

OMBILDNING FRÅN ENSKILD FIRMA TILL AKTIEBOLAG – VILKA BLIR DE REDOVISNINGS- OCH SKATTEMÄSSIGA EFFEKTERNA?

Magisteruppsats i företagsekonomi för civilekonomexamen

Maria Andersson
Zenita Johansson

VT 2014:CE29



HÖGSKOLAN I BORÅS
INSTITUTIONEN HANDELS- OCH IT-HÖGSKOLAN

Förord

Den tid som tillbringats med studien har varit både intressant och givande. Vi vill först och främst passa på att tacka vår handledare Kjell Johansson, jur. dr. och universitetslektor i företagsekonomi. Han har varit ett stort stöd för oss under hela processen och givit oss värdefulla synpunkter gällande vår studie. Vi vill även tacka opponentgruppen som läst vår studie och bidragit med betydelsefulla kommentarer och förslag på förbättringar. Till sist riktar vi vårt tack till våra familjer och närstående för det stöd de givit oss under hela utbildningen.

Borås 5 juni 2014

Maria Andersson

Zenita Johansson

Svensk titel: Ombildning från enskild firma till aktiebolag – Vilka blir de redovisnings- och skattemässiga effekterna?

Engelsk titel: Conversion from sole proprietorship to limited company – What will the accounting and tax effects be?

Utgivningsår: 2014

Författare: Maria Andersson & Zenita Johansson

Handledare: Kjell Johansson

Abstract

In 2010, the share capital requirement was reduced from SEK 100 000 to SEK 50 000. The same year the mandatory auditing for small private limited companies was abolished. Swedish Companies Registration Office (Bolagsverket) emphasizes that these two legislative changes have made more sole proprietorships to convert their firm to a limited company. According to the Accounting Act (Bokföringslagen) all companies are required to keep accounts and shall establish an annual report. The Swedish Accounting Standards Board (Bokföringsnämnden) has designed various K-regulations that describe how an annual report should be established. From January 1, 2014, it is mandatory for Swedish private limited companies to apply these K-regulations. Sole proprietorships do not have to apply a K-regulation, but they are, however, offered the opportunity to apply a K-regulation if they meet the requirements to establish a simplified annual report.

The purpose of this study has been to demonstrate the accounting and tax effects that can occur when a sole proprietorship converts to a limited company. In this study we assume that the companies apply one of the K-regulations when preparing their accounts. These potential accounting differences have also been the basis for determining tax effects. Other tax effects that may occur have been studied from the perspective of when the actual conversion is carried out. In addition of studying the accounting and tax effects, the tax law principles have been used to analyze to what extent the K-regulations are consistent with them.

The study was conducted using a combination of a descriptive and comparative analysis, where the K-regulations were studied and compared. Cases have been conducted to clearly demonstrate the potential differences that may exist in the accounts, depending on whether the firm is a sole proprietorship or a limited company since they apply different K-regulations.

We can state that corporate conversion can result in both accounting and tax effects. The overall effect of the conversion is partly due to the type of assets and liabilities the particular company holds, since they are measured differently according to the various K-regulations. Attention given to the tax effects of the conversion, the study demonstrate that it originates from how the conversion is carried out, that is, if the whole business or merely individual assets are transferred. These factors should be considered before converting the sole proprietorship.

This study is written in Swedish.

Keywords: corporate conversion, sole proprietorship, limited company, K1, K2, K3, underpriced transferred, withdrawal taxation

Sammanfattning

År 2010 sänktes aktiekapitalkravet från 100 000 kronor till 50 000 kronor. Samma år slopades revisionsplikten för små privata aktiebolag. Bolagsverket framhåller att dessa två lagändringar har bidragit till att fler enskilda näringsidkare väljer att ombilda sin enskilda firma till ett aktiebolag. Enligt Bokföringslagen är alla företag, både enskilda firmor och aktiebolag, bokföringsskyldiga och skall vid räkenskapsårets slut upprätta antingen ett årsbokslut eller en årsredovisning. Bokföringsnämnden har utformat olika K-regelverk som anger hur en sådan rapport skall upprättas. Från och med 1 januari år 2014 är det obligatoriskt för svenska onoterade aktiebolag att tillämpa något av de regelverk som BFN utformat. Enskilda firmor behöver dock inte tillämpa ett K-regelverk men möjligheten finns under förutsättning att de uppfyller kraven för att upprätta ett förenklat årsbokslut.

Syftet med studien har varit att påvisa de redovisnings- och skattemässiga effekter som kan bli aktuella vid en företagsombildning, där en enskild firma skall ombildas till ett aktiebolag. I denna studie antas företagen tillämpa något av K-regelverken då de upprättar sin redovisning. K-regelverken har därför varit utgångspunkten för att studera redovisningsskillnader mellan de olika företagsformerna. Dessa eventuella redovisningsskillnader har vidare legat till grund för att fastställa skattemässiga effekter. Övriga skattemässiga effekter som kan uppkomma har studerats utifrån det perspektiv då den faktiska ombildningen sker. Utöver att studera de redovisnings- och skattemässiga effekterna har de skatterättsliga principerna legat till grund för att analysera i vilken mån regelverken är förenliga med dessa.

Studien har genomförts med en kombination av en deskriptiv och komparativ analys, där innehållet i K-regelverken har studerats och jämförts med varandra. Typfall har upprättats för att tydligt påvisa de eventuella skillnader som kan förekomma i redovisningen beroende av om företaget är en enskild firma eller ett aktiebolag, vilka tillämpar olika regelverk.

Efter genomförd studie kan vi konstatera att en företagsombildning kan resultera i både redovisnings- och skattemässiga effekter. Den totala effekt som en ombildning resulterar i beror till viss del på vilken typ av tillgångar och skulder det specifika företaget har, eftersom de värderas på skilda sätt enligt de olika K-regelverken. Sett till enbart den skattemässiga effekt vid en ombildning påvisar studien att den har sitt ursprung i hur företaget väljer att ombildas, det vill säga om hela verksamheten eller bara enstaka tillgångar överläts. Dessa faktorer bör därför beaktas innan valet att ombilda en enskild firma till ett aktiebolag tas.

Nyckelord: företagsombildning, enskild firma, aktiebolag, K1, K2, K3, underprisöverlåtelse, uttagsbeskattning

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
EG	Europeiska gemenskapen
FI	Finansinspektionen
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standards for small and medium-sized entities
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
SFS	Svensk författningssamling
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SOU	Statens offentliga utredningar
UPL	Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	- 1 -
1.1	Bakgrundsbeskrivning	- 1 -
1.2	Problemdiskussion	- 2 -
1.3	Problemformulering.....	- 4 -
1.4	Syfte.....	- 4 -
1.5	Ämnets relevans.....	- 4 -
1.6	Avgränsningar.....	- 4 -
1.7	Uppsatsens fortsatta disposition.....	- 5 -
2	Metod.....	- 6 -
2.1	Forskningsansats	- 6 -
2.2	Undersökningsansats.....	- 6 -
2.3	Studiens genomförande.....	- 7 -
2.4	Datamaterial.....	- 8 -
2.5	Urval	- 8 -
2.6	Studiens trovärdighet	- 9 -
2.6.1	Reliabilitet	- 9 -
2.6.2	Validitet	- 10 -
2.7	Källkritik.....	- 11 -
2.7.1	Offentliga dokument.....	- 11 -
2.7.2	Kvalificerad ekonomisk och juridisk litteratur	- 12 -
2.7.3	Internet.....	- 12 -
2.7.4	Övrig litteratur	- 13 -
3	Teoretisk referensram	- 14 -
3.1	Redovisningens syfte	- 14 -
3.1.1	God redovisningssed.....	- 14 -
3.1.2	Rättvisande bild	- 15 -
3.2	Redovisningsregler	- 15 -
3.2.1	K1-regelverket	- 16 -
3.2.2	K2-regelverket	- 17 -
3.2.3	K3-regelverket	- 17 -
3.3	Sambandet mellan redovisning och beskattning	- 18 -
3.3.1	Materiellt samband	- 19 -
3.3.2	Formellt samband	- 19 -
3.3.3	Inget samband.....	- 19 -
3.4	Skatterättsliga principer	- 20 -
3.4.1	Skatteförmågeprincipen.....	- 20 -
3.4.2	Likformighetsprincipen	- 21 -
3.4.3	Neutralitetsprincipen	- 21 -
3.4.4	Legalitetsprincipen	- 22 -
3.4.5	Kontinuitetsprincipen	- 22 -
3.5	Ombildning från enskild firma till aktiebolag.....	- 23 -
3.5.1	Inkråm.....	- 23 -
3.5.2	Apport.....	- 23 -
3.5.3	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	- 24 -
3.5.4	Otillbörlig skatteförmån	- 25 -
3.5.5	Räntefördelning	- 26 -
3.5.6	Periodiseringsfond.....	- 27 -
3.5.7	Expansionsfond	- 27 -
4	Empiri och analys	- 29 -
4.1	Varulager.....	- 29 -
4.1.1	Typfall 1 – Egentillverkat varulager.....	- 30 -
4.1.1.1	Analys.....	- 31 -
4.2	Maskiner och inventarier	- 32 -

4.2.1	Typfall 2 – Maskiner och inventarier	- 34 -
4.2.1.1	Analys.....	- 35 -
4.3	Byggnader och mark.....	- 37 -
4.3.1	Typfall 3 – Byggnader och mark.....	- 38 -
4.3.1.1	Analys.....	- 41 -
4.4	Avsättningar.....	- 42 -
4.4.1	Typfall 4 – Avsättningar.....	- 43 -
4.4.1.1	Analys.....	- 44 -
4.5	Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond.....	- 45 -
4.5.1	Typfall 5 – Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond.....	- 46 -
4.5.1.1	Analys.....	- 47 -
4.6	Överlåtelse av inkrån från enskild firma till aktiebolag.....	- 48 -
4.6.1	Typfall 6 – Överlåtelse av inkrån från enskild firma till aktiebolag.....	- 48 -
4.6.1.1	Analys.....	- 50 -
4.7	Överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.....	- 51 -
4.7.1	Typfall 7 – Överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder	- 51 -
4.7.1.1	Analys.....	- 53 -
5	Slutsats.....	- 55 -
5.1	Redovisningsmässiga effekter.....	- 55 -
5.2	Skattemässiga effekter	- 56 -
5.3	De skatterättsliga principerna.....	- 57 -
6	Slutdiskussion.....	- 58 -
6.1	Egna reflektioner.....	- 58 -
6.2	Förslag till vidare forskning.....	- 59 -
	Referenslista	- 60 -
	Bilaga 1	- 66 -
	Bilaga 2	- 67 -
	Bilaga 3	- 68 -

Tabellförteckning

Tabell 4.1	Utgifter som skall inkluderas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor. ...	- 31 -
Tabell 4.2	Lagervärde 31/12 år 20X1.....	- 31 -
Tabell 4.3	Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K1.....	- 34 -
Tabell 4.4	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K1.	- 34 -
Tabell 4.5	Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K2.....	- 34 -
Tabell 4.6	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.	- 35 -
Tabell 4.7	Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K3.....	- 35 -
Tabell 4.8	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K3.	- 35 -
Tabell 4.9	Avskrivningsplan enligt K1.	- 39 -
Tabell 4.10	Avskrivningsplan enligt K3.	- 39 -
Tabell 4.11	Avsättning för legal förpliktelse.....	- 43 -
Tabell 4.12	Fonder kvittas mot sparat fördelningsbelopp.	- 47 -
Tabell 4.13	Balansräkning 31/12 år 20X1 för den enskilda firman Z - före ombildning.	- 48 -
Tabell 4.14	Balansräkning 1/1 år 20X2 för aktiebolaget Z AB - efter ombildning.....	- 49 -
Tabell 4.15	Balansräkning 31/12 år 20X6 för den enskilda firman Y – före överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.....	- 52 -
Tabell 4.16	Balansräkning 31/12 år 20X6 för aktiebolaget Y AB - före överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.....	- 52 -
Tabell 4.17	Balansräkning 1/1 år 20X7 för aktiebolaget Y AB - efter överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.....	- 53 -
Tabell 4.18	Avskrivningsberäkning enligt huvudregeln (30-regeln) för år 20X1 enligt K2.....	- 66 -
Tabell 4.19	Avskrivningsberäkning enligt kompletteringsregeln (20-regeln) för år 20X1 enligt K2.....	- 66 -
Tabell 4.20	Överavskrivningsberäkning för år 20X1.....	- 66 -
Tabell 4.21	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.....	- 66 -
Tabell 4.22	Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K2.....	- 67 -
Tabell 4.23	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.....	- 67 -
Tabell 4.24	Avskrivningsberäkning enligt huvudregeln (30-regeln) för år 20X1 enligt K2.....	- 67 -
Tabell 4.25	Överavskrivningsberäkning för år 20X1.....	- 67 -
Tabell 4.26	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.....	- 67 -
Tabell 4.27	Avskrivningsberäkning enligt huvudregeln (30-regeln) för år 20X1 enligt K3.....	- 68 -
Tabell 4.28	Överavskrivningsberäkning för år 20X1.....	- 68 -
Tabell 4.29	Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K3.....	- 68 -

Figurförteckning

Figur 4.1	Kostnader för avskrivningar och underhåll enligt enhetsmetoden.	- 41 -
Figur 4.2	Kostnader för avskrivningar och underhåll enligt komponentmetoden.	- 41 -

1 Inledning

Detta kapitel inleds med en beskrivning kring studiens problemområde och fortsätter med en problemdiskussion som utmynnar i en problemformulering vilken ligger till grund för studiens syfte. Vidare ges en beskrivning för de avgränsningar som gjorts för att studien skall vara hanterbar. Avslutningsvis presenteras studiens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Under de senaste åren har vissa lagändringar genomförts vilka medfört fördelar för näringsverksamheter bedrivna i aktiebolagsform. I en proposition (prop. 2009/10:61, s. 8) från år 2009 föreslog regeringen att kravet på aktiekapital för privata aktiebolag skulle sänkas från tidigare 100 000 kronor till 50 000 kronor. Detta motiverades med att fler företagare skulle få möjligheten att starta aktiebolag samt ombilda ett redan befintligt företag till aktiebolag, för att på så vis främja företagandet. Riksdagen röstade igenom propositionen och den 1 april år 2010 trädde den nya lagen om det lägre aktiekapitalkravet i kraft (SFS 2010:89).

En annan fråga som Riksdagen behandlade under samma år, som även den skulle bidra till att göra företagsformen aktiebolag än mer attraktiv, var den gällande slopandet av revisionsplikten för små privata aktiebolag (prop. 2009/10:204, s. 1). För att undkomma plikten att anlita en revisor får högst ett av tre på förhand uppställda kriterier, som återfinns i 9 kap. 1 § Aktiebolagslagen (ABL), uppfyllas hos privata aktiebolag. Dessa tre kriterier är i korthet följande: högst 3 anställda i bolaget, högst 1,5 miljoner i balansomslutning samt högst 3 miljoner i nettoomsättning. I och med detta skulle cirka 72 procent av dåtidens totala aktiebolag undantas från den obligatoriska revisionsplikten och istället själva få besluta om vilka externa revisions- och redovisningstjänster som de ansåg sig behöva i sin verksamhet (prop. 2009/10:204, s. 71). Detta skulle för många företag innebära en stor kostnadsbesparing (SOU 2008:32, s. 13). Förslaget röstades igenom och den nya lagen om slopad revisionsplikt för små privata aktiebolag i Sverige trädde i kraft 1 november år 2010 (SFS 2010:834).

Aktiebolag är en associationsform där bolaget är en juridisk person, vilket innebär att det kan ådra sig skyldigheter och rättigheter (Johansson 2011, s. 58). Vidare ligger betalningsansvaret för bolagets skulder på bolaget ifråga och inte på bolagets aktieägare (prop. 2009/10:61, s. 5). Detta skiljer sig från företagsformen enskild firma, där företaget inte är en juridisk person, utan det är ägaren som personligen ansvarar för olika åtaganden (Rabe & Hellenius 2011, s. 233). Av denna anledning kan aktiebolagsformen uppfattas som en mindre riskfylld företagsform för att bedriva näringsverksamhet (prop. 2009/10:61, s. 10). Det finns dock regler angående kapitalskydd som har till uppgift att säkerställa att bolagets förpliktelser alltid skall täckas av tillgångarna (Johansson 2011, s. 62). Detta kapitalskydd är till för att skydda fordringsägare och utgörs till viss del av aktiekapitalet (Hemström 2010, s. 78).

Sedan aktiekapitalkravet sänktes från 100 000 kronor till 50 000 kronor och slopandet av revisionsplikten infördes för små privata aktiebolag är det betydligt fler företag som väljer att bedriva sin verksamhet i form av aktiebolag (Bolagsverket 2010; Bolagsverket 2011). Även Danielsson (2012, s. 7) pekar i tidskriften *Balans* ut sänkningen av aktiekapitalkravet samt slopandet av revisionen som bidragande faktorer till att fler företagare väljer att starta aktiebolag. I samma artikel framkommer att bland de nystartade aktiebolagen kan många tidigare enskilda firmor urskiljas.

Utifrån granskning av antalet nyregistrerade aktiebolag respektive enskilda firmor, går det att se ett ökat intresse för företagsformen aktiebolag efter de två nämnda lagändringar som trädde i kraft i april respektive november år 2010 (Bolagsverket 2014). Åren innan lagändringarna genomfördes, var intresset lika stort för att starta enskild firma som att starta aktiebolag. Från och med slutet på år 2010 märks dock en markant ökning bland antalet nyregistrerade aktiebolag, medan det under samma period för enskilda firmor går att se en svag minskning (Bolagsverket 2014). I tidningen *Balans* påvisas innebörden av den slopade revisionsplikten för små privata aktiebolag (Marténg 2013, s. 24). Marténg presenterar siffror från Bolagsverket gällande perioden 1 november år 2010 till 31 augusti år 2013 vilka påvisar att cirka 114 200 aktiebolag nyregistrerades, varav 70 procent av dessa valde bort revision.

Det är omöjligt att säga i vilken utsträckning de två ovan diskuterade lagändringarna har påverkat företagare att bedriva näringsverksamhet i aktiebolagsform istället för någon annan företagsform. Statistiken talar dock sitt tydliga språk och aktiebolag har onekligen blivit en mer attraktiv företagsform de senaste åren.

1.2 Problemdiskussion

Bokföringslagen (BFL) fastslår att både fysiska och juridiska personer som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldiga. Den löpande bokföringen skall årligen avslutas med antingen ett årsbokslut eller en årsredovisning, vilket av de två som blir aktuellt beror på olika faktorer. Gemensamt är dock att den löpande redovisningen för samtliga bokföringsskyldiga skall upprättas i enighet med *god redovisningssed* (Henriksson & Schröder 2000, s. 131). Hur redovisningen kommer se ut kan dock skilja sig åt mellan olika företag, då företagen har varierande syften med sin redovisning (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 20). Sedan år 2004 har Bokföringsnämnden (BFN) arbetat med ett projekt som syftar till att förenkla företags redovisning. BFN har delat in företagen i fyra olika kategorier och har i dagsläget arbetat fram centrala regelverk för tre av dessa, kallat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR). Kategori 1 (K1 = BFNAR 2006:1) är utformat för enskilda näringsidkare, kategori 2 (K2 = BFNAR 2008:1) är utformat för mindre aktiebolag, kategori 3 (K3 = BFNAR 2012:1) är utformat för större aktiebolag och kategori 4 (K4), som ännu inte är färdigställt, planeras utformas för större börsnoterade företag som måste tillämpa IFRS för sin koncernredovisning (BFN 2014a).

Det första K-regelverket, K1, som trädde i kraft 1 januari år 2007, innebär att enskilda näringsidkare vars nettoomsättning uppgår till högst tre miljoner kronor har möjlighet att upprätta ett förenklat årsbokslut (Nilsson 2011, s. 77). För aktiebolag är det däremot annorlunda, från och med 1 januari år 2014 är det obligatoriskt för denna typ av företagsform att upprätta en årsredovisning enligt ett K-regelverk (Norberg 2012, s. 793). Huvudregelverket som en årsredovisning i ett aktiebolag skall upprättas enligt, är K3, men om aktiebolaget är av mindre karaktär finns möjligheten att istället upprätta årsredovisningen enligt K2 (BFN 2014a). Således kommer den aktuella företagsformen, samt verksamhetens storlek, avgöra vilket K-regelverk som företaget kan upprätta sin redovisning enligt (BFN 2014b). Viktigt att understryka är att samtliga K-regelverk skall följa *god redovisningssed*. Vad som definierar *god redovisningssed* är något som är under ständig utveckling (Thorell 2008, s. 17). Begreppet definieras inte uttryckligen i lagtexten, utan dess innebörd baseras till störst del på redovisningsstandarder framtagna av olika organ, där intressenter från en mängd områden representeras (Thorell 2008, s. 17 & s. 65). BFN är ett av de organ som har till uppgift att utveckla och främja *god redovisningssed* (Johansson 2010, s. 68).

Det finns i Sverige ett starkt samband mellan redovisning och beskattning (Bjuvberg 2006, s. 19). Sambandet mellan de två områdena kan skildras utifrån tre sambandsperspektiv, vilka är följande: *materiellt samband*, *formellt samband* samt *inget samband* (Skatteverket 2013b, ss. 29-30). Vid ett materiellt samband ligger det redovisade resultatet, framtaget genom tillämpning av god redovisningssed, som grund för beskattningen (SOU 2008:80, s. 19). Ett formellt samband föreligger då särskilda skatterättsliga regler tillämpas, men endast i kombination med att samma justeringar även görs i redovisningen (Westermarck 2000, s. 461). I de fall då det redovisade resultatet inte har någon inverkan alls på beskattningen sägs det att inget samband existerar. I sådana lägen är det skattereglerna som på egen hand avgör hur en viss situation skall behandlas skattemässigt (Skatteverket 2013b, s. 30). För att göra en åtskillnad mellan de olika typerna av samband mellan redovisning och beskattning, talas det ibland om det *kopplade området* respektive det *frikopplade området*. Beteckningen kopplat område syftar till att det är redovisningen som används som underlag för hur skatten beräknas (Norberg 2003, s. 508). Det frikopplade området innebär det motsatta, att redovisningen inte helt ligger till grund för beskattningen (Bjuvberg 2006, s. 40).

Även om det finns ett samband mellan redovisning och beskattning föreligger det en väsentlig skillnad mellan de två områdena. De skiljer sig åt inom värdering, där redovisningsregler omfattas av *maximivärderingsregler* och andra regler som skall återge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning (Bjuvberg 2006, s. 37). Skatteområdet omfattas däremot av *minimivärderingsregler* som syftar till att den beskattningsbara inkomsten inte skall få sjunka alltför lågt (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 63). Då syftet med beskattning är att finansiera gemensamma kostnader som uppstår i samhället är det viktigt att lagstiftningen reglerar så att företagen inte kan göra avdrag i vilken utsträckning som helst (Rabe & Hellenius 2011, s. 21). Om företag skulle få göra avdrag för vilka kostnader som helst skulle också det beskattningsbara resultatet minska och således också samhällets totala skatteintäkter.

År 1991 genomfördes en omfattande skattereform i Sverige med en rad lagstiftningsåtgärder vilka syftade till att skapa ett skattesystem grundat på neutralitet och likformighet (prop. 1989/90:110, s. 304). Neutralitet innebär att beskattningssystemet i sig inte skall vara en avgörande faktor för vilket handlingsalternativ som väljs (Grosskopf 1990, s. 465). Om olika alternativ inte uppvisar någon resultatmässig skillnad innan skatt, skall det heller inte förekomma någon skillnad efter skatt (Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg & Simon Almendal 2013, s. 45). Detta kan kopplas till de olika företagsformerna, där skattereglerna för respektive företagsform utformats på ett sådant sätt som syftar till att uppnå neutralitet mellan de olika alternativen (Skatteverket 2011, s. 31).

Då beskattningen ofta grundas på redovisningen uppstår frågan om vilka skattemässiga effekter bytet från enskild firma med redovisning enligt K1, till aktiebolag med redovisning enligt K2 eller K3, ger upphov till. Eftersom enskild firma och aktiebolag upprättar sin redovisning enligt olika regelverk, är det av intresse att studera hur redovisningen förändras då en enskild näringsidkare står inför valet att ombilda sin enskilda firma till aktiebolag samt hur det beskattningsbara resultatet påverkas beroende av vilken redovisningsmetod företaget använder.

1.3 Problemformulering

Följande forskningsfrågor kommer att behandlas i studien:

- Hur påverkas ett företags redovisning av valet att ombilda enskild firma till aktiebolag, då olika redovisningsregelverk tillämpas?
- Vilka skattemässiga effekter kan uppkomma vid en företagsombildning?
- Hur kan redovisningsregelverken relateras till de skatterättsliga principerna?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att undersöka hur olika poster i ett företags redovisning påverkas då enskild firma ombildas till aktiebolag, då redovisningen baseras på olika K-regelverk för de två företagsformerna. Vidare syftar studien till att undersöka i vilken utsträckning dessa redovisningsskillnader resulterar i skattemässiga effekter samt vilka övriga skattemässiga effekter som kan uppstå i samband med en företagsombildning. Studien syftar ytterligare till att undersöka i vilken utsträckning redovisningsregelverken kan relateras till de skatterättsliga principerna.

