

KJELL JOHANSSON

En modell för beskattning av kassaflöden för aktiebolag – särskilt IFRS-företag

Denna uppsats skrivs utifrån ett de lege ferenda perspektiv och avses skapa debatt kring det svenska systemet för företagsbeskattning för i första hand de noterade företagen.¹ I artikeln presenteras en modell för beskattning av främst IFRS-företag.² Med hjälp av ett antal exempel förklaras hur denna modell är tänkt att kunna användas. Vidare ges i artikeln förslag på lösning av några av de problem som nuvarande samband mellan redovisning och beskattning skapar. I Sverige har under de senaste tio åren detta samband ifrågasatts, främst på grund av den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. Normerna som utvecklats för noterade företag har sin grund i IASB:s regelverk, IFRS, som påverkat både europeiska och nationella normgivares regler. Dessa normer har till syfte att avbilda den ekonomiska verkligheten där principen substance over form sätts i centrum för att ge en rättvisande bild av ekonomisk verklighet. Detta leder till konflikt med de svenska skattereglerna som är utformade utifrån en kontinental syn på redovisningen. Ett sätt att lösa en del av problematiken med utvecklingen av den internationella redovisningens påverkan på företagsbeskattning är att inte implementera de redovisningsregler för redovisning i juridisk person som är svårörenliga med det svenska skattesystemet. Ett exempel på detta är de upphävda bestämmelserna i 4 kap. 14 f och g §§ ÅRL om möjlighet för aktiebolag att i sina finansiella rapporter för redovisning i juridisk person värdera tillgångar till verkligt värde, inte hann att träda i kraft

¹ Ett stort tack till professor Björn Westberg, Internationella Handelshögskolan, Högskolan Jönköping, professor Stefan Olsson, Karlstads universitet, docent Jan Kellgren, Linköpings universitet, redovisningsexpert Sten-Eric Ingblad och nationalekonom och statistiker Bengt Nättorp för värdefulla synpunkter i samband med arbetet med uppsatsen. Uppsatsen har skrivits inom ramen för ett forskningsprojekt med arbetsnamnet; Kassaflödesbeskattning av IFRS-företag. En forskningsrapport beräknas utkomma under år 2014 där en omfattande studie kommer att presenteras, där även den förslagna skattmodellen och bland annat de föreslagna förändrade regelverket för företagsbeskattning kommer att utvärderas utifrån skatterättsliga principer.

² Med IFRS-företag menas i denna artikel företag som är tvingade att upprätta concernredovisning enligt internationella redovisningsstandarder (IFRS) på grund av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. Aktiebolag som är noterade på Stockholms Fondbörs (NASDAQ OMX Stockholm AB) är bundna av börsens Regelverk för emittenter. Aktiebolag som är noterade på NGM-börsen är bundna av ett noteringsavtal. Företag som är noterade på dessa börser ska följa god redovisningssed för marknadsbolag. Detta innebär att de måste följa Rådet för finansiell rapporterings rekommendationer och uttalanden och ändringsmeddelanden som har sin grund i av kommissionen antagna internationella redovisningsstandarder och tolkningar (IFRS) i form av förordningar, med vissa tillägg och undantag. Detta innebär att dessa företag i redovisning i juridisk person i grunden tillämpar IFRS.

eller tillämpas innan de utmönstrades ur ÅRL.³ I uppsatsen diskuteras en annan lösning som innebär att redovisningen knyts närmare aktiebolagsbeskattningen. Detta sker genom att en skattemodell som bygger på den obligatoriska rapporten för IFRS-företag, kassaflödesrapporten, används i utvecklad form för beräkning och beskattning av det skattemässigt kassaflödesbaserade resultatet.

1 Inledning

I Sverige råder ett starkt samband mellan företagens externa redovisning och företagets inkomstskatt. Sambandet mellan redovisning och beskattning fick sina grunddrag genom Kommunalskattelagen (1928:370) och Bokföringslagen (1929:117). Detta samband har således funnits i drygt åttio år. Sambandet har under tidens gång utretts vid flera tillfällen utan att det resulterat i att det upphört.⁴ Således föreligger fortfarande vad man i den skatterättsliga doktrinen betecknar som materiellt samband.⁵ Med detta menas att skatterätten följer den disposition som företaget gjort i sin redovisning om den är i överensstämmelse med god redovisningssed om inte förfarandet strider mot en särskild skatteregel. I det sistnämnda fallet styr den skatterättsliga regeln utfallet.⁶

Med formellt samband menas att skatterätten ställer som krav att en viss transaktion redovisas på ett visst sätt i företagets externa redovisning för att beskattning ska ske på ett visst sätt.⁷ Det materiella och det formella sambandet brukar kallas för det kopplade området. I vissa fall saknas samband mellan redovisning och beskattning. Här finns särskilda skatteregler och detta område brukar benämnas det icke-kopplade området eller det frikopplade området.

Det materiella sambandet och det formella sambandet kan beskrivas som två huvudalternativ.

Periodiseringen av en transaktion kan också vara sammansatt på så sätt att en del av frågan kan besvaras av god redovisningssed (materiellt samband) och en del av skatterättsliga regler. Denna situation kan benämnas partiellt materiellt samband eller mixad reglering.⁸

³ 4 kap.14 f och 14 g §§ ÅRL har upphävts genom lag (2011:1554). Ett annat sätt att lösa alla problem som sambandet mellan redovisning och beskattning skapar är att avskaffa bolagsskatten, se vidare Norrman och Virin 2007 om slopad bolagsskatt och analys av konsekvenser av ett avskaffande.

⁴ Se t.ex. SOU 1995:43, SOU 2005:53 och SOU 2008:80.

⁵ Det materiella sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning har vetenskapligt belysts av af Klercker 1949, Thorell 1984, Norberg 1991 och Bjuvberg 2006.

⁶ Det materiella sambandet regleras i 14 kap. 2–4 §§ IL.

⁷ Ett exempel utgörs av aktiebolag som för att erhålla avdrag för avsättning för periodiseringsfond måste göra avsättning för denna i räkenskaperna, se 30 kap. 3 § IL. Enligt god redovisningssed ger detta i det enskilda bolaget upphov i resultaträkningen till en bokslutsdisposition och i balansräkningen till en obeskattad reserv. Något formellt krav ställs inte i IL på att beloppet ska bokföras under viss rubrik. Skatterätten kräver dock att beloppen återfinns i resultat- och balansräkningen.

⁸ Se Kellgren och Bjuvberg 2008 s. 111 där denna situation benämns som partiellt materiellt samband och Knutsson, Norberg och Thorell 2012 s. 73 f. där motsvarande situation benämns som mixad reglering.

Svensk redovisning har fram till och med tidpunkten då Redovisningsrådet började utfärda rekommendationer och uttalanden huvudsakligen byggt på en kontinental redovisningstradition.⁹ Detta innebär bl.a. att försiktighetsprincipen varit dominerande vid värdering av tillgångar och skulder och att realisationsprincipen varit dominerande för intäktsredovisningen. I och med Redovisningsrådets bildande och inledandet av översättningarna av IASC:s (International Accounting Standards Committee) internationella redovisningsstandarder (IAS) kom den anglosaxiska redovisningstraditionen att få en allt större inverkan på svensk redovisning. Detta innebar att rekommendationerna alltmer beskrev den ekonomiska verkligheten på ett utförligare sätt och att principen substance over form blev alltmer betydelsefull vid normgivning och vid upprättande av finansiella rapporter.

Genom Sveriges medlemskap i EU samt att Europaparlamentet och rådet beslutat att anta en förordning som innebär att internationella redovisningsstandarder ska tillämpas för företag som har sina värdepapper noterade på en marknadsplats, har den anglosaxiska redovisningstraditionen fått en mycket starkare inverkan på de svenska noterade företagens informationsgivning.¹⁰ Detta innebär att det i redovisningen införts kriterier för definitioner av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader och att en tillgång/skuldsyn på redovisningen har införts. Den tidigare förhärskande intäkts/kostnadssynen och matchningsprincipen har därmed fått minskad betydelse.

Den senaste utredningen, den s.k. SamRoB-utredningen, fick i uppdrag att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning bör se ut i framtiden.¹¹ Utredningen tolkade och omformulerade detta som ”när skall beskattning ske”.¹² Utredningen skulle med förtur överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövdes med anledning av förslagen i prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag, för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen skulle upprätthållas.

I sitt delbetänkande föreslog utredningen att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning skulle bibehållas.¹³ Anledningen var att utredningen enligt direktivet inom en viss tid skulle presentera ett förslag om hur beskattningen skulle anpassas till värdering av tillgångar till verkligt värde i redovisningen.¹⁴ Eftersom utredningskommittén inte hade hunnit utreda frågan tillräckligt föreslog man i sitt delbetänkande att mellanskillnaden mellan redovisat värde och det verkliga värdet av en tillgång vid värdeuppgång

⁹ Den första rekommendationen som Redovisningsrådet gav ut var RR 1 *Koncernredovisning* år 1991.

¹⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

¹¹ Dir. 2004:146. Utredningen antog namnet och förkortningen SamRoB som betyder, Sambandet mellan redovisning och beskattning, se SOU 2005:53 s. 10.

¹² Se SOU 2005:53 s. 19.

¹³ SOU 2005:53.

¹⁴ Se Dir. 2004:146.

skulle tas upp till beskattning hos ett skattskyldigt aktiebolag.¹⁵ Vid värdenedgång skulle skattemässigt avdrag medges.¹⁶ Avdraget skulle dock begränsas till tidigare belopp som tagits upp som intäkt.¹⁷ Om det verkliga värdet gick ned under ursprungligt redovisat värde skulle däremot en sådan värdenedgång inte vara avdragsgill.¹⁸

Utredningens förslag omfattade förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar, biologiska tillgångar som utgör skog samt finansiella instrument som skattemässigt kan klassificeras som kapitaltillgångar.¹⁹ Utredningen föreslog vidare att några bestämmelser inte skulle blir föremål för lagstiftning förrän utredningen avlämnat sitt slutbetänkande.²⁰

I utredningens slutbetänkande redovisades ett motsatt förslag dvs. att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning skulle avskaffas.²¹ Beträffande frågan hur verkligt värde skulle behandlas vid ett slopat samband föreslog utredningen att skillnaden mellan verkligt värde och skattemässigt värde skulle beskattas om ett bolag redovisar skillnaden som fritt eget kapital. För att undvika beskattning måste således värdeförändringen redovisas som bundet eget kapital. Utredningen anförde fyra huvudsakliga skäl till varför det materiella sambandet skulle upphöra.

Det första skälet är att det materiella sambandet tidigare byggt på sunda företagsekonomiska principer och att företaget kommit att ha ett egenintresse i att ta fram vinster till beskattning. Utvecklingen av redovisningen har istället lett till en omfattande tillämpning av särskilda redovisningsprinciper i juridisk person. Därigenom har de huvudsakliga skälen för ett materiellt samband ur samhälleliga synpunkter fallit bort.

Det andra skälet som utredningen anför är att den internationella redovisningsnormgivningen är mindre lämpad att ligga till grund för beskattning och att detta även är svårt att förena med synen på skatteförmåga och att detta även kommer att leda till tillämpningssvårigheter. Som exempel anger utredningen marknadsprincipens och principens substance over form påverkan på redovisningen och beskattningen.²²

¹⁵ Se SOU 2005:53 s. 11.

¹⁶ a.a.

¹⁷ a.a.

¹⁸ a.a.

¹⁹ a.a.

²⁰ a.a.

²¹ SOU 2008:80 s.19.

²² Man kan naturligtvis välja, precis som utredningen gjort, att definiera marknadsprincipen som en särskild princip som är avgränsad från principen substance over form. Legaldefinitioner saknas ju avseende dessa principer. Enligt min mening är värdering till verkligt värde (fair value) utifrån marknadsbaserade uppgifter ett av de tydligaste exemplen på principens substance over form påverkan på det redovisningsrättsliga regelverket. Om värdering till verkligt värde är ett uttryck för principen substance over form eller inte, se t.ex. Johansson 2010 s. 209–214, 241–247 och 315–316.

Det tredje skälet är att redovisningen i framtiden kommer ha fyra olika regelverk och skilda regler för olika stora företag.²³ En beskattning som bygger på dessa olika regelverk skulle bli för omfattande, svårtillämpbar och öka risken för skattearbitrage.

Det fjärde skälet för ett slopande av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning är att det blir enklare att hantera förändringar i redovisningen och i omgivningen.

Utredningen menar att om utvecklingen fortsätter som hittills kommer förr eller senare frågan på nytt att ställas om ett avskaffande av det materiella sambandet. SamRoB-utredningens förslag har inte lett till någon lagändring. Något annat förslag från regeringen som innebär förändring av befintliga redovisningsregler eller skatteregler har inte presenterats, trots att detta har hög angelägenhetsgrad, eftersom bland annat möjligheten till värdering till verkligt värde utgör en viktig del i de noterade bolagens informationsgivning.²⁴

Förslaget att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning av företag har fått stark kritik av ledamöterna i utredningen. Skiljaktig mening i denna del har anförts av flertalet av utredningens ledamöter.²⁵ I den juridiska doktrinen och den ekonomiska litteraturen har SamRoB-utredningens förslag diskuterats sparsamt.²⁶

I det förutsättningslösa uppdraget fanns vissa fundamentala principer som beskattningssystemet skulle byggas på. En sådan princip var att den ekonomiska dubbelbeskattningen för aktiebolag skulle upprätthållas. Med detta avses att en inkomst ska vara föremål för beskattning en gång i bolagssektorn och en gång då den utdelas till aktieägarna.

Beträffande problematiken med att lösa värdering till verkligt värde i rättssubjekt som är skattskyldiga till inkomstskatt har efter SamRoB-utredningens förslag att avskaffa sambandet mellan redovisning och beskattning, regeringen nu beslutat om att de införda lagändringarna i 4 kap. 14 f och g §§ ÅRL ska upphävas. Reglerna hann aldrig träda i kraft förrän de utmönstrades ur ÅRL.²⁷ Regeringen anger att samhälleliga behov inte längre föreligger för att

²³ Det som avses är BFN:s regelverk för K1–K4 företag.

