



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

Examensarbete kandidatnivå, företagsekonomi, FEKK01 15 hp

Vårterminen 2009

IFRS-lämplig utgångspunkt för bolagsbeskattning?

Författare:

Merisa Krijestorac

Zarmeena Nassery

Emanuela Andersson

Handledare:

Kristina Artsberg

Sammanfattning

Uppsatsens titel: IFRS – lämplig utgångspunkt för bolagsbeskattning?

Seminariedatum: 2009-06-04

Ämne/kurs: Kandidatuppsats i redovisning, FEKK01 (15 p.)

Författare: Zarmeena Nassery, Merisa Krijestorac, Emanuela Andersson

Handledare: Kristina Artsberg

Nyckelord: Redovisning, IFRS, bolagsskatt, verkligt värde, skatterättsliga principer

Bakgrund: Redovisningsreglerna har under senare tid blivit alltmer internationella. Som konsekvens av en EG-förordning skall svenska noterade bolag upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de internationella standarder som IASB ger ut. Vidare följer av RFR2 att även årsredovisningen i noterade bolag skall tillämpa dessa standarder dock med vissa undantag.

Problem: Svensk företagsbeskattning tar sin utgångspunkt i företagets redovisning och i god redovisningssed. Är det lämpligt att internationella standarder skall styra svensk bolagsbeskattning?

Syfte: Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera IFRS:s lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

Avgränsningar: Uppsatsen tar upp IFRS-koncerner inklusive dess juridiska enheter men inte beskattning av kreditinstitut, värdepappers- och försäkringsbolag.

Metod: Den här uppsatsen har ett kvalitativt angreppssätt med en induktiv och deskriptiv ansats.

Teoretiska ramar: Uppsatsens teoretiska ramar består av viktiga principer inom redovisning och beskattning samt teorierna normbildningsprocessen, intressentsynsättet, agentteorin, nätverksteorin, aktörssynsättet, institutionell teori samt motstånd mot förändring.

Empiri: Det empiriska materialet består av information insamlad via dokumentstudier och strukturerade elektroniska intervjuer med parter och experter från utredningen SOU 2008:80

Resultat: Studiens resultat av IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning är att IFRS kan vara en bra utgångspunkt för bolagsbeskattning men med tillägg och undantag. IFRS är ej lämplig att användas i sin fulla form pga. dess subjektivitet och möjlighet till olika tolkningar av standarderna.

Förslag till fortsatt forskning: En jämförelseanalys mellan begreppen av företagsekonomiskt rättvisande resultat respektive den skattemässiga definitionen för det beskattningsbara resultatet skulle utgöra ett intressant fördjupningsämne. Dessutom hade det varit intressant att göra om vår uppsats om ett par år för att belysa utvecklingen på området.

Abstract

Title: IFRS' suitability as a starting point for corporate taxation under Swedish jurisdiction

Seminar date: 2009-06-04

Course: Bachelor thesis in business administration 15 ECST, accounting

Authors: Zarmeena Nassery, Merisa Krijestorac, Emanuela Andersson

Advisors: Kristina Artsberg

Keywords: Accounting, IFRS, corporate taxation, fair value, tax accounting principles

Background: The accounting rules have become increasingly international during the last period of time. As a result of an EC regulation, the Swedish publicly traded companies must apply the international accounting standards issued by IASB for the preparation of their consolidated financial statements. RFR2 further recommend that the Swedish publicly traded companies must apply these standards also for the preparation of their annual reports, with certain exceptions however.

Research issue: The starting point of the Swedish corporate taxation is the annual reports and good accounting practice. Is it recommendable that the international standards shall rule over the Swedish corporate taxation?

Purpose: The purpose of this thesis is to examine and analyse the suitability of IFRS as a starting point for corporate taxation.

Delimitations: This thesis discusses the IFRS-groups, the legal entities being included but not corporate taxation of credit institutions, securities and insurance companies.

Methodology: The approach of this empirical study is qualitative with a descriptive induction feature.

Theoretical frame: This study has a theoretical frame that consists of important principles within accounting and taxation along with theories rule formation process, interest approach, agency theory, network theory, actor approach, institutional theory and resistance to change.

Empirical basis: The empirical foundation of this thesis consists of information collected from document studies and structured electronic interviews with experts and parties in the inquiry SOU 2008:80.

Conclusions: The result of this study on IFRS suitability as a starting point for corporate taxation is that IFRS can be a good starting point for corporate taxation but with additions and exceptions. IFRS is not suitable to be used in its full form because of its subjectivity and possibility to different interpretations of the standards.

Suggestions for further research: A comparative analysis of the notions of respectively true economic profit and taxable profit would be an interesting subject for a deeper study. It would also be interesting to redo our study in a couple of years in order to enlight the evolvement in the area.

Förord

Vi har under uppsatsperioden fördjupat oss inom det komplexa förhållandet som råder mellan de internationella redovisningsstandarder, IFRS och svensk bolagsbeskattning. Vår kunskapsresa har gett oss en förbättrad inblick i inkomstskatter, intäktredovisning, värdering av tillgångar till verkligt värde samt god redovisningssed.

Vi vill tacka vår handledare Kristina Artsberg. Hon har väglett oss och gett oss goda råd och kommentarer under hela uppsatsprocessen. Vi vill även tacka våra korrespondenter vilka gjort det möjligt för oss att genomföra vår undersökning.

Vi önskar våra läsare en trevlig läsning!

Lund, den 1:a juni 2009

Merisa Krijestorac

Zarmeena Nassery

Emanuela Andersson

Förkortningar och centrala begrepp

ABL BFL BFN CCCTB EFRAG FAR IAS IASB IASC IFRIC IFRS IL MNE MS NSD RFR RFR1 RFR2 RR SamRob SFS SME SOU ÅRL	Aktiebolagslagen Bokföringslagen Bokföringsnämnden Common Consolidated Corporate Taxation Base European Financial Reporting Advisory Group Föreningen Auktoriserade Revisorer International Accounting Standards International Accounting Standards Board International Accounting Standards Committee International Financial Reporting Interpretations Committee Prepares Abstracts, formerly Interpretations International Financial Reporting Standards Inkomstskattelagen Multinational Enterprise Medlemsstat Näringslivets Skatte-delegation Rådet för finansiell rapportering Kompletterande redovisningsregler för koncerner Redovisning för juridiska personer Redovisningsrådet Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning Svensk författnings samling Small or medium sized enterprise Statens Offentliga Utredningar Årsredovisningslagen
IAS/IFRS IAS-förordningen IFRS-koncern	I denna uppsats avser standarder som antagits genom IAS-förordningen Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 Koncern som är objekt för IAS- förordningen

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	8
1.1	Bakgrund	8
1.2	Problemdiskussion.....	8
1.3	Syfte	9
1.4	Avgränsning	9
1.5	Disposition.....	10
2	Metod.....	11
2.1	Forskningsapproach.....	11
2.2	Kvantitativ kontra kvalitativ metod.....	11
2.3	Insamling av data.....	11
2.4	Primär- och sekundärdata	12
2.5	Källkritik	13
3	Institutionalia.....	15
3.1	IASB och IFRS.....	15
3.2	Redovisningens syfte och innehåll	15
3.3	Lagar och normgivare i Sverige	15
3.4	Redovisningens kvalitet och samband.....	16
3.5	Formellt samband mellan redovisning och beskattning.....	16
3.6	Betydelsen av vilka redovisningsregler som företaget tillämpar och som styr endast i vissa periodiseringsfrågor.....	17
4	Teoretisk referensram.....	18
4.1	Centrala principer inom svensk redovisning	18
4.1.1	God redovisningssed	18
4.1.2	Verkligt värde.....	19
4.1.3	Rättvisande bild	20
4.1.4	Försiktighetsprincipen	20
4.1.5	Realisationsprincipen	20
4.2	Centrala principer inom svensk beskattningsrätt.....	21

4.2.1	Neutralitetsprincipen	21
4.2.2	Skatteförmågeprincipen.....	21
4.3	Normbildningsprocessen.....	21
4.4	Intressentsynsättet.....	21
4.5	Agentteorin.....	22
4.6	Nätverksteorin	23
4.7	Aktörssynsättet	24
4.8	Institutionell teori	24
4.9	Motstånd mot förändringar.....	25
5	Empiri.....	27
5.1	Intervjuer med remissinstanser från SOU 2008:80	27
5.1.1	Intervju med Lars Björnsson	27
5.1.2	Intervju med Greta Wennerberg.....	28
5.1.3	Intervju med Mats Stenhammar	29
5.1.4	Intervju med Hans Edenhammar	30
5.1.5	Intervju med Claes Norberg	31
5.1.6	Intervju med Mats Schröder	33
5.2	Dokumentstudier	35
5.2.1	Kommentarer från SOU 2008:80 angående IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning	35
5.2.2	Kommentar av Margit Knutsson, ledamot av regeringsrätten.....	36
6	Analys.....	38
7	Slutsats.....	43
7.1	IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning.....	43
7.2	Förslag till fortsatt forskning	44
	Källförteckning.....	45

1 Inledning

Kapitlet syftar till att introducera läsaren inom ämnet. Här presenteras bakgrund och problemdiskussion. Vidare dras konturerna upp för denna studie genom att definiera dess syfte och redogöra för dess avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Kopplingen mellan skattepolicy under EG-rätt och IFRS förefaller alltmer tydlig (Spengel, 2003:253). Det strategiska målet som EU:s toppmöte i Lissabon den 23-24 mars 2000 tillkännagav var “to transform Europe into the most competitive and dynamic knowledge-based economy in the world, capable of sustained and sustainable economic growth” (Europeiska Kommissionen 2000). Ett hinder för målets genomförande är det faktum att bolag som driver verksamhet i flera EU länder konfronteras med olika nationella skattemässiga regelverk (Directorate Generale Taxation & Custom 2003:18). För att underlätta för europeiska multinationella bolag planerar den europeiska kommissionen att inleda en gemensam konsoliderad inkomstskattebas för bolagsbeskattning, och har redan skisserat riktlinjerna som beskriver hur denna skattebas kommer att se ut. CCCTB (common consolidated corporate tax base) är den engelska förkortningen för gemensam konsoliderad inkomstskattebas för bolagsbeskattning. Ur gemenskapens perspektiv kan det finnas ett antal fördelar som en eventuell skatteharmonisering kan leda till:

- ökad transparens beträffande skatteredovisning;
- grund för vidare utveckling av CCCTB;
- förenklade kostnadseffektiva regelverk;
- minskade skattehinder mot frietablering och samhandel.

Europeiska kommissionens publicerade arbeten betraktade redan år 2001 harmonisering av redovisningsstandarder inom EU som en katalysator för vidare utveckling av CCCTB (Europeiska kommissionen, 2001).

1.2 Problemdiskussion

Skillnaderna mellan olika redovisningsstandarder har väckt intensiva debatter efter implementeringen av IFRS inom EU. Debatten har i fokus redovisningsstandardens lämplighet som metod för definiering av skatteunderlaget, d v s det beskattningsbara resultatet. Freedman anför skäl mot konvergensen mellan skatteredovisning och IFRS och påstår att även om det finns argument som talar för likriktning finns det också risker som förefaller allvarliga: eventuell kapital- och/eller likviditetsbrist som leder till hinder mot skatteindrivning. (Freedman, 2008:3) Freedman menar att IFRS-regler om värdering till verkligt värde strider mot realisationsprincipen i skatterätt. Eftersom det inte finns perfekta marknader blir fallet att de redovisade realiserade vinsterna kommer att avvika från de realiserbara vinsterna, när företaget tvingas sälja sina tillgångar p.g.a. likviditetsbrist för att kunna betala bolagsskatten. (Freedman, 2008:6) Om företaget väljer att låna medel för att betala skatten ökar

affärsrisken. Högre volatilitet på marknader orsakar ännu högre risktagande. Detta tyder på det faktum att fair-value redovisning som IFRS tillämpar utsätter företagets ”rättvisande bild” för volatilitetsrisken som är inbyggd i marknadspriserna.

Michael Rake, före detta VD för KPMG, nuvarande president för BT (British Telegraph) försökte redogöra för att värdering till fair-value av finansiella instrument kan få oväntade konsekvenser. Han menade att försämrade kreditvärdighet leder till kursfall för företagets noterade obligationer och motsvarande nedskrivning i balansräkning skapar överkliga vinster i resultaträkningen, samtidigt som företagets obligationsskuld inte minskar. Därför påstår Michael Rake att värdering till fair-value ökar subjektiviteten och minskar jämförbarheten (mellan liknande företag). (Hughes, 2007) Jämförbarheten utgör ett av de grundläggande antagandena i IFRS-föreställningsram (p. 39) och en premis för rättvis beskattning. Freedman medger att årsredovisning utgör en informationskälla för en mängd intressenter och en aktualiserad och objektiviserad bild av företagets förmögenhet är viktig för de flesta intressenter. Det som Freedman föreslår är att man ska använda notsystemet för att spegla de aktualiserade värdena. Hon argumenterar för att skatteredovisning grundas på slutgiltiga värden och sålunda kunde man upplysa intressenterna som behöver ”fair-value” information utan att avleda skatteredovisningen. (Freedman, 2008:7)

För att likriktning skall vara möjlig behövs att man kommer fram till en optimal definition för årets vinst som ligger närmast idealiska föreställningen av ”ekonomisk rättvisande vinst” (Freedman, 2008:3). Såväl IAS som skattemässiga regler syftar till att beräkna nettoinkomsten och genom att kräva periodiska finansiella rapporter avser dessa att allokera inkomster och kostnader till ett specifikt beskattningsår. IAS redovisningen inriktas främst mot investerare snarare än mot skattemyndigheten.

Kapitalmarknaden belönar vinstmaximering som bedöms utifrån den rättvisande bilden i IAS redovisningen. Skatteredovisning grundas på realisationsprincipen och syftar på minimering av det beskattningsbara resultatet och mindre skatteskuld. Syften med skatte- och årsredovisning må vara olika. Finns det några gemensamma grunder? Effektivitet och objektivitet är lika viktiga mål för redovisningen som för beskattningen. IFRS-ramverk bygger på rättvisande (IFRS Föreställningsram, p. 46) redovisning samtidigt som skatterätten strävar efter likformighet och rättvisa (Norberg, 2007:63). Det finns inga set av slutgiltiga siffror för att belysa årets vinst eftersom begreppet av företagsekonomisk korrekt vinst närmar sig snarare en idealbild än en pragmatisk synvinkel.

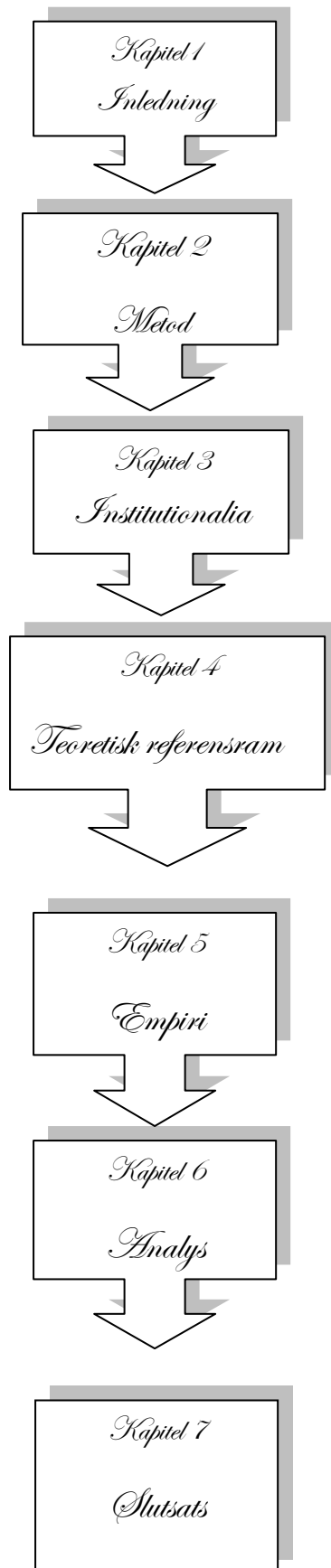
1.3 Syfte

Uppsatsen redogör för IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning under svensk jurisdiktion.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen tar upp IFRS-koncerner inklusive dess juridiska enheter men inte beskattning av kreditinstitut, värdepappers- och försäkringsbolag.

1.5 Disposition



Här presenteras uppsatsens ämnesval, bakgrund, problemdiskussion samt syfte och avgränsning.