1.5 Ämnets relevans

Det studerade området är relevant av flera olika anledningar. En av dessa är de lagändringar som genomfördes under år 2010, som gjorde företagsformen aktiebolag mer attraktiv än innan. I och med lagändringarna valde många enskilda näringsidkare att ombilda sin firma till aktiebolag, vilket i sin tur skapar ett ökat behov av information gällande de effekter som en ombildning kan ge upphov till. Då det dessutom inte finns någon tidigare forskning kring dessa effekter syftar denna studie till att fylla denna informationslucka.

1.6 Avgränsningar

Som framgår av avsnitt 1.1 har många enskilda firmor valt att ombildas till aktiebolag efter de två lagändringarna som genomfördes år 2010. Om detta val av byte av företagsform helt kan sammankopplas med lagändringarna, eller om det ökade intresset för aktiebolagsformen grundar sig i andra faktorer är utanför ramen för denna uppsats. Det som kommer fokuseras på i denna studie är istället vilka delar som bör beaktas när en sådan övergång skall genomföras.

Studien kommer inte att täcka in alla skillnader som finns mellan de tre K-regelverken (K1, K2 och K3), utan belysa de skillnader som kan anses vara mest förekommande för olika typer av företag. Vidare avgränsas studien därmed till att endast, utifrån K-regelverken, behandla varulager, maskiner och inventarier, byggnader och mark samt avsättningar. Reglerna i K3 gällande koncernredovisning kommer inte att innefattas i studien då det inte upplevs troligt att en tidigare enskild firma vid ombildning normalt blir en del av en koncern. Av denna anledning kommer istället reglerna för K3 gällande årsredovisning för juridisk person att bli centrala. Studien kommer därtill avgränsas till att behandla räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond då dessa kan anses påverkas i stor utsträckning då den

enskilda firman ombildas till aktiebolag eftersom avsättning till expansionsfond och räntefördelning inte går att genomföra i aktiebolag.

För att tydligast påvisa de effekter som uppstår då en enskild firma ombildas till ett aktiebolag, blir utgångspunkten att näringsverksamheten som bedrivs i respektive företagsform i helhet tillämpar ett specifikt K-regelverk. I de olika typfallen kommer det framgå vilket K-regelverk som aktualiseras och på så vis blir till grund för att påvisa de skillnader som kan komma att uppstå. Studien kommer vidare att avgränsas till att studera de effekter som kan uppstå vid en ombildning då tillgångarna från den enskilda firman överläts oneröst, alltså mot en ersättning och inte via benefik överlåtelse.

Sett till skattereglerna kommer endast de skatteregler som är avsedda för enskilda näringsidkare och aktiebolag att behandlas, då det är ombildningen mellan dessa två företagsformer som är av intresse för studien.

1.7 Uppsatsens fortsatta disposition

Uppsatsen kommer fortsättningsvis ha följande disposition. Under kapitel två beskrivs metoden, det vill säga hur uppsatsen har genomförts och varför valda tillvägagångssätt har utförts. Kapitel tre utgörs av den teoretiska referensramen där det presenteras vad som tidigare har diskuterats för studiens område. Detta kapitel beskriver vilka redovisningsregler som gäller specifikt för de olika företagsformerna enskild firma och aktiebolag, samt presenterar de olika principerna som gäller inom det skatterättsliga området. Vidare skildras i detta kapitel även de delar som är relevanta vid ombildning av enskild firma till aktiebolag. Under kapitel fyra framställs empirin, vilken utgörs av olika typfall som har sin grund i olika dokument. Genom typfallen påvisas de redovisnings- och skattemässiga effekter som kan komma att bli aktuella vid en företagsombildning. Utöver empirin består kapitel fyra även av studiens analys. För respektive typfall som presenteras under empirin genomförs en analys för att tydligt påvisa vilka skillnader som föreligger mellan enskild firma och aktiebolag. Analysen sker utifrån det empiriska materialet samt den teoretiska referensramen i den mån som anses lämplig. Kapitel fem presenterar slutsatsen för studiens forskningsfrågor och kommer att härledas utifrån vad som framställts under empirin och analysen. I det sjätte och sista kapitlet sker en slutdiskussion och här lämnas även förslag till vidare forskning.

2 Metod

Kapitlet påvisar hur studien har genomförts och inleds med att beskriva vilken forskningsansats studien antar. Vidare presenteras vilken undersökningsansats studien tar, vilket datamaterial som använts och vilket urval som har gjorts för att kunna besvara studiens frågeställning. Därefter beskrivs studiens förhållningssätt gentemot begrepp så som validitet och reliabilitet som anses vara av vikt för en studies trovärdighet. Avslutningsvis förs en diskussion där studiens olika typer av källor kritiskt granskas.

2.1 Forskningsansats

När det diskuteras om förhållandet mellan teori och verklighet framhävs olika forskningsansatser (Wallén 1996, s. 47). Två ansatser som framhävs är induktiv och deduktiv (Patel & Davidson 2011, s. 23). Den induktiva ansatsen kännetecknas av att forskaren drar slutsatser och formulerar en teori utifrån den information och det material som denne har samlat in (Wallén 1996, s. 47). Den deduktiva ansatsen kännetecknas däremot av att forskaren använder redan befintlig teori och drar slutsatser utifrån denna (Wallén 1996, s. 48).

Denna studie upplevde vi dominerades av en induktiv ansats. Då vi ansåg att det idag inte finns någon teoribildning för de effekter som kan uppstå då enskild firma skall ombildas till aktiebolag hade vår studie till syfte att påvisa en sådan teori. Detta upplevde vi som ett induktivt angreppssätt då vi samlade in relevant information vilken låg till grund för att påvisa dessa effekter. Då studien syftade till att undersöka både redovisnings- och skattemässiga effekter behandlades information från dessa två skilda områden. I Sverige finns det ett starkt samband mellan redovisning och beskattning men områdena är ändå skilda från varandra och innehar olika logik. I vår studie lät vi de två områdena möta varandra, samtidigt som vi tog hänsyn till deras skilda logik. Denna sammanfogning av två olika texter, i detta fall redovisning och beskattning, tyder på intertextualitet. Olsson (1998, s. 51 & s. 53) menar att intertextualitet innebär att texter ställs i förhållande till varandra, samtidigt som han påtalar att ingen text kan anses som ett isolerat fenomen. Det tillvägagångssätt som Olsson beskriver omsatte vi i vår studie då vi tolkade hur de två texterna samspelade, det vill säga hur de olika texterna behandlade olika områden, exempelvis byggnader. Utifrån texterna, bestående av K-regelverk och skattelagstiftning, upprättade vi typfall för att påvisa de redovisnings- och skattemässiga effekter som kan tänkas uppstå då enskild firma ombildas till aktiebolag.

2.2 Undersökningsansats

Inom samhällsvetenskapen brukar det diskuteras om två undersökningsansatser som en studie kan anta, vilka är kvalitativ och kvantitativ metod (Holme & Solvang 1997, s. 13). Vad som avgör vilken metod som skall tillämpas beror främst på hur information, som samlats in, systematiseras, komprimeras och bearbetas (Patel & Davidson 2011, s. 111). Den kvalitativa metoden kännetecknas med att ha till syfte att skapa djupare förståelse för ett visst fenomen (Patel & Davidson 2011, s. 119), där fokus ligger i att studera sådant som inte går att mäta, exempelvis känslor, beteende och upplevelser (Wallén 1996, s. 73). Målet med den kvalitativa undersökningsansatsen är därmed inte att generalisera utifrån det insamlade materialet utan snarare att skapa närhet och förstå materialet på djupet (Jacobsen 2002, s. 145). Den

kvantitativa metoden söker däremot att generalisera materialet mot en viss population genom att göra ett urval som skall anses representera populationen (Patel & Davidson 2011, s. 111).

Syftet med denna studie var att undersöka vilka redovisnings- och skattemässiga effekter som kan tänkas uppkomma då enskild firma ombildas till aktiebolag. Den kvalitativa metoden upplevdes därför mer lämpad för denna studie, då studien inte hade till avsikt att generalisera materialet mot en population, utan fokusera mer på att få en djupare förståelse för vad som händer då en enskild firma ombildas till ett aktiebolag. En utgångspunkt för att studera detta var därmed de olika K-regelverken. Fokus låg på innehållet i K-regelverken vilket även gjorde att den kvalitativa metoden upplevdes mer lämplig. K-regelverken studerades för att undersöka redovisningsskillnader, då studien antog att den enskilda firman redovisar enligt K1, men att företaget efter ombildning till aktiebolag istället redovisar enligt K2 eller K3. Studiens fokus var därför att undersöka innehållet i K-regelverken för att på så vis erhålla en helhetsbild för vilka effekter som kunde tänkas uppkomma då enskild firma ombildas till aktiebolag, då företagsformerna antogs följa något av regelverken.

2.3 Studiens genomförande

För att göra oss bekanta med ämnet behövde vi söka information, vilket vi till en början gjorde med hjälp av databasen Summon. Vår informationssökning baserades på termer vilka vi ansåg vara av störst betydelse för vår studie. Exempel på de sökord vi använde oss av var "företagsombildning", "byte av företagsform", "underprisöverlåtelse", "uttagsbeskattning", "K-regelverk", "samband redovisning beskattning", "skatterättsliga principer" och "god redovisningssed". Många av de sökningar vi gjorde resulterade i träffar publicerade i tidskriften Skattenytt. Dessa artiklar var inte tillgängliga i Summon och av den anledningen sökte vi efter dessa artiklar i databasen Karnov. Summon hjälpte oss även att finna annan kvalificerad ekonomisk och juridisk litteratur såsom avhandlingar och publikationer i Svensk Skattetidning. Beträffande avhandlingar fanns denna litteratur sällan tillgänglig i högskolans bibliotek och vi fick därför söka oss till bibliotek med större utbud på annan ort. Avhandlingar kunde även återfinnas genom artiklarna i Skattenytt där det refererades till dessa. En annan viktig informationskälla i studien var lagstiftning för det aktuella området. För att få en djupare förståelse för lagstiftningens utformning sökte vi oss tillbaka till propositioner och SOU. Till sist utgjorde K-regelverken en betydande grund för vår studie gällande de redovisningsmässiga skillnader som kan förekomma mellan en enskild firma och ett aktiebolag, då företagen antogs följa något av regelverken.

Med utgångspunkt från K-regelverken genomfördes denna studie med en kombination av en deskriptiv och komparativ analys. Den deskriptiva analysen kom till uttryck genom att vi beskrev hur respektive regelverk behandlar ett specifikt område. Vidare hade den komparativa analysen till uppgift att jämföra regelverken genom att ställa de studerade områdena mot varandra. Detta utfördes genom att upprätta typfall där eventuella skillnader tydligt kunde påvisas. För att mest effektivt utforma typfallen delade vi upp de första fem typfallen, medan de två sista typfallen, som även var de två mest väsentliga, gjordes tillsammans. Då typfallen baserades på K-regelverkens innehåll fanns inte någon möjlighet att manipulera informationen. För att upprätta typfallen gjordes däremot "tolkningar" av informationen och för att säkerställa att vi inte tolkade informationen på skilda sätt, på grund av att vi delade upp typfallen, läste vi varandras tolkningar. Anledningen till varför vi använde typfall för att illustrera dessa skillnader var för att vi inte hade verkliga fall att tillgå med de förutsättningar som studien genomfördes under. I K-regelverken gick det att återfinna exempel på hur

redovisningen skulle utformas för vissa områden och det var på detta sätt vi fick inspiration till studiens typfall. Då ett område inte fanns exemplifierat i alla de tre studerade regelverken ansåg vi det intressant att, genom typfall, påvisa hur redovisningen skilde sig åt, beroende på vilket K-regelverk som tillämpades. Skillnader var i fokus i studien på grund av att vi ville undersöka vad som händer då enskild firma ombildas till aktiebolag, eftersom redovisningen kan skilja sig beroende av vilket regelverk företaget tillämpar. Då redovisningen ofta ligger till grund för beskattningen har de redovisningsmässiga skillnaderna som påvisats i typfallen i sin tur bidragit till att studera de skattemässiga effekterna. Sett utifrån de effekter som uppkom, både redovisnings- och skattemässiga, analyserades dessa med hjälp av olika skatterättsliga principer, för att studera hur K-regelverken kan relateras till dessa.

2.4 Datamaterial

De data som samlas in kan klassificeras i två olika kategorier, nämligen primär- respektive sekundärdata (Jacobsen 2002, s. 152). Den första kategorin, primärdata, utgörs av material som samlas in för första gången av forskaren. Denna typ av data insamlas främst genom intervjuer och observationer. Den andra kategorin av data, sekundärdata, består av information som redan har samlats in av andra forskare (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2011, s. 88). Det som avgör om källan är primär eller sekundär beror på hur nära källan förhåller sig till forskaren (Patel & Davidson 2011, s. 69). Samtidigt kan det dock vara svårt att avgöra vilken typ av data som källan utgör (Holme & Solvang 1997, s. 133). Vidare hävdar Holme och Solvang (1997, s. 133) att källans ursprung bestämmer hur den ska användas.

Denna studie har bestått främst av sekundärdata. Det var dock svårt att fastställa vilken typ av data som våra källor utgjorde eftersom det ibland var en tolkningsfråga. Studiens teoretiska referensram utgörs av bland annat tidskriftsartiklar, avhandlingar, facklitteratur, offentliga dokument (K-regelverk, propositioner och SOU) från myndigheter. Dessa tidskriftsartiklar, avhandlingar och facklitteratur klassificerade vi främst som sekundärkällor eftersom vi använde oss av material som redan samlats in av andra författare. Även om dessa sekundärkällor angav en ursprungskälla i den flytande texten valde vi inte alltid att gå tillbaka till denna ursprungskälla eftersom vi ansåg att sekundärkällan upplevdes sanningsenlig.

Som nämnts tidigare i detta avsnitt är det svårt att avgöra om en källa är primär eller sekundär. För vissa skulle offentliga dokument och förordningar med mera kunna anges vara primärdata, detta om man som forskare eller författare själv får vara delaktig vid upprättandet av dokumentet. Vi ansåg därför att dessa K-regelverk, propositioner och förarbeten samt andra offentliga dokument utgjorde sekundärdata eftersom vi inte var delaktiga och observerade diskussioner samt upprättade dessa dokument.

2.5 Urval

Då denna studie bland annat syftar till att undersöka hur redovisningen skiljer sig åt, beroende på vilken typ av företagsform som är aktuell, var regleringen i K-regelverken utgångspunkt för att uppfylla detta. Anledningen till att vi valde att ha regelverken som grund för att studera de effekter som kan uppstå, var på grund av vårt ursprungsantagande att enskilda firmor följer K1, medan aktiebolag redovisar enligt antingen K2 eller K3. Holme och Solvang (1997, s. 101) menar att statistisk generalisering och representativitet sällan är av väsentlig betydelse för kvalitativa studier. Trots detta anser de att urvalet för en undersökning har en stor

betydelse för studien som helhet, då det som önskas uppvisas annars riskerar att inte framkomma. Ett sätt att komma till rätta med detta är att tillämpa ett strategiskt urval (Holme & Solvang 1997, s. 101). Halvorsen (2011, s. 102) belyser att ett strategiskt urval kan användas för att framkalla ett resultat som uppvisar så stor variation som möjligt genom att strategiskt välja de områden som skall studeras.

Vi tillämpade i vår studie ett strategiskt urval beträffande de områden i respektive K-regelverk som studerades. Detta gjordes på grund av att vi önskade lyfta fram de effekter som kan komma att bli aktuella vid en företagsombildning. De delar som fokuserades på i denna studie valdes ut främst på grund av att det går att urskilja tydliga skillnader i ett företags redovisning beroende av vilket regelverk som tillämpas. De aktuella delarna som fokus låg på är främst baserade på posterna i det förenklade årsbokslutet, vilket av denna anledning gjorde dem extra intressanta att betrakta i önskan att påvisa skillnader i redovisningen.

2.6 Studiens trovärdighet

Oavsett vilken metod forskaren använder för att samla information till sin studie, är det en nödvändighet att vara kritisk till denna information vid avgörande om dess reliabilitet och validitet (Bell 2006, s. 117). Ejvegård (2009, s. 77) menar att om kriterierna gällande reliabilitet och validitet inte är uppfyllda saknar studiens resultat vetenskapligt värde. Patel och Davidson (2011, s. 105) belyser dock att innebörden för begreppen validitet och reliabilitet inte är densamma inom kvalitativ forskning som vid kvantitativ forskning.

2.6.1 Reliabilitet

Ett annat ord för begreppet reliabilitet är tillförlitlighet (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2011, s. 61). Tillförlitlighet är ett viktigt krav som empirin måste uppfylla (Jacobsen 2002, s. 21). Med tillförlitlighet menar Jacobsen (2002, s. 22) att studien skall vara trovärdig och vara utförd på ett sådant sätt att tillit skapas för studien. Halvorsen (1992, s. 42) diskuterar vidare reliabilitet som ett mått för hur trovärdiga mätningarna är. Halvorsen (1992, s. 42) påtalar vidare att om informationen som samlats in går att lita på och att den åskådliggör forskningsproblemet inger det stort förtroende för studien och garanterar hög trovärdighet. En huvudregel för att uppskatta trovärdigheten är att utgå från om studien kan genomföras med samma mätinstrument vid ett senare tillfälle och få samma resultat (Halvorsen 1992, s. 42). Om exakt samma studie skulle genomföras vid ett senare tillfälle med exakt samma indikatorer eller samma tillvägagångssätt för att samla in information och därmed få samma resultat skulle det innebära att studien har hög reliabilitet (Yin 2007, s. 59). Om samma resultat uppnås kan det även syfta till att ett stabilt och pålitligt mätinstrument används (Wallén 1996, s. 67).

Vi såg inga större problem med att kunna utföra denna studie ytterligare en gång utan att resultatet skulle påverkas. K-regelverken och skattelagstiftningen som användes för denna studie är offentliga och är tillgängliga för andra och därför skulle även andra forskare kunna använda dem i lika utsträckning som vi. Skiljer sig inte informationen i regelverken åt vid tidpunkten då studien upprepas kommer således samma information som vi tog del av när vi granskat K-regelverken även vara tillgänglig för andra forskare när de granskar informationen. Samma princip gäller för skattelagstiftningen. Vi ansåg därför att om vi eller andra forskare skulle utgå från K-regelverken och skattelagstiftningen vid en senare tidpunkt

med avsikt att upprepa studien skulle det med stor sannolikhet genereras ett liknande resultat. Då vi i studiens avgränsningar uttryckligen angav vilka områden i K-regelverken som skall studeras, bör även detta bidra till att andra författare uppnår samma resultat för de specifika områdena som vår studie visat på. Eftersom de områden som studerades är tagna direkt ur K-regelverken, samt att K-regelverken och skattelagstiftningen är offentliga, minskade det risken för att manipulera informationen, vilket innebär att studien får hög reliabilitet. Hög reliabilitet i denna studie förutsatte att innehållet i regelverken och i skattelagstiftningen inte ändrades eftersom om innehållet inte ändras kommer resultatet för en upprepad studie bli densamma som vår studie. Skulle innehållet i K-regelverken och i skattelagstiftningen ändras till nästa gång som studien genomförs kan detta således påverka reliabiliteten negativt. Jacobsen (2002, s. 188) menar att tillförlitligheten minskar om sekundärkällor används, eftersom forskare inte får kontroll över materialet, det vill säga hur det har insamlats, vilka mätinstrument och metoder som tagits i anspråk. Då K-regelverken betraktades som sekundärkällor i denna studie kan detta enligt Jacobsens resonemang påverka reliabiliteten. Vi måste därför ifrågasätta i vilken utsträckning vi kan lita på informationen och hur väl informationens användning passar vårt problemområde. Vi kände att vi kunde lita på den information som framställts i K-regelverken eftersom det är BFN som upprättat dem. Då BFN är ett av de viktigaste normgivningsorganen inom redovisningsområdet ökade detta trovärdigheten för de upprättade dokumenten.

2.6.2 Validitet

Validitet, eller giltighet som det också benämns, handlar om att säkerställa att det som undersöks faktiskt är det som menas att undersökas (Holme & Solvang 1997, s. 156). Lundahl och Skärvad (1999, s. 150) menar att detta kan uppnås i de fall då inte några systematiska mätfel förekommer. Om det finns en god överensstämmelse mellan det som önskas studeras och det som i verkligheten studeras, är också validiteten god (Patel & Davidson 2011, s. 102). Wallén (1996, s. 66) anser att frågan beträffande validitet går att dela in i olika aspekter. För att uppnå kriteriet om validitet krävs först och främst att det som önskas mätas är klart definierat (Wallén 1996, s. 66). Detta menar Patel och Davidson (2011, s. 105) kan tryggas genom en god teoriunderbyggnad. Dessutom framhåller Wallén (1996, s. 66) att det är av betydelse att sambandet mellan de variabler som presenteras av teorin och det man önskar mäta framkommer tydligt. Vidare talar Johannessen och Tufte (2003, s. 240) om yttre validitet, vilket berör frågan om resultatet som presenteras i studien går att generalisera till ett större sammanhang.

För kvalitativ forskning syftar begreppet validitet till forskningsprocessen som helhet och får därför en bredare innebörd, än för kvantitativa studier (Patel & Davidson 2011, ss. 105-106). Detta problem att omsätta begreppet validitet för kvalitativa studier, på samma sätt som för kvantitativa studier, framförs även av Eneroth (1984, s. 47). Eneroth (1984, s. 47) menar att då syftet med kvalitativa studier är att beskriva ett fenomen och dess tillhörande egenskaper och inte att kvantifiera fenomenet, blir validitet så som det betraktas för kvantitativa studier inte meningsfullt för kvalitativa studier.

Vår studie är av kvalitativ natur då vi önskade påvisa skillnader som kan uppstå redovisningsmässigt då ett företag övergår från att bedriva näringsverksamhet i form av enskild firma till verksamhet bedriven som aktiebolag. Då vi gjorde grundantagandet att företag tillämpar något av de tre aktuella K-regelverken vid upprättandet av sin redovisning, samtidigt som detta i stor utsträckning även är fallet, ansåg vi att det gick att säga att det vi

önskade studera också var det som faktiskt studerades. I och med detta uppfylldes det grundläggande kravet på validitet i studien. Hade företagen i verkligheten inte tillämpat något av K-regelverken i sin redovisning hade således validiteten av resultatet från vår studie kunnat anses som skadad i och med att det studerade inte kunnat sägas motsvara det som var av avsikt att studera.

Då vi i typfallen lyfte fram specifika redovisningsområden som valdes ut genom ett strategiskt urval skulle en uppfattning kunna vara att validiteten, i yttre bemärkelse, blir lidande. Detta på grund av att de effekter som påvisades i typfallen inte går att generalisera och på så vis inte representera skillnaden mellan K-regelverken i stort. Som framförs av Holme och Solvang (1997, s. 101) är dock generalisering sällan av väsentlig betydelse för kvalitativa studier och detta är även fallet för vår studie. Vårt syfte var inte att presentera en helomtäckande översikt över alla de skillnader som kan tänkas förekomma regelverken emellan, utan snarare att lyfta fram specifika områden där stora skillnader förekommer. Av denna anledning ansåg vi att det inte heller i detta avseende fanns något problem med validiteten.

2.7 Källkritik

Då material samlas in är det viktigt att till källorna förhålla sig kritisk (Rienecker & Jørgensen 2008, s. 257). Rienecker och Jørgensen (2008, s. 257) menar dock inte att man som forskare ska vara alltför hård mot källor men att denne först prövar om källorna är användbara för det som studien syftar till att undersöka. Källornas användbarhet skall därmed bedömas utifrån om de är relevanta för forskningsproblemet. För att kunna använda information som är relevant för studiens syfte finns det ett antal olika sätt att samla in material på (Patel & Davidson 2011, s. 67). Exempel på olika sätt som material kan samlas in på är genom dokument, observationer och intervjuer (Patel & Davidson 2011, s. 67). Studiens forskningsproblem utgör grunden för vilken insamlingsmetod som anses mest lämpad. När det kommer till litteraturbaserad forskning är det viktigt att källorna behandlas utifrån den information som framställs (Friberg 2012, s. 54).

2.7.1 Offentliga dokument

Enligt Friberg (2012, s. 51) utgör lagar och författningar offentliga dokument. Dessa offentliga dokument kan antingen ha en tvingande karaktär eller utgöra en rådgivande eller förklarande funktion (Friberg 2012, s. 51).

I denna studie använde vi oss av offentliga dokument i stor utsträckning. Då studien hade till syfte att hitta redovisnings- och skattemässiga effekter vid byte av företagsform från enskild firma till aktiebolag, har studien haft som utgångspunkt att respektive företag har tillämpat ett regelverk utgivet av BFN. Regelverken låg därmed till grund för att påvisa de redovisningsskillnader som kan förekomma om den enskilda firman ombildas till aktiebolag, vilket skulle innebära ett byte av redovisningsregelverk. Vi ansåg därför att regelverken var relevant för vårt forskningsproblem. Då vi också ville visa på skattemässiga effekter var det även relevant att använda oss av skattelagstiftningen, som också är offentlig. För att få en djupare förståelse inom området vi studerade användes SOU och propositioner, vilka vi upplevde som tillförlitliga eftersom de är framställda av regeringen och dess olika departement. Dokument som publicerats av Skatteverket användes även för denna studie. Då

Skatteverket är en statlig förvaltningsmyndighet som ansvarar över det skatterättsliga området i Sverige betraktade vi dessa dokument som pålitliga källor.