²⁴ Uppfattningen är inte självklar. Det finns många förespråkare mot redovisning till verkligt värde. Troligen är det så att förespråkarna för verkligt värde utgör en minoritet gentemot de som vill avskaffa möjligheterna till att värdera till verkligt värde. Det kan tilläggas att författaren är förespråkare för och anhängare av värdering till verkligt värde i redovisningen. För den som är intresserad av varför verkligt värde utgör en väsentlig värderingsgrund i redovisningen rekommenderas studier av MacNeal, Kenneth, *Truth in accounting*, Philadelphia 1939.

²⁵ Utredningens antal ledamöter vid slutbetänkandet uppgick till 19. Utav dessa anförde 11 ledamöter en skiljaktig mening, SOU 2008:80 s. 5–6 och 583–601.

²⁶ SamRoB-utredningens förslag har dock diskuterats av Svanberg, SvSkT 2008 s. 501–512, Bjuvberg, SvSkT 2008 s. 653–656, Melbi, SN 2009 s. 2–7 och Olsson, SN 2009 s. 635–647.

²⁷ Reglerna infördes i 4 kap. 14 f och g §§ ÅRL och trädde i kraft 1 januari 2006. Datum för tillämpning av 4 kap. 14 f och g §§ ÅRL försköts flera gånger och sista gången till det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2011. Bestämmelserna hann ej börja tillämpas innan de upphävdes genom lag (2011:1554).

tillåta värdering till verkligt värde. Vidare avser regeringen att återkomma med möjligheten att värdera till verkligt värde. Tidpunkt för när en sådan utredning kommer att tillsättas har inte aviserats.

En ny företagsutredning har tillsatts av regeringen.²⁸ I uppdraget ingår inte uttryckligen att utreda hur det framtida sambandet mellan redovisning och beskattning bör utformas.

Mot bakgrund av ovanstående känns det meningsfullt att undersöka om andra modeller än den traditionella kan utvecklas för att både tillvarata skatteförmåga, likformighet och neutralitet vid beskattning bättre än dagens regelverk samt att möjliggöra för aktiebolag att i redovisningen följa internationella redovisningsstandarder i de finansiella rapporterna i juridisk person.²⁹

2 Utgiftsskatt – beskattning av privatpersoners konsumtion i en kassaflödesmodell

Idén om en skattmodell som bygger på beskattning av kassaflöden är inte ny. Professor Sven-Olof Lodin gör i sin biografi en kort internationell beskrivning av utgiftsskattens historia.³⁰ Den inleds med den engelske filosofen Hobbes tankar om att konsumtion utgör en lämpligare bas för medborgarnas beskattning än deras inkomster och sträcker sig fram till slutet av 1950-talet då Kaldor publicerat sin kända studie om utgiftsskatt.³¹ Den praktiska tillämpningen av modellen har dock varit restriktiv.³²

I Sverige tillsattes en utredning med Sven-Olof Lodin som utredare för att utreda lämpligheten av att införa en s.k. utgiftsskatt för privatpersoner och enskilda näringsidkare.³³ Utredningens förslag bygger på en beskattning av kassaflöden under ett beskattningsår där i stort sett alla inbetalningar och utbetalningar ingick i skattebasen i den mån de inte kunde hänföras till vad som betecknas som sparande. Om således sparande sker undantas detta från inkomstbeskattning tills konsumtion sker. Vid konsumtion återläggs beloppet och beskattning sker. Utgiftsskatten byggde också på en progressiv skatteskala. Tanken med utgiftsbeskattningen var att denna skulle utgöra ett komplement till den konventionella beskattningen av privatpersoners taxerade förvärvsinkomst.

²⁸ Dir. 2011:1.

²⁹ I koncernredovisningen är de noterade bolagen tvingade att följa internationella redovisningsstandarder och tolkning, IFRS, som är antagna med stöd av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder och därefter antagna förordningar.

³⁰ Lodin 2009.

³¹ Se Kaldor 1955 och Lodin 2009 s. 75–76.

³² Lodin anger att utgiftsskatten infördes i Indien och Ceylon (Siri Lanka) med misslyckat resultat. Utförningen av en fungerande utgiftsskatt visade sig vid den praktiska tillämpningen betydligt svårare än man hade tänkt sig, se Lodin 2009 s. 76.

³³ Utredningens resultat presenterades i slutbetänkandet SOU 1976:62.

Utgiftskommittén fick under ordförandeskap av Ingemar Mundebo i uppdrag att belysa konsekvenserna av att införa en utgiftsskatt som alternativ eller komplement till inkomstskatten.³⁴ Av utredningen framgår att utgiftsskatten i princip är tänkt för fysiska personer. För aktiebolag och andra beskattade juridiska personer ansågs den knappast aktuell.³⁵

3 Kassaflödesbeskattning för företag i den ekonomiska och skatterättsliga litteraturen

Den ekonomiska litteraturen beträffande kassaflödesbeskattning för företag kan sägas innehålla olika varianter på beskattning av kassaflöden in och ut.³⁶ Utifrån Meadekommissionens klassificering i olika skattebaser kan två huvudsakliga varianter urskiljas i den ekonomiska litteraturen.³⁷ Dessa är ”R” och ”R+F” som kan sägas utgöra standarden i litteraturen om kassaflödesbeskattning.³⁸ ”R” betecknar inbetalningar för försäljning av varor, tjänster och anläggningstillgångar samt utbetalningar av material, löner och köp av anläggningstillgångar.³⁹ Beteckningen ”R” anses således beteckna reala in- och utbetalningar.⁴⁰ ”F” betecknar kassaflöden orsakade av finansiella transaktioner utom sådana som kan hänföras till transaktioner som påverkar företagets eget kapital. Dessutom undantas flöden orsakade av ökning och minskning av innehav av aktier i utländska företag.⁴¹ Skattebasen, som betecknas ”R+F”, innefattar förutom transaktioner som är hänförliga till varor, tjänster och materiella anläggningstillgångar även finansiella transaktioner. Meadekommissionen skilde även på sådana transaktioner som påverkade ett företags eget kapital. Dessa transaktioner betecknades med ”S”.⁴² Slutligen så betecknades inbetalningar respektive utbetalningar av skatt med ”T”.

³⁴ Se Dir 1981:14 och SOU 1986:40 s. 3.

³⁵ Se Dir 1981:14 och SOU 1986:40 s. 13.

³⁶ Jfr Wilson 2002 s. 8.

³⁷ Se Meade 1978 s. 227–258 och Wilson 2002 s. 8. För diskussion avseende lämplighet för olika skattebaser under olika förhållanden och förutsättningar, se t.ex. Auerbach och Bradford, *Journal of Public Economics* 2004, s. 957–980, King 1987 s. 377–400, Bond och Devereux, *Journal of Public Economics* 2003 sid. 1291–1311.

³⁸ Se Wilson 2002 s. 8.

³⁹ Se Meade 1978 s. 230.

⁴⁰ Se Meade 1978 s. 230–231 och SOU 2002:47 s. 413–414.

⁴¹ Exempelvis hänförs följande inbetalningar till ”F”-basen: ökning av leverantörsskulder, minskning av kundfordringar, ökning av checkkrediter, ökning av lån, minskning av lånefordringar, räntebetalningar, minskning av aktieinnehav avseende bolag som inte har sitt säte i Storbritannien. Till utbetalningar som hänförs till ”F”-basen utgör minskning av leverantörsskulder, ökning av kundfordringar, minskning av checkkrediter, minskning av lån, ökning av lånefordringar, räntebetalningar och ökning av aktieinnehav avseende bolag som inte har sitt säte i Storbritannien, se Meade s. 231.

⁴² Till skattebasen ”S” hänfördes följande inbetalningar: ökning i aktiekapital, minskning av innehav i andra aktier som har sitt säte i landet, utdelningar från bolag som har sitt säte i landet. Vidare hänfördes till skattebasen ”S” följande utbetalningar: minskning av aktiekapitalet, ökning av aktieinnehav i bolag som har sitt säte i landet och utdelningar.

Någon modell som mer utförligt behandlar olika möjligheter att beskatta företagens kassaflöden har mig veterligen inte presenterats i den ekonomiska eller juridiska litteraturen.⁴³ I uppsatsen kommer jag att undersöka en modell som schematiskt kan betecknas som en blandform av ”R”, ”R+F” och ”S” och som innebär att kassaflöden från vad jag betecknar som löpande verksamhet, investeringsverksamhet samt finansiell verksamhet delvis kommer att ingå i skattebasen. Modellen bygger på och är en utveckling av den obligatoriska kassaflödesrapporten för IFRS-företag och presenteras vidare i avsnitt 6.1.

Behovet av en kassaflödesskatt som ersätter en traditionell inkomstskatt för aktiebolag har framförts i den ekonomiska litteraturen för amerikanska förhållanden. Utifrån effektivitet och minskad möjlighet till oönskad skatteplanering med Enron som verkligt tyfval, argumenterar Edwards för att en kassaflödesskatt bör ersätta den nuvarande modellen för bolagsbeskattning i USA.⁴⁴ Auerbach argumenterar för att en modern bolagsskatt bör införas i USA och att denna ska bygga på en inhemsk destinationsbaserad kassaflödesskatt som beskattar både inhemska reala och finansiella kassaflöden in och ut.⁴⁵

4 Förutsättningar för den fortsatta diskussionen

I uppsatsen antas att bolagsskatten för enkelhets skull utgör 10 % av det skattemässiga kassaflödebaserade resultatet. Vidare antas att de flesta av nuvarande skatteregler för skattefria intäkter som kan tänkas uppkomma i ett aktiebolag kvarstår oförändrade, även i en beskattningsmodell som bygger på beskattning av kassaflöden.⁴⁶ Ett exempel utgör vinster på svenska premieobligationer m.m.⁴⁷ I uppsatsen antas vidare att de flesta av de nuvarande skattereglerna för ej avdragsgilla kostnader som kan hänföras till företagets löpande verksamhet kvarstår. Exempel utgörs av reglerna om avdrag för gåvor, föreningsavgifter m.m.⁴⁸ Jämfört med dagens skatteregler innebär kassaflödesbeskattning att bokföringsmässiga grunder inte styr tidpunkten för beskattningen utan att periodiseringen sker enligt en kontantprincip. Anledningen till att jag inte tar upp avskaffandet eller förändring av nuvarande regelverk för skattefria intäkter respektive ej avdragsgilla kostnader är att jag vill inrikta den fortsatta diskussionen på avskaffandet av värderingsregler och klassificeringsregler och beskatta

⁴³ Beträffande utgiftsskatt för privatpersoner har dock Lodin på detaljnivå konstruerat förslag på deklaraionsblankett för att användas vid inkomsttaxeringen. För utgiftsskattens teknik och funktion se SOU 1976:62 s. 47–113 och särskilt beträffande redovisningssystem (deklarationsblankett) SOU 1976:62 bilaga 1 s. 163–193.

⁴⁴ Se Edwards, Cato Journal Vol. 23, nr 2, 2003 s. 291–318.

⁴⁵ Se Auerbach 2010. Skatten är en s.k. kassaflödesskatt av ”R+F” typ.

⁴⁶ Om skattebasen ska vara så bred som möjligt borde naturligtvis de flesta av dagens regler för skattefria transaktioner tas bort i studien. Det finns dock pedagogiska fördelar att ha kvar dessa i uppsatsen för att visa hur skattefria och ej avdragsgilla poster behandlas i en kassaflödesmodell för beskattningsändamål. Det kan även noteras att vinster på premieobligationer endast är skattefria enligt IL. Lotteriskatt utgår på vinster på dessa värdepapper.

⁴⁷ Se 8 kap. 1–3 §§ IL, 8 kap. 6–7 §§ IL och 8 kap. 21–22 §§ IL.

⁴⁸ Se 9 kap. 1–4 §§ IL och 9 kap. 7–11 §§ IL.

faktiska kassaflöden. Undantag görs dock för räntor där ett avdragsförbud föreslås i syfte att skattemässigt jämställa betalda räntor med betalda utdelningar. Detta innebär att skattebasen i denna uppsats utökas till att omfatta även finansiella transaktioner såsom upptagande av lån, amortering, nyemission och aktieägartillskott samt införandet av begränsningar för avdragsrätt för utbetald ränta. Jag utgår således i denna artikel från en bred skattebas.⁴⁹

Uppsatsen behandlar företrädesvis hur transaktioner mellan skattesubjekt där det idag föreligger bolagsbeskattning ska beskattas. Transaktioner mellan aktiebolag och privatpersoner behandlas översiktligt.

Beträffande de skattemässiga värderingsreglerna föreligger idag en skillnad mellan företag som är kapitalintensiva och konsultföretag och andra kunskapsföretag vars största och viktigaste tillgång sitter i humankapitalet dvs. kompetensen hos de människor som är anställda i företagen. Dessa företag har oftast mindre andel materiella och finansiella tillgångar än de kapitalintensiva företagen. En likformig beskattning kan oftast inte ske mellan de företag som har en betydande andel i materiella anläggningstillgångar och de företag som har en betydande andel i immateriella tillgångar som utgör humankapital. Här får de senare en större fördel skattemässigt gentemot de kapitalintensiva företagen eftersom de flesta utgifter inte behöver eller inte får aktiveras i redovisningen som tillgångar.⁵⁰

Ett annat exempel utgör reglerna om räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och inventarier. Om ett företag anskaffar ett inventarium som levererats på räkenskapsårets sista dag erhålls skattemässigt värdeminskningsavdrag med 30 % av anskaffningsvärdet oavsett om företaget lånat till inventariet eller inte. Har bolaget förlängt räkenskapsår till 18 månader medges avdrag med 45 % av anskaffningsvärdet.

Inte heller kan en värdeminskning med 30 % eller 45 % ha inträffat vid en dags ägande. Om företaget lånefinansierat sin investering eller finansierat den via egna likvida medel beaktas inte. Om företaget har skatteförmåga i form av likvida medel eller inte beaktas således inte i dagens skattemodell. Detta innebär således en skattemässig överfinansiering.

Ytterligare ett exempel utgör nedskrivning av inneliggande lager, där i princip skatterätten i de flesta fall följer redovisningsrättens regelverk. Detta tas ej upp i det följande.