Detta kapitel handlar om våra metodologiska överväganden samt tillvägagångssättet vid insamling av material. Även ett avsnitt om källkritik presenteras.

I detta kapitel redogörs det för vad IASB och IFRS är samt syftet med redovisning och dess innehåll. Slutligen görs en kort presentation av sambandet mellan redovisning och beskattning.

Här presenteras centrala principer inom svensk redovisning och svensk beskattning. Kapitlet avslutas med en genomgång av teorierna: Normbildningsprocessen, Intressentsynsättet, Agentteorin, Nätverksteorin, Aktörssynsättet, Institutionell teori samt motstånd mot förändring.

Kapitel 5 omfattar våra intervjuer med Lars Björnson (SKL), Greta Wennerberg (Redovisningsexpert), Mats Stenhammar (Svenska Bankföreningen), Hans Edenhammar (BFN), Claes Norberg (Svenskt Näringsliv) samt Mats Schröder (Skatteverket). Sedan presenteras viktiga kommentarer och ståndpunkter från remissinstanserna i utredningen SOU 2008:80 angående IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Kapitlet avslutas med kommentarer av Margit Knutsson, SN, angående ämnet.

I kapitel 6 kommer analysen av uppsatsen som bygger på teorin och empirin, att presenteras.

Slutsatserna av uppsatsen återges här samt förslag till fortsatt forskning.

2 Metod

Det här kapitlet diskuteras metodologiska frågor och de val som gjorts motiveras och förklaras. Den här uppsatsen har ett kvalitativt angreppssätt med en induktiv och deskriptiv ansats. Vidare presenteras datainsamlingsmetoden och kapitlet avslutas med ett avsnitt om källkritik.

2.1 Forskningsapproach

Den här uppsatsen använder sig till största del av en deskriptiv ansats för att behandla IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Den deskriptiva ansatsen har som mål att beskriva och öka läsarens förståelse för problemet. Den normativa ansatsen ansågs inte vara lämplig eftersom den syftar till att förbättra och eventuellt föreslå åtgärder på hur man kan göra istället. Eftersom vårt mål är endast att undersöka om IFRS är lämplig som utgångspunkt för bolagsbeskattning, så har vi inget intresse av att föreslå åtgärder. (Bryman & Bell, 2007)

Vad gäller den induktiva ansatsen utgår man ifrån observationer i verkligheten för att sedan mynna ut i en teori som testas. I vårt fall använde vi oss av den induktiva ansatsen eftersom vi först gick till empirin för att bilda oss en uppfattning om vilka problem som finns, för att sedan formulera problemet och börja spåna efter teorin. Alternativet, den deduktiva ansatsen, utgår istället från teorin som ska prövas i praktiken. Eftersom redovisningsfrågor är så pass komplexa ansåg vi inte att vi kunde ha utgått från teorin utan vi ansåg det lämpligast att utgå från empirin istället för att få en generell kunskap om teorin. Den induktiva ansatsen används även när området inte är så utforskat och där målsättningen är att utveckla en helhetsförståelse. Detta ansåg vi passa bra in på vårt val av problem då vi vill utöka förståelsen av IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning. (Bryman & Bell, 2007)

2.2 Kvantitativ kontra kvalitativ metod

Den deskriptiva metoden som tillämpas i arbetet bygger på inhämtning, tolkning och analys av de intervjuade personernas svar, expertutlåtanden samt rätt och praxis som författades på det relevanta området. Därför har vi inte tänkt genomgå några kvantitativa mätningar eller utforma enkäter för att kunna svara på vårt syfte. Vi har därför valt att göra en kvalitativ forskning. Den kvalitativa metoden innebär istället att man kan nå en djupare förståelse för det problem som man ämnar undersöka. Den tar avstånd från det naturvetenskapliga tänkandet och koncentrerar sig istället på det samhällsvetenskapliga tänkandet där man koncentrerar sig på människors uppfattningar och hur dessa tolkar den sociala verkligheten. (Bryman & Bell, 2007)

2.3 Insamling av data

Den här uppsatsen använder sig av intervjuer som främsta redskap vad gäller datainsamlingen, men även dokumentstudier kommer att användas. (Bryman & Bell, 2007) Anledningen till att vi valde intervjuer istället för enkäter och observationer är att vi ansåg att enkäter inte hade bidragit med möjlighet till djupare följdfrågor samt var vi inte ute efter statistiska svar och mätningar. Observationer skulle inte bidra med relevans i vår uppsats eftersom vi inte är intresserade av olika beteendemönster. Vårt val av intervjuer bygger på en

strukturerad intervju där vi kommer att ha en intervjuguide och där intervjun är starkt knuten till intervjuguiden. Strukturerade intervjuer har den egenskapen att vara snabba att administrera, ingen intervjutid behöver bokas samt så finns det ingen risk för intervjuareffekt. Dock är vi medvetna om att strukturerade intervjuer även ger ett större bortfall och medför ej en uppföljningsmöjlighet. Ostrukturerade intervjuer valdes bort eftersom vi inte kommer att ha personliga intervjuer så att intervjun hade liknat en normal konversation. Likaså valdes semistrukturerade intervjuer bort eftersom vi inte har möjlighet till uppföljningsfrågor pga. vårt val av intervjusätt. Vår intervjuguide kommer att bygga på öppna frågor där den intervjuade kommer att ha möjlighet att svara med egna ord eftersom vi vet att det inte finns ett konkret svar på vårt syfte, utan vi är intresserade av de intervjuade personernas synpunkter. Vi kommer att använda oss av elektroniska intervjuer där vi kommer att skicka intervjuguiden till de intervjuade via email och i emailen även ge en inledning till uppsatsens syfte. Vi diskuterade möjligheten till telefonintervjuer, men vi ansåg att det hade varit svårt att anteckna den intervjuade personens svar på intervjufrågorna, samt hade det varit svårt att spela in intervjun via telefon. Personliga intervjuer valdes bort eftersom de intervjuade personerna är belägna på olika platser i Sverige och vi har inte möjlighet att besöka dessa. (Bryman & Bell, 2007) Via email ges de intervjuade även möjlighet till tid att i lugn och ro reflektera över sina svar, eftersom vi är medvetna om att det här är ett komplext område.

Vi kommer även att använda oss av författningar och publicerade dokument som vi anser vara relevanta för att besvara syftet. En textanalys kommer att göras av dokumentstudierna där vi kommer att utvärdera IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

2.4 Primär- och sekundärdata

Studiens målsättning från början var att insamla primärdata (empirin) från intervjuer med revisorer och skatteverket, eftersom vi ansåg att de hade bra insikt i frågan. Efter ett flertal diskussioner enades vi om att intervjua personer som har svarat på remisserna i SOU 2008:80. Anledningen till att vi valde att intervjua personer från remissinstanserna i den här utredningen beror på att det är de här institutionerna som tillfrågas vid en lagförfattning, och de är dessutom viktiga intressenter. Vi anser att de är experter samt parter inom det här området och att deras utlåtanden är reliabla och pålitliga. Utredningen SOU 2008:80 behandlar sambandet mellan redovisning och beskattning och om detta ska slopas i Sverige i framtiden. Vidare innehåller utredningen även några kommentarer kring IFRS lämplighet som en utgångspunkt för beskattning. Därför ansåg vi remissinstanserna ytterst intressanta att tillfråga. Tittar man på många offentliga utredningar och utlåtanden, vilket vi har gjort, ser man att namnen som återfinns i SOU 2008:80, återkommer frekvent i dessa utlåtanden och utredningar. Därför ansåg vi att dessa personer besitter relevant kunskap och relevanta positioner för att kunna uttala sig om vårt ämne. De som har svarat i SOU 2008:80 i sin remiss att de inte vill besvara frågan i utredningen har vi inte velat intervjua eftersom vi antog att de inte kommer att vara intresserade av vårt ämne heller. Dessa är: Svea hovrätt, Riksrevisionen, Kammarkollegiet, Stockholms handelskammare, Bolagsverket, Handelshögskolan i Stockholm, Fastighetsägarna Sverige, Företagarna, Svensk handel, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) samt Tjänstemännens Centralorganisation (TCO). Vi har dessutom inte lyckats få fram email till sju av instanserna i SOU 2008:80, och har av den anledningen inte med dessa i vår intervju. Dessa är: Företagarförbundet, HSB riskförbund, Industrins Finansförening, Kooperativa Förbundet, Utländska försäkringsbolags förening, Rådet för finansiell rapportering samt Svenska Handelskammarförbundet. Vidare har vi även valt att inte intervjua försäkringsbolag eftersom vi har avgränsat oss i vår uppsats att inte beakta beskattning av försäkringsbolag. Därför togs Sveriges Försäkringsförbund, Försäkringsjuridiska Föreningen och Dina Försäkring AB inte med. Vidare togs även Svenska

Risikkapitalföreningen inte med pga. att vi har avgränsat oss till att inte ha med beskattning av värdepappers- och kreditinstitut. Men vi gjorde ett undantag vad gäller Svenska Bankföreningen eftersom vi var intresserade av den här instansens svar. Vissa medlemmar i vår grupp är intresserade av kreditinstitut och ville se vad Svenska Bankföreningen ansåg om IFRS som lämplig utgångspunkt för bolagsbeskattning. Dessutom är vi medvetna om att föreningar inte berörs av frågor som rör IFRS, eftersom vår uppsats behandlar bolagsbeskattning och inte föreningar, men vi har ändå valt att intervjua föreningar eftersom vi ville se om deras åsikter skiljer sig åt från åsikter i bolag. Vi har dessutom medvetet valt att inte intervjua Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet eftersom vi tyckte att deras remissvar på utredningen SOU 2008:80 var tillräcklig för oss och vi ansåg att vi inte behövde intervjua de. De här intervjuerna anser vi kommer att ge oss en bra grund för uppsatsen tillsammans med utredningen SOU 2008:80, litteratur inom ämnet, samt olika lagtexter och IFRS-ramverk.

Sekundärdata har vi inte tänkt använda oss av i uppsatsen eftersom vi inte har lyckats hitta statistiska mätningar/tabeller som ger oss relevant information. Dessutom innehåller sekundärdata komplext material, vissa variabler som är viktiga kan saknas i materialet samt så kan man inte kontrollera kvaliteten och realibiliteten i materialet. Sekundärdata som inhämtas av statliga myndigheter kan anses vara pålitliga, men sekundärdata som inhämtats av professorer och forskare kan vara vinklade och vara mindre trovärdiga. Detta har vi haft i åtanke då vi inte tagit med sekundärdata i uppsatsen. (Bryman & Bell, 2007)

Studiens analys och slutsatser kommer i stor grad att baseras på intervjuerna men även på författningar, remissvaren i utredningen SOU 2008:80 samt teorierna vi kommer att presentera.

2.5 Källkritik

Våra slutsatser tar stor hänsyn till empirin som består av svaren av respondenterna i intervjuerna, remissvaren i utredningen SOU 2008:80 samt lagar. Den här bedömningen är vi medvetna om kan anses vara subjektiv och därför försökte vi uppnå en högre grad av objektivisering genom att samla in och analysera olika och gärna motsatta uppfattningar och argumenteringar från ett flertal olika instanser. Utredningen SOU 2008:80 har 49 remissinstanser som vi har selekterat och gjort ett urval av, som vi har presenterat i föregående stycke. Respondenterna som vi tog med i uppsatsen är inte utvalda av många respondenter som har svarat, utan vi tog med alla som svarade på vår intervju för att få så många åsikter och synpunkter som möjligt.

I kvantitativa studier är det viktigt att den empiri som mäts är den empiri som är avsedd att mätas för att forskningsresultatet ska vara pålitligt (reliabelt). I den här uppsatsen har inte detta samma fokus eftersom den här uppsatsens roll är att öka förståelsen av om IFRS är lämplig som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Dessutom mäter reliabilitet i vilken grad det är möjligt att göra olika analyser och få samma svar, och det är problematiskt för vår del eftersom vi utgår från material som delvis är subjektivt utformad. Om man vill testa om IFRS är lämplig som utgångspunkt för bolagsbeskattning idag så är det inte säkert att man får samma resultat som man skulle ha fått för ett år sen. Problem uppstår även då man ska uppnå valid (giltig) information eftersom den här studien inte har enkätstudier och våra intervjuer baseras på de intervjuades subjektiva bedömningar. Vi är medvetna om detta, men är väldigt kritiskt lagda till de dokument vi väljer att ha med i uppsatsen för att på så sätt kunna få en så hög validitet som möjligt. Med detta i åtanke har vi därför valt att i vår uppsats använda oss av en motsvarighet till reliabilitets- och validitetsprincipen. Vi har valt äkthets- och

trovärdighetsprincipen, där äkthetsprincipen innebär att en rättvis bild ska presenteras av det som studeras. Fokus sätts på att bidra med en utvecklad förståelse för personerna samt miljön de lever i. Trovärdighetsprincipen har i sin tur fyra delkriterier: (Bryman & Bell, 2007)

1. Tillförlitlighet: det är viktigt att resultaten som kommer fram är trovärdiga eftersom det existerar olika subjektiva beskrivningar av vad en social verklighet är. Här är det viktigt att man som forskare har kunnat uppfatta den sociala verkligheten på ett korrekt sätt.
2. Pålitlighet: för att man som forskare ska uppnå pålitlighet så måste man redogöra för de val som man har gjort och motivera de på ett bra sätt samt det tillvägagångssättet man har haft.
3. Överförbarhet: resultatet ska kunna överföras dels i ett annat sammanhang och dels i samma sammanhang fast vid senare tillfälle.
4. Styrka och bekräfta: man ska vara medveten om att det inte alltid går att uppnå full objektivitet och man ska även inte manipulera resultatet på något sätt.

Vår studie har genomförts med äkthets- och trovärdighetsprincipen i åtanke. (Bryman & Bell, 2007) Det har kapitlet har satt grunden för våra överväganden vid de val vi har gjort samt har en kritisk förhållning till vår uppsats gjorts i syfte att läsaren ska finna uppsatsen äkta och trovärdig.

Våra primärdata är granskade och anses vara äkta och trovärdiga eftersom dessa inhämtades från pålitliga källor, i huvudsak från Electronic Library Information Navigator, SFS, SOU och europeiska kommissionens och IASB:s officiella hemsidor. De intervjuade personerna är från instanser som varit involverade i utredningen SOU 2008:80 varpå vi fann dessa trovärdiga. Lagtexterna har hög relevans på området och obestridlig validitet, varpå en källkritisk granskning inte förefall vara nödvändig för dessa.

3 Institutionalia

Detta avsnitt görs en inledning av vad IASB och IFRS är, samt en kort introduktion till syftet med redovisning samt dess innehåll. Vidare presenteras det rådande sambandet mellan redovisning och beskattning.