2.7.2 Kvalificerad ekonomisk och juridisk litteratur

För att en artikel skall inge trovärdighet är ett huvudsakligt krav att den har blivit vetenskapligt granskad (Höst, Regnell & Runeson 2006, s. 60). Syftet med att granska vetenskapliga verk är för att garantera om de håller en god vetenskaplig kvalitet (Höst, Regnell & Runeson 2006, s. 61). Processen med granskningen är omfattande och innebär ofta att andra forskare med specifika kunskaper inom det aktuella området granskar den inskickade artikeln innan den publiceras (Friberg 2012, s. 48). Utöver artiklar sker publicering av vetenskapliga verk i form av avhandlingar (Ejvegård 2009, s. 71). Friberg (2012, s. 49) menar vidare att beroende av vilken typ av avhandling det rör sig om skiljer sig granskningsprocessen något åt. Gemensamt är dock att granskning sker under avhandlingens skrivprocess samt att en slutgiltig granskning görs innan avhandlingen godkänns (Friberg 2012, s. 49). Tack vare granskningens omfattning är avhandlingar att betrakta som en trovärdig vetenskaplig källa (Ejvegård 2009, s. 71).

I studien användes artiklar från tidskriften Skattenytt i stor utsträckning. En del av dessa publicerade artiklar har blivit granskade av utomstående specialiserade forskare men även icke granskade artiklar har blivit publicerade tack vare att de hållit hög vetenskaplig nivå. Vi ansåg därför att trovärdigheten för dessa artiklar var hög oavsett om de blivit granskade genom ett så kallat peer review förfarande eller inte, eftersom de, för att bli publicerade i tidskriften, måste hålla en hög vetenskaplig nivå. Tidskriften Skattenytt är erkänd inom skatteområdet och därför ansåg vi den som kvalificerad litteratur. Vi ansåg även att dessa artiklar var kvalificerade utifrån vår bedömning om författarnas status och artiklarnas innehåll. Anledningen till att vi mestadels använde oss av svenska artiklar var för att vår studie är nationellt inriktad och därför hade användandet av engelska vetenskapliga artiklar inte varit givande. Vissa engelska artiklar kunde användas, då det i studien förekom områden som inte hade nationellt fokus. Utöver artiklar användes även avhandlingar som källa i denna studie.

2.7.3 Internet

När det gäller användandet av webbkällor för informationsinsamling krävs en större försiktighet (Höst, Regnell & Runeson 2006, s. 66). Dessa typer av källor behöver granskas extra noggrant och forskaren behöver därför ställa sig frågan vad som är att betrakta som en säker källa (Friberg 2012, s. 52).

Information från webben försökte vi undvika i största möjliga utsträckning. Den information som vi hämtade från webben kom genomgående från BFN:s hemsida. I och med att BFN är ett normgivande organ betraktade vi denna källa som tillförlitlig trots att den var hämtad från webben.

2.7.4 Övrig litteratur

En annan viktig källa för informationsinsamling, men som inte betraktas som vetenskaplig, är facklitteratur (Höst, Regnell & Runeson 2006, s. 66). Viktigt att ha i åtanke är att litteraturens innehåll styrs av de kunskaper som författaren själv besitter inom området och vad denne anser är viktigt att lyfta fram (Friberg 2012, s. 50).

Vi använde oss i denna studie av diverse facklitteratur vilka underlättade förståelsen för det forskningsområde som studien berör. Den litteratur som vi använde oss av ansåg vi höll hög kvalitet. I många fall var litteraturen skriven av författare som är väl kända inom det aktuella området, vilket gjorde att vi betraktade informationen som än mer trovärdig och relevant.

3 Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen tjänar två syften i denna uppsats. Först syftar den till att ge läsaren en förståelse för det studerade ämnet. Vidare syftar referensramen till att användas som ett verktyg i analysen för att besvara vår frågeställning. Kapitlet inleds med en beskrivning av väsentliga delar som berörs inom redovisningsområdet. Exempelvis är utgångspunkten för redovisningen att den skall följa god redovisningssed och uppnå rättvisande bild. Vidare behandlas även BFN:s olika K-regelverk vilka skall följas när onoterade svenska företag upprättar sin redovisning. Fortsättningsvis beskrivs vilka samband som finns mellan redovisning och beskattning, detta främst för att redovisningen vanligtvis ligger till grund för beskattningen men att så inte alltid behöver vara fallet. Sett till det skatterättsliga området finns vissa principer vilka utgör utgångspunkten för skattesystemets utformning och i detta kapitel ges en genomgång av dessa. Avslutningsvis beskrivs den praktiska övergången från enskild firma till aktiebolag då detta kan ske på olika sätt. Vidare presenteras vissa områden som bör tas i beaktning vid en ombildning, bland annat expansionsfond och räntefördelning.

3.1 Redovisningens syfte

Syftet med redovisningen är att företag ska kunna informera om sin ekonomiska ställning till olika intressenter (Smith 2006, s. 17; prop. 2012/13:61, s. 35). Detta skall göras så att en rättvisande bild av den ekonomiska situationen presenteras (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 86) samtidigt som redovisningen följer god redovisningssed (BFL 1999:1078). Intressenterna använder företagets redovisning som underlag för beslutsfattande (prop. 2009/10:235, s. 55), vilket för investerare exempelvis kan gälla beslut angående att köpa eller sälja aktier (Skatteverket 2013b, s. 56). För att redovisningen skall vara tillfredsställande för intressenternas behov bör den utformas på bästa möjliga sätt (Smith 2006, s. 17). Då företagen skall kunna tillgodose de olika intressenternas informationsbehov finns bestämmelser om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter (prop. 2009/10:235, s. 55). Ytterligare ett syfte med redovisningen är att den används som underlag för beskattningen, vilket framkommer av bestämmelserna i 14 kap. Inkomstskattelagen (IL) (Skatteverket 2013b, s. 56).

3.1.1 God redovisningssed

God redovisningssed är en rättslig standard som kompletterar den tämligen otydliga redovisningslagstiftningen. Således har innehållet i den rättsliga standarden utvecklats utanför de traditionella rättskällorna (Hilling 2007, s. 61). Den rättsliga standarden infördes första gången genom 1929 års BFL och hade då benämningen god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder (Nilsson 2011, s. 115). Benämningen på den rättsliga standarden ändrades sedan i 1976 års BFL till god redovisningssed (Kellgren & Bjuvberg 2008, s. 38). I förarbeten till lagen har god redovisningssed definierats som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga” (prop. 1975:104, s. 148). Huvudansvaret för utvecklingen av god redovisningssed ligger under BFN, vilket även framkommer i 8 kap. 1 § BFL (Olsson 2012, s. 266).

Då det förekommer många uttryckliga regler i BFL måste ett företag rätta sig efter dessa. Skulle en sådan regel brytas följer företaget inte längre god redovisningssed (von Bahr 1991, s. 748). Som nämndes ovan kan begreppet grundas av den praxis som verkligen förekommer men det hävdas även att begreppet fastställs utifrån normgivande organs uttalanden, såsom BFN och Redovisningsrådet (RR) (prop. 1998/99:130, s. 186). Innebörden kan idag uttryckas som normer, vilka har utgångspunkt i rekommendationer och uttalanden och redovisningspraxis från BFN, RR och Finansinspektionen (FI), men innebörden återspeglas även i lag och föreskrifter (prop. 1995/96:10, s. 181). Kellgren (2003, s. 330) påpekar dock att BFN endast är ett normgivningsorgan och att deras uttalanden således inte har någon bindande effekt betraktat utifrån Regeringsformen (RF).

En annan faktor som har betydelse för innehållet i god redovisningssed är skattelagstiftningen och det är på grund av huvudprincipen att den bokföringsmässiga redovisningen skall följas vid skatteberäkningen av en affärsverksamhet (Thorell 1984, s. 22). Mellan regelsystemen gällande skatt och redovisning finns en stark anknytning som har lett till att bokföringsreglerna och skattereglerna har haft inflytande på varandra när de har utarbetats.

3.1.2 Rättvisande bild

Då ett företags årsredovisning ofta används av externa intressenter som grund för beslutsfattande ställs i 2 kap. 3 § 1 st. Årsredovisningslagen (ÅRL) kravet att företagets balansräkning, resultaträkning samt noter skall upprättas som en helhet och ge en *rättvisande bild* av företagets ställning och resultat (Edenhammar, Norberg & Thorell 2013, s. 21). Principen om rättvisande bild har sitt ursprung från engelsk rätt, men kom genom Europeiska gemenskapens (EG) fjärde bolagsdirektiv att bli en del av även den svenska lagstiftningen (Thorell 1993, s. 31). Edenhammar, Norberg och Thorell (2013, s. 21) menar att den information som externa intressenter efterfrågar kan skilja sig åt beroende på vem intressenten är och därför är det svårt att ge en exakt innebörd av begreppet rättvisande bild. För att en årsredovisning skall betraktas som rättvisande krävs det att den upprättas enligt allmänt accepterade redovisningsprinciper (Edenhammar, Norberg & Thorell 2013, s. 21).

Thorell (1993, s. 31) framhåller dock att en tolkning av rättvisande bild är att redovisningen inte skall vara alltför stel och formell, utan istället skall ge en bild av det verkliga ekonomiska läget i företaget. Om den befintliga lagstiftningen hindrar detta innebär principen om rättvisande bild att dessa lagar skall frångås. Denna tolkning av rättvisande bild betonar även Bjuvberg (2006, s. 178), som menar att principen om rättvisande bild är främst tänkt att, i enskilda fall, fungera som ett instrument som tillåter avsteg från aktuella redovisningsregler. Om ett sådant avsteg från befintlig lagstiftning, eller allmänna råd från normgivande organ, skulle vara nödvändig skall företaget i dessa fall lämna information om detta i en not i årsredovisningen (Andersson, Dahlqvist & Elofsson 2011, s. 28). Bjuvberg (2006, s. 182) anser dock att så som principen om rättvisande bild införts i den svenska rätten påverkas företagets redovisning inte i någon större utsträckning i praktiken.

3.2 Redovisningsregler

Bestämmelserna i BFL är de mest grundläggande allmänna redovisningsreglerna och kan tillämpas i stort sett av alla företagsformer. I vissa fall behöver dock BFL kompletteras med bestämmelser från ABL, vilka då gäller för aktiebolag (Norberg 1991, s. 129). I BFL

framkommer dessutom regler om de fall då ett företag skall avsluta räkenskapsåret med en årsredovisning istället för med ett årsbokslut. Vad en årsredovisning skall innehålla regleras i ÅRL (Andersson, Dahlqvist & Elofsson 2011, s.15). Både ÅRL och BFL utgör ramlagar vilket innebär att de endast omfattar redovisningens grundläggande normer, därför finns kompletterande normgivning som har till uppgift att fylla ut de allmänna normerna (Andersson, Dahlqvist & Elofsson 2011, s.16). Den kompletterande normgivningen kommer till uttryck i BFL som god redovisningssed, samt i ÅRL som god redovisningssed och rättvisande bild. God redovisningssed grundar sig på de normer som uppkommit ur praxis samt på rekommendationer och uttalanden från ett antal organisationer och myndigheter (prop. 2006/07:65, s. 205).

De organ som ansvarar för den kompletterande normgivningen är BFN, FI och RR, den sistnämnda ersattes dock år 2007 av Rådet för finansiell rapportering (RFR) (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 37). De områden som FI ansvarar över omfattar tillsyn, regelgivning och tillståndsprovning, vilka gäller för finansiella marknader och finansiella företag (SFS 2009:93). För svenska noterade företag är det RFR som ansvarar över den kompletterande normgivningen (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 37) och BFN har ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed för svenska onoterade företag (SFS 2007:783)

Även om BFN har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed (Olsson 2012, s. 269), har de sedan år 2004 också arbetat med ett projekt att ta fram fyra olika kategorier av samlade regelverk; K1, K2, K3 och K4. Tanken är att de fyra olika regelverken skall täcka alla de områden som är relevanta för den bestämda företagskategorin, vilket innebär att kompletterande normgivning från andra organ än BFN inte skall behöva vara nödvändig om ett onoterat företag tillämpar ett K-regelverk av BFN (Bjuvberg 2006, s. 55). Syftet med samlade regelverk är att förenkla redovisningen för onoterade företag då den idag upplevs komplicerad. Detta beror på att de allmänna råden, vägledningarna och rekommendationerna från BFN är mer områdesanpassade (BFN 2008, s. 1). Som ett resultat av de komplicerade vägledningarna har även jämförbarheten i de finansiella rapporterna drabbats negativt (Yström 2010, s. 28). Nilsson (2011, s. 73) anser att ett regelverk som har samlade lagar, allmänna råd och rekommendationer kommer öka jämförbarheten eftersom företagen erbjuds färre valmöjligheter vid tillämpningen av ett specifikt regelverk. Utgångspunkten med arbetet att införa K-regelverken har motiverats på grund av jämförbarhet eftersom om årsbokslut och årsredovisningar upprättas efter standardiserade regler kommer det underlätta för intressenter att jämföra dem (SOU 2008:67, s. 112).

3.2.1 K1-regelverket

Då enskilda näringsidkare bedriver sin verksamhet under personligt ansvar bör det vara lämpligt att anta att kraven på redovisning bör vara mindre stränga då företaget förmodligen har begränsat antal intressenter vars behov av information inte är relativt stort (prop. 2005/06:116, ss. 57-58). Enskilda näringsidkare har därför möjlighet att upprätta ett förenklat bokslut och från och med 1 januari 2007 är det möjligt för dem att tillämpa K1, regelverket som utgör vägledning för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat bokslut (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 31). Enligt 6 kap. 3 § BFL får enskilda näringsidkare upprätta ett förenklat bokslut istället för en årsredovisning om nettoomsättningen årligen inte överstiger tre miljoner kronor samt att det skall upprättas enligt god redovisningssed (BFN 2010, s. 5). De som uppfyller kraven för att få upprätta ett förenklat årsbokslut har då möjlighet att

använda sig av K1 (Nilsson 2011, s. 77). K1 utgör därmed en vägledning med uppdrag att förenkla bokslutsarbetet för den enskilde näringsidkaren och innehåller bland annat lagregler och det allmänna rådet BFNAR 2006:1 (BFN 2010, s. 5). Avsikten med reglerna för förenklat årsbokslut är att endast grundläggande krav i lagen skall ställas på bokslutets innehåll. Det skall framgå av lagen att bokslutet endast behöver utgöras av en resultaträkning och en balansräkning (prop. 2005/06:116, s. 75). Även om bokföringen är så pass förenklad skall det bokföringsmässiga resultatet ändå kunna ligga till grund för beskattningen så långt det är möjligt (BFN 2010, s. 5). Därutöver bör, då god redovisningssed ligger till grund för bokföringen, de allmänna råden som BFN utformat komma till användning för mer uttömmande direktiv för bokslutets innehåll (prop. 2005/06:116, s. 75).

3.2.2 K2-regelverket

Detta regelverk är utformat av BFN som vägledning för mindre privata aktiebolag vid upprättande av en årsredovisning. Regelverket innehåller bland annat regler från olika lagar och det allmänna rådet BFNAR 2008:1 (BFN 2011, s. 10). Vad som klassificeras som mindre aktiebolag återfinns i 1 kap. 3 § 5 p. ÅRL, där det uttrycks att mindre företag är de företag som inte är större företag. Från och med 31 december 2008 kunde vägledningen börja tillämpas för mindre aktiebolag (PWC 2012, s. 13) och de som väljer att tillämpa K2 måste följa det fullt ut (Westermarck 2012, s. 151). Då K2 skall avses som ett komplett regelverk skall ett företag således inte behöva använda sig av annan vägledning än det som går att hitta i det allmänna rådet för mindre aktiebolag (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 53). Det allmänna rådet för K2 publicerades två gånger, först 2006 och sedan 2007. Det första utkastet utvecklades 2006 av BFN och Skatteverket där reglerna i K2 skulle utformas på så sätt att det kunde möta informationsbehovet främst från borgenärer och Skatteverket (Yström 2010, s. 29). Samtidigt betonades att det då inte skulle förekomma större skillnader mellan de olika företagen som redovisade enligt K2 och att det var önskvärt att minimera skillnaderna mellan redovisningsregler och skatteregler.

Reglerna i K2 påminner mycket om reglerna i K1, det som dock skiljer regelverken åt är att de är framställda för olika företagsformer (PWC 2012, s. 12). Båda regelverken utgör förenklingar för företag att upprätta sin redovisning och det allmänna rådet för mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) utmärker exempelvis förenklingar i form av olika schablonlösningar som företag har möjlighet till att välja (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 53). Enligt Norberg (2012, s. 797) innebär användningen av schablonregler ett regelbaserat regelverk och att regelbaserade regelverk utgörs av tydliga riktlinjer för hur regelverket skall tillämpas vid redovisningen. Även Edenhammar, Norberg och Thorell (2013, s. 28) menar att K2 är regelbaserat då reglerna beskriver utförligt hur redovisningen skall genomföras. Tolkningen vad som egentligen utgör regelbaserade regelverk är svår att göra, men oftast innehåller de mycket detaljerade regler samt ger en väldigt omfattande vägledning för hur regler skall tillämpas (Donelson, McInnis & Mergenthaler 2012, s. 1250).

3.2.3 K3-regelverket

Huvudregelverket som skall tillämpas av onoterade företag när de upprättar årsbokslut, årsredovisning eller koncernredovisning är K3 (SRF 2014, s. 339). Det allmänna rådet BFNAR 2012:1 för K3-företag publicerades under 2012 och skall fungera som vägledning för större företag som upprättar årsredovisning eller koncernredovisning. Regelverket blev

tvingande att tillämpa från och med 1 januari 2014, men kunde tillämpas tidigare (BFN 2012, s. 8). Regelverket är utformat på liknande sätt som för de lägre regelverken, det vill säga att BFN har samlat de allmänna råden, rekommendationer och vägledningar i ett och samma regelverk (Nilsson 2011, s. 266). I samband med att K3 blev obligatoriskt att tillämpa från och med år 2014 blev det även obligatoriskt att använda något av de resterande regelverken, K1 och K2. Då K3 utgör huvudregelverket skall det i första hand tillämpas om det inte finns möjlighet för vissa företag att välja ett lägre regelverk (PWC 2012, s. 12).

Utformningen av K3 har påverkats av ett antal faktorer. En faktor ligger i att då väsentlig information och bra struktur på företagens redovisning är av stort intresse för olika användare skulle ett samlat regelverk kunna tillgodose dessa behov (Norberg 2012, s. 795). Utformningen för reglerna i K3 har grundat sig på International Financial Reporting Standards for small and medium-sized entities (IFRS for SME:s), det vill säga från redovisningen för internationella små och medelstora onoterade företag (Kirsch & Olsson 2011, s. 102). Utformningen har även haft utgångspunkt från sambandet mellan redovisning och beskattning samt från normgivning som redan finns på området (BFN 2012, s. 8). Frågan om en komplett implementering av IFRS for SME:s har dock inte tagits upp i större utsträckning (Kirsch & Olsson 2011, s. 116). Kirsch och Olsson (2011, s. 116) menar att problemet bland annat ligger i att svenska onoterade företag, enligt ÅRL, inte kan värdera tillgångar till verkligt värde, förutom på finansiella instrument.

Jämfört med K2-regelverket, som är regelbaserat och består av mer detaljerade riktlinjer, är K3-regelverket utformat som mer principbaserat med mindre detaljerade riktlinjer, vilket då öppnar upp förutsättningar för mer tolkningsutrymme (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 46). Principbaserade regelverk, med begränsad vägledning för utförande, upplevs som den uppenbara lösningen för de svårigheter som regelbaserade regelverk orsakat. Genom mindre vägledning skulle behovet av det professionella omdömet öka med avsikt att försöka överensstämna för reglernas faktiska syfte (Agoglia, Douppnik & Tsakumis 2011, s. 750). Agoglia, Douppnik och Tsakumis (2011, s. 750) uttrycker att ökat omdöme skulle leda till mer betydelsefulla och informativa redovisningar. Det framställs däremot som att ökat förtroende för professionellt omdöme skulle leda till en minskning av jämförbarheten mellan företagens redovisning (Agoglia, Douppnik & Tsakumis 2011, s. 748).

3.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Företagens redovisning framställs som starkt förenad med den svenska företagsbeskattningen, både på ett materiellt och på ett formellt plan. Således grundas beskattningen på redovisningen, det vill säga företagets resultat- och balansräkning, om inga väsentliga justeringar behöver genomföras (SOU 1995:43, s. 11). Enligt Norberg (2003, s. 508) och Kellgren (2003, s. 325) skall god redovisningssed följas vid redovisningen vilken vidare skall följas vid beskattningen om inte särskilda skatteregler föreligger. Om beskattning utförts enligt god redovisningssed kan det benämnas som det kopplade området (Norberg 2003, s. 508). Sedan att redovisningen och beskattningen har ett starkt samband har sina för- och nackdelar. Om sambandet är frikopplat skulle det innebära att två regelsystem, ett för beskattning samt ett för redovisning, behöver tillämpas av företagen (Melbi 2009, s. 3). Melbi (2009, s. 3) menar därför att det istället vore en fördel för företag med en stark koppling mellan redovisning och beskattning eftersom företagen då endast skulle behöva tillämpa ett regelsystem.

Möller (2001, s. 123) skriver att sambandet mellan redovisning och beskattning även uttrycks i 14 kap. 2 § IL. Sambandet beskrivs genom att resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt att inkomster och utgifter skall tas upp som intäkt respektive kostnad det beskattningsår de hänförs till enligt god redovisningssed (Möller 2001, s. 123).

3.3.1 Materiellt samband

Det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning innebär att den skattskyldiges bokföring ligger till grund för den skattemässiga beräkningen av inkomsten (SOU 1995:43, s. 70) med förutsättning att bokföringen upprättats enligt god redovisningssed och att någon skatteregel inte överskrids (Henriksson & Schröder 2000, s. 125). Det är detta som även kallas det kopplade området (Skatteverket 2013b, s. 33). Om redovisningen inte upprättats enligt god redovisningssed gäller inte längre det materiella sambandet. För att det återigen skall gälla måste justeringar genomföras på det redovisade resultatet (Alhager & Alhager 2004, s. 20).

3.3.2 Formellt samband

Beträffande det formella sambandet förekommer särskilda skatteregler då den skattemässiga inkomsten skall beräknas. Ofta ställs ett krav på att justeringen utifrån den skatterättsliga regeln även skall göras i företagets redovisning (Henriksson & Schröder 2000, s. 125). Ett exempel på det formella sambandet kan kopplas till reglerna gällande räkningsavskrivning, där avskrivningens maximala storlek framkommer genom skattelagstiftningen men där det samtidigt krävs att samma justering görs i företagets redovisning för att få tillämpa skatteregleringen gällande avskrivningar (Skatteverket 2013b, s. 29). Reglerna gällande räkningsavskrivning framkommer i 18 kap. IL. Således uttrycker det formella sambandet att vissa skatteregler skall följas i redovisningen för att ett avdrag skall medges vid inkomsttaxeringen (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 75). Om redovisningen behöver justeras på grund av uttryckliga skatteregler kallas det inte för kopplat område, utan istället handlar det om det frikopplade området (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 22). Skattereglerna skapar möjligheter att minska den beskattningsbara inkomsten, men företag kan se detta som hinder i sina val av redovisningsprincip eftersom fördelarna med att minska den beskattningsbara inkomsten endast kan åtnjutas om dessa skattefördelar redovisas bokföringsmässigt och taxeringsmässigt (Blake, Akerfeldt, Fortes & Gowthorpe 1997, s. 86).

3.3.3 Inget samband

Då det saknas ett samband mellan redovisning och beskattning innebär detta att inom respektive område används ett separat regelsystem, följaktligen att bokföringen inte längre ligger till grund för beskattningen (Westermarck 2000, s. 462). Istället uppstår situationen att sambandet är frikopplat eller att det saknas ett samband eftersom det inte finns några skatteregler som ställer krav på redovisningen och att god redovisningssed inte längre ligger till grund för beskattningen (Alhager & Alhager 2004, s. 14). Ett område där det saknas samband mellan redovisningen och beskattningen är gällande byggnader (SOU 2003:71, s. 81). Sett till det skatterättsliga området görs värdeminskningsskatt avdrag baserat på en avskrivningsplan, vilket framgår av 19 kap. 4-5 §§. Den redovisningsmässiga avskrivningen

behöver dock inte överensstämma med det belopp som skrivs av skattemässigt och skillnader kan därför uppstå (SOU 2005:99, s. 124).