⁴⁹ I en kommande bok under senare delen av år 2014 kommer jag att undersöka olika kassaflödesbeskattningsmodeller i kombination med alternativa skattebasen.

⁵⁰ För köp av vissa immateriella tillgångar såsom produktkataloger föreligger ett förbud att ta upp dessa som tillgångar i redovisningen. Anledningen är att dessa räknas som reklamkostnader, se Johansson 2010 s. 284–288. En nackdel föreligger vidare i IFRS, där de flesta av de internt upparbetade immateriella tillgångarna inte erkänns på grund av s.k. förbudsregler såsom internt upparbetade varumärke, se Johansson 2010 s. 298–305. Motsvarande förbudsregler är inte tillämpliga för internt upparbetade materiella anläggningstillgångar vid recognition. Med recognition avses i detta fall den process som innebär att en materiell anläggningstillgång tas in i balansräkningen efter prövning mot vissa kriterier. Beträffande recognition, se vidare avsnitt 7.4.

Dagens skattemässiga värderingsregler är, enligt min mening, inte förenliga med en likformig beskattning eller med skatteförmågeprincipen. Regler för olika typer av tillgångar och värdering till verkligt värde beaktas inte skatterättsligt om värdering sker över anskaffningsvärdet.⁵¹ Att de skattemässiga värderingsreglerna istället skulle följa IFRS, vore i och för sig teoretiskt en möjlig väg för att grunda beskattningen på ett mer ekonomiskt verkligt resultat. En sådan beskattning torde emellertid leda till ökade kostnader för samhället genom ett ökat antal tvister mellan skattskyldiga och Skatteverket eftersom värdering till verkligt värde inte ger ett exakt värde och att det föreligger stora inslag av subjektivitet i det framtagna värdet.⁵² Skatteförmåga behöver således inte heller finnas trots att ett högt verkligt värde på goda grunder kan fastställas för en tillgång.⁵³ Det kan vara så att det varken är önskvärt eller möjligt att sälja tillgången.

Finansiella anläggningstillgångar som i IFRS betecknas som finansiella instrument kan vid den redovisningsrättsliga klassificeringen få en annan beteckning än i skatterätten.⁵⁴ Den finansiella ingenjörindustrin konstruerar olika typer av finansiella instrument för att de på så sätt ska behålla de redovisningsrättsliga fördelarna, vilket innebär att instrumentet betecknas som ett egetkapitalinstrument medan det i skatterätten betecknas som skuld.⁵⁵ Följden blir att detta i redovisningen anses utgöra en del av det egna kapitalet medan det i skatterätten klassificeras som skuld. Avdrag medges skattemässigt för utbetalning som räntekostnad eller kapitalförlust medan det i redovisningen behandlas som utdelning. Det är tveksamt att man skattemässigt ska behandla utdelning, som kan ses om avkastning på av ägaren utlånade medel till företaget, annorlunda än av en kapitalkostnad till en utomstående borgenär för utlånade medel. I uppsatsen antas att räntor likställs med utdelningar och således inte blir avdragsgilla för det utdelande företaget utanför bolagsfären men skattepliktiga för mottagaren.

I uppsatsen antas vidare att beskattningen av finansiella instrument, som utgör egetkapitalinstrument, likställs med beskattningen av upptagna lån. Det innebär att amortering och återbetalt aktieägartillskott behandlas på samma

⁵¹ Ett undantag gäller beskattning av entreprenader enligt successiv vinstavräkning enligt IAS 11 *Entreprenader*. HFD har i ett förhandsbesked fastställt att om värdering till verkligt värde sker i redovisningen vid arbeten till avtalat fast pris ska den oredovisade vinsten även tas upp till beskattning, se RÅ 1998 ref 18.

⁵² Se ovan under avsnitt 1.

⁵³ Som motargument kan framföras att en värdeökning för ett företag innebär ökade möjligheter till belåning och i vissa fall lägre ränta. Argumentet att betalningsförmåga kan uppkomma genom belåning har framförts i prop. 1989/90:110 s. 397.

⁵⁴ Som ett *finansiellt instrument* definieras varje form av avtal som ger upphov till en *finansiell tillgång* i ett företag och en *finansiell skuld* i ett annat företag eller ett *eget kapitalinstrument* i ett annat företag, se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* p. 11. Enligt 17 kap. 19 § IL avses med finansiella instrument i 17 kap. 19 a–20 c §§ IL detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL.

⁵⁵ För en redogörelse för hur derivat fungerar och den ekonomiska innebörden i derivat, se Hilling 2007 s. 15–50.

sätt i det utdelande eller räntebetalande företaget och att avdrag därmed medges med utbetalt belopp.

Vidare antas att avdrag inte ska medges för utdelning och ränta vid beskattningen hos det utdelande eller räntebetalande företaget och att mottagen utdelning och ränta ska inkomstbeskattas hos skattesubjekt utanför bolagsfären.⁵⁶ Slutligen antas av förenklingskäl att alla transaktioner sker i en sluten ekonomi dvs. att transaktioner med företag utanför Sverige inte beaktas i modellen.⁵⁷

Ovanstående utgör exempel på i vilka avseenden skattebasen skulle kunna förändras och hur den praktiska hanteringen i en kassaflödesmodell skulle kunna gestalta sig. Det är inte möjligt att i en uppsats göra en utförligare analys av skattesystemet för fler alternativa skattebaser utifrån lämplighet för kassaflödesbeskattning. Framställningen får därför endast ses som en preliminär idéskiss som behöver vidareutvecklas.

5 Något om medelsbegrepp i en kassaflödesbeskattningsmodell?

Med medelsbegrepp i en modell för beskattning av kassaflöden avser jag vilka medel som ska ingå i de kontanta flödena in och ut från ett aktiebolag. I IAS 7 *Rapport över kassaflöden* p. 6–8 räknas till likvida medel, kassamedel samt disponibla tillgodohavanden hos bank och motsvarande institut. Vidare räknas till andra likvida medel än kassa och bank även kortfristiga likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp av kassa och bank och som kan omvandlas till ett känt belopp utan betydlig risk för värdefluktuationer.⁵⁸ Ett exempel utgörs av innehav av statsobligationer.

En statsfinansiell nackdel med att inte ha andra likvida medel ingående i ett skattemässigt medelsbegrepp är att omplaceringar från kassa till t.ex. statsobligationer innebär att avdrag erhålls när en finansiell investering sker. Inkomstbeskattning sker den dagen då statsobligationerna säljs eller inlöses.⁵⁹

⁵⁶ Ett avdragsförbud för ränta finns från och med 1 januari 2009 i inkomstlagen näringsverksamhet för vissa ränteutgifter. Reglerna finns i 24 kap. 10 a–10 e §§ IL och avser att hindra vissa skatteupplägg där ränteavdrag kombineras tillsammans med skattefrihet för aktier i s.k. upplägg. För en redogörelse för reglernas bakgrund, omfång, tillämpning samt analys och utvärdering utifrån lämplighetsaspekter, se Dahlberg 2011 s. 356–449.

⁵⁷ För den som är intresserad av hur en kassaflödesskatt kan uppfattas i en öppen ekonomi, se SOU 2002:47 Expertrapport 12 s. 419–432.

⁵⁸ Av IAS 7 *Rapport över kassaflöden* p. 9 framgår att placering normalt kan klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid från anskaffningstidpunkten. Standarden anger här en löptid på tre månader eller mindre. Innehav av aktier undantas från begreppet likvida medel om dessa inte utgör preferensaktier som förvärvats kort tid innan de förfaller och har en angiven tidpunkt för inlösen.

⁵⁹ Jfr IAS 7 *Rapport över kassaflöden* p. 9 som inte beaktar omplaceringar inom begreppet likvida medel exempelvis omplacering från kassa eller bank till t.ex. statsobligationer. Anledningen är att sådana omplaceringar får antas vara en naturlig del av ett företags kapitalförvaltning och inte en del av företagets löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet. Placering av ett företags kassaöverskott omfattas således av ett företags kassaförvaltning.

Motsvarande invändning mot medelsbegreppet kan även riktas mot alla typer av investeringar som sker med egna dvs. inte lånade medel. Om upplåning sker av hela investeringsbeloppet så innebär detta två transaktioner sammantaget och netto, att någon beskattning inte sker eftersom beskattning sker med ett lika stort belopp som det medges avdrag för i en kassaflödesbeskattningsmodell.

I den fortsatta framställningen utgår jag från att avdrag för investering inte medges för utbetalningar från andra likvida medel än kassa och disponibla tillgodohavanden i banker och andra finansiella institut.

6 Kassaflödesmodell som utgångspunkt för beskattning av aktiebolag

6.1 Presentation av kassaflödesmodell för inkomstbeskattning

I detta avsnitt kommer kassaflödesmodellen för beskattningsändamål att presenteras och förklaras med hjälp av exempel. Vidare kommer de föreslagna förändringarna som gäller IFRS-företag men som även är av allmän karaktär, och som även redogjorts för i avsnitt 4, tas upp till diskussion.

Att bifoga en kassaflödesrapport för den information som lämnas i de finansiella rapporterna för koncern är obligatoriskt för noterade företag.⁶⁰ I de finansiella rapporterna för de noterade aktiebolagen är dessa bolag genom god redovisningssed för marknadsbolag på motsvarande sätt bundna att lämna kassaflödesrapport.⁶¹ Den kassaflödesbeskattningsmodell som presenteras i uppsatsen bygger på den modell för kassaflödesrapportering som noterade företag är skyldiga att upprätta och som regleras i IAS 7 *Rapport över kassaflöden*.

Denna modell har därefter kompletterats med särskilda skattemässiga justeringar för att omvandla förändringen i likvida medel till ett skattemässigt kassaflödesbaserat resultat. Vidare har en justeringspost tillagts i modellen som innebär att ett garantibelopp, ett ”tionde”, ska garanteras staten under vissa förutsättningar. En av fördelarna med att använda grundstrukturen med kassaflödesanalysen utifrån den indirekta metoden enligt IAS 7 *Rapport över kassaflöden* är att modellen idag tillämpas av de noterade företagen. Modellen innebär att man utgår från ett redovisat resultat och räknar om resultaträkningen till kassaflöden, för att därefter räkna om förändringen av balansräkningens poster till likvida medel. Modellen används för att informera företagets intressenter om vilka kassaflöden som den löpande verksamheten genererat och vilka investeringar som krävts samt hur finansieringen av företagets investeringar har skett. Kassaflödesbeskattningsmodellen för beskatt-

⁶⁰ Se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* p. 10 d.

⁶¹ Se RFR 2 *Redovisning för juridiska personer* p. 2 och IAS 7 *Rapport över kassaflöden* p. 10 d.

ningsändamål visas nedan för ett fastighetsförvaltande företag och diskuteras och förklaras med hjälp av exempel i avsnitt 6.2–6.5.

Ett fastighetsförvaltande företag, AB Fastighetsförvaltning, har följande resultaträkning och balansräkning innan inkomstdeklaration upprättas.⁶²

Resultaträkning år 4⁶³

<i>Rörelsens intäkter</i>	
Fakturerade hyresintäkter ⁶⁴	21 698 000
Värdeförändring förvaltningsfastigheter	9 000
<i>Rörelsens kostnader</i>	
Diverse rörelsekostnader ⁶⁵	– 9 000 000
<i>Avskrivningar (enligt plan)</i>	
Rörelsefastigheter (byggnader)	– 296 000
Maskiner	– 82 000
Rörelseresultat efter avskrivningar	12 329 000
<i>Finansiella poster</i>	
Ränteintäkter	286 000
Räntekostnader	– 363 000
Resultat efter finansiella poster	12 252 000
Resultat före skatt	12 252 000
Skatt	
Årets resultat	12 252 000

⁶² För redovisning i juridisk person ska enligt RFR 2 *Redovisning i juridisk person* p. 2 inte IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* p. 12, 54 och 81–83, som behandlar redovisningens struktur och innehåll tillämpas. Istället ska resultat- och balansräkning upprättas enligt uppställningsformerna i bilaga 2 och 3 till ÅRL. Av pedagogiska skäl väljer jag i denna framställning att inte använda de beteckningar som framgår av RFR 2 *Redovisning i juridisk person* p. 2 dvs. rapport över totalresultat enligt alternativet med separat balansräkning.

⁶³ Alla belopp i tkr.

⁶⁴ I fakturerade hyresintäkter ingår vinst på innehav av svenska premieobligationer med 1 100 tkr, se vidare avsnitt 6.2.3 och exempel 1a och 1b.

⁶⁵ I diverse rörelsekostnader ingår en reaförlust på grund av avyttring av en rörelsefastighet med 5 000 tkr och en reavinst på 15 000 tkr avseende avyttring av maskiner och inventarier, se vidare avsnitt 6.3.2 och exempel 4 och 5.

BALANSRÄKNING⁶⁶

	år 4	år 3
	31 -dec	31 -dec
<i>Anläggningstillgångar</i>		
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Förvaltningsfastigheter	2 661 000	2 652 000
Rörelsefastigheter	5 442 000	500 000
Maskiner och inventarier	2 794 000	1 180 000
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
Aktier i dotterbolag	1 940 000	1 940 000
Summa anläggningstillgångar	12 837 000	6 272 000
<i>Omsättningstillgångar</i>		
<i>Varulager</i>		
Varor m.m.	4 880 000	2 922 000
<i>Kortfristiga fordringar</i>		
Kundfordringar	2 300 000	900 000
<i>Kortfristiga placeringar</i>		
Premieobligationer	1 100 000	1 100 000
<i>Kassa och bank</i>		
Likvida medel	1 151 000	238 000
Summa omsättningstillgångar	9 431 000	5 160 000
Summa tillgångar	22 268 000	11 432 000
<i>Eget kapital</i>		
Aktiekapital	1 220 000	1 220 000
Reservfond		
Överkursfond	980 000	980 000
Balanserade vinstmedel	28 000	16 000
Årets resultat	12 252 000	452 000
<i>Summa eget kapital</i>	14 480 000	2 668 000
<i>Långfristiga skulder</i>		
Reverslån	6 764 000	4 764 000
Summa långfristiga skulder	6 764 000	4 764 000
<i>Kortfristiga skulder</i>		
Leverantörsskulder	1 024 000	4 000 000
Skatteskulder		
<i>Summa kortfristiga skulder</i>	1 024 000	4 000 000
Summa eget kapital och skulder	22 268 000	11 432 000

⁶⁶ Alla belopp i tkr.