3.1 IASB och IFRS

Under en lång tid har redovisningen i ett land utvecklats och reglerats nationellt. Detta innebar att skillnader uppstod mellan länder avseende redovisningens utformning. I takt med det ekonomiska utbytet mellan länder och behovet av jämförelse mellan företag i olika länder blev detta ett problem. Ett ökat behov av harmonisering av redovisningen uppenbarade sig och blev utgångspunkten för IASB och IFRS. IASB har medlemmar från olika slags organisationer som arbetar heltid och är helt oberoende av sin tidigare arbetsgivare. Alla dess möten är offentliga och en möjlighet finns för intressenter att kommentera standarder innan dessa antas. IASB har sitt säte i London och finansieras via stöd av donationer från revisionsbyråer, privata organisationer, mm. IFRS är en serie standarder som utvecklas och publiceras av IASB. (Marton et al. 2008)

3.2 Redovisningens syfte och innehåll

Många av de redovisningsrättsliga frågor som behandlas under området redovisning och beskattning är mycket komplicerade, vilket beror på olika uppfattningar om vissa grundläggande frågor. Framförallt beror det på att det uppfattas ifrån olika utgångspunkter och ett exempel är skillnader som uppstår mellan olika uppfattningar om vad rättvisande bild innebär samt hur rättvisande bild åstadkoms i årsredovisningen. Ett annat exempel kan vara vilket perspektiv problemet väljs att ses från och vilka intressenter som vill tillgodoses (Bjuvberg 2006). Innehållet i redovisningen måste vara användbart för intressenterna medan skattereglerna finns för att säkerställa att företagen betalar skatt på sina vinster till staten (Norberg & Thorell 2007). När det gäller utformning av lagar och rekommendationer beror allt på vilket syfte det är med redovisningen. Detta kan variera beroende på en mängd olika variabler såsom kunskapsnivå och ekonomiska händelser. Numera styrs redovisningen i stort sett från ett kapitalmarknadsperspektiv vilket innebär att redovisningen skall visa en så rättvisande bild som möjligt av företagets ställning och resultat. (SKV 2007)

3.3 Lagar och normgivare i Sverige

Inom sambandet mellan redovisning och beskattning finns det särskilda skatteregler som styr hur redovisningen skall se ut. I de fall där det inte föreligger någon särskild skatteregel är lagar och normgivning inom redovisningsområdet oerhört viktiga då dessa tillsammans med en redovisning i enlighet med god redovisningssed ligger till grund även för beskattningen. (SKV 2007) BFN är en statlig myndighet som har till uppgift att ansvara för utvecklandet av god redovisningssed i bl.a. ett företags offentliga redovisning. Enligt Bokföringslagen (1999:1078, BFL) har BFN det övergripande ansvaret i Sverige när det gäller normgivning

inom redovisningsområdet. Normgivningen innebär att BFN meddelar bl.a. allmänna råd, BFNAR, med tillhörande vägledningar då de allmänna råden i sig inte ger en tillräcklig helhetsbild av den aktuella frågan. Dessa vägledningar finns i bilagor där de besvarar frågor såsom gällande rätt och bedömningar följt av exempel. Dessa allmänna råd och vägledningar är formellt bindande föreskrifter i den meningen att ett företag endast i få fall kan avvika från de allmänna råden utan att bryta mot lagen. (SKV 2007) ÅRL och BFL innehåller de centrala reglerna som styr innehållet i årsredovisningarna. ÅRL är en ramlag vilket innebär att den innehåller vissa grundkrav som en redovisning måste fullgöra (Kellgren, 2004). Lagen innehåller regler för års- och koncernredovisningar samt att de skall upprättas enligt god redovisningssed. I ÅRL anges också grundläggande redovisningsprinciper. BFL anger vilka bestämmelser som gäller för bokföringsskyldiga samt hur det löpande bokslutet skall avslutas. (SKV 2007) Meningen med dessa två lagar är att de skall vara rådande samt kompletteras med annan normgivning. Ett exempel är bestämmelserna om att redovisningen skall vara upprättad enligt god redovisningssed (SOU 2005:53). Vidare är det även värt att poängtera att IFRS är förbjudet att användas i juridiska personer. Anledningen till detta är att det i juridisk person finns en koppling till beskattning och att det därför ansågs olämpligt att IFRS ska användas som underlag för svensk beskattning. (Marton et al. 2008)

3.4 Redovisningens kvalitet och samband

Redovisningens centrala betydelse vid beskattning motiverar företag att i görligaste mån redovisa på ett sätt som senarelägger beskattningstidpunkten. Detta skadar redovisningens ställning och dess betydelse för att kunna ge en rättvisande bild av företaget. Det är dock svårt att bedöma hur allvarligt detta problem är. Den svenska försiktighetsprincipen vid redovisning gör det svårt att hävda att företag gör något rättsligt fel genom att redovisningsväg senarelägga skattetidpunkten. För att motverka detta har man sett en trend mot en marknadsvärdering både i nationella och internationella redovisningssammanhang. Denna nya trend och det faktum att redovisningsrätten blir alltmer genomreglerad minskar risken för en skattedriven redovisningsattityd. (Kellgren, 2004)

Utöver rent skatterättsliga incitament finns det en rad andra stimulerande faktorer i redovisningssammanhang, som kan ha betydelse för hur redovisningen utformas. En större vinst och ett större eget kapital medför att ett aktiebolag kan lämna större utdelning. För företag med en besvärlig situation kan det vara motiverat med en optimistisk hållning i redovisning för att undvika tvångslikvidation. Inte minst motiveras presenterandet av ett högt resultat om ledningens egna löner är kopplade till resultatet. Med tanke på att dessa incitament motiverar en annan sorts redovisning, leder det till viss balansering inom redovisningsområdet. (Kellgren, 2004)

3.5 Formellt samband mellan redovisning och beskattning

Det föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller förmånliga skatterättsliga särregler, som för sin tillämpning ställer särskilda krav på företagets redovisning. Tanken bakom detta är att etablera ett formellt samband mellan redovisning och beskattning varigenom man förhindrar utdelning av temporärt obeskattade vinster till aktieägarna. Redovisningen bör återspegla detta i bokslutsdispositionen och obeskattade reserver bör redovisas. Tekniken säkrar att aktieägarna inte tar del av medel som p.g.a. förmånliga särregler inte beskattats i bolaget

först. (Kellgren, 2004)

3.6 Betydelsen av vilka redovisningsregler som företaget tillämpar och som styr endast i vissa periodiseringsfrågor.

Ett företags redovisning, inom det kopplade området, har stor betydelse då den är vägledande och utgör grunden vid beskattningen. Detta medför även att företagets redovisning blir betydelsefull för periodiseringen. De absoluta kraven på periodiseringen skiljer sig åt mellan noterade eller onoterade bolag då dessa använder sig av olika regelverk. För företag som är noterade finns det idag endast ett regelverk som är heltäckande nog för deras koncernredovisning, nämligen IFRS. De onoterade däremot tillämpar BFN:s regelverk som ger ett stort utrymme för egna tolkningar i företagen. Vid återkommande transaktioner använder sig företagen av vanliga periodiseringsregler från redovisning medan vid andra inte obetydliga transaktioner får företagen använda sig av de skatterättsliga kapitalvinstreglerna. Vid beskattningen av inkomsterna får företagen även, ur periodiseringsperspektiv, följa två olika regelverk. Poster som behandlas inom det kopplade området är alltså oerhört begränsade, så begränsade att de egentligen inte får talas som någon huvudregel utan mer som ett komplement för de skatterättsliga oreglerade fallen. Som exempel på några poster som inte behandlas inom det kopplade området är fastigheter och värdepapper. Dessa poster berörs istället av andra redovisningsfrågor som har kommit med tiden. (Norberg; Thorell, 2007)

4 Teoretisk referensram

Här presenteras vår teoretiska referensram. Kapitlet inleds med en presentation av viktiga redovisnings- och beskattningsprinciper, för att ledsagas av sju viktiga teorier inom ämnet som kommer att utgöra en grund för analysen samt den avslutande diskussionen.

4.1 Centrala principer inom svensk redovisning

4.1.1 God redovisningssed

I Sverige har god redovisningssed länge ansetts fungera som normgivningens allmänna grund med syfte att göra normbildningen mer flexibel. Begreppet har varit lagstadgad i bokföringslagen sedan 1976. I den tidigare bokföringslagen beskrevs god redovisningssed som "En faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga" där även hänsyn skall tas till vad man kallar "redovisningsteoretiska bedömningar". (prop. 1975:104 s. 148). Inom årsredovisningslagen behandlas, i olika paragrafer, både god redovisningssed och rättvisande bild. Då vissa författare anser dessa som synonymer går det i stick och stäv med årsredovisningslagen. Men redovisningskommittén förklarar skillnaden med att en del av bakgrunden till god redovisningssed anses vara just kravet på rättvisande bild. (Nilsson, 2005)

Vid skatterevisionen uppkommer ofta frågor kring redogörelsens utformning, hantering och datalagring vilket har medfört att, vid sidan av BFN, RR och FAR, har riksskatteverket fått ett relativt starkt inflytande kring tolkningen av begreppet god redovisningssed. Anvisningar som RSV framfört, har varit mycket inflytelserika speciellt vid bokföringen av mindre företag. (Nilsson, 2005)

Vi lever i en föränderlig värld där möjligheten till att få tillgång till den information och den teknik man behöver ständigt förändras. Trots detta är det viktigt att se till att lagar och normer inte hamnar i skymundan vid sådana förändringar. Samspelet mellan lagstiftning och samhällsutveckling är en dynamisk process. För att undvika att lagar hamnar avsidet är ett bra sätt att t.ex. vid en eventuell informations eller teknisk detaljförändring se till att det inte hamnar i lagtexten, och ett annat sätt är att använda sig av god redovisningssed som ett komplement. Att olika företag tenderar att tolka god redovisningssed på olika sätt har med tiden blivit ett allt stort problem för redovisaren. För att få bukt med det här har man börjat införa allt mer ingående och omfattande krav för de största börsnoterade bolagen. Men det förtjänar att påpekas att det har samtidigt blivit ett problem för de mindre och medelstora bolagen då de anser att dessa krav är omöjliga att uppfylla. I framtiden kommer dessa företag istället att få krav ifrån en separat nationell normbildning. (Nilsson, 2005)

I förarbetena till BFL tydliggörs att begreppet god redovisningssed kan vara mycket oklar. En del hävdar att god redovisningssed endast hämtas från faktisk förekommande praxis medan andra hävdar att den bestäms genom uttalande från BFN och Redovisningsrådet (RR). I förarbetena framgår det dock att branschpraxis inte enbart kan ligga som grund till god redovisningssed. Normgivarna kan samtidigt inte heller stå för begreppets hela innebörd för att inte ge dem ett eget föreskriftsrätt, vilket de inte har i dagsläget. I propositionen uttalas att

innebörden av god redovisningssed skall bestämmas genom en s.k. traditionell lagtolkning av föreskrifter i lag och andra författningar. Tolkningen av föreskrifterna sker utifrån dess syften och de allmänna principer som benämns i reglerna. I vissa fall krävs det en utfyllande tolkning då den traditionella tolkningen inte är tillräcklig för att besvara en fråga. Den utfyllande tolkningen måste ha en anknytning till förekommande redovisning samtidigt som det uttrycks till de bokföringsskyldiga i form av redovisningssed. Denna utfyllande tolkning måste även uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav vilka beror på ändamålen i lagstiftningen. (prop. 1998/99:130 del I)

God redovisningssed nämns alltså i förarbeten till BFL där begreppet god redovisningssed uttrycks som normer vilka grundas på lagar, redovisningspraxis, rekommendationer och uttalanden från framförallt BFN och RR (SOU 2005:53). BFN har gett ut ett begränsat antal regler vilket gjort att det finns ett behov av utfyllnad av regelverket. Företagen måste tillämpa den praxis som utvecklats i BFNAR 2000:2 men det är väldigt svårt att veta vad som är praxis då rekommendationer och specifika regler saknas. Detta leder till att flera lösningar enligt god redovisningssed blir accepterade (Norberg & Thorell 2007). Inom redovisningsområdet tas begreppet god redovisningssed upp i både ÅRL 2 kap 2§ och BFL 4 kap 2§. I ÅRL används begreppet bl.a. i samband med olika periodiserings- och värderingsfrågor. I BFL används begreppet god redovisningssed vid användning av regler i den löpande redovisningen. (SKV 2007) Begreppet god redovisningssed förekommer även i IL under inkomst av näringsverksamhet. Detta begrepp definieras inte särskilt i skattelagstiftningen men genom olika rättspraxis har slutsatser dragits där det menas att god redovisningssed har samma innebörd som i redovisningslagstiftningen. I 14 kap 2§ IL framgår att god redovisningssed gäller alla som är skatteskyldiga inom inkomst av näringsverksamhet och även de som inte är bokföringsskyldiga. (SKV 2007)

4.1.2 Verkligt värde

Det finns både en teoretisk och en konkret värderingshierarki vad gäller bestämmandet av verkligt värde inom IFRS. (Marton et al. 2008) Den teoretiska definitionen är:

”Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs” (Marton et al. 2008 s.34).

Det finns ett antal begrepp i den här definitionen som behöver förklaras. Den ena behandlar kunniga parter. Kunniga parter innebär i det här sammanhanget att båda parter är insatta i vad tillgången eller skulden i fråga innebär och att man inte lurar någon i form av att ett felaktigt pris avspeglas. Det krävs vidare att transaktionen sker emellan oberoende parter just pga. att vänner eller familjemedlemmar kan sälja tillgången eller skulden till ett mindre pris eller vice versa. Uttrycket att parterna har ett intresse av att transaktionen genomförs syftar på att transaktionen ska ha en ekonomisk substans för båda parterna. Med andra ord ska båda parternas ekonomiska ställning påverkas av transaktionens genomförande eller icke genomförande. Själva den här teoretiska definitionen av vad verkligt värde är, utgår från en transaktion som skulle kunna ske men som inte har skett i verkligheten. I praktiken kan det vara ganska svårt att veta vad som skulle hända om man har en sådan hypotetisk transaktion. Som ett svar på detta problem har man även en mer konkret definition som är en värderingshierarki och har som mål att vara mer praktiskt tillämpbar i form av att verkligt värde bestäms utifrån följande tre sätt: (Marton et al. 2008)

- Noterade priser på en aktiv marknad.
- Faktiska priser för liknande tillgångar.

- Värderingsmodeller så som nuvärde. Vid sådan värdering krävs att man använder metoder som motsvarar de som normalt används av marknadens aktörer vid värdering av liknande tillgångar/skulder. (Marton et al.2008)

4.1.3 Rättvisande bild

I förarbetena till ÅRL ses begreppet rättvisande bild som övriga föreskrifter i EG:s fjärde bolagsdirektiv där det finns krav på att innehållet i årsredovisningen skall ge en sådan information att läsarens bild av företagets ekonomiska situation är så riktig som möjligt. Här är inte begreppet rättvisande bild menat att avspegla de rådande rekommendationer och praxis utan mer för att rätta till missvisande resultat som kan uppstå vid en alltför korrekt tillämpning av generella normer. (SKV 2007 s.61) I Årsredovisningen 2 kap 3§ nämns begreppet rättvisande bild på följande sätt:

”Balansräkning, resultaträkning och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysningen om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.”(ÅRL, 2 kap. 3§)

4.1.4 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipens stora betydelse i Sverige beror på sambandet mellan redovisning och beskattning. Genom denna redovisningsprincip ges företagen möjligheten att bygga upp sina reserver för att täcka eventuella förluster som kan uppstå senare år. (Artsberg 2005, s. 160) Försiktighetsprincipen går ut på att företagen skall ta hänsyn till osäkerheter som kan ske vid olika omständigheter och därmed inte övervärdera sina tillgångar och undervärdera sina skulder. Företagen får samtidigt beakta att de inte överdriver sin försiktighet och skapar dolda reserver vilket hänvisas i 2 kap 4§ p3 i ÅRL där det framgår att värdering av de olika posterna skall ske med iakttagande av rimlig försiktighet (SKV 2007).