3.4 Skatterättsliga principer

Gunnarsson (1995, s. 18) anför att den skatterättsliga lagstiftningen historiskt sett kan ses som mycket utförlig sett till dess utformning. Detta har sin förklaring i att syftet med lagstiftningen är att ge tydliga besked för viktiga punkter. Rätten i sig innefattas av såväl regler som principer (Gunnarsson 1995, s. 37). Medan regler uttryckligen fastslås i lagtexten, kan principer återfinnas i lagstiftningen alternativt utvecklas med hänsyn till hur rätten praktiskt tillämpas (Gunnarsson 1995, s. 39). Principer kan ses som grundstenar, med uppgift att hålla samman rättssystemet (Tikka 2004, s. 656) och i bästa fall även finna kopplingar mellan stadgade regler vilka då gör dem praktiskt användbara och därmed fyller de sitt huvudsyfte (Påhlsson 2003, s. 57). Inom det skatterättsliga området förekommer det ett antal olika principer, vilka ibland är oförenliga, då de konkurrerar med varandra (Påhlsson 2007, s. 29).

3.4.1 Skatteförmågeprincipen

Principen om beskattning utifrån skatteförmåga har under en lång tid tillbaka haft stor betydelse för utformningen av det svenska skattesystemet och ligger idag till grund för bland annat inkomstbeskattningens utformning (SOU 2004:66, s. 79). Skatteförmågeprincipen framgår inte uttryckligen av lagtexten, utan dess innebörd framkommer genom skattesystemets uppbyggnad och de effekter som lagarna syftar till att framkalla menar Påhlsson (2003, s. 61). Huvudtanken med principen är etisk och syftar till att skapa en rättvisa sett till hur skattebördan skall fördelas i samhället (Gunnarsson 1998, s. 554). Den grundläggande idén är att individer skall betala skatt utifrån sin individuella förmåga, där inkomsten är det som bäst anses representera individens skatteförmåga (Edvardsson 2012, s. 131). I vissa fall kan detta resultera i att någon skatt överhuvudtaget inte skall erläggas, helt enkelt på grund av att förmåga till att erlägga sådan inte finns (Rabe & Hellenius 2011, s. 44).

Då skattesystemet utformas anser Rabe och Hellenius (2011, s. 44) att skatteförmågeprincipen har betydelse i två avseenden, dels gällande utformningen mer övergripande samt utformningen av reglerna i detalj. Som nämndes inledningsvis betraktas en individs inkomst bäst representera dess skatteförmåga. Så länge flera individer har samma inkomst är det således lätt att säga att deras respektive skatteförmåga är överensstämmande. När deras inkomster varierar uppstår dock svårigheter. Av denna anledning har en förenkling, bestående av en grundsats på vilken principen vilar, införts. Grundsatsen fastslår att gränsnytta för inkomster är avtagande, det vill säga ju högre inkomst du har, desto mindre besväras du av en att avstå från ytterligare 100 kronor. Det är detta som Rabe och Hellenius (2011, s. 44) anser representera skatteförmågeprincipens betydelse på övergripande nivå. Det andra avseendet, på detaljnivå, påvisas genom att endast inkomster som påverkar skatteförmågan skall leda till skattebetalning (Rabe & Hellenius 2011, s. 45).

Definitionen på skatteförmåga är inte helt enhetlig och detta blir tydligt då man tar hänsyn till hur Påhlsson (2003, s. 61) betraktar skatteförmåga, jämfört med Rabe och Hellenius (2011, ss. 44-45) synsätt. Påhlsson (2003, s. 61) är av åsikten att istället för att endast se till individens inkomst, skall vid bestämmandet av skatteförmåga hänsyn även tas till individens tillhörande kostnader. Av denna anledning anser Påhlsson (2003, s. 61) att principen om skatteförmåga

framkommer i den svenska inkomstbeskattningen på grund av att det är nettot av varje inkomstslag som beskattas.

3.4.2 Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen fick stort genomslag i och med 1991 års reform av inkomstbeskattningen och har idag växt sig mycket stark i det svenska skattesystemet (SOU 2004:36, s. 266). Förenklat kan principen sägas innebära att beskattningen, så långt det går, skall utarbetas till att vara rättvis och likformig (Rabe & Hellenius 2011, s. 46). Principen är av allmän konstitutionell typ, då den är relevant för en stor del av rättssystemet och inte specifikt för det skatterättsliga området. I Sverige kommer principen till uttryck genom stadgandet i 1 kap. 9 § RF (Påhlsson 2007, s. 48). Principen kan ha olika innebörd för olika länder, men gemensamt är att principen anses som mer och mer betydelsefull och lagstiftare kan därför inte bortse från den (Tikka 2004, s. 659).

Sett till det skatterättsliga området kan principen om likformighet betraktas på två nivåer, en övergripande och en på detalj. På den övergripande nivån menar Rabe och Hellenius (2011, s. 46) att beskattningen, för att uppfylla principen om likformighet, skall vara fördelad mellan samhällets medborgare på ett sådant sätt att uppdelningen upplevs som rättvis och likformig. Då åsikten om vad som ses som rättvis och likformig varierar mellan olika individer har en generalisering varit nödvändig. Innebörden av denna är att likformighetsprincipen anses uppfyllas då beskattningen fördelas på ett sådant sätt som är förenligt med den uppfattning som innehas av majoriteten av samhällets medborgare. Gällande likformighetsprincipen på detaljnivå framkommer i Statens offentliga utredningar (SOU 2004:36, s. 24) att målet med skattesystemet är en proportionellt jämn skatt. Systemets utformning skall därför inte lägga någon vikt i hur inkomsten genereras, utan individer med samma faktiska inkomst skall helt enkelt betala samma skatt (SOU 2004:36, s. 116). Även Boije (2002, s. 71) diskuterar likformighetsprincipen på detaljnivå och menar att ekonomisk aktivitet som innehar samma karaktär skall beskattas på ett likformigt sätt. Således skall inte skattesystemet per se gynna eller missgynna exempelvis valet av företagsform som näringsverksamhet bedrivs i. Risken med ett olikformigt skattesystem är att det resulterar i samhällsekonomiska snedvridningar, då personer och företag av skatteskäl gör val som de annars inte skulle ha gjort (SOU 2004:36, s. 266).

3.4.3 Neutralitetsprincipen

Grundsatsen inom nationalekonomi är att den mest effektiva marknaden uppstår om avstånd tas från att försöka manipulera marknaden. Neutralitetsprincipen har sitt ursprung i nationalekonomi och denna grundidé och syftar därför till att ta avstånd från att manipulera marknaden med hjälp av skatteregler (Påhlsson 2007, s. 32). Den skatterättsliga litteraturen definierar ofta ett neutralt skattesystem som ett system som inte påverkar individens handlande (Persson Österman 1997, s. 32). Beslut om olika handlingsalternativ tas alltså med utgångspunkt i andra omständigheter än de skattemässiga, då skattesystemet ändå inte har någon effekt på valet. Detta resonemang förs även av Boije (2002, s. 76) som menar att skattemässig neutralitet föreligger då det ekonomiska utfallet varken påverkas positivt eller negativt av den gällande skattelagstiftningen. Principen om neutralitet används ofta som argument i förarbeten. Principens innebörd förekommer dock inte uttryckligen i lagen, utan

framträder i hur lagar är utformade. Det är inte realistiskt att uppnå fullständig neutralitet, utan principen fungerar snarare som en målsättning menar Pålsson (2003, ss. 62-63).

Grosskopf (1990, s. 465) menar att det är viktigt att företagsbeskattning utformas med grund i neutralitetsprincipen, för att på så vis göra olika handlingsalternativ neutrala för företag. Ett tydligt exempel på denna neutralitetstanke kommer till uttryck genom skattereglerna gällande räntefördelning samt expansionsfond för näringsverksamhet bedriven i form av enskild firma (Boije 2002, s. 76). Syftet är att jämställa företagsformen med aktiebolag, eftersom resultatet genererat från de två företagsformerna beskattas med olika skattesatser (Boije 2002, s. 76).

3.4.4 Legalitetsprincipen

Rydin (2012, s. 160) menar att ett uttryck som är synonymt med legalitetsprincipen på det skatterättsliga området är "ingen skatt utan lag". Principen innebär helt enkelt att då det inte finns stöd för beskattning i lagtexten, skall någon skatt heller inte utgå (Hultqvist 1995, s. 2). Pålsson (1997, s. 42) menar dock att principen inte bara är till för att skydda den enskilde, utan på samma gång skall ses som ett krav att lagen följs och att skatt således tas ut när lagen så säger. Legalitetsprincipen är inte specifik för det skatterättsliga området, utan är en allmän rättsprincip som är av vikt för hela den offentliga rätten (Pålsson 2003, s. 58).

Pålsson (2003, s. 58) anser att det lagrum som tydligast ger uttryck för legalitetsprincipen är 1 kap. 1 § 3 st. RF, där det statueras att "den offentliga makten utövas under lagarna". Rosander (2007, s. 77) menar att legalitetsprincipen är att anse som en av de mest betydelsefulla principerna inom det svenska skatterättsliga området. Denna åsikt får stöd i studien av Hultqvist (2013, s. 13), där det framkommer att både förvaltnings- och kammarrätter i sina domar idag argumenterar utifrån legalitetsprincipen i större utsträckning än vad som tidigare varit fallet. Även i SOU (2010:29, s. 142) framförs legalitetsprincipens styrka, då principen sägs vara ett kännetecken för sådana rättsstater som många av de europeiska länderna utger sig för att vara.

3.4.5 Kontinuitetsprincipen

En huvudregel inom inkomstbeskattningen är att den som erhåller en intäkt också är skattskyldig för den. Principen angående kontinuitet möjliggör dock i många fall avsteg från denna huvudprincip. Avsteget kommer till uttryck då den person som först erhöll intäkten överför den till en annan, denna andra person övertar då det obeskattade värdet och beskattning skjuts på detta vis upp (Pålsson 2003, s. 64). I en proposition från Finansdepartementet uttrycks skattemässig kontinuitet som att "en förvärvare inträder i den förre ägarens skattemässiga situation" (prop. 1999/2000:2, s. 508). Kontinuitetsprincipens effekt beträffande uppskjuten beskattning blir tydlig på flera ställen i IL (Pålsson 2007, s. 32). Både 22 och 23 kap. IL genomsyras av kontinuitetsprincipen, där uttag ur näringsverksamheten i specifika fall får ske till underpris, enligt reglerna i 23 kap. IL, utan att uttagsbeskattning aktualiseras. När villkoren för underprisöverlåtelse inte uppfylls, skall som regel de tillgångar som tas ut från verksamheten uttagsbeskattas. Kontinuitet i beskattningen kommer också till uttryck i det fall då en överlåtare beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet då en tillgång avyttras och förvärvaren samtidigt får ta upp marknadsvärdet som det nya skattemässiga anskaffningsvärdet (SOU 2005:99, ss. 117-118).

3.5 Ombildning från enskild firma till aktiebolag

Då en näringsverksamhet ombildas från enskild firma till att bedrivas i aktiebolagsform uppstår en rad frågor. Som diskuterats tidigare under avsnitt 3.2 väcks frågor rörande redovisningsområdet, då de olika företagsformerna tillämpar skilda K-regelverk och att det på grund av detta kan uppkomma skillnader. Andra frågor som blir aktuella går att koppla till skatteområdet. SOU 1998:1, vilken ligger till grund för IL, syftade till att göra en samlad översyn av inkomstbeskattningen vid just omstruktureringar. Målet var att säkerställa att skattereglernas utformning inte hade en negativ inverkan på valet att ombilda ett företag (SOU 1998:1, s. 11). Trots att beskattningsreglerna idag syftar till att beskatta de olika företagsformerna på ett likvärdigt sätt, skiljer sig vissa skatterättsliga regler åt mellan de två studerade företagsformerna och därför kan viss problematik uppstå vid en företagsombildning.

Skatteverket (2013a, s. 2153) beskriver företagsombildningar som en sorts överlåtelse av tillgångar, som går att likna vid en vanlig avyttring, men med skillnaden att överlåtelsen inte sker till någon utomstående. Nilsson och Rydin (1998, s. 472) poängterar att tillgångarna vid en ombildning överförs från den enskilde näringsidkarens personliga ägo, eftersom den enskilda firman i sig inte är ett eget skattesubjekt, till ett nytt skattesubjekt, aktiebolaget. Det som i praktiken händer vid en ombildning är att både ägandet och driften av verksamheten är intakt, men att den företagsform i vilken näringsverksamheten bedrivs ändras (Skatteverket 2013a, s. 2153).

Ombildning från enskild firma till aktiebolag kan i princip genomföras på två sätt. Det första och vanligaste alternativet kallas inkråmsöverlåtelse. Det andra alternativet kallas apportemission (Nilsson & Rydin 1998, s. 472). Både inkråmsöverlåtelse och apportemission behandlas vidare under avsnitt 3.5.1 och 3.5.2. Det går dock att konstatera att båda formerna av överlåtelse är av onerös typ, då någon typ av ersättning utgår till den enskilda firman för de överlåtna tillgångarna (Rydin & Nilsson 1999, s. 476).

3.5.1 Inkråm

Inkråmsöverlåtelse är som tidigare nämnts ett av två sätt att gå tillväga för att ombilda en enskild firma till aktiebolag. Vid denna typ av överlåtelse startar den enskilde näringsidkaren ett aktiebolag genom att gå in med kontanta medel för att täcka aktiekapitalkravet. Därefter köper det nystartade aktiebolaget den enskilda firmans tillgångar. Betalningen för dessa tillgångar består ofta av att aktiebolaget övertar betalningsansvaret för den enskilda firmans skulder (Skatteverket 2013a, s. 2153), men kan ske genom kontant betalning eller genom revers (Nilsson & Rydin 1998, s. 472).

3.5.2 Apport

Apportemission är det andra sättet för ett aktiebolag att förvärva en enskild firmas tillgångar. I samband med en apportemission får den enskilda firman betalt för de överlåtna tillgångarna i form av aktier i det nystartade aktiebolaget. I 2 kap. 6 § ABL regleras vad som får betraktas som apportegendom då ett aktiebolag bildas. Som krav ställs bland annat att den tillförda egendomen är, eller kan antas bli, till nytta för bolagets verksamhet, för att få betraktas som apportegendom. Det regleras även att framtida åtaganden för arbeten och tjänster inte

kategoriseras som apportegendom. Sist i paragrafen framgår att tillförd apportegendom till det nybildade aktiebolaget inte får värderas högre än till verkligt värde. Wickenberg (2007, s. 27) menar att regleringen i 2 kap. 6 § ABL har till syfte att säkerställa att ett verkligt ekonomiskt värde tillförs bolaget, då det ses skydd för framtida fordringsägare.

3.5.3 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

Definitionen på uttag framkommer i 22 kap. 2 § IL och beskrivs som situationen då den skattskyldige, antingen för privat bruk eller med avsikt att föra över till en annan näringsverksamhet, tillgodogör sig en tillgång från den aktuella näringsverksamheten. Uttag anses enligt 22 kap. 3 § IL dessutom föreligga då den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning, eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat. Principen om att uttag ur en näringsverksamhet skall beskattas går långt tillbaka i tiden. Innan 1991 års skattereform var det i stor utsträckning praxis som avgjorde huruvida uttagsbeskattning skulle ske eller inte. I och med reformen år 1991 blev området lagstadgat då allmänna regler gällande uttagsbeskattning infördes (Pelin 1994, s. 487), dock baserades dessa regler i stor utsträckning på tidigare praxis (Skatteverket 2013a, s. 2081). I samband med införandet av IL flyttades reglerna gällande uttagsbeskattning över dit och återfinns idag i 22 kap. IL. Huvudprincipen för uttagsbeskattning framkommer i 22 kap. 7 § IL. Här fastslås att tillgångar som lämnar en näringsverksamhet skall beskattas så som att de avyttras mot ett pris motsvarande marknadsvärdet, även om den verkliga ersättningen är betydligt lägre.

Det finns dock fall då uttagsbeskattning inte skall ske, även om ersättningen för de uttagna tillgångarna understiger marknadsvärdet (Skatteverket 2013a, s. 2082). Som tidigare nämnts var det innan skattereformen år 1991 praxis som i hög grad avgjorde i vilka fall uttagsbeskattning kunde undvikas. Ett av de områden som praxis påverkade var omstruktureringar av företag (prop. 1989/99:110, s. 557). Genom att uppfylla ett antal villkor framarbetade av praxis kunde uttagsbeskattning vid omstruktureringar bli inaktuell (Rydin & Nilsson 1999, s. 473). Då reglerna gällande uttagsbeskattning lagstodgades i samband med reformen år 1991, fanns önskan att även fortsättningsvis undanta företagsombildningar från uttagsbeskattning (Skatteverket 2013a, s. 2082). I lagtexten kom detta till uttryck genom anvisningen att uttagsbeskattning inte skulle ske om *särskilda skäl* fanns emot detta (Wiman 1991, s. 374). I SOU (1998:1, s. 13) uttrycktes dock en osäkerhet beträffande tillämpningen av uttrycket särskilda skäl och således påvisades en oklarhet vilka ombildningar som inte skulle uttagsbeskattas. Utredningen föreslog därför att särskilda skäl skulle försvinna från lagtexten och istället konkretiseras i uttryckliga regler. Detta resulterade i tillkomsten av lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, även kallad Underprislagen (UPL). Vid tillkomsten av IL flyttades reglerna gällande underprisöverlåtelse över från UPL till IL och idag återfinns de i 23 kap. IL. Reglerna gällande underprisöverlåtelse är av stor betydelse för företagsombildningar, då tillgångar vid en sådan ofta överlåts till ett pris lägre än marknadsvärdet (Holstad 2013, s. 553).

Definitionen på underprisöverlåtelse framkommer av 23 kap. 3 § IL och syftar till de fall då en överlåtelse av en tillgång skett mot ersättning lägre än marknadsvärdet, utan att det är affärsmässigt motiverat. För att betraktas som underprisöverlåtelse krävs samtidigt att förutsättningarna i 23 kap. 14-29 §§ IL uppfylls. Ett av de villkor som ställs är att överlåtaren och förvärvaren skall vara antingen en fysisk person eller ett företag, vilket uppfylls i det fall då en enskild firma (som är att betrakta som en fysisk person) ombildas till ett aktiebolag (som är att betrakta som ett företag). Ett annat villkor är att förvärvaren av tillgången

omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av den näringsverksamhet dit tillgången överförts och nu ingår (23 kap. 16 § IL). Av samma paragraf framkommer att underprisöverlåtelse endast kan bli aktuella då det rör sig om tillgångar vilka beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 23 kap. 17 § IL framkommer att då överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren det aktuella året krävs det att hela verksamheten, eller en verksamhetsgren, överläts för att uttagsbeskattning ej skall bli aktuell. I 23 kap. 27 § IL sägs att det beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelse sker inte får ha uppstått underskott i det förvärvande aktiebolaget, för att underprisreglerna skall vara tillämpliga. Om tillgångarna från en enskild firma överförs till ett nystartat aktiebolag bör detta villkor inte ses som ett hinder mot tillämpningen av underprisreglerna. Vidare ställs i 23 kap. 18 § IL kravet att då en överlåtelse sker mellan en enskild firma och ett aktiebolag, skall samtliga andelar i aktiebolaget vara kvalificerade. Vad som menas med kvalificerad andel framgår av 57 kap. 4-7 §§ IL. Enligt 23 kap. 9 § IL framkommer att transaktioner som uppfyller villkoren för underprisöverlåtelse inte skall uttagsbeskattas.

Gällande förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde i samband med underprisöverlåtelse uttalar SOU (2005:99, s. 94) att det, endast i ett fall, av lagen uttryckligen framgår vilket värde detta skall motsvara. Fallet som syftas till är 23 kap. 10 § IL. Där fastslås att om ersättning för den överlåtna tillgången är lägre än dess skattemässiga värde, skall överlåtelsen ändå betraktas ha skett till det skattemässiga värdet. I och med detta blir det skattemässiga värdet även förvärvarens anskaffningsvärde. Vidare framkommer av 22 kap. 8 § IL att i de fall en skattskyldig gör ett uttag från en näringsverksamhet som denne bedriver och för över tillgången till en annan näringsverksamhet som bedrivs av densamme, skall i de fall uttagsbeskattning skett, tillgången anses förvärvat till marknadsvärdet i den övertagande verksamheten. Beträffande förvärvarens redovisningsmässiga anskaffningsvärde i samband med en underprisöverlåtelse framkommer det i SOU (2005:99, s. 123) att vilket värde detta skall uppgå till inte är helt klart. I vissa fall skall den faktiska ersättningen motsvara anskaffningsvärdet och in andra fall marknadsvärdet. På grund av att en skillnad mellan det redovisningsmässiga och det skattemässiga anskaffningsvärdet kan uppstå har det i SOU (2005:99, s. 125) föreslagits särskilda regler hur denna skillnad skall kostnadsföras.

Vid byte av företagsform sätts priset på tillgångar ofta till dess skattemässiga värde, för att någon skatteeffekt inte skall uppkomma i och med ombildningen (Melz 2011, s. 14). Persson Österman (2013, s. 278) menar att det är en nödvändighet att undanta företagsombildningar från huvudregeln gällande uttagsbeskattning, då de inte tål beskattning. Utan reglerna gällande underprisöverlåtelse anser Persson Österman (2013, s. 285) att det finns en stor risk att företagsombildningar skulle utebli och att detta sett ur ett större perspektiv skulle ha negativa effekter på näringslivet och ekonomin i helhet.

3.5.4 Otillbörlig skatteförmån

Bestämmelserna om uttagsbeskattning är konstruerade i syfte att motverka att otillbörliga skatteförmåner uppnås genom underprisöverlåtelse (Rydin & Nilsson 1999, s. 479). Om en otillbörlig skatteförmån föreligger innebär det således att uttagsbeskattning bör ske (prop. 1998/99:15, s. 139). Med otillbörliga skatteförmåner menas att en positiv skatteeffekt har tillfallit den skattskyldige då denne vid en underprisöverlåtelse undvikit uttagsbeskattning (SOU 1998:1, s. 164). Underlåtande av uttagsbeskattning torde vara grunden vid en överlåtelse till underpris, men om fallet är att syftet med överlåtelsen är att erhålla otillbörliga skatteförmåner skall uttagsbeskattning genomföras (SOU 1998:1, s. 162). Vidare skulle denna

positiva skatteeffekt betraktas som en rättshandling den skattskyldige genomfört till syfte att erhålla skatteförmånen (prop. 1982/83:84, s. 1).

3.5.5 Räntefördelning

Regler om räntefördelning återfinns i 33 kap. IL och avser att likställa beskattningen för enskild firma med aktiebolag (Nilsson 2011, s. 48). Detta åsyftar bland annat av att den enskilda firman skall kunna beskatta räntan på det investerade kapitalet i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 1993/94:50, s. 2). Enligt 33 kap. 1 § IL gäller bestämmelserna om räntefördelning enskild näringsidkare och inte för aktiebolag. Räntefördelning innebär att den enskilda näringsidkaren beräknar fram en ränta på det egna kapitalet som investerats i verksamheten (Rydin 2003, s. 86). Två typer av räntefördelning finns, positiv och negativ (Rydin 2003, s. 85). Om den enskilda näringsidkaren har ett positivt kapitalunderlag på över 50 000 kr har denne möjlighet till att göra positiv räntefördelning (Skatteverket 2013a, s. 2021). Samma gäller för negativ räntefördelning, men kapitalunderlaget är istället negativt med mer än 50 000 kr (Rydin 2003, s. 86). Kapitalunderlaget beräknas genom att ta skillnaden mellan tillgångarnas värde och skuldernas värde, men även utöver det genom ytterligare justeringsposter (prop. 2004/05:32, s. 12). Detta positiva eller negativa kapitalunderlag som beräknas fram utgör grunden för att räkna fram räntan, det vill säga fördelningsbeloppet (Brockert & Nilsson 2013, s. 639). Av 33 kap. 5 § IL framgår det även att det finns ett maximibelopp för hur stor positiv räntefördelning den enskilda näringsidkaren kan göra och beloppet skall motsvara ett justerat resultat, vilket kan uppskattas utifrån 33 kap. 5 § 2 st. IL.

Vid positiv räntefördelning får den enskilda näringsidkaren göra avdrag för det beräknade fördelningsbeloppet i inkomstslaget näringsverksamhet och istället ta upp fördelningsbeloppet i inkomstslaget kapital som intäkt (prop. 2004/05:32, s. 11). Vid negativ räntefördelning får den enskilda näringsidkaren göra det omvända, det vill säga istället göra avdrag för det beräknade fördelningsbeloppet i inkomstslaget kapital och ta upp fördelningsbeloppet som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (Nilsson 2011, s. 48). Skulle fördelningsbeloppet vid positiv räntefördelning överstiga näringsverksamhetens inkomst före räntefördelning kommer det överskjutande beloppet föras över till nästkommande beskattningsår och behandlas som sparade fördelningsbelopp (Rydin 2003, s. 86).