En kassaflödesmodell för beskattningsändamål kan huvudsakligen beskrivas som en modell som beskattar de verkliga kassaflödena från och till bolaget men justeras av särskilda skattemässiga regler. Detta innebär att vissa inbetalningar inte är skattepliktiga och vissa utbetalningar inte är avdragsgilla. Den stora skillnaden mellan nuvarande skattemodell och den här diskuterade skattemodellen är att någon fokusering på intäkter respektive kostnader med hänsyn tagen till särskilda skatterättsliga klassificeringsregler eller särskilda redovisningsrättsliga och skatterättsliga värderingsregler inte sker i kassaflödesbeskattningsmodellen. Nedan visas kassaflödesmodellen för beskattningsändamål. Jag kommer därefter att förklara modellen och vissa av beloppen i modellen med hjälp av exempel.

Kassaflödesbeskattningsmodell⁶⁷

LÖPANDE VERKSAMHET

Rörelseresultat före skatt	12 252 000
<i>Redovisningsmässiga justeringsposter</i>	
Avskrivningar som belastar detta resultat (296 000 + 820 000)	+ 378 000
Realisationsvinster/Förlust sålda anläggningar (+ E ⁴ 5 000 – E ⁵ 15 000)	– 10 000
Värdoförändring förvaltningsfastighet	E ⁹ – 9 000
<i>Kassaflöde efter redovisningsmässiga justeringsposter</i>	12 611 000
<i>Skattemässiga justeringsposter (kontanta transaktioner under året)</i>	
Skattefria inbetalningar (skattefria intäkter)	E ^{1a} – 100
Ej avdragsgilla utbetalningar (ej avdragsgilla kostnader exklusive räntebetalningar)	E ^{2a} + 120
Ej avdragsgilla räntebetalningar	E ³ + 363 000
<i>Kassaflöde efter redovisnings- och skattemässiga justeringsposter</i>	12 974 020

Förändring av rörelsekapitalet från löpande verksamhet exklusive skattefria och ej avdragsgilla poster

Varulager (4 880 000 – 2 922 000)	– 1 958 000
Kortfristiga fordringar (2 300 000 – 900 000 – E ^{1b} 400)	– 1 399 600
Kortfristiga skulder (1 024 000 – 4 000 000 – E ^{2b} 40)	– 2 976 040
<i>Skattemässiga justeringsposter rörelsekapital (transaktioner på kredit under året)</i>	
Ej skattepliktiga kortfristiga fordringar (ökning – /minskning +)	E ^{1b} – 400
Ej avdragsgilla kortfristiga skulder (ökning +/minskning –)	E ^{2b} + 40
Skattemässigt kassaflöde från löpande verksamhet	6 640 020

⁶⁷ Alla belopp i tkr.

INVESTERINGSVERKSAMHET

Förvärv av immateriella anläggningstillgångar	
Försäljning av immateriella anläggningstillgångar	
Förvärv av materiella anläggningstillgångar (E ⁴ 5 263 000 + E ⁵ 1 706 000)	– 6 969 000
Försäljning av materiella anläggningstillgångar (E ⁴ 20 000 + E ⁵ 25 000)	E ⁴ och E ⁵ 45 000
Förvärv av finansiella anläggningstillgångar	
Försäljning/återbetalning av finansiella anläggningstillgångar	
Redovisningsmässigt kassaflöde från investeringsverksamhet	– 6 924 000

Skattemässiga justeringsposter investeringsverksamhet

Ej skattepliktiga inbetalningar	
Ej avdragsgilla utbetalningar	
Redovisnings- och skattemässigt kassaflöde från investeringsverksamhet	– 6 924 000

FINANSIERINGSVERKSAMHET

Nyemission	
Upptagande av lån	E ⁸ 6 764 000
Amortering av skuld	E ⁸ – 4 764 000
Utdelning	E ⁶ – 440 000
Redovisningsmässigt kassaflöde från finansieringsverksamhet	1 560 000
<i>Skattemässiga avsättningar och justeringsposter i finansieringsverksamhet</i>	
Ej avdragsgill utdelning	E ⁶ + 440 000
Avsättning kassaflödesfond	E ⁸ – 913 000
Koncernreglering (avdrag –/tillkommande post +)	E ⁷ – 200 000
Justeringspost för obeskattad utdelning	E ⁹ +10 000
Redovisnings- och skattemässigt kassaflöde från finansieringsverksamhet	897 000

Beskattningsbart kassaflödesbaserat resultat	+ 613 020
(6 664 020 – 6 924 000 + 897 000)	
Garantibelopp till det allmänna ”tiondet”	
6 640 020 × 10 % = 664 002 ^{E 10}	
Justeringspost garantibelopp	+ 50 982
664 002 – 613 020 = 50 982 ^{E 10}	
Beskattningsbart kassaflödesbaserat resultat efter garantibelopp⁶⁸	+ 664 002

⁶⁸ AB Fastighetsförvaltning kommer att påföras bolagsskatt med 66 400 tkr (10 % × 664 002).

6.2 Den löpande verksamheten

6.2.1 Inledning

Den löpande verksamheten utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamhet samt andra verksamheter än investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.⁶⁹ Det betyder att klassificeringen av företagets olika verksamheter följer den klassificering som görs i den obligatoriska kassaflödesrapporten för noterade företag. Utifrån Meadekommissionens uppdelning kan indelning i den löpande verksamheten sägas motsvara delar av skattebasen ”R”.⁷⁰ I avsnitten 6.2.2–6.2.3 nedan kommer ”den löpande verksamheten” vidare att behandlas.

6.2.2 Redovisningsmässiga justeringsposter

Skattemodellen för beräkning av det skattemässiga kassaflödesbaserade resultatet har i exemplet ovan sin grund i det redovisade resultatet före skatt.⁷¹ Det går att utgå från vilket redovisningsrättsligt resultatbegrepp som helst för att beräkna det skattemässiga kassaflödesbaserade resultatet. Tekniken är att man utgår från ett visst resultat enligt redovisningen och sedan justerar för de poster som påverkat det bokföringsmässiga resultatet men som inte är kassaflödespåverkande. Därefter fortsätter man nedåt i resultaträkningen och tar endast med sådana poster som påverkar kassaflödet. Det redovisade resultatet har här påverkats av följande poster som inte är kassaflödespåverkande: avskrivningar – 378 000 tkr, realisationsvinster/realisationsförluster sålda anläggningstillgångar + 10 000 tkr och värdeförändring förvaltningsfastigheter (realiserad vinst) + 9 000 tkr. Återföring av posterna sker med omvänt tecken i förhållande till hur de påverkat resultatet. Efter de redovisningsrättsliga justeringarna framkommer ett kassaflödesbaserande resultat som har sin grund i att resultaträkningens poster har omräknats till kassaflöde under rubriken ”redovisningsrättsliga justeringsposter”.

Eftersom årets kassaflöde från verksamheten inte enbart utgörs av kontanta inbetalningar och utbetalningar som har sin grund i intäkter och kostnader uppkomna under året, måste justeringar göras för förändringar i rörelsekapitalet dvs. omsättningstillgångar minus kortfristiga skulder. Detta sker under rubriken ”Förändring av rörelsekapitalet från löpande verksamhet exklusive skattefria och ej avdragsgilla poster.”

I kassaflödesmodellen innebär detta att om omsättningstillgångarna ökar så har detta negativ inverkan på kassaflödet medan en minskning får positiv

⁶⁹ I avsnitt 6.3 och 6.4 behandlas vad som menas med investeringsverksamhet respektive finansieringsverksamhet.

⁷⁰ Se avsnitt 3 ovan.

⁷¹ Skattemodellen bygger således på den indirekta metoden för kassaflödesrapport och utgår vid beräkning av kassaflödet från den löpande verksamheten utifrån ett resultatbegrepp. I denna uppsats utgår jag ifrån resultat före skatt. Det går även att beräkna kassaflödena under året utifrån balansräkningen enligt en modell som kallas för den direkta metoden. I denna artikel redogörs av utrymmeskäl endast för en kassaflödesbeskattningsmodell som utgår från den indirekta metoden.

inverkan. Om kortfristiga skulder ökar är detta positivt för kassaflödet medan en minskning påverkar kassaflödet negativt.

6.2.3 Skattemässiga justeringsposter

6.2.3.1 Inledning

Samtidigt som redovisningsmässiga justeringar görs så tas även hänsyn till kassaflödet för in- och utbetalningar som inte är skattepliktiga eller avdragsgilla. Nedan redogörs för hur skattemässiga justeringsposter påverkar det kassaflödesbaserade resultatet med hjälp av exempel.

6.2.3.2 Skattefria intäkter

För intäkter som inte genererar inflöden av medel under året måste en korrigering ske i kassaflödesbeskattningsmodellen. Först när betalning sker och ett inflöde av kontanter sker ska skattemässig justering ske.

Exempel 1 a⁷²

AB Fastighetsförvaltning har i början av år 4 vunnit och fått utbetalt 100 tkr på sina premieobligationer under året. Hur sker beskattningen i en kassaflödesbeskattningsmodell?

I resultaträkningen tas intäkten upp år 4 vilket innebär att den ingår i resultat före skatt i kassaflödesmodellen.⁷³ Eftersom inbetalningen är skattefri och har skett under räkenskapsåret sker en justering under "Skattemässiga justeringsposter (kontanta transaktioner under året)" med – 100 tkr.

Exempel 1 b

AB Fastighetsförvaltning har i slutet av år 4 fått besked att bolaget vunnit 400 tkr på sina premieobligationer. Vinsten är enligt IL skattefri. Vi antar att beloppet enligt god redovisningssed ska tas upp som intäkt år 4. Utbetalning till företaget sker i början av år 5. Hur sker beskattningen i kassaflödesbeskattningsmodellen?

I resultaträkningen tas 400 tkr upp som intäkt år 4. En justering i kassaflödesbeskattningsmodellen för att AB Fastighetsförvaltning inte erhållit några medel under året görs genom att ta upp 400 tkr som en avgående post. I kassaflödesmodellen sker ingen skattemässig justering år 4. Eftersom posterna inte påverkar kassaflödet (en intäkt redovisas vilket ökar kassaflödet i modellen och rörelseresultatet medan en ökning av en kortfristig skuld minskar kassaflödet med samma belopp). Av kassaflödesmodellen (E1b) framgår att de fordringar som vid betalning utgör skattefria inflöden av kassa bör redovisas

⁷² I kassaflödesbeskattningsmodellen så visas genom att ange förkortningen E för exempel och en siffra för att ange vilket exempel som åsyftas. Således används t.ex. **E3** för att ange hur transaktion påverkar kassaflödesmodellens olika delar. Vidare läggs till en gemen då transaktionstypen förekommer i olika exempel t.ex. **E1a** och **E1b**.

⁷³ Se avsnitt 4 not 64.

separat i kassaflödesmodellen. Detta bör även ske i den löpande bokföringen på ett konto för fordringar som t.ex. kan benämnas skattefria fordringar.⁷⁴

6.2.3.3 Ej avdragsgilla kostnader

Under denna rubrik justeras sådana kostnader som inte är avdragsgilla och där utbetalningar skett under året.

Exempel 2 a

AB Fastighetsförvaltnings utgifter för representation som betalats under år 4 uppgår till 200 000 tkr. Av detta belopp utgör 80 tkr avdragsgill representation och 120 tkr ej avdragsgill representation. Hur hanteras dessa poster i kassaflödesmodellen?

Eftersom 80 tkr är en avdragsgill del av den totala representationen sker ingen korrigerigering för detta i belopp i kassaflödesbeskattningsmodellen. Resterande belopp, 120 tkr, avser ej avdragsgill representation där korrigerigering sker under "Skattemässiga justeringsposter (kontanta transaktioner under året)".

Exempel 2 b

AB Fastighetsförvaltning har även utgifter för representationen som skett i slutet av räkenskapsår 4 och som inte ska betalas förrän nästa räkenskapsår. Utgifterna för avdragsgill representation uppgår till 60 tkr och för ej avdragsgill representation till 40 tkr. Hur sker beskattningen hos bolaget i en kassaflödesbeskattningsmodell?

Om vi börjar med de avdragsgilla representationskostnaderna på 60 tkr så har dessa belastat rörelseresultatet och ingår i "rörelseresultatet före skatt". Justering sker dock automatiskt eftersom kortfristiga skulder i balansräkningen har ökat med 60 tkr vilket innebär att 60 tkr påverkar kortfristiga skulder positivt i kassaflödesbeskattningsmodellen. När företaget betalar de avdragsgilla representationskostnader nästa räkenskapsår, kommer de kortfristiga skulderna att minska med 60 tkr och kassaflödet påverkas negativt med samma belopp vilket även kommer att påverka det kassaflödesbaserade resultatet.

För den ej avdragsgilla representationen bör i den löpande bokföringen denna separat avskiljas och bokas på ett konto med förslagsvis följande rubrik "Ej avdragsgilla kortfristiga skulder". I bolagets balansräkning finns ingen anledning att särskilja dessa skulder från andra skulder. Detta innebär i kassaflödesbeskattningsmodellen att "Kortfristiga skulder" minskar med 40 tkr och "Ej avdragsgilla kortfristiga skulder" ökar med 40 tkr.

Vid betalning år 5 innebär detta att kassaflödet minskar med 40 tkr vilket även innebär att "Ej avdragsgilla kortfristiga skulder" minskar med beloppet 40 tkr vilket påverkar det skattemässiga skatteflödesbaserade resultatet med netto 0 kr. Vidare ökar "Ej avdragsgilla utbetalningar" med 40 tkr.

⁷⁴ Redan idag är det god redovisningssed att i grundbokföringen och huvudbokföringen skilja på avdragsgill och ej avdragsgill representation, se t.ex. Baskontoplanen konto 6071 Representation, avdragsgill och 6072 Representation, ej avdragsgill.