4.1.5 Realisationsprincipen

Realisationsprincipen är en del av det försiktiga synsätt och finns angivet i ÅRL 2 kap 4§ p3a: *”Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen”* Realisationsprincipen är en väsentlig redovisningsprincip vid intäktsredovisning. Enligt denna princip anses intäkten blivit realiserad vid övergången av varan eller tjänsten mellan en köpare och en säljare. Denna princip kan vara mycket komplicerad speciellt i samband med pågående arbeten som utförs under flera räkenskapsår. I Sverige har företagen under lång tid använt sig av en redovisningsmetod som kallas alternativmetoden (färdigställandemetoden) som innebär att något överskott inte redovisas tills de pågående arbetena är slutförda. Detta är något som IAS/RR ändrat på och har nu som huvudregel att använda sig av något som heter successiv vinstavräkning där intäkterna tas in successivt i resultaträkningen samt att det resultat som motsvarar färdigställandegraden kommer att ingå i årets resultat. (Edenhammar & Thorell 2005) Inom skattelagstiftningen gestaltar realisationsprincipen sig i det avseende att skatteförmågan uppkommer först när ett värde realiseras. Enligt Inkomstskattelagen (1999:1229, IL) beskattas inteorealiserade vinster. (Norberg & Thorell 2007)

4.2 Centrala principer inom svensk beskattningsrätt

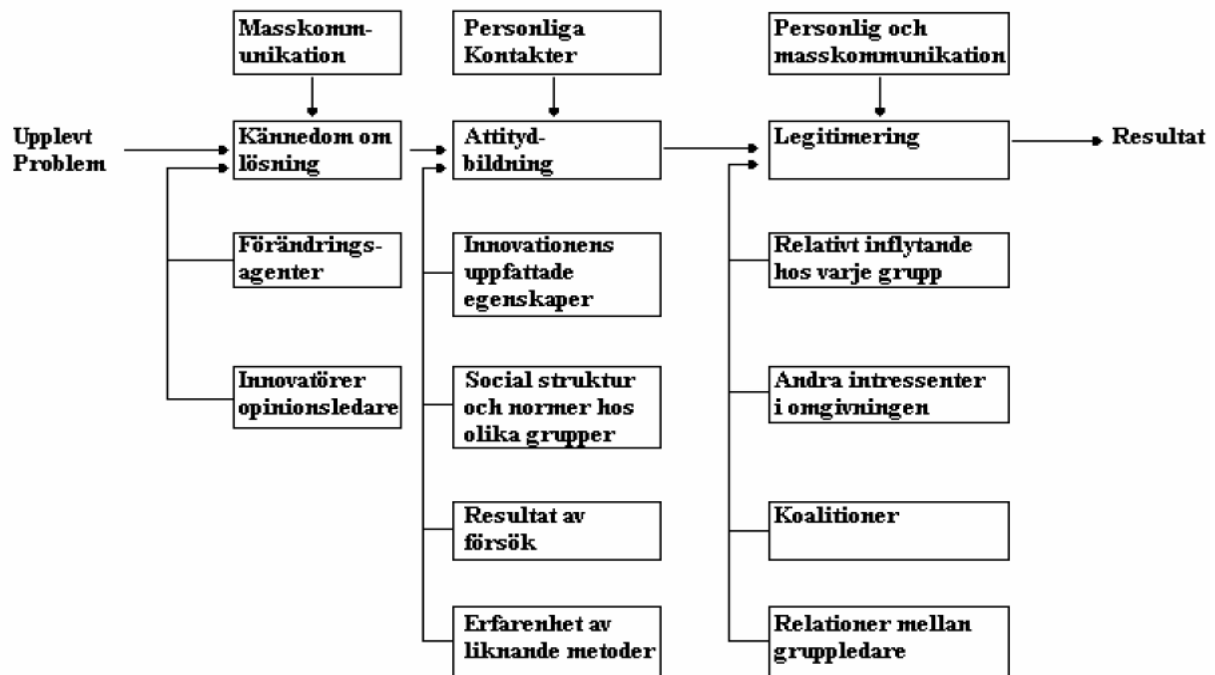
4.2.1 Neutralitetsprincipen

Syftet med skattereglerna är att de ska vara neutrala inför den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Om alternativen är likvärdiga ekonomiskt före skatt så bör de också vara det efter skatt. Med andra ord ska inte skatterna påverka valen som den skatteskyldige gör. (Lodin et al. 2008)

4.2.2 Skatteförmågeprincipen

Det är en viktig fråga att beakta avseende efter vilken princip man skall fördela beskattningen mellan olika medborgare. En mycket viktig princip för just detta är skatteförmågeprincipen. Den säger att var och en skall betala skatt i förhållande till sin egen förmåga. Den logiska tanken bakom detta är att den som har större ekonomiska resurser borde i högre grad bidra till staten än den som innehar mindre ekonomiska resurser. Just skatteförmågeprincipen är i Sverige en allmänt accepterad princip som grund för inkomstbeskattningens utformning. Själva grundtanken är att den som innehar en större mängd ekonomiska resurser lättare kan avstå från en större del av dessa resurser än den som innehar mindre. Man utgår från antagandet att ju mer pengar man har, desto mer går denna inkomst till mindre angelägna konsumtionsbehov än de som har lite pengar. (Lodin et al. 2008)

4.3 Normbildningsprocessen



Figur 1: Artsberg, Kristina (2005). Redovisningsteori – policy och praxis. Modell över normbildningen på redovisningsområdet (Husseins modell) s.54, Liber Ekonomi.

Modellen innehåller tekniska hänsyn, ekonomiska faktorer samt ser den också redovisningen som en social process. Den är tänkt att fungera som en utgångspunkt vid förklarandet av lösningar inom redovisningsområdet. Själva modellen fokuserar på att endast ett

redovisningsproblem finns. Därefter börjar själva sökandet efter en redovisningslösning. Redovisningsförändringar kan förklaras med hjälp av olika sociala faktorer som kan ha betydelse medan redovisningslösningar anses vara resultatet av policybeslut där ett flertal aktörer deltar samt argumenterar för sina förslag. Att skapa en redovisningsförändring sker inte direkt utan det är en process där olika politiska, sociala, ekonomiska och tekniska faktorer har en betydelse. Resultatet som benämns i modellen är ett kollektivt beslut angående vad som utgör en bra redovisningslösning. Med största sannolikhet kommer detta resultat att resultera i normgivning där en auktoritativ regel kommer att utställas angående hur man ska redovisa. Staten kan fastställa dessa regler eller något privat auktoritativt organ. (Artsberg, 2005)

4.4 Intressentsynsättet

En aspekt i intressentsynsättet är behovet av intressebalans. Att uppnå balans mellan intressenternas ofta motstridiga anspråk och att förhindra att olika intressenters särintressen får för stor genomslagskraft, är enligt modellen nödvändigt för att organisationen ska bevara och öka sina resurser och därmed överleva. Intressebalans innebär delvis bidrags-/belöningsbalans, dvs. organisationen får inte förbruka mer resurser än vad den förmår skapa och/eller förvärva, dels maktbalans, dvs. balans mellan olika intressenters krav och önskemål. Idén om intressebalans har utsatts för kritik. Visserligen ser kritikerna en viss logik i intressebalans, men de hävdar att intressebalans aldrig kan vara ett mål i sig. Balanspunkten är framförallt en funktion av den aktuella maktsituationen, den historiska maktsituationen samt makthavarnas uttolkning av vad som kan betraktas som legitima krav från olika intressenter. (Bruzelius, 2004)

Med organisationens intressenter avses de individer, grupper och organisationer som i något avseende har en utbytesrelation med organisationen. Ett företags intressenter kan delas i:

- ägarna (nanorelation- nedanför marknaden)
- långivarna (nanorelation- nedanför marknaden)
- de anställda och deras organisationer (nanorelation- nedanför marknaden)
- kunder (marknadsrelation)
- leverantörer (marknadsrelation)
- intresseorganisationer (megarelation- ovanför marknaden)
- staten och kommunen (megarelation- ovanför marknaden)
- megaallianser (OECD, WTO, EU) (megarelation- ovanför marknaden)
- opinionsbildande grupper (megarelation- ovanför marknaden) (Gummersson, 2002)

Intressenternas krav och mål är ofta konfliktlagda. Dessutom förekommer inte sällan spänningar mellan intressenter som tillhör samma kategori. Det kan vara konflikten mellan stora och små aktieägare till ex. För att lösa problem av detta slag måste någon uttolka de olika intressenternas krav. Detta är organisationsledningens kanske viktigaste uppgift. (Bruzelius, 2004)

4.5 Agentteorin

Agentteorin innebär att man identifierar agentens relation där den ena parten, principen, delegerar arbete till en annan part, agenten. Agentens förhållande kan ha ett antal nackdelar vilket kan motiveras med att agenten kan agera opportunistiskt och egoistiskt. Det är inte alltid agenten agerar för principens bästa och ibland delvis agerar i samma syfte. Dessutom

finns det risk att agenten skulle missbruka sin makt, utnyttja eller inte vidta lämpliga risker i enlighet med principens intresse eftersom agentens och principens åsikter gällande risktagande inte är alltid i överensstämmande. I korthet innebär detta att agenten och principen har olika inställning till risktagande. Utöver det finns det ett informationsgap mellan agenten och principen där agenten har övertag och därmed mer information. (Mallin, 2004)

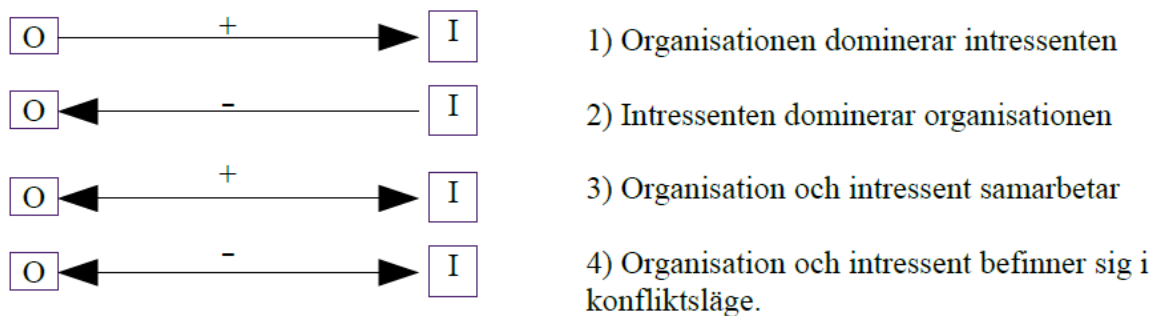
Principal-agentteorin utvecklades för att analysera relationen mellan ägare och företagsledare. Under senaste tiden har teorin även använts för att beskriva förhållandet mellan övriga uppdragsgivare och uppdragstagare i andra sammanhang. (Bruzelius, 2004)

Den grundläggande frågan är hur principalen ska säkerställa att agenten handlar i dess intresse. Detta försvaras enligt agentteorin när:

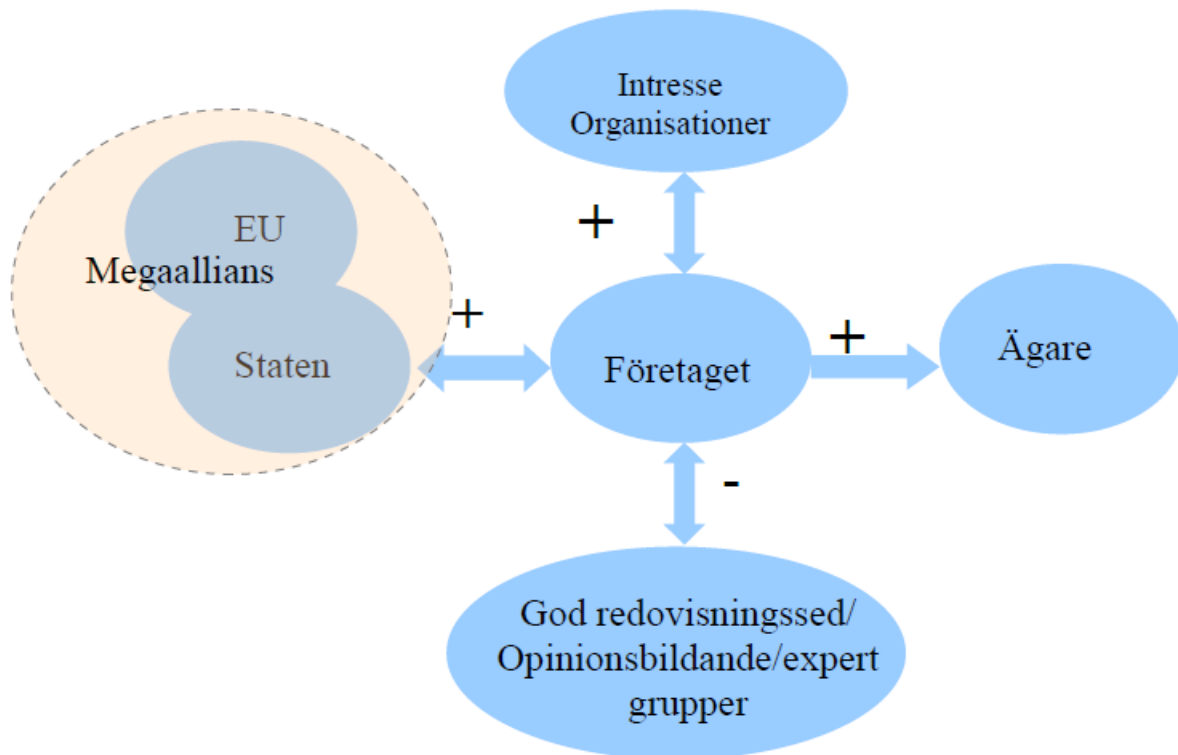
- Varje aktör är självorienterad och ofta opportunistiskt nyttomaximerande
- Principalen och agenten ofta har olika mål
- Beslut och kontrakt träffas utan fullständig information varför beslut och avtal blir begränsat rationella.
- Det föreligger informationsasymmetri i betydelsen att principalen ofta har ett informationsunderläge i förhållande till agenten
- Samarbetet förknippas med risktagande för båda parter. (Bruzelius, 2004)

4.6 Nätverksteorin

Nätverksteorin kan användas för att djupare förstå relationerna mellan intressenterna i och mellan organisationer. Sådana nätverk baseras i många fall inte bara på strikt juridiska och kommersiella villkor utan också på förtroende mellan nätverkets aktörer- man brukar säga att nätverken är "socially embedded". Ur organisationens synvinkel brukar man skilja mellan fyra slags relationer, nämligen dominans, underläge, samarbete och konflikt. Aktieägarna har ofta en mindre stark position i förhållande till företagsledningen. Staten/kommunen och företaget skulle idealiskt sett befinna sig i en samarbetsrelation. (Bruzelius, 2004)



Figur 2: Bruzelius Lars & Skärvad Per-Hugo(2004), *Integrerad organisationslära*, figur: *Organisationella relationer*, s.82.Studentlitteratur.



Figur 3: Bruzelius Lars & Skärvad Per-Hugo (2004), *Integrerad organisationslära, figur: Företaget och intressenterna på redovisningsområdet (Bruzeliusmodellen-omarbetad)*, s 83. Studentlitteratur .

4.7 Aktörssynsättet

En organisation kan också betraktas som en uppsättning av aktörer som agerar, reagerar och interagerar inom olika slags restriktioner. Samspelet som uppstår medför att individerna i organisationen blir ofta präglade av denna, samtidigt som de skapar, utvecklar och förändrar organisationen. Det finns ett dubbelt orsak-sambandsförhållande: individen formas av organisationen och i sin tur formas organisationen av individen. Man måste förstå de inblandade aktörerna, deras föreställningsramar och inom vilka restriktioner de arbetar. Lagstiftning, policynormering och uppförandekod utgör sådana restriktioner. Aktörssynsättet kopplas på sistone till kravet att organisationen skall vara lärande. (Bruzelius, 2004)

4.8 Institutionell teori

Den moderna institutionella teorin säger att institutioner avser de formella regelverk samt informella lagar som fungerar som en grund för samhällets funktionssätt. Aktörerna definieras som organisationer eller individer. Syftet med den institutionella teorin är att den ska förklara hur kombinationer av normer, regler och sanktionsmekanismer påverkar uppträdandet av aktörerna samt inom vilka gränser och på vilket vis de offentliga ingripandena kan styra detta uppträdande. (Hedlund, 2007)

Olika länder, och olika grupper av länder, tenderar att följa skilda utvecklingsvägar. Den centrala frågeställningen är om ambitionerna att harmonisera nationell lagstiftning i samband med att skapa gemensamma övergripande regelverk kommer att leda till en väl fungerande marknad som är gemensam, eller kan det finnas djupt rotade nationella särdrag som kommer att inverka och blockera integrationsprocessen. För att vi ska kunna förstå drivkraften bakom en förändring så måste vi först försöka förstå förutsättningen för en institutionell förändring.

