekonomiskt riktigt resultat. Utredningens lagförslag bygger inte på samma begrepp och principer. T.ex. ska, enligt förslaget till 14 kap. 2 § IL, ”inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de belöper sig på, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.” Detta kallas belöpandeprincipen – ett nytt begrepp som ytterligare försvårar samordningen.

4. Förenklingsregler

BFN är positiv till förenklingsregler som leder till minskad administrativ börda för företagen. Vissa av de föreslagna förenklingsreglerna har beloppsgränser som inte helt överensstämmer med de beloppsgränser som finns i K2-regelverket. BFN konstaterar att beloppsgränserna måste samordnas i skattelagstiftningen och BFN:s normer, för att åstadkomma en faktisk förenklingsregel.

Ett exempel på en välkommen förenklingsregel är en utvidgad kontantmetod för vissa enskilda näringsidkare samt fysiska personer som är delägare i handelsbolag. För att denna metod ska kunna genomföras krävs det att ändringar görs i redovisningsreglerna och mervärdesskattereglerna. Det hade därför varit värdefullt om dessa ändringar hade kunnat behandlas i utredningen. BFN vill här framhålla att denna förenklingsregel bör införas i IL, även om utredningens förslag att avskaffa det materiella sambandet inte genomförs.

Utredningen har även föreslagit en generell förenklingsregel som ger en skattskyldig rätt att använda redovisningen som underlag för beskattningen, om det leder till en tidigare läggning av beskattningen. Enligt BFN är det uppenbart att denna förenklingsregel är förenad med en kontroll att det verkligen är fråga om en tidigare lagd beskattning. Dessutom måste uppgifter lämnas till Skatteverket. Det är därför ofrånkomligt att kontrollen och kravet på uppgifter ökar den administrativa bördan. En sådan regel behövs inte i ett system med partiell frikoppling.

Sammanfattningsvis är BFN positiv till utredningens förslag att införa ytterligare förenklingsregler för företagen. De föreslagna förenklingsreglerna kan genomföras oavsett om en frikoppling sker eller inte. Var förenklingsreglerna lämpligen ska finnas – i BFN:s normgivning eller IL – är dock beroende av den slutliga lösningen avseende det materiella sambandet.

5. Utdelning av obeskattade vinster

Enligt utredningsdirektivet ska utredaren, om frikopplade regler föreslås, också föreslå någon mekanism som gör att det inte går att dela ut obeskattade vinster.

Behålls nuvarande system behövs inte de komplicerade regler om obeskattade vinster i IL som föreslås. Det är en fördel med nuvarande system.

BFN konstaterar att utdelningar från aktiebolag inte i första hand är en skattefråga utan en fråga om företagets fortlevnad och skyddet för borgenärerna. Detta är bakgrunden till att de väsentliga utdelningsreglerna finns i aktiebolagslagen (2005:551). BFN:s uppfattning är också att regler om utdelning huvudsakligen ska finnas i aktiebolagslagen.

BFN konstaterar att det dessutom finns regler i IL som ska förhindra att vissa obeskattade vinster delas ut och att detta är ett skattepolitiskt beslut. Utredningen föreslår att ett företag som redovisar obeskattade vinster på ett sådant sätt att de kan delas ut ska ta upp dessa till beskattning. I dagens system hanteras detta bl.a. genom att avskrivningar på inventarier, enligt reglerna i IL om räkenskapsenlig avskrivning, ska tas in i resultaträkningen. Detta görs genom att de skattemässiga avskrivningar som överstiger planenliga avskrivningar redovisas som bokslutsdisposition i resultaträkningen och som obeskattad reserv i balansräkningen. På motsvarande sätt redovisas avsättningar till periodiseringsfond. Obeskattade reserver ingår inte i eget kapital enligt ÅRL. De redovisas som en separat post mellan skulder och eget kapital och ingår därmed inte i fritt utdelningsbart eget kapital.

Utredningen har diskuterat fyra olika alternativ och stannat för en lösning av samma typ som idag men utvidgad till att gälla alla skillnader mellan tillgångs- och skuldvärden i redovisningen och deklARATIONEN (t.ex. avskrivningar på byggnader). BFN konstaterar att detta får till följd att en obeskattad vinst som inte redovisas enligt utredningens förslag, ska beskattas oavsett om den obeskattade vinsten delas ut eller inte.