6.2.3.4 Skattepliktiga ränteinbetalningar och ej avdragsgilla ränteutbetalningar

Av neutralitetsskäl bör kapitalkostnaderna för lån och finansiering av eget kapital vara lika. Om avdrag för ränta får ske borde även avdrag för utdelning medges. Om dubbelbeskattningsprincipen ska upprätthållas till fullo kan inte avdrag medges för utdelning. Således föreslås att ränteutbetalningar likställs med utdelningar och att dessa inte blir avdragsgilla. Här utgås från att ränteinbetalningar även fortsättningsvis ska vara skattepliktiga medan ränteutbetalningar antas vara ej avdragsgilla.⁷⁵

Exempel 3

AB Fastighetsförvaltning har utbetalt ränta till bank med 363 000 tkr och erhållit räntebetalningar med 286 000 tkr. Hur sker beskattningen i en kassaflödesmodell?

Under ”Skattemässiga justeringsposter (kontanta transaktioner under året)” återförs 363 000 tkr i kassaflödesbeskattningsmodellen medan ränteinbetalningarna på 286 000 tkr inte justeras eftersom dessa inbetalningar är skattepliktiga.

6.3 Investeringsverksamheten

6.3.1 Inledning

Investeringsverksamheten utgörs av ett företags förvärv och avyttring av anläggningstillgångar dvs. materiella, immateriella och finansiella tillgångar och huvudsakliga intäktsgenererande verksamhet samt andra verksamheter än investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten. Det betyder att klassificeringen av företagets olika verksamheter följer den klassificering som görs i den obligatoriska kassaflödesrapporten för noterade företag. Utifrån Meadekommissionens uppdelning kan indelning i investeringsverksamheten sägas motsvara delar av skattebasen ”R”.⁷⁶ Nedan kommer investeringsverksamheten att förklaras och diskuteras utifrån verksamhetens olika delar.

6.3.2 Investeringar och avyttringar

Eftersom kassaflödesanalysen sätter skatteförmågan i centrum för beskattning, sker inte avdrag för en investering under nyttjandeperioden genom fördelning av anskaffningsvärde över tid eller genom fördelning av anskaffningsvärde genom räkenskapsenlig avskrivning över den skattemässiga avskrivningsperioden. Istället medges avdrag för de kassaflöden som lämnar företaget dvs. den minskade skatteförmåga som uppkommer då en investering betalas. Anskaffningsvärdet utgörs egentligen av de kassaflöden som lämnat eller kommer att lämna företaget mätt i nominellt värde.

⁷⁵ Det finns anledning att vidare utreda alternativa skattebaser. Exempelvis kan man tänka sig att medge avdrag för viss procent av ränteutbetalningen t.ex. 50 procent och att ränteinbetalningar även fortsättningsvis är skattepliktiga. I så fall likställs inte kapitalkostnaden för ränta med kapitalkostnaden för eget kapital dvs. utdelning till aktieägarna.

⁷⁶ Se avsnitt 3 ovan.

Exempel 4

AB Fastighetsförvaltning har anskaffat en rörelsefastighet under året. Bolaget har vidare sålt fastigheter till ett värde av 20 000 tkr som resulterat i en reaförlust om 5 000 tkr. Reaförlusten är nettoredovisad och ingår i rörelsens kostnader i bolagets resultaträkning. Hur sker beskattningen i en kassaflödesmodell?

Storleken av ovanstående investering kan inte fås fram genom att ta utgående balans minus ingående balans på kontot för rörelsefastigheter eftersom några resultatpåverkande poster inte beaktas i denna differens. Således måste även beaktas intäkter och kostnader som är hänförliga till bolagets rörelsefastighetsinnehav under året.

Årets investeringar kan tas fram genom en rekonstruktion av kontot för rörelsefastigheter samt andra affärshändelser och händelser som redovisas på andra konton som kan knytas till bolagets rörelsefastigheter. Rekonstruktion av konto kan även göras av Skatteverket utifrån att resultat- och balansräkning lämnas av aktiebolaget och utgör ett kontrollinstrument på att utbetalningar (investeringar) och avyttringar (försäljningslikvider) är korrekt redovisade i kassaflödesmodellen. Företagets nettoinvestering framgår nedan.

Rörelsefastigheter

IB	500 000	UB	5 442 000
Nettoinvestering (saldo)	5 263 000	Avskrivning	296 000
		Försäljning	20 000
		Reaförlust	5 000
	<u>5 763 000</u>		<u>5 763 000</u>

Detta betyder att företaget erhåller avdrag med 5 263 000 tkr under "Förvärv av materiella anläggningstillgångar" och beskattas för 20 000 tkr avseende likvid från avyttringen av rörelsefastigheten under "Avyttring av materiella anläggningstillgångar". Således förändras det skattemässiga kassaflödesbaserade resultatet med $-5\,243\,000$ tkr ($20\,000 - 5\,263\,000$).

Exempel 5

AB Fastighetsförvaltning har sålt maskiner och inventarier med en reavinst om 15 000 tkr och med ett anskaffningsvärde av 10 000 tkr. Reavinsten är nettoredovisad och ingår i rörelsens kostnader. Försäljningspriset uppgick till 25 000 tkr. Hur sker beskattningen av denna transaktion i en kassaflödesmodell?

Rekonstruktion kan ske på samma sätt som i exempel 4 enligt följande:

Maskiner och Inventarier			
IB	1 180 000	UB	2 794 000
Reavinst	15 000	Avskrivningar	82 000
Nettoinvestering (saldo)	1 706 000	Försäljning	25 000
	2 901 000		2 901 000

6.4 Finansieringsverksamheten

6.4.1 Inledning

Under denna rubrik visas hur förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning samt hur eller om förändringarna beskattas. Utifrån Meadekommissionens indelning kan indelning i finansieringsverksamhet sägas motsvara delar av skattebasen "S".⁷⁷

Nedan kommer finansieringsverksamheten att förklaras och diskuteras utifrån verksamhetens olika delar.

6.4.2 Finansiering genom upptagande av lån

Upptagande av lån ger en positiv påverkan på kassaflödet. Sker ingen investering så beskattas hela lånebeloppet. För att undvika beskattning i vissa särskilda fall bör en särskild kassaflödesfond inrättas. Bolaget kan här göra avsättning till en kassaflödesfond. Den skattemässiga behandlingen av medel som tillförts ett företag genom upptagande av lån, och som inte förbrukats genom investering innan räkenskapsåret slut (årsskiftesproblematik), kan få som följd att hela beloppet inkomstbeskattas. Genom att investering sker först nästa räkenskapsår uppstår en önskad inkomstbeskattning om inte särskild undantagsregel införs. Finansiering genom upptagande av lån och möjligheten till avsättning till kassaflödesfond tillsammans med hantering av amorteringar i en kassaflödesbeskattningsmodell, redogörs för under avsnitt 6.5 nedan.

6.4.3 Finansiering med eget kapital

Likformigheten mellan upptagande av lån respektive tillskjutande av kapital upprätthålls idag genom ökning av aktiekapital eller aktieägartillskott, vilket innebär att det mottagna beloppet eller värdet av en tillgång blir skattefritt för mottagaren.

Likformighet i beskattning bör även ske i en modell där beskattning sker av kassaflöden. Eftersom upptagande av lån i modellen föreslås vara skattepliktig för låntagaren bör således även tillskjutande av eget kapital eller kapitaltillskott vara skattepliktigt.⁷⁸

Genom att göra aktiekapital och kapitaltillskott skattepliktigt uppkommer

⁷⁷ Se avsnitt 3 ovan.

⁷⁸ Se avsnitt 6.4.2.

problem i företagssektorn genom att riskvilligt kapital beskattas. Detta kan dock undvikas då man kan medge avdrag för avsättning till kassaflödesfond tills medlen utnyttjas.⁷⁹ Genom detta förfarande likställs i skattehänseende finansiering med lån och eget kapital. Neutralitet mellan de båda finansieringsformerna åstadkommes. Undantaget för kassaflödesfond gäller dock endast finansiering via lån och eget kapital, inte andra inbetalningar.⁸⁰

6.4.4 Utdelning till aktieägarna

I dagens skattesystem medges inte avdrag för utdelning till aktieägare. I konsekvens med vad som föreslagits i 6.4.3 dvs. att tillskjutande av kapital är beskattningsbart, borde utdelning till aktieägare vara avdragsgill. För att upprätthålla principen om dubbelbeskattning kan avdrag för utdelning inte medges till aktieägare som är fysiska personer.

Exempel 6

AB Fastighetsförvaltning har lämnat utdelning under året som hänför sig till föregående års och tidigare års vinster. Hur stor utdelning har AB Fastighetsförvaltning lämnat och hur påverkar utdelningen det beskattningsbara kassaflödet?

Kontona för eget kapital kan utifrån AB Förvaltningsfastigheters balansräkning rekonstrueras enligt följande.

Eget kapital

UB	14 480 000	IB	2 668 000
Utdelning		Årets resultat	12 252 000
(saldo)	440 000	Försäljning	25 000
	<u>14 920 000</u>		<u>14 920 000</u>

Utdelning redovisas som en avgående post med beloppet – 440 000 tkr i kassaflödesbeskattningsmodellen under finansieringsverksamheten. Utdelningen återförs därefter under ”Skattemässiga avsättningar och justeringsposter i finansieringsverksamhet”.

6.4.5 Resultatutjämnning inom en koncern

Vid resultatreglering mellan bolag i en koncern genom öppna koncernbidrag är ett av kraven att det ska föreligga en s.k. skatterättslig koncern. Det innebär att mer än 90 % av aktierna ägs av ett aktiebolag. I ett sådant fall har det

⁷⁹ Beskrivning av hur en kassaflödesfond kan fungera behandlas under avsnitt 6.5.

⁸⁰ AB Fastighetsförvaltning har inte gjort någon nyemission under året. I avsnitt 6.5 och exempel 8 behandlas hur upplåning påverkar det beskattningsbara kassaflödet i modellen. På motsvarande sätt påverkar en nyemission kassaflödet och redovisas under ”Finansieringsverksamheten” som en tillkommande post och på motsvarande sätt finns samma möjlighet till avsättning till kassaflödesfond som vid upplåning.

ansetts olämpligt att beskattning ska ske om ett bolag går med vinst och ett annat bolag som ägs direkt eller indirekt av ett moderbolag går med förlust.⁸¹

I en kassaflödesmodell för beskattningsändamål föreslås en ändring av dessa regler vilket även innebär att koncernbidrag inte bör tas in i resultat- och balansräkning. Reglerna om koncernbidrag föreslås revideras och att skattemässig koncernresultatreglering istället införs. I princip kan nuvarande regler kvarstå med den skillnaden att någon värdeöverföring eller redovisning i resultat- eller balansräkningen inte ska ske enligt god redovisningssed.⁸²

Koncernresultatregleringsposten utgör således en ren deklarationspost.⁸³ Krav på tilläggsupplysning bör dock lagstiftas om att informationen lämpligen lämnas i not i resultat- och balansräkning.

Exempel 7

Anta att AB Fastighetsförvaltning äger 91 % av dotterbolaget AB Byggnadsrörelse och att AB Byggnadsrörelse har ett negativt kassaflöde på 200 000 tkr som bolaget inte kan utnyttja i år och som moderbolaget vill komma i åtnjutande av. Hur kan den totala skatten i koncernen reduceras i en kassaflödesbeskattningsmodell?

AB Fastighetsförvaltning kan i sin kassaflödesbeskattningsmodell yrka på 200 000 tkr i avdrag för koncernresultatreglering. Under "Skattemässiga avsättningar och justeringsposter i finansieringsverksamhet" medges avdrag med 200 000 tkr.⁸⁴ Någon avsättning i redovisningen eller i kassaflödesbeskattningsmodellen till en skattemässig fond behöver inte ske. Posten är av engångskaraktär och behöver inte återföras kommande räkenskapsår.⁸⁵ AB Byggnadsrörelse i sin tur tar upp beloppet i sin kassaflödesbeskattningsmodell som en tillkommande post under "Skattemässiga avsättningar och justeringsposter".

6.5 Avsättning till kassaflödesfond

Upptagande av lån påverkar kassaflödet positivt. Sker inte någon investering så beskattas hela lånebeloppet. För att undvika beskattning, om en planerad investering inte hinner ske innan räkenskapsåret gått till ända, bör en sär-

⁸¹ Reglerna om de s.k. öppna koncernbidragen finns idag i 35 kap. 1–8 §§ IL.

⁸² I och för sig skulle man kunna tänka sig att koncernregleringsposten skulle kunna upptas i resultaträkningen. Men om man i möjligaste mån vill ha redovisningen fri från skattemässiga justeringsposter bör den således inte tas in i resultaträkningen. Tilläggas kan att rättspraxis inte kräver att koncernbidragen tas in i resultaträkningen för att avdragsrätt för givaren och för att skattskyldighet för mottagaren ska inträffa. Koncernbidraget måste dock hos både givare och mottagare redovisas öppet vid samma års taxering, se RÅ 1998 ref. 6.

⁸³ Se Innerstedt och Kellgren SN 2001 s. 504–513 där de analyserar den närmare innebörden utifrån kravet på att förmögenhetsöverföring vid s.k. "öppna koncernbidrag" utifrån rättsfallet RÅ 1999 ref. 74 samt frågan om att ett sådant krav bör avskaffas. Se även Bergqvist SvSkT 2011 s. 783–786 som utifrån RÅ 2001 ref. 79 ställer frågan om varför koncernbidrag inte endast görs till en deklarationspost.

⁸⁴ Se kassaflödesbeskattningsmodellen avsnitt 6.1.

⁸⁵ Frågan som uppkommer här är vad överföring av en resultatregleringspost i en kassaflödesbeskattningsmodell utgör i bolagsrättsligt hänseende eftersom posten som överförs är en ren deklarationspost och inte likvida medel eller sakegendom.

skild kassaflödesfond inrättas. Bolaget kan här göra avsättning till en kassaflödesfond.