Man ska betrakta varje samhälle som en institutionell matris bestående av regler och normer som dessutom både kan vara skrivna och oskrivna. Matrisen definierar spelet som ständigt finns och pågår mellan aktörer (vilka kan vara både individer och organisationer). (Hedlund, 2007)

En viktig fråga är om det kan vara så att de unika särdrag varje land har, skillnader i traditioner, värderingar och normer har så djupa rötter att en konvergens kan förhindras. Det som bestämmer hur vi uppträder är en omfattande väv av olika osynliga regler som kommer från traditioner och sedvanor. (Hedlund, 2007)

De formella reglerna är o andra sidan av antingen politisk eller ekonomisk natur. De politiska behandlar författningar, förordningar eller andra regelverk som har som syfte att strukturera spelregler hos det politiska systemet. Dessutom kan de formella regelverken skapas i syfte att förstärka samt förtydliga de redan befintliga informella reglerna. (Hedlund, 2007)

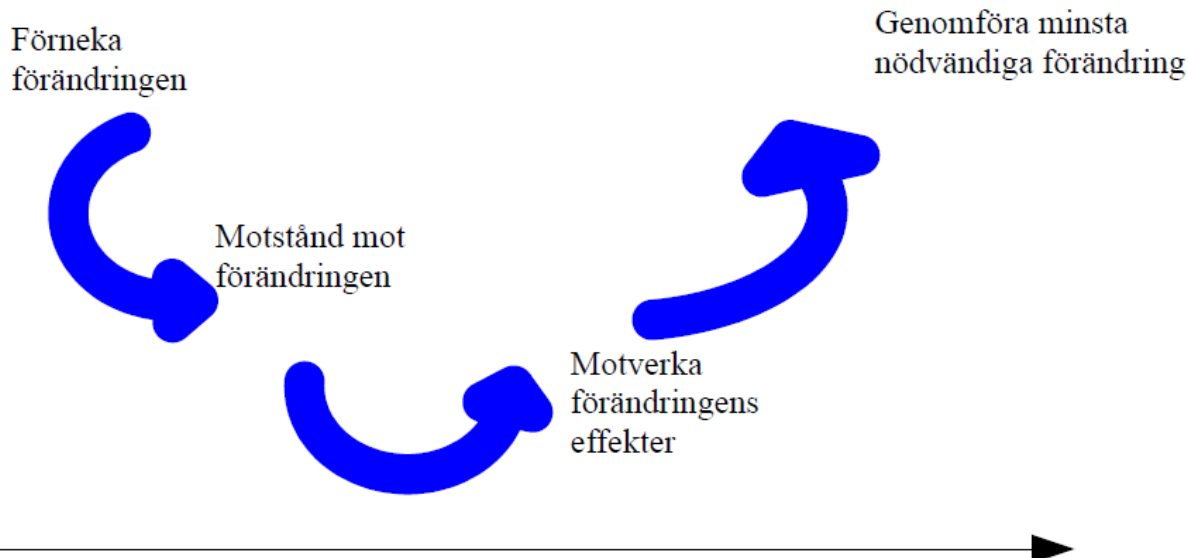
Man kan ifrågasätta statens roll som en neutral aktör eftersom det finns frestelser allt ifrån att ge särskilda privilegier åt vissa grupper till att ändra skattesatsen efter att stora beslut som påverkar strukturen i form av investeringar har gjorts. Om staten inte kan göra troligt att denne har både avsikt och förmåga att motstå frestelser av liknande slag kommer detta att leda till att undersåtarna tvingas anpassa sig till ett spel som blir riskfyllt. (Hedlund, 2007)

4.9 Motstånd mot förändringar

Oavsett förändringens omfattning möter förändringar nästan alltid någon form av motstånd. Fenomenet belysts med hjälp av begrepp och föreställningar om *organisatorisk tröghet* och *dynamisk konservatorism*. (Bruzelius, 2004)

Organisatorisk tröghet som begrepp har sin utgångspunkt i fysiken. Hedberg och Sjöstrand skiljer mellan två kategorier av tröghet: insiktströghet och manövertröghet. Insiktströghet beror ofta på bristande kunskaper och utbildning eller på alltför strikta manualer men också på kortsiktiga affärsmål. Manövertröghet beror på låsningar av resurser, i kontexten där resurser innefattar allt från kunskaper till de materiella anläggningstillgångar som organisationen äger. (Hedberg, 1979)

Donald A. Schön har studerat förändringsprocesser och uppenbarade att alla sociala system anstränger sig för att upprätthålla status quo och behålla sin stabilitet, genom att först inte låtsas om förändringen, därefter försöka motarbeta förändringen, senare inrikta energin mot att bekämpa förändringens effekter för att slutligen acceptera minsta möjliga förändring. Detta fenomen kallas för dynamisk konservatorism. (Bruzelius, 2004)



Figur 4: Bruzelius Lars & Skärvad Per-Hugo (2004), *Integrerad organisationslära*, s.423. Studentlitteratur.

Ju bättre denna lärprocess fungerar desto effektivare anpassar sig organisationen och dess medarbetare fortlöpande till förändringar. Lärandet sker ibland genom egna och direkta erfarenheter och ibland genom att ta del av andras erfarenheter. Det senare kan då ha karaktären av imitation. Att på ett medvetet och insiktsfullt sätt låta sig inspireras av andra har alltid varit en vanlig lärstrategi samtidigt som det naturligtvis finns skäl att varna för aningslös imitation. Vid radikala förändringar krävs att en avlärande process pågår och öppnar för lärande processen. Organisatoriskt lärande är i hög grad en kommunikationsfråga eftersom individens lärande skall göras tillgänglig för andra i organisationen. (Bruzelius, 2004)

5 Empiri

Detta kapitel presenteras elektroniska intervjuer med Lars Björnson, Mats Stenhammar, Claes Norberg, Greta Wennerberg, Hans Edenhammar samt Mats Schröder i syfte att belysa de olika intressegruppernas opinioner angående IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning utifrån ett antal givna intervjufrågor som återfinns i Bilaga 1. Vidare presenteras även kommentarer från utredningen SOU 2008:80 angående ämnet samt kommentarer av Margit Knutsson.

5.1 Intervjuer med remissinstanser från SOU 2008:80

5.1.1 Intervju med Lars Björnsson

Lars Björnson är skatteexpert på Sveriges kommuner och landsting. Han jobbar med skattefrågor mot kommunägda aktiebolag som inte tillämpar redovisning enligt IFRS i sektorn, men det kan finnas enstaka som gör det. Därför har Lars Björnson, som svarar för Sveriges kommuner och landsting, inga direkta åsikter om IFRS annat än att det är komplicerat att följa. Dock har han svarat på våra intervjufrågor så gott han kunde.

En risk med att använda IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning anser han vara beskattningen av orealiserade vinster. Någon fördel ser han inte med att tillämpa IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Avseende innehållet i IFRS med betoning på dess begriplighet och tillämplighet anser han att IFRS är ett krångligt regelverk som ökar kostnaderna för redovisningen och som dessutom inte tillför något i deras sektor. Han anser inte att IFRS ger en bra grund för beslutsfattande inom redovisningsområdet. På frågan om IFRS ger en rättvisande bild av årets resultat anser han att den kanske gör det men att det blir stora svängningar i bolag som förvaltar aktier och fastigheter.

Angående koncernbeskattning som alternativ till beskattning av juridiska enheter tycker han att detta var okej eftersom det underlättar resultatutjämnningen och hanteringen av underprisöverlåtelser vid omstruktureringar.

Om man hade tillämpat IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning anser han att redovisningskostnaderna och revisionskostnaderna skulle öka.

När det kom till frågan vilka egenskaper som skulle vara grundläggande för en lämplig skattebas tycker han antingen nuvarande regler eller att man kunde helt slopa bolagsbeskattningen.

Orealiserade vinster tycker han inte skulle ingå i skattebasen eftersom de skulle göra att värdet gick ner. Dock tycker han att orealiserade förluster och om dessa skulle vara avdragsgilla skulle gå att diskutera, men han tycker att de skulle vara avdragsgilla av försiktighetsskäl.

Avslutningsvis tycker han inte att IFRS ska användas som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

5.1.2 Intervju med Greta Wennerberg

Greta Wennerberg är redovisningsexpert på Finansinspektionen och hon svarar för Finansinspektionen. Hon hade dock synpunkter på intervjufrågorna eftersom hon inte förstod vem som var intresseorganisationerna. Dock har hon svarat för Finansinspektionen så gott hon har kunnat.

Den principiella inställningen på Finansinspektionen är att skatteregler inte ska påverka redovisningen i finansiella företag. Med andra ord anser de att redovisningen ska utformas utan hänsyn till skattekonsekvenser.

I dagsläget säger Greta att det är bara noterade företag (juridiska personer) och finansiella onoterade företag som följer IFRS i den mån dess standarder inte strider mot ÅRL (eller annan lag för den delen, såsom ABL, mm). Det är väldigt få företag, säger hon, som följer IFRS som man kan se av nedanstående figur hon bifogade. Greta tycker att eftersom "full IFRS" inte är tillåten i juridisk person (skattesubjektet) och huvuddelen av svenska företag inte tillämpar IFRS, avstår hon att kommentera vilka risker och fördelar det skulle finnas med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Dessutom säger hon att IFRS reglerna skrivs av ett oberoende internationellt organ och inte av Sveriges regering och riksdag.

Kategori	Antal företag
K1 (enskilda näringsidkare och handelsbolag med fysiska personer som delägare)	800 000
K2 (mindre företag)	280 000
K3 (huvudalternativ när årsredovisning ska upprättas)	10 000
K4 (IFRS-företag)	400

Vad gäller IFRS komplexitet och oklarhet i sitt innehåll och vad hon anser om innehållet i IFRS avseende dess begriplighet och tillämplighet, anser hon att IFRS är komplext eftersom det är ett internationellt regelverk, som dessutom vänder sig till alla företag och är inte branschspecifikt. Hon tycker att detta gör att reglerna innehåller mängder med upplysningskrav och valmöjligheter vid värderingen och att företagen därför måste gå igenom reglerna och identifiera vilka delar som berör dem. Just IFRS reglerna säger hon är skrivna för koncernredovisningen vilket gör att dessa inte alltid "passar för" juridiska personer eller att man tycker att regler saknas. Vidare tycker hon att i Sverige grundar sig årsredovisningslagarna på EU direktiv vilket gör att benämningar som finns i IFRS korresponderar inte alltid med begreppen i lagarna och direktiven och gör att det blir svårt för företagen att förstå IFRS. Dock säger hon att det pågår ett projekt inom EU där man ser över just redovisningsdirektiven avseende begrepp mm eftersom dessa direktiv har sitt ursprung ända från 1970- talet.

Hon tycker dock att om reglerna tillämpas korrekt, ger IFRS en rättvisande bild av årets resultat.

Återstående intervjufrågor besvarades inte eftersom hon anser att det var lämpligast att Skatteverket och företagen skulle besvara frågorna.

5.1.3 Intervju med Mats Stenhammar

Mats Stenhammar är Senior Advisor på Svenska Bankföreningen och han svarade utifrån Svenska Bankföreningens ställningstaganden avseende frågorna. Han är dessutom auktoriserad revisor.

Mats Stenhammar anser att vad gäller risker med att ha IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning så är IFRS för komplext samt innehåller för många optioner för att en enhetlig skattebas ska kunna skapas. Dessutom menar han att det har anförts konstitutionella tveksamheter till vem som har beslutanderätten över den svenska skattebasen. Vad gäller fördelar med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning så anser han att det i Sverige sedan lång tid är så att beskattningstidpunkten för inkomstslaget näringsverksamhet har sin utgångspunkt i redovisningen. Enligt honom är det etablerat och fungerar väl.

IFRS anses som för komplext och oklart i sitt innehåll och Mats Stenhammar tycker att vad gäller IFRS begriplighet, ställs det höga krav på användarna av IFRS. I stora företag tycker han inte att detta skulle vara ett problem, men i små och medelstora företag kan det vara ett problem. Vad gäller IFRS tillämplighet säger han att det är EU-kommissionen som beslutar om en given IFRS - standard ska tillämpas och eventuella undantag/tillägg. Därför tycker han att det är upp till den nationella lagstiftaren (för Sveriges del Justitiedepartementet som är huvudansvarig för redovisningsrätt samt Finansdepartementet som bistår för företag som är under Finansinspektionens tillsyn, ex banker) och rådet för finansiell rapportering att kunna anpassa IFRS till den svenska rättstraditionen.

Vad gäller frågan om IFRS ger en bra grund för beslutsfattande inom redovisningsrådet, är Mats Stenhammar för, att det ska bibehållas en stark materiell koppling mellan redovisning och beskattning när det gäller beskattningstidpunkten för inkomstslaget näringsverksamhet. Dock tycker han att det är nödvändigt att inom vissa områden ha en fortsatt frikopplad modell mellan redovisning och beskattning för att förhindra att man beskattar orealiserade vinster som följd av redovisning av verkligt värde.

Vidare anser han att IFRS ger en rättvisande bild av årets resultat eftersom IFRS är en global standard som skapar förutsättningar för jämförbarhet (för bl.a. investerare) mellan företag som är verksamma internationellt i samma bransch som t.ex. banker. Han anser att det saknas i dagens läge ett alternativ till IFRS och undrar: vilket regelverk det skulle kunna vara som skulle skapa samma förutsättningar för jämförbarhet mellan företag som är internationellt verksamma?

Mats Stenhammar tycker att koncernbeskattning som alternativ till beskattning av juridiska personer är en komplex frågeställning, men han tycker ändå att utgångspunkten är att den juridiska personen ska vara skattesubjekt.

Om man hade tillämpat IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning, anser han att kostnader hade uppkommit hos de finansiella företagen, de företag som står under Finansinspektionens tillsyn som t.ex. banker. Han menar att banker tillämpar lagbegränsad IFRS i juridisk person vilket innebär att de tillämpar IFRS så långt den svenska lagstiftningen i övrigt tillåter och när det gäller koncernen tillämpas IFRS fullt ut. Han menar därför att en omformulering av frågan borde ske där man istället fokuserar på att om IFRS inte skulle

tillämpas som utgångspunkt för bolagsbeskattning, skulle detta då påverka bankernas kostnader? Vidare tycker han att deras kostnader hade påverkats om inte IFRS (lagbegränsad IFRS) hade tillämpats som utgångspunkt för beskattningstidpunkten i juridisk person eftersom man då skulle få som följd av detta två system, ett för redovisningsändamål (IFRS) och ett annat för beskattningsändamål (som hade bestämts av lagstiftare och Skatteverket). Det sistnämnda systemet anser han skulle innebära betydande merkostnader för företagen i form av krav på att upprätthålla två system, ökade personalkostnader (personer hade behövts med både redovisnings- och skattekunskaper), IT-kostnader (bygga om systemet), två huvudböcker (en för redovisningen och en annan för beskattningen). Han menar att vi enbart skulle kunna tänka oss alla transaktioner som sker i en bank per år och hur det skulle ha sett ut om det skulle behandlas enligt två olika system.

Vidare anser han att den grundläggande egenskapen för en lämplig skattebas skulle vara personens skatteförmåga. Därefter anser han skulle man bestämma skattebasen.

Mats Stenhammar anser att orealiserade vinster inte ska ingå i skattebasen eftersom lagstiftaren har krav på att finansiella instrument som man innehar för handel i kreditinstitut och värdepappersbolag ska värderas till verkligt värde. Han menar att om man inte hade undantagit orealiserade vinster från beskattning skulle detta leda till en i förtid uttagen beskattning av de finansiella instrument som nämnts. På frågan om orealiserade förluster ska vara avdragsgilla så anser han att man rent konceptuellt ska behandla orealiserade förluster på samma sätt som orealiserade vinster. Men av egenintresse anser han att förluster (såväl realiserade som orealiserade) ska tas så tidigt som möjligt i beskattningshänseende.

Som avslutning på intervjun anser Mats Stenhammar, och därmed Svenska Bankföreningen, att IFRS ska användas som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

5.1.4 Intervju med Hans Edenhammar

Hans Edenhammar är ordförande i Bokföringsnämnden och svarar för Bokföringsnämnden. Vidare är även han en auktoriserad revisor.

Han tyckte inte att det var någon relevans med frågan vilka risker det finns med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning eftersom han anser att det knappast kan bli aktuellt att föreskriva IFRS för alla svenska företag från de största till de minsta. Han menar att BFN jobbar för att alla större företag ska tillämpa IFRS för SME, med andra ord den förenklade IFRS som IASB håller på att utarbeta. Dock säger han att detta verk inte skiljer sig skiljer sig så förfärligt mycket från fulla IFRS, i alla fall inte principiellt, även om en rad förenklingar finns i detalj. Han anser att den skulle duga utmärkt som underlag för företagsbeskattningen. Vidare säger han att de har utarbetat förenklade regelverk (K2 OCH K1) för mindre företag och enskilda näringsidkare tillsammans med Skatteverket. Det stora problemet han kan se med IFRS för SME är att det skulle kunna leda till att större företag skulle bli beskattade för orealiserade värdestegringar på finansiella instrument, biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter vilket de kanske inte skulle gilla eftersom de inte fått några pengar att betala skatten med.

Fördelen med att använda IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning tycker han hade varit att redovisad och beskattad vinst blir identiska och att man slipper bokslutsdispositioner och merparten av uppskjutna skatteskulder.

Han anser att IFRS är komplext och därför inte passar för de minsta företagen och därför har IASB insett att IFRS är för komplicerat för onoterade företag (större onoterade företag) och är på gång med IFRS för SME (small and mediumsized companies). Han säger att de har gått så långt att texten är förminskad till ca en femtedel.

Vidare anser han att IFRS är ett utmärkt regelverk som försöker tillfredsställa kapitalmarknadens (aktiemarknadens) behov. Självklart tycker han det är svårt att beskriva en komplicerad affärsverksamhet i siffror men han anser ändå att IFRS är det bästa som åstadkommit hittills i världen och kommer vidare att utvecklas i samspel mellan revisorer, myndigheter, företag och inte minst aktiemarknaden.