Det är viktigt för redovisningens intressenter att veta i vilken omfattning det egna kapitalet är beskattat respektive obeskattat eftersom det obeskattade egna kapitalet innehåller en skatteskuld. Enligt BFN är det på sikt önskvärt att i första hand större företag, i juridisk person, kan redovisa denna uppskjutna skatt som en avsättning i balansräkningen på samma sätt som görs i koncernredovisningen. Det skulle kunna genomföras i BFN:s normgivning om det görs några mindre justeringar i IL (huvudsakligen de formella kopplingarna avseende räkenskapsenlig avskrivning och periodiseringsfonder). Om kravet på att redovisa förändringar av obeskattade reserver i resultaträkningen avskaffas och förändringarna redovisas direkt i balansräkningen med möjlighet att fördela beloppet på bundet eget kapital och uppskjuten skatt skulle redovisningen i de större företagen avsevärt förbättras utan att obeskattade vinster kan delas ut. Därigenom skulle alla användare av företagets årsredovisning slippa att räkna om det redovisade resultatet för att få fram det verkliga resultatet.

Sammantaget avstyrker BFN de föreslagna reglerna i IL om obeskattade vinster. I stället föreslår BFN att nuvarande formella kopplingar justeras för att möjliggöra en

bättre redovisning och detta utan att påverka skatteunderlag eller dubbelbeskattningsprincipen.

6. Administrativ börda för företagen

Utredningen konstaterar i sin konsekvensanalys att det inte är möjligt att ge ett svar på frågan vilka de sammantagna konsekvenserna blir av förslagen. Enligt BFN är detta en brist. Det hade, enligt BFN, varit värdefullt med en mera djupgående analys av nyttan i förhållande till de kostnader och negativa konsekvenser som följer med en så omfattande systemförändring som föreslås.

Som tidigare påtalats riskerar utredningens förslag, om det genomförs, att försämra framförallt de mindre företagens redovisning samt under en lång övergångstid skapa rättsosäkerhet. Förslaget innebär dessutom att företagen måste förhålla sig till två helt fristående system. Enligt BFN är det uppenbart att den föreslagna förändringen kommer att innebära en ökad administrativ börda för företagen.

När det gäller företag som tillämpar K1 är utgångspunkten i förslaget en fullständig samordning mellan redovisning och beskattning, dvs. redovisningsreglerna måste harmoniseras med vad som gäller för inkomstbeskattningen (del 2 s. 465). Utan tillhörande normgivning på skatteområdet är risken uppenbar att det först är genom domstolsavgöranden som företagen får veta vad som gäller. Även dessa företag måste således sätta sig in i ny lagstiftning samt följa domstolspraxis. Detta gäller framförallt eftersom kopplingen till god redovisningssed föreslås tas bort. BFN:s uppfattning är därför att den administrativa bördan kommer att öka, trots de föreslagna förenklingarna.

Även för företag som tillämpar K2 innebär förslaget ett omvänt samband. Tillsammans med förenklingsreglerna är utredningens sammanfattande bedömning att den administrativa bördan inte kommer att öka. BFN delar inte denna bedömning. Som nämnts ovan måste företagen tillämpa två olika regelsystem, redovisningsnormer respektive skattenormer. Det riskerar att leda till fler skillnadsbelopp som måste bokföras eller på annat sätt dokumenteras. Enligt BFN ger det en väsentligt ökad administrativ börda.

Utredningen har konstaterat att förslaget kommer att få större betydelse för den administrativa bördan för företag som ska tillämpa K3 och för företag som tillämpar IFRS, men att ökningen av bördan är acceptabel. Hur stora skillnaderna blir är, enligt utredningen, ytterst en fråga för redovisningsnormgivarna (del 2, s 477). På det sättet överlåter utredningen ansvaret för att de föreslagna reglerna inte ska öka den administrativa bördan på redovisningsnormgivarna. Detta är enligt BFN anmärkningsvärt. BFN:s normgivning om årsbokslut/årsredovisning baseras på ÅRL, som i sin tur styrs av EU:s redovisningsdirektiv, varför utrymmet för BFN att anpassa normerna till skatteregler är begränsat, oavsett företagskategori.