Exempel 8

AB Fastighetsförvaltning löser i slutet av år 4 sitt amorteringsfria lån på 4 764 000 tkr samtidigt som bolaget byter bank och tar upp ett nytt lån på 6 764 000 tkr till förmånligare ränta. Hur sker beskattningen i en kassaflödesmodell? Finns det någon möjlighet att avsätta till en kassaflödesfond?

Företagets inlösen av lånet på 4 764 000 tkr innebär att företaget får avdrag i kassaflödesmodellen med motsvarande belopp. Vidare sker beskattning av belopp 6 764 000 tkr vilket innebär en nettobeskattning om 2 000 000 tkr. Att beskatta upplånade medel som ännu inte har förbrukats kan uppfattas som oskäligt eftersom avdrag medges när medlen tas i bruk. Genom att jämföra förändringen av likvida medel i AB Förvaltningsfastigheters balansräkning mellan år 4 och år 3 kan det högsta belopp som medges avdrag för till kassaflödesfond bestämmas. Eftersom företagets likvida medel enligt AB Fastighetsförvaltnings balansräkning har ökat under året med 913 000 tkr (1 151 000–238 000) så är detta belopp det högsta belopp som bolaget kan avsätta till en kassaflödesfond. Ovanstående belopp ska återföras till beskattning nästa räkenskapsår.

7 Särskilda problem vid beskattningen avseende en redovisning som bygger på IFRS

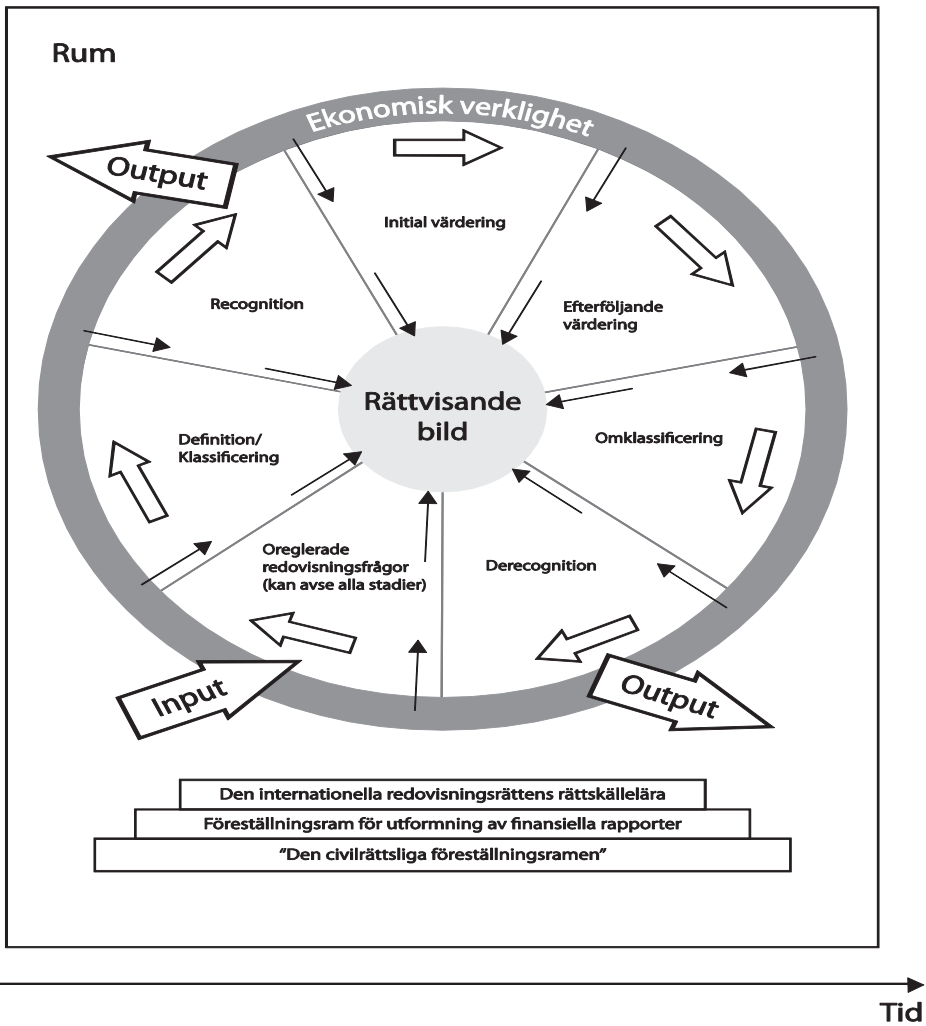
7.1 Kretsloppsmodell

Genomgången i avsnitt 6.1–6.5 kan sägas vara av allmän karaktär och några särskilda redovisningsregler kommer därför inte i högre grad i konflikt med de skattemässiga reglerna vid en IFRS-redovisning än för en redovisning enligt K2 eller K3.

Jag kommer nedan utifrån en kretsloppsmodell över en tillgångs liv i ett företag diskutera en del av de problem som SamRoB-utredningen identifierade med rådande samband mellan redovisning och beskattning vid tillämpning av IFRS. Detta ledde till att utredningen föreslog att nuvarande samband mellan redovisning och beskattning borde upphöra. En tillgångs liv i ett företag kan utifrån IFRS-regelverket delas in olika stadier: definition/klassificering, recognition, initial värdering, efterföljande värdering, omklassificering och derecognition.⁸⁶ Detta framgår av figuren nedan.⁸⁷

⁸⁶ Stadiet ”Oreglerade redovisningsfrågor” kan avse alla stadier i modellen, men har i figur 1 fått ett eget stadium, där en redovisningsprincip kan tolkas fram huvudsakligen genom en analogitolkning. En utvecklad redovisningsprincip kommer inte att påverka beskattningen. Anledningen är att en redovisningsprincip som uttolkas ur IFRS inte påverkar kassaflödet.

⁸⁷ För en utförligare beskrivning av kretsloppsmodellen för en tillgång och en skulds liv i ett företag och livscykelteorin, se Johansson 2010 s. 422–487.



Figur 1. Kretsloppsmodell över en tillgångs och en skulds liv i ett företag (Johansson, 2010 s. 423)

7.2 Oreglerade redovisningsfrågor

Idag föreligger otydligheter i IFRS beträffande de flesta tillgångar i fråga om när en tillgång vid ett köp ska anses tillhöra köparen. Detta innebär ibland att en tolkning får göras utifrån redovisningsrättens rättskällelära för att komma fram till vid vilken tidpunkt äganderätten i redovisningen ska ha ansetts övergått på köparen.⁸⁸ Olika uppfattningar har framförts i den redovisningsrättsliga litteraturen.⁸⁹

För noterade företag styrs intäktsredovisningen huvudsakligen av IAS 11 *Intäkter* p. 18 a–e för de flesta typer av tillgångar. Detta innebär att ett antal kriterier ska vara uppfyllda för att säljaren ska redovisa en intäkt. Det sagda innebär att det kan finnas anledning för det säljande bolaget att genom en försiktig tolkning av regelverket förskjuta intäkten till nästföljande räkenskapsår samtidigt som köparen kan göra en annan tolkning utifrån sin speciella situation.

Även skatterätten saknar uttryckliga regler för när en tillgång ska anses vara ägd av köparen.⁹⁰ I rättspraxis har dessa frågor prövats beträffande tillgångar som klassificeras som ineliggande varulager. Även här förefaller det vara viss oklarhet om vilket leveransbegrepp som idag utgör gällande rätt.⁹¹ För övriga

⁸⁸ Beträffande stadiet oreglerade redovisningsfrågor, se kretsloppsmodellen i figur 1 ovan.

⁸⁹ Se t.ex. Norberg och Thorell 2010 sid. 215 där de menar att det är tidpunkten för då de huvudsakliga riskerna och fördelarna som är knutna till tillgången har övergått på köparen som köparen ska redovisa tillgången i sin balansräkning. Johansson 2010 s.126–133 menar istället att genom att tillämpa redovisningsrättens rättskällelära leder detta till en analogitolkning av IAS 11 *Intäkter* p. 4. Det utmynnar i att en redovisningsprincip utvecklas som innebär att alla kriterier i IAS 18 *Intäkter* p. 4 a–e ska vara uppfyllda för att en tillgång i redovisningen ska anses vara ägd av köparen. Utöver de risker och fördelar som ska ha övergått på köparen bör således även övriga kriterier i IAS 11 *Intäkter* p. 4 b–e vara uppfyllda. Av dessa kriterier är kontroll det viktigaste kriteriet eftersom motsvarande kriterier hos köparen finns i definitionen av en tillgång. Resonemanget bygger på en koherent syn på den internationella redovisningsrätten dvs. att då säljaren tar bort en tillgång ur sin redovisning och visar en intäkt bör vid samma tidpunkt köparen ta in tillgången i redovisningen. Detta förutsätter naturligtvis att både säljare och köpare tillämpar IFRS.

⁹⁰ Det finns dock särskilda regler för när kapitaltillgångar ska tas upp som intäkt. Huvudregeln är här att det är tidpunkten för kontraktets undertecknande som utgör tidpunkten för när kapitalvinst/kapitalförlust ska tas upp av säljaren, se 41 kap. 10 § IL och 44 kap. 26 § IL. Motsvarande regler för när kapitaltillgången ska anses tillhöra köparen saknas.

⁹¹ I prop. 1945:377 s. 42 framgår att ”det ineliggande varulagret bör anses omfatta dels varupartier som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen”. I prop. 1978/79:210 s. 100 framförs att ledning borde hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. I RÅ 1987 ref. 45 framgår att HFD verifierar att 1943 års uttalande i prop. 1945:377 s. 42 fortfarande har bäring. Således krävs någon form av fysiskt besittningstagande av köparen för att ett varuparti ska anses som ineliggande varulager. I ett senare uttalande i prop. 1989/90:110 s. 530 ff. framgår att lagervärderingen bör följa BFL:s regler och att civilrättsliga bedömningar bör vara avgörande. För en redogörelse avseende rättspraxis och skatterättslig doktrin avseende när en tillgång ur skatterättslig synvinkel skall anses levererad avseende tidsperioden 1945–2000, se Olsson 2001 s. 223–228. För en analys över rättsläget avseende vilka materiella lagertillgångar som ska eller bör anses tillhöra köparen ur skatterättslig synvinkel avseende rättsläget efter år 2000, se Kellgren, SN 2006 s. 428–432.

tillgångar saknas vägledande rättsfall. För intäktsidan styrs detta i den juridiska personen av god redovisningssed förutom beträffande redovisning av pågående arbeten där det finns särskilda regler för intäktsredovisning.⁹²

Genom att det är utbetalningen som innebär avdragsrätt och mottagandet av betalningen som innebär skatteplikt får tidpunkten för äganderättsövergången i redovisningen inte någon betydelse för beskattningstidpunkten. Det gäller även om olika tidpunkter för intäktsredovisningen i tillämpad praxis hos företagen sker vid försäljning på kredit. Det är de kontanta flödena som bestämmer tidpunkten, oavsett vilka redovisningsprinciper som kan tolkas fram och oavsett vilka regler som kommer att implementeras i den nationella redovisningen genom de internationella redovisningsstandarderna.

7.3 Definition/Klassificering

För att en resurs ska kunna utgöra en tillgång i IFRS-regelverket krävs att den uppfyller kriterierna för definition av en tillgång.⁹³ Dessa kriterier utgörs av att en händelse ska ha inträffat, köparen ska ha kontroll över tillgången och man ska ha bedömt att tillgången kommer att generera framtida kassaflöden.⁹⁴ Om inte dessa kriterier uppfylls ska tillgången vid det efterföljande stadiet, recognition, inte tas in i redovisning.⁹⁵ Detta innebär att redovisningsreglerna ibland kan komma i konflikt med de skattemässiga reglerna, som endast följer det civilrättsliga avtalet. Direktavdrag medges inte och istället återförs det kostnadsförda beloppet i bolagets inkomstdeklaration.

Den internationella redovisningsrätten har ett omfattande regelverk för klassificering.⁹⁶ Exempel på olika typer av tillgångar är materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar, finansiella tillgångar och biologiska tillgångar. Dessa är att beteckna som anläggningstillgångar.⁹⁷ Eftersom olika klassificeringsregler även innebär olika värderingsregler vid upprättande av finansiella rapporter samt att vissa standarder kräver att värdeförändringar i vissa fall ska redovisas direkt mot eget kapital, överensstämmer inte alltid den redovisningsrättsliga klassificeringen med den skatterättsliga.⁹⁸

⁹² I 17 kap. 23 § IL anges att den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads, hantverks- eller konsultrörelse ska följas om denna inte strider mot reglerna i 17 kap. 24–32 §§ IL. De skattemässiga reglerna behandlar både värdering, klassificering och redovisning av intäkter. För intäktsredovisningen är det främst reglerna i 17 kap. 24, 26 och 28 §§ IL som kan hänföras till redovisning av intäkter.

⁹³ Se *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* p. 49 a. Tillgångsdefinitionen finns även som uttryck som en regel i IAS 38 *Immateriella tillgångar* p. 8.

⁹⁴ Se avseende definition figur 1 ovan och stadiet definition/klassificering i kretsloppsmodellen samt *Föreställningsram för finansiella rapporter* p. 49 a.

⁹⁵ Se vidare avsnitt 7.4.

⁹⁶ Se avseende klassificering figur 1 ovan och stadiet definition/klassificering i kretsloppsmodellen.

⁹⁷ Se RFR 2 *Redovisning i juridisk person* p. 2 men även IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* p. 56 som medger en uppdelning i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar i balansräkningen (rapport över finansiell ställning).

⁹⁸ Se allmänt om klassificering i redovisning och beskattning, Kellgren 2005 s. 47 ff.