Hans Edenhammar anser även att IFRS ger den bästa, praktiskt uppnåeliga rättvisande bild av årets resultat. Angående frågan om koncernbeskattning som alternativ till beskattning av juridiska enheter tycker han att problemet ligger i att beskattning är nationell medan koncerner har tendensen att oftast vara internationella. Dock anser han inte att det är större problem att utjämna skattemässiga resultat mellan svenska koncernbolag med den möjlighet till koncernbidrag som idag finns.

IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning och vilka kostnader detta kunde medföra ansåg han inte hade någon större betydelse för BFN, utan han ansåg att detta skulle beröra företagen. För att en skattebas skulle vara lämplig tyckte Hans att den skulle vara kontrollerbar och att detta gäller IFRS och ännu mer IFRS för SME eftersom regelverket är ju gjort som sådant att det ska gå att revideras av Skatteverket och företagets revisorer.

Angående frågan om orealiserade vinster ska ingå i skattebasen, tycker Hans Edenhammar att det kan diskuteras eftersom orealiserade värdestegringar inte ger bolaget pengar att betala skatten med. Han anser vidare att det inte är något större problem att exkludera dessa vid beskattningen, fast några stora finansföretag föredrar att skatta orealiserade värdeförändringar för att på så sätt slippa hålla reda på olika värden i deklaration och redovisning. Vidare tycker han att om orealiserade vinster skulle beskattas, borde naturligtvis orealiserade förluster vara avdragsgilla, men i dagens system är varken det ena eller det andra med i den deklarerade vinsten.

Avslutningsvis tycker Hans Edenhammar, och därmed även BFN, att IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning ska användas för SME för större onoterade företag, men att det ska vara enklare regler för mindre företag.

5.1.5 Intervju med Claes Norberg

Claes Norberg är redovisningsexpert på Svenskt Näringsliv och svarar för denna organisation. Vidare är han även docent i finansrätt och skattexpert.

Angående frågan vilka risker IFRS kan ha vid tillämpning som utgångspunkt för bolagsbeskattning, tycker Claes Norberg att det beror på ur vems perspektiv och vad man menar med risk. Han definierar risk som sannolikheten att potentiellt ofördelaktiga händelser kommer att inträffa och fortsätter med att ur företagets perspektiv är en risk att tolkningen samt tillämpningen av IFRS kan vara komplicerad. Han tycker att det vidare kan vara svårt att komma fram till en likformig tolkning vilket kan leda till att företag, domstolar och skattemyndigheter kan komma fram till olika resultat när de tillämpar och tolkar IFRS. Han menar att IFRS inte är skriven på så sätt att den ska prövas i juridiska sammanhang, utan för att kunna få fram kvalitativt bra redovisning i själva företaget. Därför tycker han att det också kan uppstå problem vid tolkningen av IFRS i ett juridiskt sammanhang. Han menar att när det gäller redovisningen är oftast en central fråga om den information man har är tillräckligt bra

för att vara underlag för ekonomiska beslut (decision usefulness) och när man beskattar är däremot fokus på om företaget har följt regelverket eller inte.

Om tonvikt läggs på att IFRS ska användas som utgångspunkt för beskattning och en grund för skatteregler tycker han det är svårare att kunna ge generella svar på risker som kan uppstå vad gäller företagsperspektivet eftersom vid beskattning utgår resultatberäkningen alltid från företagets redovisning. Frågan som då avgör tycker han blir hur stora justeringar man gör i skattereglerna i förhållande till själva redovisningen. Han menar att man skulle kunna anta att resultatberäkningen vid beskattningen skulle ske på basis av redovisningen (oavsett om IFRS eller god redovisningssed är tillämpligt regelverk för själva redovisningen), men detta är inte ett realistiskt alternativ. Därför tycker han att den avgörande frågan i stället är vilka justeringar skattelagstiftaren gör.

Fördelen med att ha IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning anser han ligger på vad inkomst är (fair value) i redovisningen enligt IFRS. Han menar att IFRS har en nära teoretisk definition på vad som ska inkomstbeskattas, Schanz-Haig-Simons definition av inkomst (alla värdeförändringar – realiserade som orealiserade - på egendom under en tidsperiod som disponeras över av individen och som dessutom kan användas för konsumtion). Det uppkommer ett problem menar han här, nämligen den att inget land använder Schanz-Haig-Simons fullt ut utan man brukar istället tillämpa varianter av realisationsprincipen som är närmare dagens god redovisningssed i Sverige.

Det svåra med IFRS enligt Claes är att den kräver djupa insikter i terminologin som används och att man behöver en kunskapsuppbyggnad för att tillägna sig innehållet och få en överblick över "helheten" i IFRS. Sen tycker han det är ett problem att IFRS inte alltid kan förklara detaljlösningar utifrån ett konceptuellt synsätt, utan beror istället på kompromisser, praktiska lösningar, mm. Vidare anser han att konvergensprojektet mot US GAAP är ett annat stort problem eftersom standards tenderar att bli ännu mer komplicerade och regelbaserade än innan. Att förena två regelverk som tar sikte på samma frågor, med liknande föreställningsramar men som är skrivna rent tekniskt på skilda sätt anser han är svårt.

För att man ska kunna tillämpa IFRS tycker Claes Norberg att man ska fortlöpande arbeta med regelverket. Många gånger menar han uppstår det dessutom tolkningsfrågor där olika bedömningar kan komma till uttryck inom ramen för IFRS. Han anser att det är svårt att kunna göra enstaka nedslag i regelverket och problemet finns alltså med att likartade tolkningar/tillämpningar av regelverket ska skapas.

Angående frågan om IFRS ger en bra grund för beslutsfattande antar han att utgångspunkten är förhållandena i noterade företag. Synen mellan olika aktörer menar han divergerar kraftigt här. "Preparers" som han företräder är kritiska mot utvecklingen på många punkter. IASB menar han tar inte hänsyn till preparers synpunkter vid den fortgående översynen. Inga konsekvensutvärderingar (cost-benefit analyser) görs av olika alternativ och man ifrågasätter själva den påstådda nyttan för användarna enligt honom. Ofta tycker han att IASB brukar motivera förslag med användarnas behov och konvergens med US GAAP. Han anser att utgångspunkterna är ok ur företagets perspektiv, men slutsatserna ifrågasätts.

Vidare anser han att om man har följt regelverket ger detta en rättvisande bild av årets resultat eftersom det är ju det IFRS innebär. Dock tycker han man kan finna företag som på många punkter är kritiska till en detaljlösning likväl som man är nöjd med lösningarna på många andra punkter. Han menar att man brukar framhäva problemet att redovisningen blir likformig men likväl missvisande pga. att IFRS inte i tillräckligt hög grad tar hänsyn till ledningens

bedömningar i företaget eller dess avsikter och istället tvingas alla redovisa enligt en objektiviserad modell som inte är tillräckligt flexibel.

Vissa system, bl.a. USA, menar han har koncernbeskattning som alternativ till beskattning av juridiska personer och man har föreslagit detta även i Europa med CCCTB och själva grundtanken är bra. Han tycker dock att det ur en juridisk synvinkel finns det problem förknippade med lösningen. Problemet menar han är fördelningen av skattebas och skattekostnad på juridiska enheter inom en koncern som är internationell kontra vinstmedel att betala skatten med. Naturligtvis tycker han att detta går att lösa om man införde ett koncernbeskattningssystem. IFRS tycker han kan tas vid hjälp i konsolideringsfrågor, men rätt många ”egna” gränsdragnings- och klassificeringsfrågor uppstår vid beskattningen.

Claes Norberg kunde inte uttrycka sig angående vilka kostnader som skulle påverkas om IFRS togs som utgångspunkt för bolagsbeskattning, men han anser att en skattebas bör byggas på grundläggande principer för beskattning. Dessa ska enligt honom säkerställa skattesystemets ”kvalitet”, bl.a. skatteförmågeprincipen, och att beskattningen är neutral, rättsäker, likformig, enkel samt kostnadseffektiv.

Vidare anser han inte att orealiserade vinster ska ingå i skattebasen och han hänvisar till skatteförmågeprincipen. Fair value i IFRS mening menar han är ofta ett för subjektivt mått på inkomst vilket kan leda till att inkomster som är beskattade och cash-flow inte korrelerar på ett sätt som duger för beskattning. Dessutom tycker han det är viktigt att orealiserade förluster är avdragsgilla för att inte överskatta beskattningsbar vinst. Vidare säger han att i Sverige har företagsbeskattningen historiskt sett fungerat bra med modellen som inte beskattar orealiserade vinster medan man får dra av orealiserade förluster. Man ska dock notera enligt honom att endast realiserade förluster får dras av på finansiella instrument och fastigheter så på dessa områden har man redan idag i princip symmetrisk beskattning.

Avslutningsvis är Claes Norbergs svar på om IFRS är lämplig som utgångspunkt för bolagsbeskattning ett ”nja”. Bitar finns i det konceptuella tänkandet bakom IFRS som man kan använda för att kunna utveckla beskattningen av företag tycker han. Han tror däremot inte att det kommer att fungera på detaljnivå, och framförallt inte vad gäller fair value.

5.1.6 Intervju med Mats Schröder.

Mats Schröder arbetar på skatteverket och svarar för denne. Angående risken med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning, anser Mats att IASB:s regelverk inte är framtaget för beskattningsändamål eftersom IFRS är avsett att ge en redovisning som beslutsunderlag för kapitalmarknaden. Med andra ord har IFRS ett investerarperspektiv enligt Mats. Olika beskattningseffekter tas inte hänsyn till av regelverket enligt honom. I första hand är IFRS framtaget för redovisning på koncernnivå menar han. I Sverige menar han har redovisningen inneburit att olika principer har utvecklats i koncernredovisningen och juridisk person. Ett exempel på detta anger han värdering av vissa poster till verkligt värde. Den här värderingen kan ske i koncernredovisningen menar han, medan den juridiska personen kan tillämpa en traditionell värderingsmetod utifrån anskaffningsvärdet. Därför är det inte relevant tycker han, att utgå från att endast ett företagsekonomiskt riktigt resultat finns, utan flera beroende på den efterfrågade informationen från de olika intressenterna. Just kapitalmarknaden menar han efterfrågar sådan information som i allt större utsträckning är baserad på verkliga värden.

Andra intressenter tycker han så som långivare och skatteverket kan erhålla information i årsredovisningen för den juridiska personen, där traditionella redovisningsprinciper med värdering till anskaffningsvärden och försiktighetsprincipen används som utgångspunkt. I vissa fall menar han att IASB:s normgivning kan komma i konflikt med svensk lag och normgivning för redovisning i juridisk person. Detta menar han eftersom IFRS i första hand är framtaget för redovisning på koncernnivå. I Sverige är det så menar Mats att den juridiska personen beskattas, inte koncernen och en bolagsbeskattning med utgångspunkt i IFRS skulle medföra att en beskattning av realiserade vinster sker, vilket strider mot skatterättsliga realisationsprincipen samt skatteförmågeprincipen. Själva IASB:s regelverk är mycket komplext tycker han och bygger till stor del på bedömningar av företagsledningen, vilket innebär att samma underlag och samma förutsättningar kan leda till olika bedömningar. Med största sannolikhet tycker han detta skulle påverka likformigheten och förutsebarheten negativt vad gäller det svenska skattesystemet.

Vidare tycker Mats att en beskattning som har sin utgångspunkt i IFRS skulle innebära att makten över beskattningen i stor utsträckning flyttas från riskdagen till ett privaträttsligt, utländskt organ. Den här utvecklingen kan givetvis starkt ifrågasättas tycker Mats. Med de här resonemangen anser Mats att slutsatsen blir att IFRS inte kan anses vara lämpligt som beskattningsunderlag.

Med utgångspunkt i föregående resonemang har Mats svårt att se någon fördel med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

Angående IFRS komplexitet och oklarhet i innehållet avseende dess begriplighet och tillämplighet, tycker Mats att IASB:s regelverk är omfattande och komplext. Detta tycker han gör att det i vissa fall kan vara svårt att ta till sig, vilket påverkar tillämpligheten och begripligheten på ett negativt sätt. Vidare anser han att många mindre företag har normalt begränsad kompetens eller resurser för att kunna tillämpa regelverket.

Eftersom IASB:s regelverk riktar sig till kapitalmarknaden och reglerna präglas av ett investerarperspektiv anser Mats att regelverket normalt ger ett bra underlag för beslutsfattande.

Mats tycker att ”rättvisande bild” är ett subjektivt begrepp. Avsikten och syftet man har när man läser redovisningen menar han beror på huruvida man anser att en redovisning ger en rättvisande bild eller ej. Han tycker att om man följer IASB:s normgivning erhåller man normalt i redovisningen en rättvisande bild med avseende på IASB:s avsikt och syfte med reglerna, dvs. utifrån ett investerarperspektiv. Andra preferenser kan innehas av andra intressenter tycker han varför redovisningen baserad på IFRS inte i alla situationer kan ge en rättvisande bild utifrån deras avsikt. Därför är det inte relevant tycker han att man utgår från att det endast finns ett företagsekonomiskt riktigt resultat utan flera, beroende på att olika intressenter efterfrågar olika information.

Mats tycker även inte att koncernbeskattning som alternativ till beskattning av juridiska enheter är lämplig som underlag för beskattning, speciellt med tanke på senare års utveckling där en redovisning enligt IFRS sker fullt ut på koncernnivå. Han anser att det snarare är en fördel med skilda principer i koncernredovisningen och redovisningen i juridisk person, eftersom olika intressenter med olika avsikter kan på det sättet bli tillgodosedda. Vidare säger han att en värdering kan ske till verkliga värden i koncernredovisningen medan det i juridisk person i huvudsak kan värderas till anskaffningsvärden. Eftersom det är samma transaktioner som ligger till grund för redovisningen och beskattningen är en sådan ordning effektiv och resurssnål menar han.

Avseende vilka kostnader som en beskattning med utgångspunkt i IFRS skulle medföra, tycker Mats att ökade kostnader för skatteverket skulle finnas i form av bl.a. ändrade blanketter och interna system samt ökade interna utbildningsinsatser.

Han påpekar att ett beskattningsunderlag bör ha egenskaperna att ge en likformig och rättvis beskattning, samt så ska den vara förutsebar. Han anser även att den ska, så långt det går, vara neutral i förhållande till olika handlingsalternativ. Slutligen anser han även att den ska vara baserad på skatteförmågeprincipen, dvs. en beskattning till verkliga värden anser han vara mindre lämplig som skattebas.

Vad gäller orealiserade vinster och om dessa ska tas upp i skattebasen anser Mats att de inte ska ingå i någon nämnvärt större utsträckning än vad de gör idag. Han tycker även likadant avseende orealiserade förluster och om dessa ska vara avdragsgilla.

Avslutningsvis tycker Mats inte att IFRS utgör en lämplig utgångspunkt för bolagsbeskattning eftersom IASB:s normgivning i hög grad baserar sig på uppskattningar och bedömningar samtidigt som IFRS är mycket komplext. Han menar att risken är då överhängande att en beskattning baserad på IFRS kommer att, jämfört med idag, leda till flera komplicerade och långdragna tvister mellan skatteverket och skattskyldiga. Mats anser att detta i sin tur kommer att leda till stora kostnader både för de enskilda företagen och det allmänna.

5.2 Dokumentstudier

5.2.1 Kommentarer från SOU 2008:80 angående IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning

Företagsekonomiska institutionen på Lunds universitet redogör för att utredningens (SOU 2008:80) förslag innebär att man inte bara kan ta ställning till de principer som beskattningsreglerna ska bygga på, utan man måste också ta hänsyn till om dessa principer ska vara annorlunda än de som förekommer i affärsredovisningen. Betänkandet drar slutsatsen att IAS-reglerna inte ska anses vara lämpliga som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Vad Kristina Artsberg tycker att man däremot ska tänka på är att IAS-reglerna endast gäller ett fåtal noterade företag samt koncernredovisningen i Sverige. Hon menar att om man vill diskutera relevansen av affärsredovisningens principer så ska detta göras utifrån det regelverk som gäller för juridiska enheten och där svenska normgivare formulerar dessa.