Då enskild firma ombildas till aktiebolag är det av intresse att veta vad som händer med räntefördelning och sparade fördelningsbelopp eftersom dessa enligt 33 kap. 1 § IL endast gäller för enskilda näringsidkare och inte för aktiebolag. Sparade fördelningsbelopp kommer således behandlas utifrån det perspektiv att den enskilda näringsidkarens verksamhet upphör eftersom fördelningsbeloppet inte går att överföra till aktiebolag (Skatteverket 2013a, s. 2025 & s. 2154). Innan den enskilda firman upphör och ombildas till ett aktiebolag kan det sparade fördelningsbeloppet utnyttjas vid återförda periodiseringsfonder och expansionsfonder eftersom de återförda beloppen kan räntefördelas (Nilsson & Rydin 2005, s. 593). Vidare innebär det att det justerade resultatet kommer bortse från att räkna med avdrag för avsättning samt återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond då verksamheten upphör (Rydin 2008, s. 134). Genom utnyttjande av räntefördelning kommer företaget således kunna beskatta periodiseringsfonder och expansionsfond i inkomstslaget kapital eftersom de kan räntefördelas (Rydin 2008, s. 133).

3.5.6 Periodiseringsfond

För att företag skall kunna använda det egna kapitalet för finansiering av investeringar har periodiseringsfonderna till syfte att underlätta detta (prop. 2004/05:32, s. 16). Fonderna underlättar sett till att företagets inkomstbeskattning till viss del kan skjutas upp till ett senare år (Skatteverket 2013d, s. 28). De har även till uppgift att tillhandahålla företag möjligheten att jämna ut resultatet mellan olika år (prop. 2004/05:32, s. 16; Skatteverket 2013c, s. 7). Detta innebär att om ett företag ett år skulle ha ett underskott har de möjligheten att återföra den avsättning som företaget tidigare genomfört vid ett överskott och använda det till att kvitta mot underskottet (Brockert & Nilsson 2013, s. 548).

Det förekommer vissa skillnader vad gäller avsättning till periodiseringsfonder hos aktiebolag och enskilda näringsidkare (Nilsson 2011, s. 49). En av dem är bland annat beloppsgränsen där enskilda näringsidkare får avsätta 30 procent av inkomsten från näringsverksamheten medan aktiebolag endast får avsätta högst 25 procent av överskottet till periodiseringsfond (prop. 2004/05:32, s. 17).

Senast sex år efter det att avsättning till periodiseringsfond genomförts måste den äldsta periodiseringsfonden återföras till beskattning, men ägaren får bestämma själv om fonden skall återföras till beskattning tidigare (Skatteverket 2013d, s. 28). Ett annat fall då fonderna skall återföras tidigare är då den enskilda firman upphör att bedrivas (prop. 2004/05:32, s. 17). Vid ombildning däremot, från enskild firma till aktiebolag, finns det möjlighet att föra över periodiseringsfonderna vilket innebär att fonderna inte behöver återföras till beskattning (Brockert & Nilsson 2013, s. 553). För att fonderna skall få överföras från enskild firma till aktiebolag måste vissa krav uppfyllas (Skatteverket 2013d, s. 28). Kraven framkommer av 30 kap. 11 § IL vilken menar att uttagsbeskattning inte får inträffa sett till överföringen, att den enskilda näringsidkaren skjuter till kapital till aktiebolaget som motsvarar de periodiseringsfonder som överförs samt att aktiebolaget utför en avsättning i bokföringen för de periodiseringsfonder som förts över (Skatteverket 2013a, s. 2003). Sedan skall det tillskjutna kapitalet inte beräknas med i aktiernas omkostnadsbelopp (48 kap. 12 § IL).

3.5.7 Expansionsfond

Enskilda näringsidkare har möjlighet att göra avsättning till en expansionsfond (prop. 2004/05:32, s. 20). Syftet med expansionsfonden är att skapa möjligheter för den enskilda näringsidkaren att kunna återinvestera vinstmedel i verksamheten under samma skattemässiga förutsättningar som föreligger för enmansaktiebolag (prop. 2004/05:32, s. 20). Då aktiebolag beskattar vinsten med 22 procent innebär det att de har 78 procent kvar av vinsten som de kan använda till att återinvestera i verksamheten, men skulle vinsten tas ut ur verksamheten skulle den beskattas igen hos ägaren (Påhlsson 2009, s. 92). I den enskilda firman, oavsett om den enskilda näringsidkaren skulle ta ut vinsten eller inte, beskattas denne med en skattesats mellan 40 procent och 70 procent, inklusive egenavgifter (Påhlsson 2009, s. 92). För att göra företagsformen enskild firma mer likställd med aktiebolag tillåts den enskilda näringsidkaren att göra avsättning till expansionsfond (Påhlsson 2009, ss. 92-93). Denna avsättning beskattas med expansionsfondsskatt, vilken motsvarar bolagskatten för aktiebolag och uppgår till 22 procent (prop. 2012/13:1, s. 41).

Om en enskild näringsidkare skulle upphöra att bedriva näringsverksamhet skall expansionsfonden återföras till beskattning (prop. 2003/04:133, s. 15). Expansionsfonden

återförs till beskattning av den anledningen då aktiebolag inte får överta den (Brockert & Nilsson 2013, s. 200). Vid ombildningen uppstår istället situationen att fonden kan upphöra utan återföring till beskattning genom att den enskilda näringsidkaren överlåter alla reelltillgångar till ett aktiebolag som denne äger aktier i eller kommer äga aktier i efter överlåtelser (prop. 2004/05:32, s. 21). Den enskilde näringsidkaren skall vidare begära att återföring av expansionsfonden inte skall genomföras och skall tillskjuta kapital i aktiebolaget som motsvarar minst 78 procent av expansionsfonden (prop. 2004/05:32, s. 21). Denna procentsats ändrades från 73,7 procent till 78 procent under 2013 på grund av att bolagsskatten ändrades från 26,3 procent till 22 procent, vilket innebar att även expansionsfondsskatten sänktes till 22 procent för att likställa enskild firma med aktiebolag (prop. 2012/13:1, s. 41). Ombildning innebär vidare att expansionsfonden omvandlas till beskattat kapital i aktiebolaget (Rydin & Nilsson 1999, s. 485). Det tillskjutna kapitalet som motsvarar 78 procent av expansionsfonden skall dock inte betraktas som en del av omkostnaden för aktierna i aktiebolaget (Skatteverket 2013d, s. 27).

4 Empiri och analys

För att undersöka om det uppstår redovisnings- och skattemässiga effekter då enskild firma ombildas till aktiebolag presenteras i detta kapitel ett antal typfall. De fyra inledande typfallen belyser vilka eventuella effekter olika redovisningsregelverk kan få på företagets redovisning om enskild firma antas tillämpa K1 och aktiebolag antas tillämpas K2 eller K3. För de fyra första typfallen är ett antagande att företagen har samma inkomst i grunden, oberoende av vilket K-regelverk som tillämpas. I typfall fem visas en förenklad bild av vad som bland annat händer med de poster som är tillåtna att redovisas i den enskilda firman men inte i aktiebolaget. De två avslutande typfallen påvisar den praktiska övergången från enskild firma till aktiebolag. De eventuella effekter som uppstår analyseras sedan utifrån det empiriska materialet samt den teoretiska referensramen i den omfattning som anses passande.

4.1 Varulager

Definitionen av varulager är densamma i K2 (p. 12.1) och K3 (p. 13.2). Det fastslås att varulager är de omsättningstillgångar som är; menade att säljas i den löpande verksamheten, under tillverkning och kommer att säljas vid färdigställande samt material eller liknande som skall användas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster. Någon liknande definition för varulager finns inte i K1, utan där anges varulager innefatta varor som levererats till köparen (K1 p. 6.45).

Reglerna gällande hur lagret skall värderas skiljer sig åt på en del punkter mellan de olika K-regelverken. Detta kommer främst till uttryck genom skillnader i vilka kostnader som skall inkluderas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor. Gemensamt för alla de tre regelverken är att utgifter för råmaterial och halvfabrikat vid egentillverkning av varor skall läggas till anskaffningsvärdet (K1 p. 6.50, K2 p. 12.9, K3 s. 119). Enligt reglerna i K2 och K3 skall även externa utgifter som är direkt hänförliga till produktionen av varorna, exempelvis tull- och fraktutgifter, inkluderas i anskaffningsvärdet (K2 p. 12.7, K3 s. 119). För K1 (p. 6.50) skall liknande externa utgifter adderas till anskaffningsvärdet enbart i den mån de uppgår till mer än 5 000 kronor per leverans. Beträffande värdet av det nerlagda arbetet för egentillverkade varor, framkommer det i K1 (p. 6.48) att varken värdet av det egna eller anställdas arbete skall medräknas, då anskaffningsvärdet beräknas. Detta skiljer sig åt från reglerna i K2 (p. 12.9) och K3 (s. 119) där utgifter för lön till anställda som arbetar med tillverkning av varorna skall adderas till dess anskaffningsvärde. Utöver lön till anställda skall för K2 och K3 även arbetsgivaravgifter medräknas till anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, dock finns det en central skillnad mellan vilka arbetsgivaravgifter som skall inkluderas för de två regelverken. Skillnaden består i att reglerna K2 (s. 189), av förenklingskäl, tillåter endast att lagstadgade avgifter tas med, medan K3 (s. 119) anger att alla sociala avgifter, både lagstadgade samt avtalsenliga, skall inkluderas i anskaffningsvärdet.

Sett till de indirekta tillverkningskostnaderna fastslår 4 kap. 3 § 3 st. ÅRL att en skälig andel av dessa kostnader får medräknas då anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång bestäms. I K2 (p. 12.10) har det dock införts en undantagsregel som anger att företag som tillämpar regelverket inte får inräkna några indirekta tillverkningskostnader då anskaffningsvärdet för egentillverkade varor beräknas. Även i K3 (p. 13.7) har området reglerats ytterligare och anger att då de indirekta tillverkningskostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen, eller uppgår till mer än ett

obetydligt belopp, är det inte längre valfritt att inkludera dem i anskaffningsvärdet, utan kostnaderna skall tas med i beräkningen av anskaffningsvärdet.

En annan väsentlig skillnad som framkommer i K1 (p. 6.47), men som inte går att återfinna i K2 och K3, är den gällande att näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt K1 inte är tvingade att ta upp lagret som en tillgång i de fall då dess värde uppgår till högst 5 000 kronor. Istället ges företaget möjlighet att direkt redovisa detta som en kostnad. Någon sådan valmöjlighet ges alltså inte för företag som följer reglerna i K2 eller K3.

4.1.1 Typfall 1 – Egentillverkat varulager

Företaget A är ett nystartat företag som påbörjar sin verksamhet i början av år 20X1. Företaget är specialiserat inom sitt område och tillverkar av den anledningen bara en sorts produkt. I samband med produktionen av varorna uppkommer en del kostnader, både direkta och indirekta. Materialet till produkterna importerar företaget från Kina och allt material levereras i en försändelse i början på året.

Under året producerar företaget totalt 5 000 stycken artiklar. Utgifterna som uppkommer i samband med produktionen består av följande; inköpspris för råmaterial (575 000 kr), frakt (43 100 kr), tull (27 600 kr), lön till anställda som arbetar med att tillverka varorna (382 000 kr), lagstadgade arbetsgivaravgifter (114 000 kr), avtalsenliga sociala avgifter (43 300 kr), indirekta tillverkningskostnader (401 700 kr). På balansdagen den 31/12 år 20X1 inventerar företaget lagret och det framkommer då att 420 exemplar av produkten finns kvar.

Beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, vilka utgifter skall inkluderas i anskaffningsvärdet för lagret av de egentillverkade varorna och vilka utgifter skall kostnadsföras i samband med dess uppkomst?

Redovisning enligt K1

Företag som redovisar enligt K1 skall till anskaffningsvärdet av egentillverkade varor inräkna utgifter för det råmaterial som förbrukas vid produktionen. Andra externa utgifter som uppkommer till följd av produktionen, så som utgifter för frakt och tull, skall tas upp i de fall då beloppen uppgår till mer än 5 000 kr per leverans. Företag som tillämpar K1 tillåts inte att ta upp värdet av varken det egna eller anställdas arbete då egentillverkade varor skall värderas. Utgifterna för lön och sociala avgifter kommer därför att kostnadsföras i samband med dess uppkomst vid värdering enligt K1. Inte heller indirekta tillverkningskostnader får inkluderas då lagervärdet beräknas, utan skall kostnadsföras.

Redovisning enligt K2

Även företag som redovisar enligt K2 skall till anskaffningsvärdet för egentillverkade varor medräkna värdet av det förbrukade råmaterialet samt externa utgifter direkt hänförliga till produktionen, så som tull- och fraktutgifter. Företag som tillämpar K2 skall även ta upp utgifter för lön samt lagstadgade arbetsgivaravgifter gällande de personer som producerar varorna som anskaffningsvärde. Avtalsenliga sociala avgifter får dock inte medräknas till lagervärdet, utan skall kostnadsföras vid dess uppkomst. Inte heller tillåts företag som tillämpar K2 att inkludera indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för lagret, utan dessa skall kostnadsföras vid dess uppkomst.

Redovisning enligt K3

Utöver de utgifter som K2 anger skall inkluderas vid beräkning av det egentillverkade lagrets anskaffningsvärde, anger K3 att även avtalsenliga sociala avgifter skall inkluderas. Dessutom skall indirekta tillverkningskostnader, i de fall då de uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, tas upp som lagervärde.

I tabell 4.1 presenteras en sammanställning över vilka utgifter som skall inkluderas då de tillverkade produkternas anskaffningsvärde beräknas, beroende på vilket K-regelverk som tillämpas. Tabell 4.2 presenterar värdet av de egentillverkade varorna som finns kvar i lager vid årets slut, beroende på vilket K-regelverk som tillämpas.

	Total utgift	K1	K2	K3
Råmaterial	575 000	575 000	575 000	575 000
Frakt	43 100	43 100	43 100	43 100
Tull	27 600	27 600	27 600	27 600
Lön	382 000		382 000	382 000
Lagstadgade arbetsgivaravgifter	114 000		114 000	114 000
Avtalsenliga sociala avgifter	43 300			43 300
Indirekta tillverkningskostnader	401 700			401 700
Summa:	1 586 700	645 700	1 141 700	1 586 700

Tabell 4.1 Utgifter som skall inkluderas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

	K1	K2	K3
Anskaffningsvärde per artikel:	129,14	228,34	317,34
Lagrets värde vid årets slut, 31/12 år 20X1.	*54 238,80	**95 902,80	***133 282,80

*420 exemplar kvar i lager vid årets slut: $129,14 \times 420 = 54\,238,80$
**420 exemplar kvar i lager vid årets slut: $228,34 \times 420 = 95\,902,80$
***420 exemplar kvar i lager vid årets slut: $317,34 \times 420 = 133\,282,80$

Tabell 4.2 Lagervärde 31/12 år 20X1.

4.1.1.1 Analys

De redovisningsmässiga effekter som blir tydliga beroende på det tillämpade K-regelverket är att många utgifter som enligt K1 skall kostnadsföras vid dess uppkomst, enligt K3 istället skall läggas till anskaffningsvärdet för varorna i lager. Som kan utläsas av tabell 4.1 blir lagervärdet som lägst i det fall K1 tillämpas och blir högre om istället K2 eller K3 tillämpas. Av tabell 4.1 framkommer det också att lagervärdet skiljer sig åt mellan K2 och K3, då K2 inte tillåter att utgifter läggs till lagrets anskaffningsvärde i samma utsträckning som K3 gör. Samma utgifter redovisas som kostnader i företaget förr eller senare oberoende av vilket regelverk som tillämpas, skillnaden blir dock när dessa utgifter belastar företagets resultat. För företag som producerar varor en period och lagerhåller dem för att sälja dessa vid ett senare tillfälle kan ett resultat av detta innebära att kostnader redovisas en period, medan intäkterna från försäljningen redovisas vid en annan. Beroende på när försäljningen sker kan detta påverka tillverkande företag.

Sett till de skatterättsliga principerna kan skatteförmågeprincipen, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen kopplas till redovisningsområdet gällande egentillverkat varulager. Beroende på hur skatteförmågeprincipen tolkas går det att dra olika slutsatser utifrån respektive tolkning. Rabe och Hellenius (2011, ss. 44-45) menar att skatteförmågan bestäms utifrån företagets inkomst. Utifrån detta perspektiv skulle skatteförmågan hos företaget i detta typfall vara densamma, med förutsättning att inkomsten är densamma, oavsett vilket K-

regelverk som tillämpas. Pålsson (2003, s. 61) presenterar dock ett annat synsätt av skatteförmågan, där han menar att denna bestäms med hänsyn tagen till nettoinkomsten. Om denna uppfattning vore att tillämpa skulle även de kostnader som företaget presenterar i typfallet ovan tas i beaktning då skatteförmågan avgörs. I och med detta kommer skatteförmågan skilja sig åt och detta på grund av att kostnader skiljer sig åt beroende av vilket K-regelverk som tillämpas. Sett till valet av de tre regelverken, bli skatteförmågan som lägst i det fall företaget redovisar enligt K1, då utgifter kostnadsförs i störst utsträckning där.

Likformighetsprincipens grund är att företag med samma faktiska inkomster skall betala lika mycket i inkomstskatt (SOU 2004:36, s. 116). I typfallet ovan om egentillverkat varulager är förutsättningen att inkomsten är densamma oavsett vilken företagsform verksamheten bedrivs i och av den anledningen borde företaget betala samma skatt. Detta blir dock inte fallet eftersom företaget, beroende av företagsform, kostnadsför utgifter olika. Det går därmed inte att säga att principen om likformighet uppfylls. Sett till neutralitetsprincipen skall företagsbeskattningen utformas på så vis att olika handlingsalternativ, i detta fall val av företagsform och i sin tur K-regelverk, är neutrala (Persson Österman 1997, s. 32). Då utgifter kostnadsförs vid olika tillfällen enligt regelverken, kan principen om neutralitet komma att påverkas. När neutralitetsprincipen beaktas för egentillverkade varor kan det vara tvunget att studera en längre tidsperiod. Detta för att vissa utgifter som är kopplade till tillverkning skall kostnadsföras direkt vid dess uppkomst (enligt K1), medan samma utgifter skall läggas till varornas anskaffningsvärde och således kostnadsföras först vid försäljning (enligt K3). I och med att utgifter kostnadsförs direkt enligt K1, kan det beskattningsbara resultatet bli lägre för år 20X1 om varor finns kvar i lager vid årets slut om verksamheten bedrivs som enskild firma istället för aktiebolag, som redovisar enligt K2 eller K3.

Vidare förekommer ingen skattemässig skillnad på sikt mellan att tillämpa K2 eller K3, då samma utgifter kostnadsförs förr eller senare och skattesatsen är densamma, då båda regelverken tillämpas av aktiebolag. Sett till det beskattningsbara resultatet förekommer det heller ingen skillnad på lång sikt mellan att tillämpa K1, K2 och K3. Beroende av företagsform som verksamheten bedrivs i kommer dock skattesatsen skilja sig åt. För att motverka denna skillnad finns det vissa skatteregler som kan tillämpas för att uppnå neutralitet mellan företagsformerna.

4.2 Maskiner och inventarier

Enligt K1 skall maskiner och inventarier tas upp i balansräkningen när de levererats och vad gäller egentillverkade varor får de tas upp i balansräkningen då de är färdigställda (K1 p. 6.29). När det gäller reglerna i K2 och K3 behandlas maskiner och inventarier som materiella anläggningstillgångar där de redovisas i separata poster, en post för maskiner och en post för inventarier (K2 p. 4.5, K3 s. 34). Detta förekommer inte i K1 då maskiner och inventarier redovisas som en samlad post under företagets anläggningstillgångar. Av K1 (p. 6.30–6.31) framkommer vidare att maskiner och inventarier inte alltid behöver tas upp i balansräkningen utan kan kostnadsföras direkt vid förvärvet. Förutsättningar för detta är om maskinerna och inventarierna utgör ett mindre värde, det vill säga om anskaffningsvärdet exklusive moms understiger ett halvt prisbasbelopp (22 200 kr vid 2014 års taxering) eller om den ekonomiska livslängden kan uppskattas till högst tre år (K1 p. 6.30–6.31). Dessa förutsättningar framkommer även i K2 (p. 10.4–10.5) och K3 (p. 17.24).

Gällande maskiner och inventarier i K1 skall värdering göras individuellt vid anskaffningstillfället, men därefter genomförs kollektiv värdering eftersom de bokförs i en gemensam post (K1 Kommentar p. 6.38). Detta skiljer sig dock åt jämfört med K2 och K3 där värdering görs individuellt av tillgångar, det vill säga att alla beståndsdelar i balansräkningens poster, men även delposter, skall värderas separat (K2 p. 10.1, K3 s. 15). Detta framkommer även av 2 kap. 4 § 1 st. 5 p. ÅRL. Av K1 framgår det att i det förenklade årsbokslutet skall maskiner och inventarier tas upp till anskaffningsvärde (K1 p. 6.33). Detta är ingen skillnad gentemot K2 (s. 68) och K3 (s. 140). Det som dock skiljer K1 från K2 och K3 är att efter första gången som anläggningstillgångarna tagits upp i balansräkning skall de bokföras till anskaffningsvärde där ackumulerade avskrivningar, eventuella ackumulerade nedskrivningar och eventuella ackumulerade uppskrivningar skall räknas bort (K2 s. 163, K3 s. 142). Detta förekommer oftast inte i K1 eftersom nedskrivning inte skall behöva genomföras då avskrivningar görs enligt de skatterättsliga reglerna med högsta tillåtna belopp (K1 p. 6.39). Om det skulle inträffa att avskrivningarna är lägre än vad de egentligen bör vara skall nedskrivning beaktas (K1 Kommentar p. 6.39).

Av K1 (p. 6.33) föreligger huvudregeln att anskaffningsvärdet för inköpta maskiner och inventarier utgörs av inköpspriset inklusive eventuella utgifter som kan hänföras till inköpet, exempelvis utgift för leverans. Detta framgår även i K2 (p. 10.8) och K3 (s. 140). I K1 kan fakturabeloppet förenklat sägas utgöra anskaffningsvärdet. Skulle det däremot finnas sådana utgifter som inte framgår i fakturabeloppet men som fortfarande kan räknas med i tillgångens anskaffningsvärde ska de räknas med om summan på dessa uppgår till högre än 5 000 kr (K1 p. 6.33). Vidare framkommer det av K2 (p. 10.8) vilka utgifter som kan tänkas vara direkt kopplade till anskaffningsvärdet för tillgången. För att nämna några är det exempelvis utgifter för frakt, tull och installation (K2 p. 10.8). Dessa utgifter betecknas även i K3 (s. 140).

Sett till avskrivningar framgår det av K1 att räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning skall användas, eftersom lägsta tillåtna värde på tillgångarna skall beräknas (K1 Kommentar p. 6.37–6.38). I K1 framkommer det dessutom att tillgångarna skall skrivas av tillsammans som en post, vilket inte förekommer i K2 och K3. Enligt K2 (p. 10.17) och K3 (ss. 15-16) skrivs anläggningstillgångar av separat. Det som även skiljer avskrivningsplanerna åt i K1, K2 och K3 är att avskrivningar i K2 och K3 beräknas utifrån anläggningstillgångarnas nyttjandeperiod (K2 p. 10.16, K3 p. 17.12). Detta innebär att de materiella anläggningstillgångarna skrivs av systematiskt med lika stora belopp under en viss tidsperiod. Denna typ av avskrivningsplan benämns även för planenlig avskrivning. I K2 framgår det att maskiner och inventariers nyttjandeperiod får bestämmas till fem år (K2 p. 10.23). Enligt K3 finns det ingen bestämd nyttjandeperiod på materiella anläggningstillgångar utan den bestäms utefter olika förutsättningar (K3 Kommentar p. 17.16). Även om K2 och K3 anger att planenliga avskrivningar skall utföras finns fortfarande möjligheten att använda de skattemässiga reglerna gällande räkenskapsenlig avskrivning (K2 Kommentar p. 10.16–10.23), vilka då tillämpas på maskiner och inventarier och återfinns i 18 kap. IL. Av K2 (Kommentar p. 10.16–10.23) framgår det uttryckligen att räkenskapsenlig avskrivning kan tillämpas, men inte av K3. Genom att utläsa om upplysningskravet om de skattemässiga överavskrivningarna i K3 (s. 147) går det att tyda att räkenskapsenlig avskrivning kan tillämpas. Det framgår av K3 (s. 147) att detta upplysningskrav uppfylls genom att företaget redovisar ackumulerade överavskrivningar som obeskattade reserver och redovisar förändringen i ackumulerade överavskrivningar som en bokslutsdisposition.

Avskrivningsunderlaget i K1 utgörs av värdet på maskiner och inventarier vid årets slut innan årets avskrivningar sker (K1 Kommentar p. 6.37–6.38). Underlaget ligger därmed till grund

för beräkning av avskrivningar. Om avskrivningsunderlaget i K1 (p. 6.38) skulle uppgå till högst 5 000 kr innan företaget dragit av årets avskrivning kan de dra av hela avskrivningsunderlaget som avskrivning för året. Av 18 kap. 13 § IL framkommer det att detta endast gäller för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Avskrivningsunderlaget i K2 och K3 utgörs av anskaffningsvärdet för tillgången eftersom avskrivningarna skall beräknas systematiskt över nyttjandeperioden (K2 p. 10.16, K3 p. 17.14). Avskrivningsunderlaget i K3 (p. 17.14) kan dock även utgöras av det belopp som ersatt anskaffningsvärdet och skall beräknas med avdrag för det restvärde som beräknats (K3 p. 17.14).