I skatterätten görs åtskillnad mellan mark, markanläggning, byggnader, maskiner och inventarier, immateriella rättigheter, finansiella instrument och inneliggande varulager. Skatterätten skiljer dessutom på om tillgången skattemässigt är en kapitaltillgång, där avdrag för nedskrivning inte medges, eller om tillgången skattemässigt utgör en omsättningstillgång dvs. varulager, där avdrag för värdenedgång medges. Exempel på när avdrag för nedskrivning på grund av värdenedgång godtas skattemässigt, är när en värdenedgång på innehav av fastigheter i ett bolag som skattemässigt bedriver byggnadsrörelse inträffar.⁹⁹ Dessa fastigheter utgör lagerfastigheter och nedskrivningsrätt föreligger skattemässigt för värdenedgång. Om en exakt likadan fastighet istället ägs av ett fastighetsförvaltande bolag medges inte avdrag för värdenedgång skatterättsligt, eftersom någon byggmästarsmitta inte föreligger, och fastigheten är således skatterättsligt att klassificera som kapitaltillgång. Nedskrivningen i redovisningen får därmed återföras i bolagets inkomstdeklaration. Således kommer redovisningsrätten klassificeringsregler och värderingsregler ibland i konflikt med de skattemässiga klassificeringsreglerna och värderingsreglerna.

Genom att i en kassaflödesbeskattningsmodell bortse från vilken typ av tillgång som är föremål för redovisning och beskattning och istället inriktas sig enbart på om tillgången genererat kassaflöden får klassificeringen ingen betydelse. Detta innebär att nuvarande regler för skattemässig klassificering och värdering bör utmönstras i en modell med beskattning av kassaflöden.

7.4 Recognition

Jag använder här det anglosaxiska uttrycket recognition för den process som innebär att en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad tas in i redovisningen efter prövning mot uppsatta kriterier.¹⁰⁰ Anledningen till att jag använder ordet recognition är att jag anser att det inte finns något lämpligt svenskt uttryck.¹⁰¹ Vid den praktiska tillämpningen innebär det att det i redovisningen inte alltid tas in t.ex. utgiften för vad företaget tidigare vid slutande av ett köpeavtal bedömt utgöra en tillgång. Vid en förnyad prövning kan det resultera i att den köpta egendomen inte uppfyller kriterierna för recognition.

Utifrån IASB:s ramverk krävs det för att recognition av en tillgång ska ske att tillgången först uppfyller kriterierna för definition av en tillgång. Vid recognition ska därefter en bedömning resultera i att det är *sannolikt* att de ekonomiska fördelarna i framtiden kan komma att tillfalla företaget och att

⁹⁹ Se 27 kap. 2 och 4 §§ IL.

¹⁰⁰ Se även Johansson 2010 s. 49 och 57.

¹⁰¹ I översättningarna av IFRS används ordet "redovisning" för att beteckna det jag benämner för recognition, se t.ex. IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* p. 7, IAS 38 *Immateriella tillgångar* p. 18, IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* p. 14, IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* p. 16 och IAS 41 *Jord- och skogsbruk* p. 10. Uttrycket "redovisning" ger enligt min mening upphov till risk för missuppfattning och ger inte uttryck för den prövning som görs av en post i en huvudgrupp.

postens värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.¹⁰² I det fall en bedömning resulterar i att något kriterium inte uppfylls tas tillgången inte in i redovisningen utan istället kostnadsförs anskaffningsutgiften i bolagets resultaträkning.¹⁰³ Således kommer redovisningsreglerna ibland i konflikt med skatterätten där motsvarande prövning inte sker. Om kassaflödesbeskattning sker har inte utfallet vid recognition någon betydelse för det skattemässiga resultatet. Endast utbetalningen vid anskaffandet av en tillgång utgör en avdragsgill post i kassaflödesbeskattningsmodellen.

7.5 Initial värdering

De flesta tillgångar tas upp till anskaffningsvärde vid den initiala värderingen.¹⁰⁴ Undantag gäller idag för vissa finansiella instrument som får tas upp till verkligt värde. Värderingen i redovisningen får ingen betydelse vid beskattningen. Det betyder att om ett företag har ett förlustkontrakt så kan nedskrivning ske utan beskattningsekvenser. Den minskade skatteförmågan tolkas i modellen som utbetalning av kassaflöden inte som värdenedgång på ej levererad tillgång.

Bedräffande den framtida utvecklingen så har i ett ”Discussion Paper” framförts att värdering till verkligt värde av tillgångar bör ske redan vid den initiala värderingen.¹⁰⁵ På grund av den finansiella oron som nu råder i världen synes det osäkert om utvecklingen kommer att fortsätta mot att fler tillgångar värderas till verkligt värde eller om istället utvecklingen går mot att anskaffningsvärde kommer att utgöra värderingsgrund för alltfler tillgångar. Oavsett hur den internationella redovisningen kommer att utvecklas, får värderingen av tillgångar inte någon betydelse för inkomstbeskattningen i en kassaflödesbeskattningsmodell.¹⁰⁶

7.6 Efterföljande värdering

Möjlighet till värdering av tillgångar till verkligt värde var ett av de skäl som innebar att SamRoB-utredningen föreslog att slopa sambandet mellan redovisning och beskattning.¹⁰⁷ I en kassaflödesmodell för värdering till verkligt värde får värderingen ingen påverkan på det beskattningsbara kassaflödet.

¹⁰² Se *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* p. 89 a–b.

¹⁰³ Se figur 1 ovan och stadiet recognition.

¹⁰⁴ Se avseende stadiet initial värdering figur 1 ovan som beskriver kretsloppsmodellen.

¹⁰⁵ IASB 2005.

¹⁰⁶ Notera dock att samma problem kan uppkomma vid värdering till verkligt värde vid den initiala värderingen som vid den efterföljande värderingen. Detta förutsätter att utvecklingen av IFRS innebär att fler tillgångar medges värderas till verkligt värde även vid den initiala värderingen. Under avsnitt 8 och exempel 10 nedan, tas värdering till verkligt värde upp och ett skattemässigt utdelningsutrymme framläggs i syfte att säkerställa dubbelbeskattningen av aktiebolag.

¹⁰⁷ Se avseende stadiet efterföljande värdering figur 1 ovan.

Exempel 9

AB Fastighetsförvaltning har värderat sina förvaltningsfastigheter till verkligt värde. Under år 3 (föregående år) värderades dessa upp med 10 000 tkr. Detta innebär att ett belopp uppgående till 10 000 tkr som överstiger företagets redovisade värde av sina förvaltningsfastigheter har redovisats i företagets resultaträkning för år 3. Därigenom har årets resultat ökat och fritt eget kapital med lika mycket. Under år 4 redovisar AB Fastighetsförvaltning en värdeuppgång på 9 000 tkr som redovisats i resultaträkningen.

Hur sker beskattningen i en kassaflödesmodell? AB Fastighetsförvaltnings kvarstående utdelningsutrymme från föregående år (år 3) uppgick till 430 000 tkr. AB Fastighetsförvaltning har utdelat 440 000 kr och således delat ut den orealiserade bokföringsmässiga vinsten, 10 000 tkr, från år 3 under år 4. Vad för detta för beskattningskonsekvenser?

Beskattning sker inte under år 4 i kassaflödesbeskattningsmodellen eftersom värderingen i sig inte påverkar kassaflödet. Under ”Redovisningsrättsliga justeringsposter” tas 9 000 tkr upp som en avgående post. Genom detta förfarande nollställs det kassaflödesbaserade resultatet eftersom 9 000 tkr redan ingår i resultatet före skatt.

Om dubbelbeskattning ska upprätthållas och neutralitet åstadkommas mellan lånat och eget kapital bör således avdrag för utbetalt belopp avseende utdelning och ränta inte ske.¹⁰⁸ Under dessa förutsättningar bör även en skatterättslig utdelningsspärr införas, som innebär att ett företag inte kan värdera upp sina tillgångar och skapa utdelningsutrymme för att dela ut likvida medel som inte beskattats förrän tillgången avyttras. Genom att ett utdelningsunderlag fastställs varje räkenskapsår förhindras att utdelning av belopp som har avsatts till kassaflödesfonden delas ut men även att orealiserade vinster som inte har beskattats delas ut. Bolagsskattepliktigt belopp för utdelningen under år 4 kan fastställas enligt följande:

IB Kvarstående utdelningsutrymme från föregående år (efter skatt)	430 000 tkr
– Årets utdelning	– 440 000 tkr ¹⁰⁹
<hr/>	<hr/>
Bolagsskattepliktigt belopp	10 000 tkr

Beloppsspärren sätts till kvarstående utdelningsutrymme från föregående år 430 000 tkr. Beloppet 10 000 tkr är således hänförligt till orealiserad intäkt och obeskattat kassaflöde och tas upp som en tillkommande ”Justeringspost för obeskattad utdelning” i kassaflödesbeskattningsmodellen under ”Skattemässiga avsättningar och justeringsposter avseende finansieringsverksamhet”.

¹⁰⁸ Se under avsnitt 6.2.3 och exempel 3 beträffande ränteutbetalningar och avsnitt 6.4.4 och exempel 6 beträffande utdelning där motsvarande resonemang förs.

¹⁰⁹ Se exempel 3 avsnitt 6.2.3 och exempel 6 avsnitt 6.4.4.

För att fastställa årets kvarstående utdelningsutrymme kan följande formel uppställas:

IB Kvarstående utdelningsutrymme från föregående år (efter skatt)	+ 430 000 tkr
– Årets utdelning	– 440 000 tkr
+ Årets utdelningsutrymme (efter skatt) (90 % × 664 002)	+ 597 602 tkr
<hr/>	
UB Kvarstående utdelningsutrymme	587 602 tkr

7.7 Omklassificering

Beroende på förändrat syfte, användningssätt och förändrade egenskaper kan en tillgång i redovisningen ändra karaktär.¹¹⁰ Det innebär att andra värderingsregler delvis kan komma att gälla. Klassificeringsfrågor får endast i undantagsfall betydelse för beskattning i en kassaflödesmodell eftersom beskattningen endast är fokuserad på förändringen av kassaflöden.

7.8 Derecognition

Derecognition innebär att en tillgång tas bort ur redovisningen vid avyttring, utrangering eller när den inte förväntas generera några framtida ekonomiska fördelar genom användning i verksamheten.¹¹¹ Jag använder mig således här av det anglosaxiska uttrycket derecognition för att beteckna vad som i de svenska översättningarna av IFRS betecknas som ”borttagande”.¹¹² Anledningen är att jag inte anser att något motsvarande lämpligt svensk uttryck finns.¹¹³

Om en försäljning av en tillgång sker tas tillgången bort ur det säljande bolagets redovisning när säljaren bedömer att kriterierna i IAS 11 *Inträcker* p. 14 a–e är uppfyllda. I kassaflödesbeskattningsmodellen tas en skattepliktig inbetalning upp när bolaget erhåller försäljningslikviden från köparen.

När utrangering sker eller när den inte förväntas några framtida ekonomiska fördelar från tillgången genom nyttjande i verksamheten sker derecognition av tillgången. Något utrangeringsavdrag, skattemässigt, erhålls inte i kassaflödesmodellen eftersom avdrag tidigare erhållits genom full avdragsrätt vid inköpstillfället om tillgången anskaffats kontant av egna kassamedel. Har tillgången finansierats via lån så har ett lånebelopp även tagits upp som inkomst i kassaflödesbeskattningsmodellen vilket innebär att påverkan på det skatterättsliga kassaflödesbaserade resultatet har erhållits genom avdrag eller kommer att medges för amorteringar på upptaget lån.

¹¹⁰ Se angående stadiet omklassificering figur 1 ovan som visar kretsloppsmodellen.

¹¹¹ Se angående stadiet derecognition figur 1 ovan och för exemplifiering av derecognition som regel IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* p. 67.

¹¹² Se t.ex. IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* p. 32–42.

¹¹³ Se även Johansson 2010 s. 49.

8 "Tiondet" – En schablonbeskattning för att säkerställa finansieringen av statens utgifter

Statens intresse av att erhålla skatt, och skatt i rätt tid, torde kunna garanteras av en schablonskatt på en viss andel av kontanta nettoinflöden av medel som hänförs till den löpande verksamheten där även skattemässiga justeringsposter beaktats. Detta kan aktualiseras då hänsyn tas till flöden från investerings- och finansieringsverksamheten. I uppsatsen föreslås att en sådan schablonbeskattning införs, ett s.k. "tionde".

Mot olika typer av schablonbeskattning torde kritik kunna anföras om att beskattningen i de flesta fall antingen blir för hög eller för låg. Således kan beskattning i vissa extrema fall uppkomma trots att årets kassaflödesbaserade resultat uppgår till noll eller är negativt.

Garantibelopp ("tionde") införs som en skattemässig justeringspost under rubriken "Skattemässiga avsättningar och justeringsposter i finansieringsverksamhet". Om det skattemässiga kassaflödet från den löpande verksamheten är negativt sker ingen beskattning. Däremot blir skatteunderlaget alltid minst 10 % av det skattepliktiga nettoinflödet från den löpande verksamheten vid positivt flöde från den löpande verksamheten.

Nivån på en sådan garantibesättning och vad som ska utgöra underlag för beskattning får prövas i särskild ordning.

I kassaflödesbeskattningsmodellen har utgått ifrån ett garantibelopp som utgör 10 % av det skattepliktiga nettoinflödet från den löpande verksamheten när detta är positivt. Skatteunderlaget kan därmed inte understiga garantibeloppet.

Exempel 10

Skattemässigt kassaflöde från den löpande verksamheten uppgår 6 640 020 tkr. Motsvarande för investeringsverksamheten är – 6 924 000 tkr och från finansieringsverksamheten 897 000 tkr. Det beskattningsbara kassaflödesbaserade resultatet uppgår därför enligt kassaflödesmodellen till 613 020 tkr. Behöver något garantibelopp fastställas för AB Fastighetsförvaltning?

A. Skattemässigt kassaflöde från löpande verksamhet	6 640 020
B. Redovisnings- och skattemässigt kassaflöde från investeringsverksamhet	– 6 924 000
C. Redovisnings- och skattemässigt kassaflöde från finansieringsverksamhet	<u>897 000</u>
Skatteunderlag utan garantibelopp	613 020
Alternativ 1. Skatteunderlag utan garantibelopp (A+B+C)	613 020
Alternativ 2. Garantibelopp ($A \times 10\%$)	664 002
Justeringspost garantibelopp: (664 002–613 020)	50 982

Tabell 1. Alternativa skatteunderlagsberäkningar

Garantibeloppet utgör 10 % av skattemässigt kassaflöde från den löpande verksamheten, 6 640 020 tkr. Detta ger ett garantibelopp på 664 002 tkr ($10\% \times 6\,640\,020$) att jämföra med beskattningsbart kassaflödesbaserat resultat 613 020 tkr. Alternativ 2 väljs eftersom garantibeloppet är större än skatteunderlaget utan garantibelopp. Således tas ytterligare 50 982 tkr ($664\,002 - 613\,020$) upp som en skattepliktig intäkt och justeringspost i kassaflödesmodellen.