Svante Forsberg och Dan Brännström på FAR SRS, delar utredningens åsikt att IFRS inte ska anses ligga till grund för den svenska beskattningen. Vidare vill även FAR SRS påpeka att IFRS enbart kan tillämpas i ett moderbolags koncernredovisning och enligt nuvarande lagstiftning får IFRS inte tillämpas i årsbokslutet/årsredovisningen. De fortsätter med att poängtera att endast ett litet antal bolag tillämpar redovisningsprinciper som är kännetecknande för IFRS, så som verkliga värden, i sin årsredovisning. De menar att moderbolag tillämpar IFRS i koncernredovisningen samt finansiella företag som tillämpar finansinspektionens föreskrifter om s.k. lagstadgad IFRS. Dock säger de att dessa årsredovisningar ska upprättas i enlighet med ÅRL och inte IFRS. Vidare drar de upp statistiken med att säga att företag som upprättar årsredovisningar på detta sätt understiger 2000 företag, ett litet antal i förhållande till de en miljon näringsidkare som finns i Sverige. FAR SRS tycker vidare att vissa principer som dessa företag tillämpar i årsredovisningen, inte ska få genomslag vad gäller beskattningen. Redovisning till verkligt värde är en sådan princip. De anser att beskattningen enbart ska baseras på den faktiska skattebetalningsförmågan.

Därför anser de att en möjlighet behövs för att frånga redovisningsprinciper där resultatet redovisas innan motsvarande kassaflöde har uppstått. En sådan situation uppstår när tillgångar respektive skulder är redovisade till verkliga värden. Rent skattemässigt anser de att dessa företag bör kunna tillämpa anskaffningskostnadsmetod/färdigställandemetod istället för verkliga värden.

Anders Hultqvist, juridiska institutionen i Stockholm, förklarar att det inte finns en myndighet som föreskriver vad god redovisningssed är i allmänhet. Han jämför begreppet av god redovisningssed med andra liknande begrepp som t ex ”god advokatsed” eller ”armlängdsprissättningsnormen”. Ingen myndighet skulle kunna åberopa att deras redovisningsnormer likställs med god redovisningssed. Det är en tolkningsfråga och ingen myndighet är berättigad att monopolisera ”god redovisningssed”. Samtidigt skriver Anders Hultqvist att det kan hända att ett företag binder sig genom avtal att följa ett visst regelverk eller måste göra det för att få vara börsnoterat. I så fall handlar om en strikt reglering som inte tillåter alternativa lösningar och åberopande av ”god redovisningssed”. De noterade bolag skall följa IFRS-regelverk i sin koncernredovisning och får tillämpa det i sin årsredovisning. Det är bara den sista som ligger som grund till beskattning i Sverige. Därför finns inget hinder enligt Anders Hultqvist logik för att åberopa en annan principiell lösning och hävda att denna är förenlig med god redovisningssed så länge man har goda argument.

Verket för näringslivsutveckling NUTEK säger att dagens system för beskattningen av företag innebär att god redovisningssed styr tidpunkten för beskattning, om inte regler i IL anger något annat. Det här kallas med ett annat ord för det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. De menar även att de ansluter sig till grundläggande regler som sedan många år gäller att beskattningen ska ske utifrån riskdagsbeslut samt tas i lag.

Stockholms universitet kommenterar frågan om internationella organ ska tillåtas ha en betydelse för beskattningen. De menar att IASB har fått ett stort inflytande på svensk redovisningslagstiftning även avseende den skattemässiga periodiseringen, som en följd av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. De anser vidare att IASB:s normsystem inte ska ligga till grund för delar där det leder till beskattning av orealiserade värdeförändringar. Dessutom är IASB för komplext och omfattande för att det ska kunna ligga till grund för periodiseringen i inkomstnäringsverksamhet.

Sydsvenska Industri och Handelskammarens redovisningskommitte anser att IFRS är mindre lämpad att ligga till grund för beskattning. De anser att det är endast en liten del av alla företag i Sverige som tillämpar IFRS.

5.2.2 Kommentar av Margit Knutsson, ledamot av regeringsrätten

Margit Knutsson anser att det finns flera skäl som talar emot IFRS som grund för beskattning. Först och främst präglas IFRS av investerarperspektivet medan redovisningsinformationen ska utformas med investerarnas behov och intressen som utgångspunkt. IFRS krav och metoder innebär även ett visst mått av subjektivitet när det gäller redovisningen och kan leda till kontrollsvårigheter. Dessutom resulterar beskattningen i en faktisk utbetalning för företaget vilket ställer krav från de skatteskyldigas sida att realiserade intäkter ska ingå i grunden för beskattning. När man tillämpar IFRS vid redovisning så balanserar man osäkerheten i olika prognoser genom att lämna tilläggsupplysningar. Informationen man återfinner i noterna har stor relevans. Vid beskattningen tar man däremot knappast någon hänsyn till tilläggsupplysningarna för att justera för optimistiska/pessimistiska värden. IFRS anses många gånger vara komplicerad och svårbegriplig och även redovisningsexperten kan

komma till olika slutsatser vad gäller tillämpningen av IFRS. Då anses det för mycket begärt att en skattetjänsteman ska kunna bedöma själv hur man ska tillämpa regelverket. Den höga komplexiteten åtföljt av subjektiviteten som präglar IFRS kan öka risken för tvister mellan skatteskyldige och skatteverket. Just i tvister som rör redovisningsfrågor brukar domstolarna begära in olika yttranden från BFN och be de uttala sig om vad god redovisningssed anses vara. När det gäller frågor som rör IFRS tillämpning och tolkning är det istället IFRIC som besitter de auktoritativa uttalandena.

6 Analys

S

ä r presenteras en analys av uppsatsen som bygger på teorin och empirin.

IFRS är ett mycket komplext ämne att förstå och ännu svårare att kunna analysera och konkludera dess lämplighet som skattebas för beskattning. Beskattning och redovisning är två stora områden som utgör grunden för vår samhälls socioekonomiska utveckling.

Det har i intervjuerna belysts att IFRS är ett krångligt och komplicerat system som ställer särskilt höga kompetenskrav på både skatteverket och redovisare. Terminologin kräver djupa insikter om systemet. För att man ska kunna tillämpa systemet föreligger det ett behov av utbildning och en process av kunskapsuppbyggnad. Dessutom är både kompetensen och resurserna begränsade i små och medelstora företag varför införandet av systemet skulle innebära en onödigt kostnadsökning vilket ändå inte skulle säkerställa att man förstår IFRS. En annan kritik som framförs mot IFRS är att den inte alls är branschspecifik och att systemet är alltför generellt trots sin omfattning. Det finns utrymme för tilläggsinformation som kommer bekvämt till användning ur ett investerarperspektiv men är fullständigt ointressanta vid beskattning. Dessutom är kravet på dokumentation mycket högre och därför skulle det innebära ökade administrativa kostnader för små och medelstora företag. De ökade personal och arkiveringskostnader samt komplicerade redovisningar och därmed även ökad revisorkostnad talar starkt emot IFRS som skattebas för dessa företagskategorier. Dessutom är begrepp så som värdering till verkligt värde, god redovisningssed och rättvisande bild oerhört subjektiva och kan tolkas på olika sätt beroende på vem intressenten är. Vi menar att med den här typen av subjektivitet i ett lagverk, är det ytterst svårt att komma fram till en rättvis och verklig årets resultat eftersom denna kommer att ha många subjektiva bedömningar inbyggda.

Om IFRS används som utgångspunkt för beskattning av företag innebär det att man får beskatta orealiserade vinster vilket inneburit ett hårdsmält hinder för många inblandade aktörer. Traditionellt sett beskattas inte orealiserade vinster i Sverige eftersom den svenska hållningen i frågan präglas av ett antal oumbärliga principer som har en central position i detta sammanhang. En orealiserad vinst innebär en värdestegring som egentligen inte resulterar i något pengaflöde till bolaget med vilket man kan betala skatt. Detta innebär att man saknar den faktiska förmågan att betala skatten trots att bolaget har gjort en orealiserad vinst, vilket strider mot skatteförmågeprincipen.

Granskar man frågan om orealiserade vinster närmare inser man snart att vid beskattning av en orealiserad vinst har det egentligen inte skett någon överföring av en vara eller tjänst mellan en köpare och säljare i egentlig mening. Detta är en väsentlig förutsättning i samband med redovisning för att kunna klassas som intäkt och därmed kan vinst utfalla. Uppfylls inte detta kriterium strider det mot realisationsprincipen. Om man beskattar orealiserade vinster kommer man sannolikt inte tillåta att företag i enlighet med försiktighetsprincipen får bygga upp någon reserv för att täcka upp eventuella förluster. Orealiserade förluster ska vara avdragsgilla för att upprätthålla ett symmetriskt skattesystem. En annan anledning kopplas till

försiktighetsprincipen, dock finns den inte med i det nya redovisningsparadigmet som fokuserar på investerarperspektivet.

Några av våra intervjuade remissinstanser har en mer pragmatisk approach till orealiserade vinster. Enkelt uttryckt innebär det att om företag ska beskattas för orealiserade vinster är det väl rimligt att orealiserade förluster kan behandlas enligt samma princip. Denna approach skulle lösa frågorna kring realisations- och försiktighetsprinciperna men skatteförmågeprincipen adresseras inte.

Redovisning ska innehålla information som är användbar för intressenterna. Samtidigt finns det stora problem när det gäller lagstiftning på området och därför blir redovisningen föremål för tolkningar. Det förtjänar att påpekas att endast koncernredovisningar har ett heltäckande regelverk - IFRS. För onoterade bolag gäller BNF:s regelverk men den tolkande auktoriteten för IFRS finns inte i Sverige utan utgörs av IFRIC. Begreppet god redovisningssed och vad som anses vara det samt tolkningsansvaret får inget utrymme i IFRS.

I bolagsbeskattning utgår man från ett nationellt perspektiv och koncerner brukar vara internationella och just därför passar IFRS mycket bra för koncernredovisningar. Men om IFRS ska användas på juridiska personer får svensk lag företräde och därmed hamnar man i vissa konfliktsituationer. Om man råkar hamna i en sådan tvist, är IFRS inte konstruerat att prövas i domstol. Utöver det finns det ingen nationell instans som har tolkningsansvaret. Man får väl vända sig till IFRIC men IFRIC yttrar sig inte i domstolar vilket kommer att skapa ett juridiskt problem. Samtidigt måste man tänka på att svenska lagstiftare förlorar makten över skattefrågan och det kommer att avgöras av IASB som är en privaträttslig utländsk institution. Kommer det ett EU direktiv i frågan, kommer man sannolikt att se på frågan annorlunda. Både i händelse av EU direktiv i frågan eller nationellt beslut, kommer det att behövas en ganska omfattande lagändring på en rad olika områden för att kunna göra IFRS applicerbar. Vi har ju naturligtvis inte tagit hänsyn till IASB:s modifierade version av IFRS för små och medelstora bolag eftersom arbetet inte är färdigt på det området.

IFRS ger mycket bra premisser för ekonomiskt beslutsfattande men det finns ännu inte analysstudier som belyser skattemässiga konsekvenser av olika beslutsalternativ. Vi vill betona att faran inte ligger i själva principerna som tillämpas eller inte tillämpas. Problematiken härrör tolkningen av principer. Ännu viktigare är att vara konsekvent angående dessa principer. Om man är lika försiktig angående första redovisning av immateriella tillgångar som vid redovisning av vissa avsättningar då är det lättare att förutse skattemässiga konsekvenser.

De mest viktiga egenskaperna för en lämplig skattebas är att kunna införliva de grundläggande skatterättsliga principerna och dessutom vara kostnadseffektiv och enkel att uträknas. Skatteförmågeprincipen anses vara central. Kontrollbarheten och kostnader associerade till kontroll utgör också ett kriterium i bedömningen. Dessutom är neutralitetsprincipen en viktig egenskap för en lämplig skattebas.

Våra intervjusubjekt är opinionsbildare på området och de flesta av dem har medgett sitt stöd till det nya investerarperspektivet även om detta kan leda till en mindre försiktig redovisning. Men ingen av dem stödjer beskattning av orealiserade vinster. Realisations- och skatteförmågeprincipen har starka rötter i svensk företagsbeskattning. Det har ännu inte kommit till tals några välgrundade motargument som pläderar för att överge dessa principer.

Det som vi fann intressant med intervjuaren var att två av de intervjuade inte ansåg att IFRS skulle användas som utgångspunkt för bolagsbeskattning, medan två av de intervjuade ansåg att IFRS skulle användas som utgångspunkt för bolagsbeskattning. En avstod från att kommentera medan den sista svarade ett "nja": Sveriges kommuner och landsting samt skatteverket var emot IFRS, medan svenska bankföreningen och BFN var för IFRS. Då kan man fråga sig om dessa svar beror på de olika intressenternas intressen och mål med redovisningen eller om det är en objektiv bedömning som de intervjuade har tagit i beaktande vid svaret på frågan. Likaså kan man spekulera kring varför finansinspektionen avstod från att svara på frågan avseende IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Kan det ha att göra med att de vill vara neutrala i frågan, eller kan det vara ett inbyggt motstånd till förändring och uttalande i svaret. Svenskt näringsliv ansåg att bitar finns som de tycker man kan använda, men begreppet verkligt värde kommer inte att fungera på detaljnivå.

I stort sett är subjekten överens om att utvecklingen som har inträffat på redovisningsområdet är positiv och skulle nyttiggöras vid beskattningen.

Det är inte bara våra intervjuade remissinstanser som har synpunkter på IFRS som skattebas för företag utan man ser samma mönster även i olika litterära källor som man tagit del av.

För att kunna applicera något regelverk som utgångspunkt för bolagsbeskattning bör majoriteten av aktörerna på marknaden beröras av regelverket. Utifrån dokumentstudierna ser man klart och tydligt ställningstagandet om IFRS lämplighet. Dokumentstudierna visar att denna standard är för omfattande och komplex samt oförenlig med svensk lagstiftning och svenska beskattningsprinciper för att kunna vara lämplig som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

Skäl som talar emot IFRS som skattebas är investerarperspektivet, subjektiva bedömningar och därmed kontrollsvårigheter samt grund för potentiella tvister och slutligen flitig förekomst av tilläggsinformation som balanserar osäkerheten vilka är ointressanta i beskattningssammanhang. Faktorer som lyfts fram är att IFRS tillämpas endast av få näringsidkare samt att väldigt få bolag använder sig av redovisningsprinciper vars fotfäste finns i IFRS. Anledningen tycks vara dels IFRS komplexitet och dels att man har frångått grundläggande svenska redovisningsprinciper och att god redovisningssed inte längre kommer att existera.

Investerarperspektivet är något som präglar IFRS och detta leder till att de krav och metoder som man finner i IFRS framkallar ett visst mått av subjektivitet där osäkra prognoser balanseras med tilläggsupplysningar. Grunden för beskattning kommer från årsredovisningen och denna upprättas i enlighet med ÅRL. Beskattning resulterar till en reell utbetalning för företaget och då tas det knappast någon hänsyn till tilläggsupplysningar utan endast av de realiserade intäkterna. Det subjektiva inslaget anses för komplicerade då t.o.m. experter kan komma fram till olika resultat vid en eventuell justering av de subjektiva värdena. Detta är något som även präglar IASB:s normsystem där den inte anses lämplig på grund av dess komplexitet samt omfång. Istället, om inte regelverket IL anger något annat, styrs det materiella samband mellan redovisning och beskattning av god redovisningssed.

Tolkningen av principer har en högre svårighetsgrad jämfört med tolkning av regler. Detta kan medföra problem vid principillämpningen.

Tolkningsfriheten innebär inte bara ett privilegium utan också ett ansvar, ansvaret att tolka rätt som i detta fall betyder att tolka i enlighet med föreställningsramen och de aktuella principerna i skatterätt. Tolkningsfriheten kräver kompetens och kunskap. Även om implementering av IFRS-redovisning är en omfattande förändring och de berörda har förberetts tillfälle att yttra sig redan före processens start finns fortfarande oron att vissa organisationer saknar kunskapsarbetare för att genomföra förändringen fullt ut.

Användarna eller så kallade ”preparers” visar missnöje angående det begränsade utrymmet som lämnas för ”interna” bedömningar. Samtidigt är den nya inriktningen som uppmuntrar aktivt ägande inte alls ny.