4.2.1 Typfall 2 – Maskiner och inventarier

Företaget B köpte 1/11 år 20X1 en maskin till ett värde av 60 000 kr exklusive mervärdesskatt och inventarier till ett värde av 25 000 kr exklusive mervärdesskatt. Tillgångarna tas i bruk 1/11 år 20X1. Nyttjandeperioden för maskinen är 8 år och för inventarierna 10 år. Företaget antas vidare inte ha några andra tillgångar i verksamheten vid början av 20X1 och har därmed inte några avskrivningar sedan tidigare.

Beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, hur skall dessa utgifter för maskinen och inventarierna redovisas i företaget?

Redovisning enligt K1

Enligt K1 skall maskiner och inventarier tas upp i samma post och värderas kollektivt. Av K1 framgår det även att räkenskapsenlig avskrivning skall tillämpas på tillgångarna.

Inköp	+ 85 000
Årets avskrivningsunderlag	85 000
Avskrivning*	- 25 500
Bokfört värde vid årets slut	= 59 500
*Räkenskapsenlig avskrivning: 30 % x 85 000 = 25 500	

Tabell 4.3 Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K1.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1		RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1	
Anläggningstillgångar		Avskrivningar	- 25 500
Maskiner och inventarier	59 500		
SUMMA	59 500		

Tabell 4.4 Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K1.

Redovisning enligt K2

Av K2 framgår det att maskiner och inventarier värderas separat. Reglerna anger även att av förenklingsskäl får nyttjandeperioden för maskiner och inventarier bestämmas till 5 år oavsett faktisk nyttjandeperiod (8 och 10 år).

Maskin		Inventarier	
Inköp	60 000	Inköp	25 000
Årets avskrivning*	- 12 000	Årets avskrivning*	- 5 000
Bokfört värde vid årets slut	48 000	Bokfört värde vid årets slut	20 000
*Planenlig avskrivning över nyttjandeperioden: 60 000/5 = 12 000		*Planenlig avskrivning över nyttjandeperioden: 25 000/5 = 5 000	

Tabell 4.5 Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K2.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1		RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1	
Anläggningstillgångar		Rörelsekostnader	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		Avskrivningar	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	48 000		- 17 000
Inventarier, verktyg och installationer	20 000		
SUMMA	68 000		

Tabell 4.6 Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.

Om företaget vidare hade önskat göra största möjliga avskrivningar av skattemässiga skäl hade de kunnat utnyttja räkningsenlig avskrivning, för exempel hänvisas till Bilaga 1. Om företaget istället skulle ta maskinen och inventarierna i bruk året efter de anskaffades, se exempel i Bilaga 2.

Redovisning enligt K3

Enligt K3 skall maskiner och inventarier värderas separat. Av K3 framkommer det även att maskinen och inventarierna skall skrivas av över nyttjandeperioden. Maskinens faktiska nyttjandeperiod är 8 år och inventariernas faktiska nyttjandeperiod är 10 år.

Maskin		Inventarier	
Inköp	60 000	Inköp	25 000
Årets avskrivning*	- 7 500	Årets avskrivning*	- 2 500
Bokfört värde vid årets slut	52 500	Bokfört värde vid årets slut	22 500
*Planenlig avskrivning över nyttjandeperioden: 60 000/8 = 7 500		*Planenlig avskrivning över nyttjandeperioden: 25 000/10 = 2 500	

Tabell 4.7 Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K3.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1		RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1	
Anläggningstillgångar		Rörelsekostnader	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		Avskrivningar	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	52 500		- 10 000
Inventarier, verktyg och installationer	22 500		
SUMMA	75 000		

Tabell 4.8 Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K3.

Om företaget av skattemässiga skäl skulle vilja göra största möjliga avskrivningar hade de kunnat utnyttja räkningsenlig avskrivning, för exempel hänvisas till Bilaga 3.

4.2.1.1 Analys

De redovisningsmässiga effekterna i detta fall uppstår på grund av de olika avskrivningsplaner som respektive K-regelverk anger. Utifrån tabell 4.6, tabell 4.7 och tabell 4.8 går det att utläsa att de redovisade värdena kommer skilja sig åt beroende på vilket K-regelverk som tillämpas av företaget. Företag som redovisar enligt K1 skall följa de skattemässiga reglerna, vilket innebär att räkningsenlig avskrivning skall tillämpas. Detta innebär vidare att avskrivningarna kommer vara högre än om planenlig avskrivning, avskrivningar görs över nyttjandeperioden, tillämpas. Denna typ av avskrivningsplan tillämpas av K2 och K3. Vidare kan det skilja sig åt mellan avskrivningsplanerna i K2 och K3 för maskiner och inventarier eftersom tillgångarna kan ha olika nyttjandeperioder. Samma typ av maskiner och inventarier skrivs av olika i K2 och K3 på grund av att K2 anger, av förenklings skull, att företag har möjlighet att bestämma nyttjandeperioden till fem år (K2 p. 10.23), även om den faktiska nyttjandeperioden är tio år. Enligt K3 måste dock företag utgå från den faktiska nyttjandeperioden när avskrivningar skall beräknas. Till följd av att företag,

beroende av vilket K-regelverk som tillämpas, skriver av tillgångarna med olika avskrivningsplaner, inverkar detta på det beskattningsbara resultatet. I typfallet ovan om maskiner och inventarier är avskrivningarna, som beräknats enligt reglerna i K1 (tabell 4.3), mycket högre än avskrivningarna som beräknats enligt K2 (tabell 4.5) och K3 (tabell 4.7) vilket kommer innebära att det beskattningsbara resultatet påverkas med en högre kostnad i K1 (tabell 4.4) än i K2 (tabell 4.6) och K3 (tabell 4.8). Även om både K2 och K3 tillämpar planerlig avskrivning på tillgångarna skiljer det sig där, vilket beror på att nyttjandeperioden skiljer sig åt mellan de två K-regelverken.

Gällande sambandet mellan redovisning och beskattning kan detta typfall kopplas till det materiella sambandet. Det materiella sambandet innebär att den skattemässiga beräkningen av inkomsten utgörs av den skattskyldiges bokföring (SOU 1995:43, s. 70), som upprättats enligt god redovisningssed och strider inte mot någon skatteregel (Henriksson & Schröder 2000, s. 125). I och med att företagen i typfall 2 om maskiner och inventarier tillämpar K-regelverken fullt ut anses de följa god redovisningssed. Samtidigt föreligger det inga skatteregler som inskränker på redovisningen och därmed ligger redovisningen till grund för beskattningen, vilket således innebär att ett materiellt samband föreligger. I bilaga 1 och bilaga 3 illustreras däremot fallet då skatteregler om räkningsenlig avskrivning inskränker på redovisningen. Detta utgör därför ett formellt samband eftersom redovisningen justeras efter vissa skatteregler (Henriksson & Schröder 2000, s. 125). Det formella sambandet framhävs också genom att titta på den justering som företaget gjort i redovisningen angående överavskrivningar.

Som i typfall 1 om egentillverkade varor kan typfall 2 om maskiner och inventarier också kopplas till de skatterättsliga principerna skatteförmågeprincipen, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Även i detta typfall förutsätts inkomsten vara densamma oavsett vilket regelverk som tillämpas. Skatteförmågan skulle av denna anledning enligt Rabe och Hellenius (2011, ss. 44-45) vara densamma för den enskilda firman och aktiebolaget. Enligt Pahlsson (2003, s. 61) skulle skatteförmågan däremot vara som starkast för K3 då kostnaderna för avskrivningar (tabell 4.8) är som lägst i detta fall. På motsatt sätt är skatteförmågan som lägst för enskilda firmor som redovisar enligt K1, då dessa företag redovisar högre årliga avskrivningar, vilket påverkar det beskattningsbara resultatet med ett högre belopp. Enligt Gunnarsson (1998, s. 554) är huvudtanken med skatteförmågeprincipen att den skall fungera i etiskt syfte och skapa rättvisa för fördelningen av skattebördan. Sett utifrån detta perspektiv blir det inte någon rättvisa mellan de olika företagsformerna i typfallet ovan eftersom de tillämpar olika regelverk vid redovisningen där beräkningen för avskrivningar skiljer sig åt. Fördelningen av skattebördan är inte rättvis vid tillämpningen av K1, K2 och K3 eftersom enligt K1 skall räkningsenliga avskrivningar göras, medan i K2 och K3 får företag göra planerliga avskrivningar. Dessa planerliga avskrivningar kan därmed skilja sig från de räkningsenliga avskrivningarna och på så vis påverka det beskattningsbara resultatet och skatteförmågan.

I detta typfall om maskiner och inventarier är inkomsten densamma oavsett vilket K-regelverk som tillämpas och utefter vad likformighetsprincipen syftar till bör företagen således betala samma skatt (SOU 2004:36, s. 116). Som förklarades under typfall 1 om egentillverkat varulager betalar inte företagen samma skatt eftersom de olika företagsformerna kostnadsför utgifter olika, vilket påverkar det beskattningsbara resultatet och så är även fallet i detta typfall om maskiner och inventarier. Det går därför inte heller för detta typfall att säga att principen om likformighet uppfylls. När det kommer till neutralitetsprincipen skall beskattningen inte påverka olika handlingsalternativ (Persson Österman 1997, s. 32), i detta

fall valet av att driva enskild firma eller aktiebolag. Som beskrevs i typfall 1 om egentillverkat varulager kommer utgifter kostnadsföras olika beroende av vilket regelverk som tillämpas, vilket därmed påverkar neutraliteten. I detta typfall om maskiner och inventarier utgör kostnaderna avskrivningar, vilka skiljer sig åt då olika regelverk tillämpas. Eftersom avskrivningarna skiljer sig åt belastar de det beskattningsbara resultatet med olika belopp och därmed påverkas neutraliteten. På lång sikt påverkas dock inte neutraliteten då företagen någon gång skriver av hela beloppet. Det är främst hur avskrivningarna fördelas under åren som påverkar det beskattningsbara resultatet vilket vidare innebär att neutraliteten påverkas för det aktuella året. Således går det att säga att det beskattningsbara resultatet på sikt inte skiljer sig åt beroende på om K1, K2 eller K3 tillämpas. Det regelverk som tillämpas har sin grund i den företagsform som verksamheten bedrivs i och beroende på detta kommer skattesatsen skilja sig åt. För att motverka denna skillnad och likställa företagsformerna finns det vissa skatteregler som kan tillämpas.

4.3 Byggnader och mark

Vid förvärv av en fastighet är normalfallet att fastighetens värde delas upp på byggnad respektive mark, med utgångspunkt i taxeringsvärdet. Detta sker på grund av att byggnad och mark är egna enheter och hanteras olika i redovisnings- och skattesammanhang. En grundläggande skillnad mellan de två är att medan värdet på byggnader skrivs av (K1 p. 6.14, 4 kap. 4 § ÅRL), så betraktas mark i regel ha en obegränsad livslängd och några avskrivningar blir därför inte aktuella (K1 s. 37, K2 p. 10.25, K3 s. 142).

K1 (p. 6.14) anger att byggnader, av förenklingsskäl, skall skrivas av i redovisningen med samma belopp som dras av vid beskattningen. De regler som blir tillämpliga för K1 återfinns alltså i IL, där det i 19 kap. 4 § IL anges att årliga värdeminskningssavdrag skall göras på byggnader. En viss procentsats av byggnadens anskaffningsvärde, med hänsyn tagen till byggnadens ekonomiska livslängd, motsvarar det årliga värdeminskningssavdraget (19 kap. 5 § IL). Både K2 och K3 följer 4 kap. 4 § ÅRL som anger att anläggningstillgångar, som har en begränsad nyttjandeperiod, skall skrivas av systematiskt över den aktuella tidsperioden. Nyttjandeperioden motsvarar den period som företaget tror sig kunna nyttja tillgången (K2 p. 10.16, K3 p. 17.16). Både K2 (s. 172) och K3 (p. 17.20) anger att företag kan välja mellan olika avskrivningsmetoder. Samtidigt fastslås att den metod som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde förbrukas i företaget är den som skall väljas. Både K1 (s. 38) och K2 (p. 10.27) godkänner att byggnader skrivs av enligt Skatteverkets allmänna råd gällande procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader.

Enligt K1 (p. 6.7) skall företag redovisa byggnader till anskaffningsvärde minskat med avskrivningar och nedskrivningar. Regelverket (K1 s. 37) tillåter inte att en uppskrivning av byggnadens värde görs. De företag som redovisar enligt K2 (p. 10.37) och K3 (s. 144) tillåts att skriva upp anläggningstillgångar i form av byggnader och mark. Det maximala värdet efter uppskrivning vid tillämpning av K2 (p. 10.38) är dock taxeringsvärdet. Det finns vissa skillnader mellan de olika K-regelverken beträffande tidpunkten när avskrivning av en byggnad skall påbörjas. K1 (p. 6.5) anger att företag skall ta upp en byggnad i sin balansräkning när tillträde till denna ges och det är i samband med detta som avskrivning får göras. I samma punkt framkommer att egentillverkade byggnader som inte är färdigställda inte heller får skrivas av, utan att avskrivning får ske först då tillgången är färdigställd. K2 (p. 10.19) anger att en tillgång skall skrivas av från och med det året den tagits i bruk. För förvärvade byggnader gäller dock att de får skrivas av från och med det år de redovisas i

företagets balansräkning, även om de inte tagits i bruk. K3 (p. 17.18) anger att en materiell anläggningstillgång skall skrivas av från och med det år som tillgången kan tas i bruk.

Grundläggande i K2 (p. 10.1) är att då flera delar av en enhet är nödvändiga för att enheten skall fungera som tänkt, skall alla dessa delar ses som en enskild anläggningstillgång. Vidare anger K2 (p. 10.17) att varje sådan anläggningstillgång skall skrivas av var för sig, vilket alltså innebär att flera enheter kan komma att skrivas av gemensamt (enhetsavskrivning). K3 i sin tur delar upp materiella anläggningstillgångar på ett annat sätt än vad K2 gör. I K3 (p. 17.4 & p. 17.11) anges att då förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter förväntas skilja sig åt, skall en uppdelning av tillgångens värde göras på dessa komponenter. Komponenterna skall skrivas av var för sig (komponentavskrivning) och avskrivningen skall ha sin grund i den specifika komponentens nyttjandeperiod (K3 p. 17.13). Om tillgången inte delas upp på olika komponenter ska den behandlas som en sammanhållen enhet och även skrivas av som en helhet över dess nyttjandeperiod (K3 p. 17.13). För tillkommande utgifter vilka uppkommer efter den materiella anläggningstillgångens förvärv/färdigställande anger 4 kap. 3 § 5 st. ÅRL att utgifter, som är att betrakta som värdehöjande förbättringar av tillgången, får läggas till dess anskaffningsvärde. K3 (p. 17.5) anger vidare att tillkommande utgifter som uppstår då någon av tillgångens komponenter måste bytas ut skall läggas till tillgångens redovisade värde.

4.3.1 Typfall 3 – Byggnader och mark

Scenario 1 – Enhets- kontra komponentavskrivning

Företaget C anskaffar den 1/1 år 20X1 en fastighet för 400 000 kr. Fastighetens taxeringsvärde är 200 000 kr, där 150 000 kr är hänförligt till byggnaden och 50 000 kr till marken. Företaget får i samband med köpet tillträde till byggnaden och kan därmed börja nyttja tillgången.

Byggnaden består av fyra betydande komponenter vilkas förbrukning väsentligt skiljer sig åt. Byggnadens totala anskaffningsvärde är proportionerligt fördelat över dessa komponenter. Nyttjandeperioden för de fyra komponenterna skiljer sig däremot åt och varierar mellan 5 och 100 år. Sett utifrån Skatteverkets allmänna råd för värdeminskningssavdrag för byggnader är det årliga avdraget för den aktuella byggnaden två procent (vilket motsvarar en avskrivningstid på 50 år).

Beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, hur skall utgiften för förvärvet av fastigheten redovisas i företaget?

Redovisning enligt K1

Då en del av fastighetens anskaffningsvärde avser mark motsvarar 300 000 kr ($400\,000 \times 150\,000 / 200\,000$) byggnadens anskaffningsvärde. I och med att företaget har fått tillträde till byggnaden i samband med anskaffning kan avskrivning på byggnaden ske från och med 1/1 år 20X1. Värdet för mark skall dock inte skrivas av. Företag som redovisar enligt K1 skall göra samma avskrivning på byggnader i redovisningen som de värdeminskningssavdrag som görs i deklarationen. Byggnadens värde skall skrivas av under den tid som företaget tror sig ha nytta av tillgången men av förenklings skull tillåts byggnadens värde att skrivas av enligt Skatteverkets rekommenderade procentsatser för värdeminskningssavdrag. Företaget C tillämpar vidare Skatteverkets rekommendationer, där värdeminskningssavdraget

för byggnaden i detta fall motsvarar en årlig avskrivning på två procent av byggnadens anskaffningsvärde. De årliga avskrivningarna blir därför följande:

Anskaffningsvärde	Skatteverkets rekommenderade värdeminskningssavdrag	Årlig avskrivning
300 000	2 %	6 000

Tabell 4.9 Avskrivningsplan enligt K1.

Som kan utläsas av tabell 4.9 kommer företaget under de kommande 50 åren skriva av byggnadens värde med 6 000 kr årligen. Således påverkas det årliga resultatet med en kostnad för avskrivningen motsvarande 6 000 kr varje år de kommande 50 åren. Efter denna period är byggnaden till fullo avskriven och kommer inte ha något värde i företagets balansräkning.

Redovisning enligt K2

Även i detta fall delas fastighetens värde upp i byggnad respektive mark, med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde. Anskaffningsvärdet för byggnaden bli således 300 000 kr och för marken 100 000 kr. En tillgång skall som huvudregel skrivas av systematiskt under den period som företaget tror sig kunna nyttja tillgången. Av förenklingsskäl tillåts dock även företag som tillämpar K2 att följa Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för att avgöra nyttjandeperioden för en byggnad. Värdet på mark skrivs inte under några omständigheter av. I detta fall antas företaget basera de årliga avskrivningarna på det allmänna rådet och därför överensstämmer avskrivningarna med vad som framgår av tabell 4.9 för K1. Tillgången skrivs således av med 6 000 kr årligen under en period av 50 år.

Redovisning enligt K3

Precis som tidigare delas fastighetens värde upp på byggnad respektive mark. Inte heller i detta fall skall värdet för mark skrivas av. Till skillnad från K1 och K2, är företag som tillämpar K3 tvingade att dela upp en tillgång i dess betydande komponenter då förbrukningen av dessa väsentligt skiljer sig åt. I detta exempel består byggnaden av fyra betydande komponenter vars förbrukning avsevärt skiljer sig åt. Företaget måste därför redovisa dessa separat samt ha skilda avskrivningsplaner för dessa. Resultatet presenteras nedan:

Komponent	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid	Årlig avskrivning
1	75 000	50 år	1 500
2	75 000	10 år	7 500
3	75 000	100 år	750
4	75 000	5 år	15 000
Total avskrivning:			24 750

Tabell 4.10 Avskrivningsplan enligt K3.

Som kan utläsas av tabell 4.10 skrivs företagets komponenter av separat över sina respektive nyttjandeperioder. Under de kommande fem åren uppgår den totala årliga avskrivningen för byggnaden till 24 750 kr. Efter de första fem åren kommer komponent nummer fyra att vara förbrukad.

Scenario 2 – Utbyte av en komponent

Även om företag inte tillämpar komponentavskrivning (utan tillämpar enhetsavskrivning) förbrukas dock tillgångens beståndsdelar olika snabbt och behöver således bytas ut med olika frekvens. Med utgångspunkt att förutsättningarna är desamma som för föregående scenario, illustreras här hur en tillkommande utgift för utbyte av en komponent redovisas av företaget.

Som framkommer av föregående scenario om enhets- kontra komponentavskrivning är komponent nummer fyra förbrukad efter fem år. Detta innebär att komponenten behöver bytas ut i januari år 20X6 för att byggnaden skall fortsätta att fungera som tidigare. Utgiften för att byta komponenten uppgår till 85 000 kr och den nya komponentens nyttjandeperiod uppskattas återigen uppgå till fem år.

Beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, hur skall den tillkommande utgiften för utbytet av den förbrukade komponenten redovisas av företaget?

Redovisning enligt K1

I samband med utbytet av komponenten år 20X6 uppkommer en tillkommande utgift. Regleringen för huruvida tillkommande utgifter får räknas till en tillgångs anskaffningsvärde återfinns i 4 kap. 3 § 5 st. ÅRL. Eftersom företag som tillämpar K1 inte följer ÅRL kommer regleringen inte vara tillämplig i det fall företaget är en enskild firma. Utgiften för bytet av komponenten belastar således företagets resultat år 20X6 med en kostnad på 85 000 kr.

Redovisning enligt K2

Företag som följer K2 tillämpar regleringen i ÅRL och därför blir 4 kap. 3 § 5 st. ÅRL tillämpligt i detta fall. I denna paragraf framkommer att utgifter som är att betrakta som värdehöjande förbättringar från räknas till tillgångens anskaffningsvärde. Utbytet av komponenten år 20X6 är dock inte att betrakta som en värdehöjande förbättring, eftersom värdet på byggnaden inte stiger i och med utbytet av komponenten. Istället är komponentutbytet att betrakta som underhåll och K2 (s. 169) anger att sådana utgifter skall kostnadsföras direkt när de uppkommer. Därmed kommer komponentutbytet även i detta fall påverka 20X6 års resultat med en kostnad på 85 000 kr.

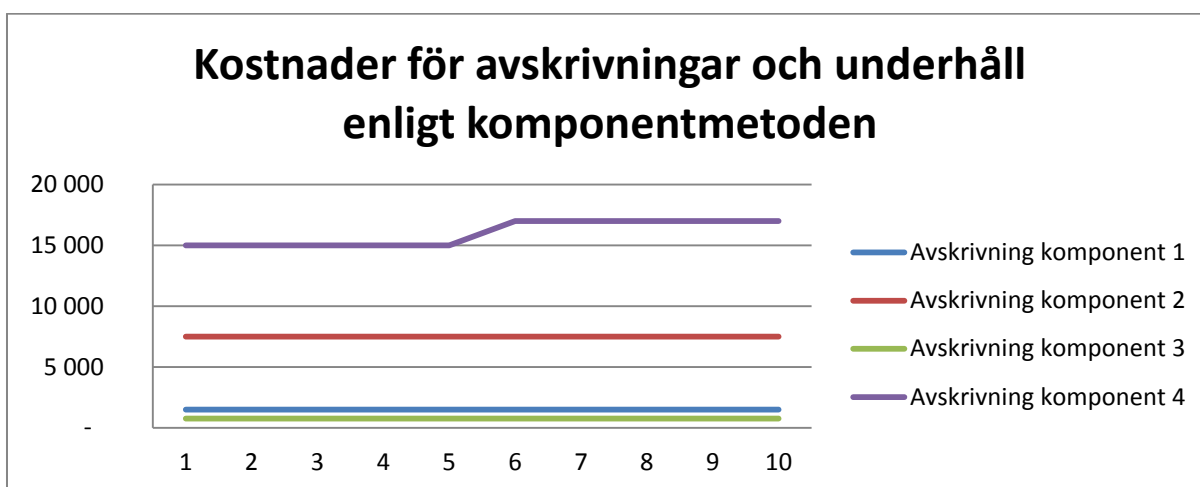
Redovisning enligt K3

Även företag som följer K3 tillämpar regleringen i ÅRL, vilket gör att 4 kap. 3 § 5 st. ÅRL skulle kunna ge vägledning huruvida utgiften för komponentutbytet skall betraktas som underhållskostnad eller tas upp som tillgång. Av K3 (p. 17.5) framkommer dock uttryckligen att då ett företag komponentredovisar och en utgift uppkommer till följd av att en komponent behöver bytas ut, skall utgiften för detta utbyte läggas till tillgångens anskaffningsvärde. I och med att byggnaden i detta fall består av fyra betydande komponenter, vilka redovisas separat med individuella avskrivningsplaner, skall utgiften för utbytet av komponent nummer fyra år 20X6 tas upp som tillgång. Den nya komponenten skall tas upp till sitt anskaffningsvärde och skrivas av över en nyttjandeperiod som anses var lämplig. I detta fall är utgiften för den nya komponenten 85 000 kr och dess nyttjandeperiod uppskattas till fem år. Detta innebär att den årliga avskrivningen för den nya komponenten bli 17 000 kr de kommande fem åren.

Nedan presenteras två figurer som illustrerar hur tillgångens årliga avskrivningar respektive utgiften för komponentutbytet påverkar företagets resultat i det scenariot enhets- respektive komponentmetoden tillämpas.



Figur 4.1 Kostnader för avskrivningar och underhåll enligt enhetsmetoden.



Figur 4.2 Kostnader för avskrivningar och underhåll enligt komponentmetoden.