Det är inte bara företagen som administrativt drabbas av utredningens förslag. Att avskaffa nuvarande system skulle, enligt BFN:s bedömning, innebära betydande merarbete även för revisorer, redovisningskonsulter och Skatteverket samt alla intressenter som använder redovisningen som underlag i sina beslut. Till viss del kommer kostnaderna för detta merarbete att belasta företagen.

Om sambandet upphör medför det att K1- respektive K2-reglerna måste arbetas om. Eventuellt måste även K3-reglerna arbetas om. Dessa omarbetningar är nödvändiga för att reducera företagens administrativa börda. BFN:s omarbetning måste vara genomförd senast år 2010 för det fall utredningens förslag träder i kraft år 2011. BFN kan konstatera att utredningen inte har tagit upp frågan om att tillföra BFN resurser i tillräcklig omfattning för att genomföra detta.

När det gäller förslaget som avser obeskattade vinster anger utredningen att det är oundvikligt att förslaget kommer att öka den administrativa bördan. BFN delar denna bedömning.

Sammanfattningsvis menar BFN att utredningen grovt har underskattat de kostnadsmissiga och andra negativa konsekvenser som förslaget ger för företagen och andra intressenter, om det genomförs.

7. Föreslagen lagtext

De föreslagna reglerna ska så långt möjligt samordnas med K2 (del 2, s. 460). BFN kan konstatera att de föreslagna reglerna innehåller betydande skillnader i jämförelse med K2, såväl i ordalydelse som i materiellt hänseende. Till det kommer att de föreslagna reglerna har en annan struktur. Denna skillnad försvårar tillämpningen. Dessutom är lagtexten ofullständig eftersom regler om t.ex. matchning och klassificering saknas.

BFN kan också konstatera att den föreslagna lagtexten innehåller dels andra begrepp än sådana som används i redovisningen men med samma tänkta betydelse, dels samma begrepp som används i redovisningen men kanske med olika betydelse. T.ex. ska en inkomst anses belöpa sig på det år, då det kan konstateras att den skattskyldige förvärvat en definitiv rätt till inkomsten (14 a kap. 1 § första stycket IL). Enligt punkt 6.4 i K2 ska en intäkt redovisas om vissa villkor är uppfyllda, vilka i ordalydelse skiljer sig från den föreslagna paragrafen i IL. Till det kommer att de olika regelverken ska tillämpas i olika sammanhang, redovisning respektive beskattning. Detta leder till svårigheter för företagen.

Det finns också andra oklarheter i den föreslagna lagtexten. Ett exempel är 14 a kap. 12 § andra stycket IL. Enligt denna paragraf ska ett arbete på löpande räkning vinstavräknas när resultatet av de samlade tjänsterna överförs till beställaren eller endast en ringa del återstår att överföra. När ska t.ex. resultat av IT-tjänster som utförs löpande anses överförda till beställaren? Ett annat exempel är bestämmelsen i 14 kap. 3 a § IL som är oerhört komplicerad och svår att tillämpa (se exempel i del 2,

s.507). Ett tredje exempel är 14 kap. 8 a § andra stycket där det anges att det är statslåneräntan vid beskattningsårets ingång som ska användas vid nuvärdeberäkningen. I författningskommentaren anges att det är statslåneräntan vid beskattningsårets utgång som är beräkningsgrund (del 2, s. 514). Det finns ytterligare exempel på oklara och svårtillämpade paragrafer.

Sammanfattningsvis är den föreslagna lagtexten, enligt BFN, generellt sett oklar och svår att tillämpa. Det är också BFN:s uppfattning att den föreslagna lagtexten väsentligen skiljer sig från K2 även om utredaren anger att lagtexten så långt möjligt ska samordnas med K2.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden vid sammanträde den 19 februari 2009. Claes Norberg, Johan Svanberg och Bo Lindén har anmält jäv och därför inte deltagit i beslutet.

Hans Edenhammar
ordförande

Ulla Lloyd
föredragande