IFRS får oftast kritik från framförallt skatteverket att det har ett investerarperspektiv och därför inte är särskilt lämplig för att utgöra skattebasen för företag, med undantag av koncernredovisningar. Det är sant att IFRS kom till som ett instrument för investerare, framförallt utländska, att kunna jämföra olika bolag ur ett internationellt perspektiv. Enligt vår uppfattning är detta en sanning med modifikation. Som det redan nämnts är IFRS ett krångligt system. Mot denna bakgrund verkar det osannolikt att vanliga investerare skulle kunna ta del av informationen och på ett lämpligt sätt använda sig av den som ett investeringsinstrument. Detta försätter investeraren i ett informativt underläge enligt agentteorin och därmed förstärks informationsasymmetrin.

Informationsasymmetrin består inte av det faktum att organisationen saknar allmän information angående de pågående förändringar på området utan snarare att organisationen saknar insikt beträffande just de specifika konsekvenserna som kan förekomma under vissa omständigheter inom ett specifikt affärsområde. Fenomenet kan beskrivas som ett negativt urval. Informationsasymmetrin som tillhör agentteorin framhåller just att beslutsfattare som har olika (asymmetriska) informationer har uppfattningar som skiljer sig åt. Begreppen verkligt värde, god redovisningssed samt rättvisande bild ger plats åt så mycket subjektivitet att det blir en ren självklarhet att beslutsfattare har olika åsikter och uppfattningar. Det här är objektiva motstridigheter. Men det finns även subjektiva motstridigheter som härrör från beslutsfattarens skilda mål och intressen. IFRS ses som olika bra av våra respondenter och här uppkommer konflikter mellan intressenterna. De som är för IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning och de som är emot. För att kunna komma överens om utfallet måste intressenternas synpunkter och skilda intressen beaktas och på något sätt harmoniseras. Vidare är EU:s mål och intressen kanske inte i samklang med Sveriges nationella intressen. Man vill ju ha kvar de svenska sederna och normerna som alltid har funnits och inte ge upp nationaliteten så enkelt. Om IFRS används som utgångspunkt för bolagsbeskattning kan detta dessvärre medföra att Sveriges påverkan och inverkan på skatteområdet och redovisningsfrågorna i allmänt kommer att beslutas helt utifrån. Detta kan komma att skapa obalans i maktstyrandet hos företag och organisationer men även staten som helhet. Den institutionella teorins osynliga regler som avgör hur vi uppträder och gestaltar sig i våra traditioner, värderingar och normer skiljer sig åt i olika länder. Detta kan komma att skapa konflikt i harmoniseringen med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning.

Aktörssynsättet fokuserar på restriktioner. Information om IASB:s olika workpaper finns tillgängliga på nätet vilket innebär att ingen informationsasymmetri sker i detta fall. Dock krävs det nya saker att lära sig för att man ska kunna läsa sig in i dessa regelverk. Det krävs någon form av organisationellt lärande. Att lära är i sin tur både tidskrävande och ansträngande. Intressentkonflikt uppstår även när staten som lagstiftare, kontrollmyndighet och domstol har som syfte att minska kostnader med just lagstiftning, kontroll och

rättskipning. För de privata aktörerna känns det otryggt och dyrt att förvalta två skilda redovisningssystem. Men om förslaget blir lag kommer företaget att anpassa sig till restriktionen och förmodligen kommer denna förändring att se ut som en dynamisk konservatorism cykel där man först kommer att förneka förändringen så långt man kan, för att sedan gradvis göra motstånd mot förändringen. När man märker att detta inte går så övergår man till att istället motverka förändringens effekter. Slutligen tar man tag i situationen och accepterar den som den är, men man genomför ändå minsta möjliga nödvändiga förändring inom sin organisation, företag eller staten.

Implementering av IFRS i svensk redovisning och det potentiella genomslaget på beskattningsområdet ligger som grund till förslaget angående frikoppling. Därför finns exakt samma aktörer som är opinionsbildare för dessa debattämnen. Förändringen beträffande användning av IFRS som grund till beskattning som den beträffande frikopplingsfråga har samma fiende: organisatorisk tröghet. Även organisationer som är helt positiva till förändringen har begärt i många fall en förlängning av anpassningsperioden i sina remissvar till de olika lagförslagen på området.

Oavsett om man läser SN eller SOU 2008:80 är det ett antal experter som är involverade i samma ämnen, exempelvis bolagsbeskattning eller redovisningsfrågor. De arbetar för olika intressentorganisationer från revisionsbolag, BFN, Skatteverket, mm. Detta är ett s.k. nätverk. Personer som känner varandra, interagerar med varandra och representerar gemensamma men också motstridiga intressen. De har ett intensivt informationsbyte som pågår. Nätverksteorin säger att om de har förtroende för varandra (dessa personer som nätverket består av) är nätverket effektivt. Detta benämns ”socially embedded”. På något sätt får de då en gemensam röst. Om denna gemensamma rösten säger att IFRS är lämplig som utgångspunkt för bolagsbeskattning, då är detta deras gemensamma uppfattning. Det blir denna gemensamma uppfattning som regeringen sedan införlivar i lag och ordning och företagen också rättar sig efter på ett effektivare sätt. I vårt fall är aktörerna oense om IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning. Då är det svårare att bedöma läget och nätverket anses som ineffektivt. Dessutom anses förändringar på redovisningsområdet vara en politisk process enligt normbildningsprocessen, och en förändring kan inte ske om inte centrala aktörer stöder förändringen. Resultatet som aktörerna kommer fram till ska vara ett kollektivt beslut som sedan blir en utgångspunkt för normgivning. I vårt fall stöder inte alla de intervjuade IFRS som en lämplig utgångspunkt för bolagsbeskattning, vilket leder till att diskussionen lär pågå ett tag till.

Enligt oss är det lämpligt ur beskattningssynpunkt att inte ta hänsyn till subjektiva bedömningar som är omöjliga att verifiera och som är tidsföränderliga. Det måste finnas en allmänt riktig bild som kan läggas som grund för företagsbeskattningen. Det framkommer att samtidigt som några intressenter klagat på den för stora tolkbarheten finns det andra som tycker att tolkningsutrymmet är för begränsat.

7 Slutsats

H

är presenteras slutsatsen av studien samt egna tankar och reflektioner dras. Syftet besvaras samtidigt som förslag till fortsatta studier presenteras.

7.1 IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning

Som framgått av våra intervjuer är IFRS ett komplicerat men också komplett regelverk som kräver tolkning och ställer högre krav på kvalificerad kompetens hos företag och myndigheter. I och med dessa högre krav på kompetens medför detta även ökade administrativa kostnader för de flesta intressenter.

Vidare har det även framgått av vår studie att de grundläggande principer i svensk skatterätt kommer i konflikt med fair value redovisning. Försiktighetsprincipen är mer kompatibel med skatterätten än fair value redovisning som ofta baseras på prognoser som är resultat av omvärdering vid en viss tidpunkt.

Tolkningsfriheten är ojämnt fördelat inom IFRS-verket där de standarder som tillåter ett alldeles för stort tolkningsutrymme orsakar osäker skattehantering. Även god redovisningssed och rättvisande bild har en hög grad av tolkningsfrihet och medför subjektiva inslag av olika intressenter vilket i slutändan leder till olika beskattningsbara resultat. Det framgick dock av våra intervjuer att alla intressenter betonar vikten av att skatterättsliga principer är viktiga, såsom skatteförmågeprincipen och neutralitetsprincipen.

Före IFRS implementering var det BFN som uttalade sig i domstolen som tolkningsexpert på redovisningsområdet. För IFRS är det IFRIC som är det officiella tolkningsorganet och därför finns det en viss oro angående redovisningstolkning i svenska domstolar vid framtida skattetvister.

Våra intervjuer tillkännagav att IFRS anses vara ett effektivt instrument för ekonomiskt beslutsfattande. Vi anser att utvecklingen som inträffade på redovisningsområdet borde nyttiggöras vid beskattningen, men sättet att klara detta mål är fortfarande omdiskuterat.

IFRS är redan grund för beskattning men inte full-version utan anpassad version (RFR2) och det funkar. Faktum att det föreslås en frikoppling är exakt bevis att man inte vill tillämpa IFRS fullt ut vid beskattningen. Men det kan hända att skattereglerna kommer att ändras och harmoniseras och då blir det ett helt annat beslutsläge. Just nu är slutsatsen av vår uppsats att IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning är bra med tillägg och undantag, men inte IFRS i sin fulla form pga. dess subjektivitet och möjlighet till olika tolkningar av standarderna.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Områden kopplade till vår uppsats som kan tittas närmare på och studeras finner vi är många. Området är nytt och omdiskuterat vilket medför att debatter och artiklar om ämnet troligen kommer att bli fler och fler.

Nationellt påverkar ämnet svensk redovisning och beskattning och vi anser att det hade varit intressant att göra om vår studie om ett par år för att se hur långt man har kommit med diskussionerna inom EU angående skatteharmoniseringen och då främst hur utvecklingen av CCCTB har förhållit sig.

Det som vi fann intressant med vår studie var att det finns ett stort tolkningsutrymme vad gäller standarderna i IFRS. Därför tycker vi att det hade varit intressant att göra en jämförelseanalys mellan begreppen av företagsekonomiskt rättvisande resultat respektive den skattemässiga definitionen för det beskattningsbara resultatet. Vi anser att detta skulle utgöra ett intressant fördjupningsämne.

Källförteckning

Publicerade källor

- Artsberg, Kristina (2003): *Redovisningsteori- policy och praxis*. Liber Ekonomi, Malmö.
- Bjuvberg, Jan & Kellgren Jan (2006): *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Studentlitteratur.
- Bruzelius, Lars H & Skärvad, Per- Hugo (2004): *Integrerad organisationslära*. Studentlitteratur AB, Lund.
- Bryman Alan & Emma Bell (2007): *Business Research Methods*. Oxford University Press.
- Edenhammar Hans & Per Thorell (2005): *Företagens redovisning : att förstå årsredovisningar*. Iustus förlag AB.
- Freedman, Judith (2008): *Financial and Tax Accounting: Transparency and Truth*, Oxford University Press.
- Gummersson, Evert (2002): *Relationsmarknadsföring*. Liber AB, Malmö.
- Hedberg Bo & Sjöstrand Sven Erik (1979): *Från företagskriser till industripolitik*. LiberLäromedel, Malmö.
- Hedlund Stefan (2007): *Institutionell teori: ekonomiska aktörer, spelregler och samhällsnormer*. Studentlitteratur.
- Hughes, J: Former KPMG head calls for fix in system, *Financial Times* October 11 2007.
- Kellgren, Jan (2004): *Redovisning och beskattning*. Studentlitteratur.
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona Gustaf; Melz Peter; Silfverberg Christer (2008): *Inkomstskatten läro- och handbok i skatterätt*. Studentlitteratur.
- Marton, Jan; Falkman, Per; Lumdsden, Marie; Petterson, Anna-Karin; Rimmel, Gunnar (2008): *IFRS – i teori och praktik*. Sundbyberg, Bonniers utbildning.
- Nilsson, Stellan (2005): *Redovisningsnormer och normbildare*. 3 upplagan. Studentlitteratur.
- Norberg Claes & Per Thorell (2007): *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. Iustus förlag AB.
- Spengel, Christoph: *International Accounting Standards, Tax Accounting and Effective Levels of Company Tax Burdens in the European Union*, European Taxation, 2003

Offentliga tryck

International Financial Reporting Standard- Föreställningsram, 2008

Bokföringslag SFS (1999:1078)

Årsredovisningslag SFS (1995:1554)

Inkomstskattelag SFS (1999:1229)

Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet SOU 2008:80

Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde SOU 2005:53

Proposition 1975:104 Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag

Proposition 1998/99:130D1 Ny bokföringslag

SKV 2007 Skatteverkets allmänna råd

Allmänt råd BFNAR 2000:2, uttalande om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden

EG-dokument

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

Directorate Generale Skatter & Tullar: Consultation Document The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities, 2003.

Europeiska kommissionen: Company Taxation in the Internal Market, 2001.

Elektroniska källor

Björnson, Lars. Elektronisk intervju för Sveriges kommuner och landsting. 2009-05-07.

Edenhammar, Hans. Elektronisk intervju för Bokföringsnämnden. 2009-05-13.

Norberg, Claes. Elektronisk intervju för Svenskt näringsliv. 2009-05-14.

Schröder, Mats. Elektronisk intervju för Skatteverket. 2009-05-18.

Stenhammar, Mats. Elektronisk intervju för Svenska bankföreningen. 2009-05-11.

Wennerberg, Greta. Elektronisk intervju för Finansinspektionen. 2009-05-08.

Europeiska kommissionen 2000:
http://ec.europa.eu/internal_market/smn/smn21/s21mn14.htm. 2009-05-27 15.23.

Bilaga 1

Intervjuguide

1. Vad anser Ni vara en risk med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning? Varför?
2. Vad anser Ni vara en fördel med IFRS som utgångspunkt för bolagsbeskattning? Varför?
3. Många tycker att IFRS är för komplext och oklart i sitt innehåll. Vad anser Ni om innehållet i IFRS avseende:
 - Begriplighet? Varför?
 - Tillämplighet? Varför?
4. Anser Ni att IFRS ger en bra grund för beslutsfattande inom redovisningsområdet? Varför/varför inte?
5. Anser Ni att IFRS ger en rättvisande bild av årets resultat? Varför/varför inte?
6. Vad anser Ni om koncernbeskattning som alternativ till beskattning av juridiska enheter? Varför?
7. Om IFRS tillämpas som utgångspunkt för bolagsbeskattning, kommer detta att påverka era kostnader?
 - Om ja, vilka kostnader kommer att påverkas?
8. Vilka egenskaper anser Ni vara grundläggande för en lämplig skattebas? Varför?
9. Anser Ni att orealiserade vinster ska ingå i skattebasen? Varför/varför inte?
10. Anser Ni att orealiserade förluster ska vara avdragsgilla? Varför/varför inte?
11. Anser Ni att IFRS skall användas som utgångspunkt för bolagsbeskattning?
12. Är det något annat, som vi inte har tillfrågat, som Ni vill tillägga avseende IFRS lämplighet som utgångspunkt för bolagsbeskattning?

Bilaga 2

Tillfrågade remissinstanser

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet – Anders Hultqvist

Said Mahmoudi

Emelie Nilsson

Bokföringsnämnden – Hans Edenhammar

Ekobrottsmyndigheten – Johan Lindmark

Agneta Schönbeck

Håkan Johansson

Håkan Runesson

Mats Åhlund

FAR SRS – Svante Forsberg

Dan Brännström

Finansbolagens förening – Tom Ekelund

Per Holmgren

Finansinspektionen – Martin Andersson

Greta Wennerberg

Kammarrätten i Göteborg – Hans Jörgen Andersson

Niclas Falkendal

Kammarrätten i Stockholm – Lena Forsmark

Thomas Rolén

Per Anders Lindgren

Kronofogdemyndigheten – Sven Kihlgren

Stefan Berglund

Lantbrukarnas Riksförbund – Peter Nilsson

Lars Erik Lundkvist

Landsorganisationen i Sverige – Wanja Lundby Wedin

Mats Morin

Länsrätten i Göteborg – Ingvar Paulsson

Länsrätten i Stockholms län – Inga Lill Askersjö

Marie Jönsson

Ulf Jansson

Dag Eckerberg

Länsrätten i Västmanlands län – Leif Gäverth

Christian Finnerman

Cecilia Torstensson

Verket för näringslivsutveckling – Ingela Blixt

Lars Nyberg

Gunilla Svensson

Kristina Jonsson

Anna Skytt

Jon Nyqvist

Birgitta Österberg

Näringslivets regelnämnd – Tomas Lööv

Skatteverket – Vilhelm Andersson

Tomas Algotsson

Mats Nilsson

Mats Schröder

Statistiska Centralbyrån – Mats Wadman

Jenny Hall

Stina Andersson

Eva Nilsson

Eva Bolin

Lars Melin

Inger Eklund

Anna Wilén

Svensk Industriförening – Anders Ekdahl

Svenska Bankföreningen – Ulla Lundquist → vidarebefordrade intervjun till Mats Stenhammar

Svenskt Näringsliv – Krister Andersson → vidarebefordrade intervjun till Claes Norberg

Hans Gidhagen

Sveriges advokatsamfund – Anne Ramberg

Sveriges Byggindustri – Staffan Renström

Bo Antoni

Sveriges kommuner och landsting – Håkan Sörman → vidarebefordrade intervjun till Lars Björnson

Hans Ekman

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) – Fredrik Dahlberg

Swedish Risk Management Association (SWERMA) – Charlotte Barnekow

Thomas Wrande