4.3.1.1 Analys

De redovisningsmässiga effekter som blir aktuella i detta typfall beror på att medan företag som tillämpar K1 och K2 skall redovisa tillgången som en helhet, skall företag enligt K3 dela upp tillgången i dess betydande komponenter och samtidigt skriva av dessa över deras respektive nyttjandeperiod. I det fall K1 och K2 tillämpas blir kostnaderna för de årliga avskrivningarna därför lägre, då tillgången som helhet skrivs av under en längre tidsperiod. En väsentlig skillnad är beträffande de utgifter som uppkommer i samband med att tillgångens komponenter förbrukas och behöver bytas ut. Eftersom utgifter för komponentutbyten inte får läggas till tillgångens anskaffningsvärde enligt K1 och K2, kommer utgiften att slå hårt mot företagets resultat det år utbytet sker, då hela kostnaden för utbytet kommer belasta resultatet det aktuella året. Således kan redovisning enligt K1 och K2 kräva att företaget har en uppbyggd buffert sparad till året då utbytet skall ske för att kunna hantera den extra kostnad som uppstår i och med utbytet. Företag som tillämpar K3 tillåts däremot genom komponentredovisning att lägga utgifter för komponentutbytet till tillgångens anskaffningsvärde och därefter redovisa kostnader genom årliga avskrivningar. Konsekvensen av detta blir att redovisning enligt K3 genererar en jämnare resultatpåverkan, då hela utgiften inte belastar ett specifikt år. Av denna anledning kan redovisning enligt K3 sägas återge en mer rättvis bild av tillgångens förbrukning.

Sett till sambandet mellan redovisning och beskattning framkommer det av Alhager och Alhager (2004, s. 14) att det inte alltid går att återfinna ett sådant. SOU (2003:71, s. 81) anger att ett område där denna avsaknad av samband gör sig gällande, är för byggnader. Denna avsaknad av samband framkommer av 19 kap. 5 § IL där det går att utläsa att skattemässiga värdepminskningsavdrag motsvarande en viss procentsats av byggnadens anskaffningsvärde skall göras årligen. Någon koppling till redovisningen finns alltså inte i detta fall. I och med att redovisningen och skattesystemet har skilda regelsystem, är området gällande avskrivningar av byggnader att betrakta som frikopplat (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 22).

I K1 (p. 6.14) framförs dock att den redovisningsmässiga avskrivningen skall motsvara den som görs skattemässigt och således framställs det som att BFN inte vill att området skall betraktas som frikopplat. Detta agerande av BFN betraktat utifrån legalitetsprincipen, vilken Pålsson (2003, s. 58) betonar inte enbart är en skatterättslig princip utan en allmän rättsprincip, kan ifrågasättas. Legalitetsprincipens innebörd kommer till uttryck av 1 kap. 1 § 3 st. RF. I nämnt lagrum fastslås att ”den offentliga makten utövas under lagarna”, vilket innebär att då det inte finns grundat i någon lag, kan heller inte makt utövas. BFN, som har givit ut K1 är dock endast ett normgivningsorgan vilkas uttalanden inte har någon bindande effekt enligt RF (Kellgren 2003, s. 330). Således går den makt som BFN vill utöva, gällande det belopp som skall skrivas av i redovisningen, i strid med RF. Som framgår av 8 kap. 1 § BFL är det BFN som ansvarar över att utveckla god redovisningssed och av denna anledning skulle det kunna tänkas att normgivningen i K1 (p. 6.14) är förenlig med god redovisningssed, trots att den inte är förenlig med RF, då det är BFN som står bakom K-regelverket.

4.4 Avsättningar

Definitionen på avsättningar återges i 3 kap. 9 § ÅRL och avser betalningsförpliktelser som är hänförliga till det aktuella räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår. De ska på balansdagen vara säkra eller sannolika till sin förekomst, men det kan föreligga en osäkerhet avseende belopp eller tidpunkt när de ska betalas. Drefeldt och Törning (2013, s. 488) menar att avsättningar kan ses som en typ av skuld men skiljer sig åt från övriga skulder i det avseendet att en viss osäkerhet föreligger. Då företaget inte säkert vet hur mycket som skall betalas, eller när beloppet skall betalas, måste en uppskattning göras av företaget (Drefeldt & Törning 2013, s. 488). Av 3 kap. 1 § ÅRL framkommer det att företag på balansdagen skall redovisa sina avsättningar i sin balansräkning.

Av K1 (p. 6.67) framkommer det att företag som redovisar enligt det nämnda regelverket inte är tillåtna att göra avsättningar i räkenskaperna för åtaganden som kan medföra framtida utgifter. Detta motiveras i K1 (s. 48) med att företag som redovisar enligt nämnt regelverk inte följer ÅRL, som anger att företag skall redovisa avsättningar. Vidare framförs att det inte är sannolikt att företag som tillämpar K1 har behov av att göra avsättningar och av förenklings-skäl har därför avsättningar förbjudits för denna typ av företag (K1 s. 48). För företag som redovisar enligt K2 och K3 gäller däremot vad som sägs i 3 kap. 1 § ÅRL och 3 kap. 9 § ÅRL beträffande avsättningar. Förutsättningarna för när en avsättning skall redovisas är ungefär desamma i K2 (p. 16.2) och K3 (p. 21.4). De två regelverken skiljer sig åt såtillvida att företag som tillämpar K2 enbart skall redovisa förpliktelser som har legalt ursprung, såsom från lag, kontrakt eller avtal. Företag som följer K3 skall utöver avsättningar med legalt ursprung även redovisa avsättningar härrörande från informella förpliktelser. Denna typ av

förpliktelse kan exempelvis uppkomma genom en etablerad praxis i en specifik bransch. Som krav ställs dessutom att motparten har skapat sig en välgrundad förväntan genom att ha vetskap om denna praxis. Ett vidare krav för att redovisa en avsättning, som gäller båda regelverken, är att det är sannolikt att resurser kommer lämna företaget i samband med att förpliktelsen regleras. Till sist krävs från båda regelverken att beloppet som skall avsättas kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

En punkt där K2 skiljer sig från K3 gällande avsättningar gäller de fall då företag har förpliktelser där summan av dessa antas understiga det lägre av 25 000 kronor respektive tio procent av företagets egna kapital vid årets början. K2 (p. 16.6) anger att företag i dessa fall inte behöver redovisa dessa förpliktelser som avsättningar. Någon liknande lätttnadsreglering finns inte i K3.

4.4.1 Typfall 4 – Avsättningar

Scenario 1 – Legal förpliktelse

Företaget Z tillverkar produkter och säljer dem direkt till kund. Då företaget verkar i en konkurrensutsatt bransch försöker man locka kunder till sig genom att erbjuda en treårig garanti. Garantin innebär att om produkten skulle sluta fungera och att detta beror på ursprungsfel åtar sig företaget att antingen laga produkten eller byta ut den till en ny fungerande. Denna garanti återfinns i försäljningsavtalet.

Företaget har under år 20X7 sålt produkter för 850 000 kr. Baserat på erfarenheter från tidigare år framkommer att 85 procent av dessa produkter inte behöver någon form av reparationsåtgärd, 10 procent av produkterna behöver åtgärdas med mindre reparation vilket beräknas motsvara 20 procent av försäljningspriset och de resterande 5 procenten behöver större reparationer eller bytas ut helt och hållet, vilket beräknas motsvara 80 procent av försäljningspriset.

Beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, skall utgifter för detta garantiåtagande redovisas som en avsättning eller kostnadsföras först när de uppkommer?

Redovisning enligt K1

Företag som redovisar enligt K1 skall inte i några fall redovisa avsättningar. Därför skall den utgift, som denna garanti eventuellt resulterar i, kostnadsföras det år som den uppkommer. Eftersom företaget erbjuder en treårig garanti är det inte säkert att resultatet för år 20X7 kommer belastas med några reparationskostnader sammanhörande med årets försäljning överhuvudtaget, utan dessa kanske uppkommer först senare år.

Redovisning enligt K2

Enligt K2 skall företag redovisa avsättningar som är av legal typ. Då företagets garanti i detta fall framkommer av försäljningsavtalet är förpliktelsen att betrakta som legal och en avsättning för detta garantiåtagande skall därför redovisas. Utifrån ovan given information kommer företaget att redovisa en avsättning år 20X7 som uppgår till följande:

850 000 x 0,85 x 0	0
850 000 x 0,1 x 0,2	17 000
850 000 x 0,05 x 0,8	34 000
Totalt	= 51 000

Tabell 4.11 Avsättning för legal förpliktelse.

Beloppet kommer således att belasta resultatet för år 20X7.

Redovisning enligt K3

Även enligt K3 skall företag redovisa denna typ av garantiåtagande som avsättning. Företag som redovisar enligt K3 kommer således år 20X7 redovisa en avsättning på 51 000 kr, som samtidigt kostnadsförs och belastar årets resultat.

Scenario 2 – Informell förpliktelse

Företaget Å tillverkar produkter och säljer dem direkt till kund. Företaget har som policy att om kunden inte är nöjd med den köpta produkten har de inom tre månader rätt att returnera den och få pengarna tillbaka. Denna policy är allmänt känd och kunderna är således medvetna om detta förhållande. Då detta är en policy och inte går att återfinna i försäljningsavtalet, är förpliktelsen att betrakta som informell.

Företaget har under år 20X7 sålt produkter för 530 000 kr. Baserat på erfarenheter från tidigare år gör företaget en tillförlitlig uppskattning att utgifterna för denna policy uppgår till fyra procent av den årliga försäljningen.

Beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, skall utgifter till följd av denna policy redovisas som en avsättning eller kostnadsförs först när de uppkommer?

Redovisning enligt K1

Som förklarades i föregående fall skall företag enligt K1 inte under några omständigheter redovisa avsättningar. Utgifterna för denna policy skall därför kostnadsförs i den period då de uppkommer. Eftersom policyn säger att produkten skall reklameras inom tre månader kan denna utgift komma att kostnadsföras antingen försäljningsåret eller året som följer därpå, beroende på när under året produkten säljs.

Redovisning enligt K2

Enligt K2 skall företag enbart redovisa förpliktelser som är av legal typ som avsättningar. Denna policy är dock av informell typ och utgifter till följd av denna policy skall därför inte redovisas som avsättning, utan kostnadsförs i den period då de uppkommer. Även om det hade rört sig om en legal förpliktelse (att villkoret om öppet köp framkommit i försäljningsavtalet) hade företaget inte varit tvungen att redovisa detta som avsättning då summan av utgiften för detta åtagande understiger 25 000 kr ($530\,000 \times 4\% = 21\,200$ kr).

Redovisning enligt K3

Enligt K3 skall företag redovisa förpliktelser som är av både legal och informell typ. Därför skall företag som tillämpar detta regelverk i år redovisa en avsättning motsvarande 21 000 kr ($530\,000 \times 4\% = 21\,200$ kr), till följd av denna policy. Beloppet kommer således kostnadsföras detta år.

4.4.1.1 Analys

De redovisningsmässiga effekter som blir aktuella i detta typfall har sin grund i att hanteringen av garantiutfästelser behandlas på skilda sätt i de olika K-regelverken. Då företaget åtar sig att avhjälpa fel som eventuellt uppkommer på de sålda produkterna kan de inte med säkerhet veta hur stor utgiften för detta åtagande faktiskt kommer uppgå till. Då företag enligt K1 inte tillåts att redovisa avsättningar kommer de inte redovisa någon kostnad

alls för garantin förrän det år som utgiften för detta eventuellt uppkommer. Av denna anledning kan den eventuella kostnaden komma att inte bli matchad med intäkten från försäljningen. Företag som tillämpar K2 och K3 tillåts redovisa kostnader för avsättningar redan det år som åtagandet uppstår. Företag som tillämpar K3 tillåts dock redovisa en större mängd förpliktelser som avsättningar än vad som tillåts i K2. Det beror på att företag som följer K2 enbart får redovisa legala förpliktelser, medan företag som följer K3 tillåts redovisa både legala och informella förpliktelser.

Edenhammar, Norberg och Thorell (2013, s. 21) påpekar att ett företags redovisning ofta används av externa intressenter som grund för beslutsfattande. På grund av detta ställs kravet om rättvisande bild på företagets redovisning. Principen om rättvisande bild framkommer av 2 kap. 3 § ÅRL och anger att ”ett företags balansräkning, resultaträkning och noter skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat...”. Då principen återfinns i ÅRL gäller den bara de företag som avslutar sitt räkenskapsår med en årsredovisning, det vill säga aktiebolag. Beroende av vilket K-regelverk som aktiebolaget tillämpar kan dock stora skillnader uppstå beträffande de kostnader som redovisas ett visst år till följd av de förpliktelser som företaget har. Detta har sin förklaring i att företag enligt K2 enbart tillåts redovisa avsättningar av legalt ursprung, medan företag enligt K3 tillåts avsättningar för både legala och informella förpliktelser.

Om ett företag exempelvis har väldigt stora framtida förpliktelse till följd av att praxis medger kunder rätt att returnera varor de inte är nöjda med, kan detta företag ha en väldigt stor utgift framför sig för detta åtagande. Denna framtida utgift får dock inte tas upp som avsättning och kostnadsföras i samband med försäljningen av varorna om företaget tillämpar K2, då förpliktelsen är av informell typ. Om företaget däremot hade tillämpat K3 hade de varit tillåtna att redovisa detta åtagande som en avsättning och samtidigt kostnadsföra den framtida utgiften. Genom att göra denna avsättning skulle det bli tydligt för företagets externa intressenter hur den finansiella ställningen ter sig, något som inte framkommer om företaget redovisat enligt K2. En tolkning är därför att principen om rättvisande bild blir lidande på grund av att företaget, om de tillämpar K2, inte får redovisa denna förpliktelse som kostnad redan när den uppkommer. Vidare kan de därför inte återge en rättvisande bild av sin finansiella ställning i samma utsträckning som varit möjligt om K3 tillämpats.

4.5 Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond

Då ombildning sker innebär det att verksamheten i den enskilda firman upphör att bedrivas. I samband med att en verksamhet upphör skall periodiseringsfonder återföras till beskattning. Ombildas den enskilda firman till ett aktiebolag och driver verksamheten vidare i aktiebolaget får periodiseringsfonder dock överföras utan att återföring till beskattning i den enskilda firman krävs. För att fonderna skall få överföras måste kraven i 30 kap. 11 § IL uppfyllas. I 30 kap 11 § IL framgår det att ”om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap., den fysiska personen gör ett tillskott som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond”.

Begreppet expansionsfond existerar inte i aktiebolaget och en sådan fond kan inte heller överlätas från en enskild firma till ett aktiebolag. Den skall därför återföras till beskattning i

den enskilda firman då verksamheten upphör. Vid ombildningen kan dock fonden upphöra utan att den enskilda firman återför expansionsfonden till beskattning. Kraven enligt 34 kap. 20 § IL måste uppfyllas för att fonden skall få "överlåtas" till aktiebolaget. I 34 kap. 20 § IL framgår det att "en expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14-16 §§ blir tillämpliga om en näringsidkare: överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i, begär att expansionsfonden inte ska återföras och gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 78 procent av expansionsfonden".

Räntefördelning förekommer inte i aktiebolag och är heller ingen post i balansräkningen för den enskilda firman. Överföring av räntefördelningsbelopp från den enskilda firman till aktiebolaget är därmed inte möjligt. Fördelningsbeloppet skall istället behandlas utifrån det perspektiv att verksamheten i den enskilda firman upphör att bedrivas.

4.5.1 Typfall 5 – Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond

Vid utgången av år 20X1 skall den enskilda firman ombildas till ett aktiebolag. Den enskilda firman har vid årets slut en expansionsfond som uppgår till 150 000 kr, periodiseringsfonder till ett värde av 150 000 kr och ett sparade räntefördelningsbelopp på 300 000 kr.

Vad händer med fonderna samt det sparade räntefördelningsbeloppet om den enskilda firman ombildas till ett aktiebolag?

Periodiseringsfond

Anta även att den enskilda firman uppfyller kraven för att ges möjligheten att överföra fonderna och att den enskilda firman äger reelltillgångar på 200 000 kr.

Skulle exempelvis aktiebolaget ha startats med 50 000 kr i aktiekapital med privata medel kommer tillgångarna i aktiebolaget efter ombildningen uppgå till ett värde på 250 000 kr (200 000 + 50 000), aktiekapitalet kommer uppgå till 50 000 kr och periodiseringsfonderna kommer uppgå till 150 000 kr. Det överskjutande beloppet på 50 000 kr (250 000 – 50 000 – 150 000) kommer att redovisas som en skuld till aktieägaren.

Värdet på periodiseringsfonderna (150 000 kr) motsvarar ett tillskott från den enskilda firman och tas upp som obeskattade reserver i aktiebolagets balansräkning efter ombildningen. Skuld till aktieägaren uppstår på grund av att tillgångarnas värde överstiger det tillskott som gjordes av den enskilda firman (aktieägaren). Detta tillskott skall dock inte räknas med i aktiernas omkostnadsbelopp.

Expansionsfond

Anta även att vid ombildningen uppfylls kraven att få överlåta fonden utan att återföra den till beskattning och att den enskilda firman har reelltillgångar till ett värde på 200 000 kr. Vad som händer med expansionsfonden är följande:

Tillskott till aktiebolaget från den enskilda firman motsvarade 78 procent av expansionsfonden görs (med kontanter eller tillgångar), vilket kommer att bokas upp som beskattat fritt eget kapital i aktiebolaget efter ombildningen: $150\,000 \times 0,78 = 117\,000$ kr

Beloppet blir beskattat kapital på grund av den expansionsfondsskatt på 22 procent som den enskilda firman redan betalade vid avsättning till expansionsfond.

Skulle exempelvis aktiebolaget ha startats med 50 000 kr i aktiekapital med privata medel kommer tillgångarna i aktiebolaget efter ombildningen uppgå till ett värde på 250 000 kr (200 000 + 50 000), aktiekapitalet kommer uppgå till 50 000 kr och beskattat fritt eget kapital kommer uppgå till 117 000 kr. Vidare kommer det resterande beloppet på 83 000 kr (250 000 – 50 000 – 117 000) bokas upp som en skuld till aktieägaren eftersom köpeskillingen för reallgångarna (200 000 kr) var högre än det kapitaltillskott som den enskilda firman gjorde med motsvarande 78 procent av expansionsfonden (117 000). Detta kapitaltillskott skall dock inte räknas med i aktiernas omkostnadsbelopp.

Räntefördelning

Anta i de ovan nämnda exemplen om periodiseringsfond och expansionsfond att kraven för att överlåta fonderna inte är uppfyllda. Dessa skall då återföras till beskattning i den enskilda firman. Om det vid ombildningen till aktiebolag däremot finns ett sparad räntefördelningsbelopp i den enskilda firman kan det utnyttjas mot de återförda periodiseringsfonderna och expansionsfonden. Det innebär att fonderna kan beskattas i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget näringsverksamhet.

Periodiseringsfond	150 000
Expansionsfond	150 000
Summa	300 000
Sparat räntefördelningsbelopp	300 000
Räntefördelningsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital med: 0,3 x 300 000	90 000

Tabell 4.12 Fonder kvittas mot sparad fördelningsbelopp.

4.5.1.1 Analys

De redovisningsmässiga effekterna i detta typfall innefattar först att aktiebolaget inte kommer att kunna ta upp expansionsfonden i balansräkningen eftersom en sådan fond inte kan tas över. Det som händer är att aktiebolaget istället tar över ett tillskott som motsvarar 78 procent av fonden och tar upp detta som beskattat fritt eget kapital (prop. 2004/05:32, s. 21; Rydin & Nilsson 1999, s. 485). När det gäller periodiseringsfonderna kommer aktiebolaget ta upp dessa i balansräkningen utan att värdet på fonden påverkas (Skatteverket 2013a, s. 2003). Om periodiseringsfonderna däremot inte överförs skulle det, som beskrevs i typfallet ovan, innebära att de skall återföras till beskattning i den enskilda firman. Detta skulle betyda att periodiseringsfonderna och expansionsfonden hade beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet med en högre skattesats än om de exempelvis hade återförts till beskattning i aktiebolaget. Då skattesatsen är 22 procent i aktiebolaget och skattesatsen för den enskilda firman skulle uppgå till 40-70 procent (då den består av den kommunala, statliga inkomstskatten samt egenavgifter) hade fonderna drabbats av hårdare beskattning i den enskilda firman om de återförts till beskattning där. Den enskilda näringsidkaren bör då överväga att överföra periodiseringsfonderna och expansionsfonden till aktiebolaget, om det finns möjlighet, för att undkomma den hårda beskattningen som återföringen hade medfört.

Som typfallet visar ovan, under räntefördelning, får fonderna inte överföras till aktiebolaget, vilket skulle innebära att de skall återföras till beskattning i den enskilda firman. Eftersom den enskilda firman också har ett sparad räntefördelningsbelopp kan den undgå beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet genom att utnyttja det sparade räntefördelningsbeloppet till att kvitta mot fonderna så att beskattning istället sker i inkomstslaget kapital.

Sett till de skatterättsliga principerna kopplas därför reglerna för expansionsfonden och räntefördelning till neutralitetsprincipen. Enligt Grosskopf (1990, s. 465) syftar neutralitetsprincipen till att olika handlingsalternativ skall vara neutrala för företag. Detta innebär att en näringsidkare inte skall bli påverkad av beskattningen vid valet av bedriva näringsverksamhet i form av enskild firma eller aktiebolag. Sett till skattesatsen i de olika företagsformerna förekommer inte neutralitet eftersom den inte är densamma i respektive företagsform (Boije 2002, s. 76). Det är av denna anledning som reglerna om expansionsfond och räntefördelning införts, för att likställa beskattningen mellan de två företagsformerna enskild firma och aktiebolag. Väljer den enskilda firman att sätta av till expansionsfond kommer beloppet drabbas av en expansionsfondsskatt med 22 procent. Procentsatsen motsvarar även den bolagsskatt som gäller för aktiebolag. Då bolagsskatten ändrades från 26,3 procent till 22 procent innebar det även att expansionsfondsskatten ändrades från 26,3 procent till 22 procent, eftersom avsättning till expansionsfond syftar till att likställa beskattningen hos enskild firma med aktiebolag. Vidare syftar räntefördelning till att låta den enskilda näringsidkaren beskatta avkastningen på investerat kapital i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 1993/94:50, s. 2). Om dessa regler om avsättning till expansionsfond och möjlighet till räntefördelning inte hade funnits hade det drabbat de enskilda näringsidkarna hårt med tanke på den höga skattesatsen som föreligger.

4.6 Överlåtelse av inkrån från enskild firma till aktiebolag

Då ett företag ombildas från enskild firma till aktiebolag kan detta ske genom antingen inkråmsöverlåtelse (avsnitt 3.6.1) eller apport (avsnitt 3.6.2). Vid en företagsombildning sätts priset på de överförda tillgångarna ofta till det skattemässiga värdet (Melz 2011, s. 14). Normalt sett skall tillgångar då de tas ut ur en näringsverksamhet uttagsbeskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och marknadsvärdet. Reglerna om detta framkommer i 22 kap. IL. Vid en företagsombildning kan under vissa omständigheter tillgångar dock överföras till dess skattemässiga värden utan att uttagsbeskattning blir aktuell. Dessa förhållanden regleras i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse.

4.6.1 Typfall 6 – Överlåtelse av inkrån från enskild firma till aktiebolag

Den enskilda firman Z ska ombildas till aktiebolag 1/1 år 20X2, då hela verksamheten kommer att överlåtas. Innan ombildningen uppvisar företaget följande balansräkning, upprättat enligt reglerna för förenklat årsbokslut (K1):

Anläggningstillgångar		Eget kapital	
Maskiner och inventarier	*50 000	Eget kapital	54 000
Omsättningstillgångar		Skulder	
Varulager	15 000	Låneskulder	25 000
Kundfordringar	10 000	Leverantörsskulder	8 000
Kassa och bank	12 000		
Summa tillgångar:	87 000	Summa skulder och eget kapital:	87 000
I den enskilda firman Z finns dessutom periodiseringsfonder avsatta med 18 000 kr samt expansionsfond med 20 000 kr.			
*Posten maskiner och inventarier som förekommer i det förenklade årsbokslutet består dels av maskiner till ett värde av 35 000 kr samt inventarier till ett värde av 15 000 kr.			

Tabell 4.13 Balansräkning 31/12 år 20X1 för den enskilda firman Z - före ombildning.

Ombildningen sker genom en inkråmsöverlåtelse, där aktiebolaget köper den enskilda firmans inkråm. Vid ombildningen är villkoren för underprisöverlåtelse uppfyllda och överföringen av tillgångarna sker därför till skattemässiga värden, utan att uttagsbeskattning aktualiseras. De avtal som den enskilda firman har med yttre parter omförhandlas för att övergå till aktiebolaget i samband med ombildningen. Den enskilda firman Z har tillämpat räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och inventarier och dess bokförda värden överensstämmer därför med dess skattemässiga värden. Alla tillgångars bokförda värden motsvarar dess skattemässiga värden. Det totala värdet av de överlåtna tillgångarna uppgår till 87 000 kr.