9 Några sammanfattande synpunkter

De generella fördelarna med en kassaflödesmodell är att tidpunkten för äganderättsövergången, klassificeringsfrågor och värderingsfrågor inte kommer i konflikt med några beskattningsregler om skattereglerna för skatteplikt utgår från tidpunkten för inbetalning och för avdragsrätt från tidpunkten för utbetalning. Vidare sätter kassaflödesbeskattningsmodellen skatteförmåga i centrum för bolagsbeskattningen.

Redovisning till verkligt värde av tillgångar får inte någon påverkan på företagets inkomstbeskattning i en kassaflödesmodell. Således kan värdering ske med belopp som överstiger redovisat värde vid initial värdering och efterföljande värdering. Inte heller har det någon betydelse om värdeförändringar redovisas över resultaträkningen eller direkt mot eget kapital dvs. om kongruensprincipen följs.¹¹⁴ En skattemässig utdelningsspärr torde förhindra att orealiserade vinster som skapats i redovisningen genom värdering till verkligt värde delas ut som inte blivit föremål för bolagsbeskattning.

I skatterätten finns heller ingen anledning att skilja på vad som skattemässigt utgör omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar/kapitaltillgångar. Neutralitet i skattemässigt hänseende bör åstadkommas genom att dessa tillgångar beskattas likformigt. Redovisningsrättens begrepp och klassificeringar bör således följas vid beskattningen. För att undvika kringgående av ett garantibelopp, ”ett tionde”, bör särskilda skatteregler införas. Därigenom motverkas i viss mån att vad som i realiteten utgör omsättningstillgångar klassificeras som anläggningstillgångar. Vidare att det som klassificerats som långfristiga skulder, och som i realiteten är kortfristiga skulder, upptas under fel rubrik i kassaflödesbeskattningsmodellen.

Beskattning av kassaflöden hänförliga till olika tillgångar ger vanligtvis en likformig, rättvis och neutral beskattning i denna modell.

Ett exempel är nedskrivning av anläggningstillgångar, som skattemässigt klassificeras som kapitaltillgångar, där avdrag idag skattemässigt inte medges. Eftersom skatteförmåga i modellen likställs med ökning av eller minskning av

¹¹⁴ Kongruensprincipen innebär att alla värdeförändringar ska redovisas över resultaträkningen utom kapitaltillskott från ägarna och utdelning till ägarna. I de fall kongruensprincipen inte följs redovisas värdeförändringen direkt mot eget kapital. Detta är fallet bl.a. avseende värdering till verkligt värde avseende materiella anläggningstillgångar och immateriella tillgångar enligt omvärderingsmetoden, se IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* p. 31–42 och IAS 38 *Immateriella tillgångar* p. 75–87.

likvida medel, innebär detta, precis som idag, ingen förändring vid inkomstbeskattning för företagen. Däremot likställs vad som skattemässigt betecknas som lagertillgångar med vad som gäller för kapitaltillgångar. Således får inte nuvarande skattemässiga värderingsregler någon funktion i en kassaflödesbeskattningsmodell.

För att ett skattesystem ska få allmän acceptans innebär det att möjligheten till att skatteplanering reduceras. En inkomstbeskattning som bygger på kassaflöden innebär att möjligheten till skatteplanering reduceras radikalt, även om vissa möjligheter till skatteplanering alltid kommer att finnas oavsett vilket modell för beskattningsändamål som införs.

Förutsägbarhet är också en viktig princip i ett skattesystem. De skattskyldiga ska i förväg veta utfallet av en viss transaktion. Även förutsägbarheten torde öka i ett sådant skattesystem eftersom värderingsfrågors, men även klassificeringsfrågors påverkan på företagens inkomstbeskattning minimeras. De framtagna beloppen för beskattning är således exakta och inte påverkade av subjektiva bedömningar.

Investeringar som finansieras med egna medel prioriteras vid kassaflödesbeskattning vilket innebär att företagen får avdrag vid beskattningen med utbetalda belopp. Om investeringarna istället finansieras med lånade medel, innebär det att det lånade beloppet tas upp som inkomst i kassaflödesmodellen. Det betyder att om en investering, finansierats helt med upptagande av ett lån, blir detta belopp beskattat i kassaflödesmodellen. Avdrag medges därefter för amorteringar men inte för ränteutbetalningar i takt med att betalning sker. Detta innebär att modellen prioriterar företag med stark soliditet och likvida medel eftersom dessa kan expandera utan att betala skatt medan det motsatta gäller för företag med dålig soliditet och svag likviditet. Ett sätt att garantera staten viss skatteintäkt förslås genom att staten i de flesta fall ska kunna få ett garantibelopp, ”ett tionde”.

Inkomstbeskattningens koppling till redovisningen genom att använda förändringen i kassaflöden, istället för intäkter och kostnader, innebär att redovisningen kan utvecklas i syfte att förbättra informationsvärdet i företagets finansiella rapporter utan skattemässiga hänsynstaganden. Redovisningen i form av intäkter och kostnader påverkar inte skatteutfallet och skattereglerna påverkar inte företagets finansiella rapporter. Således kan den internationella redovisning utvecklas med normer som bättre beskriver den ekonomiska verkligheten utan s.k. ”tax pollution”.¹¹⁵

Fortfarande sker beräkning av det skattemässiga resultatet med utgångspunkt i av företaget redovisat resultat. Intäkter och kostnader räknas dock om till skattepliktiga inflöden av medel respektive avdragsgilla utflöden av medel. Eftersom kassaflödesrapporten utgör en obligatorisk del i ett noterat bolags

¹¹⁵ Nobes använder uttrycket ”tax pollution”. Med detta menas att redovisningen nedsmutsas av skattemässiga dispositioner och hänsynstaganden som inte bör störa de finansiella rapporternas informationsvärde, se vidare Nobes 2004 s. 8, 17, 19–21, 27, 43, 54–55 och 57.

finansiella rapporter finns redan en förståelse för hur en kassaflödesmodell tekniskt fungerar.

Ett problem både för normgivare för utformning av redovisningsregler och för lagstiftare avseende regler för inkomstbeskattning, är hur finansiella instrument ska behandlas då s.k. hybridinstrument används. Ett hybridinstrument har bl.a. egenskaper som utgör kännetecken på ett egetkapitalinstrument eller en finansiell skuld. En kassaflödesmodell löser inte detta problem i resultat- och balansräkningen men däremot vid beskattningen. Genom att tillämpa en kassaflödesmodell behöver man inte skilja på eget kapital och skulder. Således jämföras eget kapital och skulder med varandra i skatterättsligt hänseende. Det sagda innebär två huvudalternativ. Det första alternativet är att medge avdrag för utdelning på samma sätt som för amortering. Detta innebär i en kassaflödesbeskattningsmodell att avdrag medges vid utbetalningen på grund av aktiebolagets minskade skatteförmåga. Genom detta förfarande åstadkoms en enkelbeskattning av företag och dubbelbeskattning av aktiebolag upprätthålles således inte. Det andra alternativet är att likställa räntebetalningar med utdelningar. Detta innebär att avdrag för utbetald ränta inte medges och att den ekonomiska dubbelbeskattningen i bolagssektorn upprätthålles. Genom att likställa räntebetalningar med utdelningar skatterättsligt, finns det knappast någon anledning att använda sig av olika instrument enbart för att erhålla skattemässiga fördelar.

En av nackdelarna med kassaflödesmodellen är att den är investeringsdrivande och att risken för urholkning av skattebasen kan vara stor, om inte någon spärr arbetas in i modellen för att garantera statens skatteintäkter. Detta gäller framförallt företag med hög soliditet och hög likviditet och som därigenom kan expandera utan att betala någon skatt. I modellen har föreslagits att en mininivå borde införas, ett ”tionde”. En sådan mininivå skulle garantera ett skatteuttag på ett underlag som motsvarar X % av kassaflödet från den löpande verksamheten, om övriga verksamheter ger ett minusresultat som resulterar i ett totalt skattemässigt resultat som understiger ”tiondet”. Detta visar hur man i en kassaflödesbeskattningsmodell kan garantera en viss mininivå av skatter till staten över tiden. Procenttalets storlek måste, som tidigare nämnts, prövas i särskild ordning. Detta innebär också att inbetalning av skatter till staten ses som vilken annan utbetalning som helst som är återkommande och som ett företag måste planera för i sin likviditetsbudget.

Kjell Johansson är jur. dr i redovisningsrätt och universitetslektor i företagsekonomi vid Handels- och IT-Högskolan, Högskolan i Borås.

Offentligt tryck

- Dir. 2004:146 Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.
- Dir. 2011:1 Översyn av företagsbeskattningen.
- Prop. 1945:377 Förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen 21 september 1928 ”nr 370”.
- Prop. 1978:79:210 Om ändrad företagsbeskattning.
- Prop. 1989/90:110 Om reformerad företagsbeskattning.
- Prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag.
- SOU 1976:62 Progressiv utgiftsskatt – ett alternativ?
- SOU 1986:40 Utgiftsskatt – Tekniker och effekter.
- SOU 1995:43 Sambandet redovisning och beskattning.
- SOU 2002:47 Expertrapport 11, Volym B.
- SOU 2002:47 Expertrapport 12, Volym B.
- SOU 2002:47 Våra skatter?
- SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag.
- SOU 2005:53 Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde.
- SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet.

Rättsfall

- RÅ 1987 ref. 45
- RÅ 1998 ref. 6
- RÅ 1998 ref. 18
- RÅ 1999 ref. 74
- RÅ 2001 ref. 79

Litteratur

- af Klercker, Bertil, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår vid beskattning av rörelse enligt svensk rätt. Stockholm 1948.
- Auerbach, Alan J. Modern Corporate Tax, Förlagsort saknas 2010.
- Auerbach, Alan J., Bradford, David F., Generalized cash-flow taxation, *Journal of Public Economics* 2004 s. 957–980.
- Bergkvist, Sven-Åke, Varför görs inte koncernbidraget till endast en deklara-tionspost?, *SvSkT* 2011 s. 783–786.
- Bjuvberg, Jan, Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, *SvSkT* 2008 s. 653–656
- Bond, Stephen R., Devereux, Michael P., Generalised R-based and S-based taxes under uncertainty, *Journal of Public Economics* 87 2003 s. 1291–1311.
- Dahlberg, Mattias, Ränta eller kapitalvinst, Grundproblem i kapitalvinstbeskattningen – särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan kapitalvinst och eget kapital, Uppsala 2011.
- Edwards, Chris, Replacing the Corporate Income Tax with a Cash-Flow Tax, *Cato Journal* 2003 nr 2 sid. 291–318.

- Hilling, Axel, *Income Taxation of Derivatives and other Financial Instruments – Economic Substance versus Legal Form*, Jönköping 2007.
- Innerstedt, Klas, Kellgren Jan, Något om kravet på förmögensöverföringar vid koncernbidrag – särskilt i ljuset av RÅ 1999 ref. 74, SN 2001 s. 504–513.
- Johansson, Kjell, *Substance over form – en redovisningsrättslig studie*, Stockholm 2010.
- Kaldor, Nicholas, *An expenditure tax*, London 1955.
- Kellgren, Jan, *Kunskapsutveckling och beskattning*, Solna 2005.
- Kellgren, Jan, Bjuvberg, Jan, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för beskattning*, Malmö 2008.
- Kellgren, Jan, *Materiella lagertillgångar – något om sambandet mellan redovisning och beskattning*, SN 2006 s. 428–432.
- King, Mervyn A., *The Cash Flow Corporate Income Tax*, i *The Effects on Taxation on Capital Accumulations*, i *The effects of Taxation on Capital Accumulation*, Ed. Martin Feldstein, s. 377–400, Chicago 1987.
- Knutsson, Margit, Norberg, Claes, Thorell, Per, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Uppsala 2012.
- Lodin, Sven-Olof, *Professorn som blev näringslivstorped*, Stockholm 2009.
- MacNeal, Kenneth, *Truth in accounting*, Philadelphia 1939.
- Meade, J.E., *Report of a Committee chaired by Professor J.E. Meade, The structure and Reform of Direct Taxation*, IFS, London 1978.
- Melbi, Ingrid, *Slopåd koppling mellan redovisning och beskattning? – Slutbetänkande från SamRob-utredningen*, S/N 2009 s. 2–7.
- Nobes, Christoffer, *A Conceptual Framework for the Taxable Income of Business and how to Apply it under IFRS*, ACCA, London 2004.
- Norberg, Claes, *Reglering och beskattning av banker*, Uppsala 1991.
- Norberg, Claes, Thorell, Per, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Uppsala 2010.
- Norrman, Eric, Verin, Niclas, *Slopåd bolagsskatt – analys och konsekvenser*, Vällingby 2007.
- Olsson, Stefan, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Uppsala 2001.
- Olsson, Stefan, *Beskattningstidpunkten vid leverans? – synpunkter på SamRob-utredningens betänkande*, SN 2009 1-2 s. 635–647.
- Svanberg, Johan, *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, SvSkt 2008 s. 501–512.
- Thorell, Per, *Skattelag och affärssed*, Stockholm 1984.
- Wilson, Peter, *An Analysis of Cash Flow Tax for Small Business*, New Zealand Treasury Working Paper 02/27, December 2002, Wellington 2002.

Redovisningsstandarder

- IAS 1 Utformning av finansiella rapporter.
- IAS 7 Rapport över kassaflöden.
- IAS 16 Materiella anläggningstillgångar.
- IAS 38 Immateriella tillgångar.

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

IAS 40 Förvaltningsfastigheter.

IAS 41 Jord- och skogsbruk.

RFR 2 Redovisning i juridisk person

RR 1 Koncernredovisning.

Övrigt redovisningsrättsligt material

IASB, Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

IASB, Measurement Bases for Financial Accounting – Measurement on Initial Recognition, London 2005.