Betalningen för de överlåtna tillgångarna består i att aktiebolaget övertar betalningsansvaret för den enskilda firmans skulder och obeskattade reserver. Periodiseringsfonder kan överlåtas till aktiebolaget Z AB eftersom överlåtelsen inte medför någon uttagsbeskattning samt att tillgångarna motsvarar minst värdet på periodiseringsfonderna. Expansionsfonden kan inte överlåtas eftersom expansionsfond inte existerar för aktiebolag, istället kommer expansionsfonden upphöra i samband med att den enskilda firman avslutar sin verksamhet. Då villkoren för att expansionsfond skall få upphöra utan återföring till beskattning är uppfyllda, får aktiebolaget ta upp 78 procent av värdet på expansionsfonden som beskattat fritt eget kapital ($20\,000 \times 0,78 = 15\,600$ kr). Vidare är skillnaden mellan värdet på tillgångarna (87 000 kr) och värdet på de övertagna skulderna ($25\,000 + 8\,000 = 33\,000$ kr) och obeskattade reserverna ($18\,000 + 15\,600 = 33\,600$ kr) att betrakta som en skuld till den enskilda näringsidkaren. Skulden till den enskilda näringsidkaren uppgår därmed till 20 400 kr ($87\,000 - 33\,000 - 33\,600 = 20\,400$ kr).

Aktiebolaget Z AB startas sedan med 50 000 kr i aktiekapital som tillskjuts med privata medel. Efter ombildningen ställs balansräkningen upp enligt följande, upprättat enligt bestämmelserna i K2 och K3:

TILLGÅNGAR		EGET KAPITAL OCH SKULDER	
Anläggningstillgångar		Eget kapital	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		<i>Bundet eget kapital</i>	
Maskiner	35 000	Aktiekapital	50 000
Inventarier	15 000	<i>Fritt eget kapital</i>	
Summa anläggningstillgångar:	50 000	Balanserat resultat	15 600
Omsättningstillgångar		Summa eget kapital:	65 600
<i>Varulager</i>		Obeskattade reserver	
Färdiga varor	15 000	Periodiseringsfond	18 000
<i>Kortfristiga fordringar</i>		Summa obeskattade reserver:	18 000
Kundfordringar	10 000	Långfristiga skulder	
<i>Kassa och bank</i>		Skulder till kreditinstitut	25 000
Kassa och bank	*62 000	Summa långfristiga skulder:	25 000
Summa omsättningstillgångar:	87 000	Kortfristiga skulder	
SUMMA TILLGÅNGAR:	137 000	Leverantörsskulder	8 000
		Övriga skulder	**20 400
		Summa kortfristiga skulder:	28 400
		SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER:	137 000
*Utgörs av det överlåtna värdet för kassa och bank (12 000 kr) samt aktiekapitalet (50 000 kr) som tillskjutits med privata medel.			
**Motsvarar skillnaden mellan värdet på de överlåtna tillgångarna och skulder samt obeskattade reserver.			

Tabell 4.14 Balansräkning 1/1 år 20X2 för aktiebolaget Z AB - efter ombildning.

4.6.1.1 Analys

De redovisningsmässiga effekterna i detta fall består främst i den skattemässiga avsättningen till expansionsfond som tillåts i den enskilda firman men som inte får göras av aktiebolag. Avsättning till expansionsfond syftar till att likställa företagsformen enskild firma med aktiebolag (Boije 2002, s. 76). I och med avsättning till expansionsfond betalar den enskilda näringsidkaren en expansionsfondsskatt på 22 procent, vilken överensstämmer med aktiebolagets bolagsskatt. Persson Österman (1997, s. 32) menar att principen om neutralitet uppfylls i de fall då skattesystemet i sig inte påverkar individens handlande, i detta fall valet att ombildas till aktiebolag. Den avsättning till expansionsfond som gjorts i den enskilda firman, som även har beskattats med expansionsfondsskatt, är ur ett aktiebolags synvinkel att betrakta som beskattat kapital, då expansionsfondsskatten överensstämmer med aktiebolagsskatten. Då 78 procent av den enskilda firmans avsättning till expansionsfond får tas upp som beskattat fritt eget kapital i aktiebolaget är det att betrakta som att principen om neutralitet uppfylls i valet att ombilda den enskilda firman till aktiebolag.

Vad gäller periodiseringsfonder är villkoren för att få överlåta dessa till aktiebolaget i detta fall uppfyllda. Om detta inte varit fallet hade den enskilda firman varit tvungen att återföra periodiseringsfonderna till beskattning i den enskilda firman i samband med att näringsverksamheten avslutas (prop. 2004/05:32, s. 17). Återföring av periodiseringsfonderna innebär att beloppet som återförs kommer att tas upp som inkomst av näringsverksamhet i den enskilda firman samma år som de återförs. I en enskild firma beskattas inkomster först och främst med en kommunal inkomstskatt som uppgår till ungefär 32 procent (65 kap. 3 § IL). Om den beskattningsbara förvärvsinkomsten (där återföring av periodiseringsfonderna är inkluderade) överstiger 420 800 kr skall den del som överstiger detta belopp, utöver kommunal inkomstskatt, beskattas med en statlig inkomstskatt. Denna statliga inkomstskatt uppgår till 20 procent (65 kap. 5 § IL). Vidare skall den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 602 600 kr beskattas med ytterligare 5 procent (65 kap. 5 § IL). Innan den kommunala och statliga inkomstskatten beräknas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten skall egenavgifter beräknas. Egenavgifterna uppgår idag till ungefär 29 procent. Dessa är dock avdragsgilla och avdragseffekten är densamma som marginalskatten. Marginalskatten varierar beroende på vilken inkomstskatt som betalas (kommunal och statlig). I detta fall, då periodiseringsfonderna får överlåtas till aktiebolaget Z AB, kommer dessa då de skall återföras till beskattning i aktiebolaget endast beskattas med dagens bolagsskatt som uppgår till 22 procent. Rabe och Hellenius (2011, s. 46) menar att principen om likformighet innebär att beskattningen skall vara fördelad så att den upplevs som rättvis och likformig av samhällets medborgare. I och med att återföringen av periodiseringsfonden skulle beskattas hårdare i den enskilda firman Z än i aktiebolaget Z AB väcks frågan om detta är rättvist och således kan det ifrågasättas om principen om likformighet uppfylls.

Vidare kan skillnaden i den skattekostnad som blir aktuell då periodiseringsfonden överförs till aktiebolaget och återförs till beskattning där, istället för att återföras till beskattning i den enskilda firman, ifrågasättas om den är att betrakta som en otillbörlig skatteförmån. Definitionen på en otillbörlig skatteförmån uttrycks i SOU (1998:1, s. 164) som en positiv skatteeffekt vilken uppkommit vid en underprisöverlåtelse där den skattkyldige undgått att uttagsbeskattas. I detta typfall har den enskilda firman överlåtit tillgångarna till underpris utan att uttagsbeskattas, då reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser anses vara uppfyllda. En huvudsaklig förutsättning att få tillämpa reglerna om underprisöverlåtelse är dock att inga otillbörliga skatteförmåner uppkommer (prop. 1998/99:15, s. 139). En tolkning är att en otillbörlig skatteförmån uppkommer i och med att periodiseringsfonderna återförs till

beskattning i aktiebolaget istället för i den enskilda firman och därför skulle uttagsbeskattning aktualiseras i den enskilda firman då tillgångarna överförs till underpris.

Sett till redovisningen i typfall 6 skiljer den sig åt då den upprättats enligt olika regelverk. För att upptäcka större skillnader i redovisningen hade en fördjupning behövt genomföras där den enskilda firman fortsatt bedriva verksamheten som enskild firma kontra om verksamheten bedrivits som aktiebolag. Hur dessa skillnader skulle kunna te sig framkommer av typfall 1-4 och har sitt ursprung i att K-regelverken behandlar poster olika redovisningsmässigt. Hade företagen vidare haft samma förutsättningar som inträffat under året skulle det således kunna påverka det beskattningsbara resultatet på grund av de regler som ställs i de olika regelverken som enskild firma och aktiebolag tillämpar. Vissa skillnader skulle exempelvis förekomma i de avskrivningsplaner som tillämpas. Om den enskilda firman tillämpar räkenskapsenlig avskrivning och aktiebolaget planenlig avskrivning kommer det skilja sig i hur stora de årliga avskrivningarna blir. Storleken på avskrivningarna kommer därför ha en inverkan på det beskattningsbara resultatet. Beroende av om aktiebolaget skulle upprätta årsredovisning enligt K3 istället för enligt K2 kommer redovisningen även där se annorlunda ut om verksamheten skulle bedrivas ett år som aktiebolag.

4.7 Överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder

Då enskilda tillgångar och skulder överförs i samband med en företagsombildning uppfylls inte reglerna för underprisöverlåtelse som framkommer i 23 kap. IL, utan överföringen skall uttagsbeskattas hos överlåtaren. Vid en underprisöverlåtelse uppkommer frågan gällande vilket värde som skall betraktas som förvärvarens anskaffningsvärde. Av K2 (p. 9.7) framkommer det att det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet skall motsvara den faktiska ersättningen. Samma förhållande gäller för K3 (K3, s. 22). Beträffande det skattemässiga anskaffningsvärdet för förvärvaren framkommer det av 22 kap. 8 § IL att detta värde skall motsvara marknadsvärdet, under förutsättning att överlåtaren uttagsbeskattas i samband med överföringen. Regleringen i 22 kap. 8 § IL gäller enbart i det fall tillgångar överförs mellan två näringsverksamheter som ägs av samma person.

4.7.1 Typfall 7 – Överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder

Företaget Y bedriver idag sin näringsverksamhet i företagsformen enskild firma. Ägaren till den enskilda firman Y startade aktiebolaget Y AB 1/1 år 20X3 med 50 000 kr i eget tillskjutet aktiekapital. I den enskilda firman Y finns maskiner och inventarier som den enskilda näringsidkaren till viss del vill föra över till aktiebolaget Y AB. Överlåtelsen av tillgångar kommer att ske 1/1 år 20X7.

Innan överlåtelsen av maskiner och inventarier till aktiebolaget Y AB uppvisar den enskilda firman Y följande balansräkning, upprättat enligt K1:

Anläggningstillgångar		Eget kapital	
Maskiner och inventarier	*100 000	Eget kapital	157 000
Byggnader	250 000	Skulder	
Omsättningstillgångar		Låneskulder	250 000
Varulager	35 000	Leverantörsskulder	15 000
Kundfordringar	22 000	Summa skulder och eget kapital:	422 000
Kassa och bank	15 000		
Summa tillgångar:	422 000		

*Posten maskiner och inventarier som förekommer i det förenklade årsbokslutet består dels av maskiner till ett värde av 65 000 kr samt inventarier till ett värde av 35 000 kr.

Tabell 4.15 Balansräkning 31/12 år 20X6 för den enskilda firman Y – före överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.

Överlåtelsen sker genom en inkråmsöverlåtelse, där aktiebolaget Y AB köper enstaka tillgångar från den enskilda firman Y med likvida medel. Det skattemässiga värdet (bokförda värdet) på de maskiner och inventarier som skall överlåtas uppgår till ett värde av 20 000 kr respektive 10 000 kr. Marknadsvärdet för maskinerna uppgår till 30 000 kr och för inventarierna till 15 000 kr. Priset som sätts för tillgångarna utgör de skattemässiga värdena. Då priset är lägre än det marknadsmässiga värdet skulle reglerna om underprisöverlåtelse kunna bli tillämpliga, dock är detta inte fallet i detta typfall, eftersom överlåtelsen gäller enstaka tillgångar och inte hela verksamheten eller en verksamhetsgren. Detta innebär att överlåtelsen skall betraktas som ett uttag ur den enskilda firman Y. Beträffande det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet anger K2 (p. 9.7) att tillgången anses anskaffad till den ersättning som företaget betalar. Detta anger även K3 (s. 22). Sett till det skattemässiga anskaffningsvärdet framkommer det av 22 kap. 8 § IL att detta skall motsvara marknadsvärdet i de fall då tillgångar överförs mellan två näringsverksamheter som bedrivs av samma person, samtidigt som överföringen uttagsbeskattas i den näringsverksamhet varifrån överföringen kommer. I detta fall skall den enskilda firman uttagsbeskattas för skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet.

Innan överlåtelsen har aktiebolaget Y AB följande balansräkning, upprättat enligt bestämmelserna i K2 och K3:

TILLGÅNGAR		EGET KAPITAL OCH SKULDER	
Anläggningstillgångar		Eget kapital	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		<i>Bundet eget kapital</i>	
Maskiner	200 000	Aktiekapital	50 000
Inventarier	100 000	<i>Fritt eget kapital</i>	
Summa anläggningstillgångar:	300 000	Balanserat resultat	55 600
Omsättningstillgångar		Summa eget kapital:	105 600
<i>Varulager</i>		Långfristiga skulder	
Färdiga varor	65 000	Skulder till kreditinstitut	250 000
<i>Kortfristiga fordringar</i>		Summa långfristiga skulder:	250 000
Kundfordringar	30 000	Kortfristiga skulder	
<i>Kassa och bank</i>		Leverantörsskulder	55 000
Kassa och bank	72 000	Övriga skulder	56 400
Summa omsättningstillgångar:	167 000	Summa kortfristiga skulder:	111 400
SUMMA TILLGÅNGAR:	467 000	SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER:	467 000

Tabell 4.16 Balansräkning 31/12 år 20X6 för aktiebolaget Y AB - före överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.

Efter överlåtelsen har aktiebolaget Y AB följande balansräkning, upprättat enligt bestämmelserna i K2 och K3:

TILLGÅNGAR		EGET KAPITAL OCH SKULDER	
Anläggningstillgångar		Eget kapital	
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		<i>Bundet eget kapital</i>	
Maskiner	*220 000	Aktiekapital	50 000
Inventarier	**110 000	<i>Fritt eget kapital</i>	
Summa anläggningstillgångar:	330 000	Balanserat resultat	55 600
Omsättningstillgångar		Summa eget kapital:	105 600
<i>Varulager</i>		Långfristiga skulder	
Färdiga varor	65 000	Skulder till kreditinstitut	250 000
<i>Kortfristiga fordringar</i>		Summa långfristiga skulder:	250 000
Kundfordringar	30 000	Kortfristiga skulder	
<i>Kassa och bank</i>		Leverantörsskulder	55 000
Kassa och bank	***42 000	Övriga skulder	56 400
Summa omsättningstillgångar:	137 000	Summa kortfristiga skulder:	111 400
SUMMA TILLGÅNGAR:	467 000	SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER:	467 000
*Maskiner: 220 000 kr (200 000 + 20 000)		***Kassa och bank: 42 000 kr (72 000 – 30 000)	
**Inventarier: 110 000 kr (100 000 + 10 000)			

Tabell 4.17 Balansräkning 1/1 år 20X7 för aktiebolaget Y AB - efter överlåtelse av enskilda tillgångar och skulder.

4.7.1.1 Analys

I och med att reglerna om underprisöverlåtelse inte är tillämpliga i detta typfall drabbas den enskilda firman av en stor skatteeffekt då den uttagsbeskattas och måste ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och det bokförda värdet (45 000 – 30 000) som intäkt samma år som överlåtelsen genomförs. På grund av denna intäkt kommer den enskilda firman således drabbas av en högre skattekostnad än om överlåtelsen inte hade genomförts. En tolkning av detta är att det finns en risk att inte alla företag har ekonomi för att klara av denna extra skattekostnad som denna typ av tillgångsöverföring leder till. Persson Österman (2013, s. 285) menar att företagsombildningar som uteblir på grund av skattemässiga skäl riskerar att skapa negativa effekter på ekonomin som helhet.

I SOU (2005:99, s. 123) framförs åsikten att god redovisningssed inte ger någon tydlig vägledning gällande förvärvarens redovisningsmässiga anskaffningsvärde i de fall det rör sig om en underprisöverlåtelse. Med ursprung från 4 kap. 3 § ÅRL framkommer dock av K2 (p. 9.7) och K3 (s. 22) att då en tillgång förvärvas med likvida medel skall det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet sättas till den faktiska ersättningen. En tolkning är att då det inte framgår någon annanstans i K-regelverken hur det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet vid underprisöverlåtelser bestäms, är det som framkommer av K2 (p. 9.7) och K3 (s. 22) att betrakta som gällande även vid fall av underprisöverlåtelser. Den faktiska ersättningen i typfallet ovan uppgår till 30 000 kr (20 000 + 10 000) och därmed skall detta belopp tas upp som aktiebolagets redovisningsmässiga anskaffningsvärde. Gällande de förvärvade tillgångarnas skattemässiga anskaffningsvärde framkommer det av 22 kap. 8 § IL att detta anskaffningsvärde i aktiebolaget skall sättas till marknadsvärdet, under förutsättning att överföringen av tillgångarna föranlett uttagsbeskattning hos den enskilda firman. Då överföringen av tillgångarna i typfallet föranleder uttagsbeskattning kommer aktiebolagets skattemässiga anskaffningsvärde för tillgångarna således uppgå till 45 000 kr (30 000 + 15 000). Härigenom uppstår en skillnad mellan det redovisningsmässiga och det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgångarna i aktiebolaget.

Utmärkande för ett formellt samband är att det finns särskilda skatterättsliga regler som tillämpas då den skattemässiga inkomsten beräknas, samtidigt som de justeringar som görs skattemässigt även skall göras i redovisningen (Henriksson & Schröder 2000, s. 125). För maskiner och inventarier finns det i 18 kap. 14 § IL särskilda skatteregler gällande räkningsmässig avskrivning. Sambandet mellan redovisning och beskattning gällande området maskiner och inventarier är därför att betrakta som formellt, i det fall reglerna om räkningsmässig avskrivning tillämpas. Av 18 kap. 14 § IL kommer det formella sambandet till uttryck, då det där anges att reglerna om räkningsmässig avskrivning endast får tillämpas om samma avdrag som görs skattemässigt även görs i redovisningen. I detta typfall, där det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet understiger det skattemässiga anskaffningsvärdet, kommer det redovisade värdet vara avskrivit i helhet innan det skattemässiga värdet är avdraget. Detta förhållande har påtalats i SOU (2005:99, s. 125), där ett förslag om särskilda regler för att kostnadsföra denna skillnad framförts.

Principen om kontinuitet uttrycks i SOU (2005:99, s. 117) som fallet då en överlåtande part beskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen som erhålls samtidigt som förvärvaren betraktar ersättningen som det nya skattemässiga värdet. I detta typfall, då den enskilda firman uttagsbeskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och marknadsvärdet samtidigt som marknadsvärdet motsvarar det nya skattemässiga värdet i aktiebolaget, är det tydligt att principen om skattemässig kontinuitet efterföljs vid inkomstbeskattningen.

5 Slutsats

Syftet med studien har bland annat varit att undersöka hur olika poster i ett företags balansräkning påverkas då enskild firma väljer att ombildas till aktiebolag. Detta eftersom enskild firma och aktiebolag antas tillämpa skilda K-regelverk i redovisningen. Vidare har studien syftat till att utreda i vilken utsträckning dessa skillnader i redovisningen kan ge upphov till skattemässiga effekter samt vilka övriga skattemässiga effekter som kan uppkomma vid en företagsombildning. Slutligen har studien syftat till att förklara i vilken utsträckning de skatterättsliga principerna är förenliga med innehållet i K-regelverken. För att besvara den första forskningsfrågan har vi med utgångspunkt från K-regelverken upprättat typfall för att tydliggöra skillnader som kan bli aktuella om enskild firma ombildas till aktiebolag. Vidare har de skillnader som tydliggjorts i typfallen legat till grund för att besvara även de tre följande forskningsfrågorna.

5.1 Redovisningsmässiga effekter

Förutsättningarna har varit att respektive företagsform, enskild firma och aktiebolag, tillämpat skilda K-regelverk. Om enskild firma då ombildas till aktiebolag innebär det ett byte av redovisningsregelverk, från K1 till antingen K2 eller K3. Studien har visat att beroende på vilket K-regelverk som tillämpas, kommer skillnader uppstå i redovisningen. För redovisningen i den enskilda firman ställs det inte lika höga krav på vad den ska innehålla och därför är den mer förenklad än redovisningen i ett aktiebolag.

Sett till redovisningsmässiga effekter som uppstår när enskild firma ombildas till aktiebolag kommer de till uttryck främst genom att de olika regelverken värderar tillgångar och andra poster på skilda sätt. Studien påvisar dessa skillnader genom de olika typfallen. För varulager framhävs skillnaden genom att utgifter för egentillverkade varor behandlas olika för respektive regelverk. Gällande maskiner och inventarier ligger skillnaden i att avskrivningsplanerna skiljer sig åt mellan regelverken. Effekten blir att företagets tillgångar skrivs av i olika takt. Beträffande byggnader utmärker sig K3 från de två andra regelverken i det avseende att tillgångar skall komponentredovisas. Detta resulterar i att olika stora avskrivningar görs samt att utgifter för utbyte av komponenter behandlas olika mellan regelverken. För avsättningar ligger skillnaden i att det inte är tillåtet enligt K1, medan det är tillåtet enligt de två andra regelverken, men där villkoren för när detta skall göras inte är helt överensstämmande. Effekten blir således att framtida (eventuella) utgifter som uppstår på grund av företagets förpliktelser kostnadsförs vid olika tidpunkter och därför inte alltid kopplas till den period förpliktelsen uppkommer. En annan redovisningsmässig effekt består i de skattemässiga justeringar som enskild firma tillåts göra men inte aktiebolag.

Utifrån detta kan vi konstatera att valet att ombilda enskild firma till aktiebolag kommer resultera i redovisningsmässiga effekter och att den enskilda näringsidkaren bör vara medveten om detta innan beslutet att ombildas tas. Utöver att den enskilda näringsidkaren bör vara medveten om att värdet på tillgångarna kommer att förändras i samband med byte av redovisningsregelverk, bör denne även tänka på att tillämpning av ett högre K-regelverk ofta kräver mer arbete.

5.2 Skattemässiga effekter

I och med att det redovisningsmässiga resultatet ofta ligger till grund för beskattningen kommer de redovisningsmässiga skillnaderna som påvisats i typfallen således även ha effekt på det beskattningsbara resultatet. Som påvisades i typfallet gällande egentillverkat varulager uppkommer den skattemässiga effekten i och med att utgifter kostnadsförs i olika skeenden. Beroende på detta kommer således det beskattningsbara resultatet påverkas. Vidare framgick det i typfallet för maskiner och inventarier att skillnaden bestod i avskrivningsplanen. Då storleken på avskrivningarna varierar beroende av avskrivningsplan kommer det beskattningsbara resultatet påverkas i samma utsträckning. Gällande byggnader påverkas det beskattningsbara resultatet i olika utsträckning beroende på om enhets- eller komponentredovisning tillämpas. Om enhetsmetoden tillämpas kommer utgifter som uppstår vid utbyte av komponenter att slå hårt mot det beskattningsbara resultatet det specifika året utgiften uppkommer. Tillämpas komponentmetoden kommer företagets beskattningsbara resultat inte att fluktuera i lika stor grad i samband med att utgifter för utbyte av komponenter uppkommer. Sett till avsättningar påverkas företagets beskattningsbara resultat genom att alla företag inte tillåts göra detta. För de företag som gör avsättningar resulterar dessa i kostnader för det specifika året, vilka i sin tur påverkar det beskattningsbara resultatet. Sammanfattningsvis går det att konstatera att den skattemässiga effekten som uppstår vid en företagsombildning ofta har sitt ursprung i att utgifter kostnadsförs vid olika tillfällen enligt de olika K-regelverken, vilket i sin tur påverkar det beskattningsbara resultatet.

Sett till de skattemässiga effekter som uppstår i och med själva ombildningen från enskild firma till aktiebolag kan de kopplas till hur räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond behandlas. Gällande periodiseringsfond uppstår en skatteeffekt beroende av om den får överlåtas till aktiebolaget eller inte. I det fall fonden inte får överlåtas återförs den till beskattning i den enskilda firman där den beskattas med en viss procentsats. Får fonden överlåtas till aktiebolaget kommer den återföras till beskattning där och beskattas med en lägre procentsats. Skillnaden däremellan är det som motsvarar skatteeffekten. Den skatteeffekt som uppstår för expansionsfonden beror på om den skall återföras till beskattning vid ombildningen. Om så är fallet kommer den enskilda firman få tillbaka den expansionsfondsskatt som erlades vid avsättning till expansionsfond och sedan beskatta den med den skattesats som ursprungligen gäller för den enskilda firman. Skatteeffekten beträffande sparad räntefördelningsbelopp kan uppkomma i de fall då expansionsfond och periodiseringsfond inte får överlåtas till aktiebolaget och skall återföras till beskattning i den enskilda firman. För att undgå att beskatta expansionsfonden och periodiseringsfonden i inkomstslaget näringsverksamhet kan det sparade räntefördelningsbeloppet utnyttjas mot återförd expansionsfond och periodiseringsfond och således istället beskatta beloppet i inkomstslaget kapital. Av denna anledning kan det sparade räntefördelningsbeloppet lindra den skatteeffekt som kan uppkomma vid en företagsombildning i det fall då expansionsfond och periodiseringsfond behöver återföras till beskattning i den enskilda firman.

Då reglerna om underprisöverlåtelse bland annat syftar till att undvika oönskade skatteeffekter vid företagsombildningar, går det att konstatera att så länge dessa regler kan tillämpas vid en ombildning blir inte heller skatteeffekten så omfattande. Uttagsbeskattningens effekt som påvisas under typfall 7 bör således beaktas innan en företagsombildning genomförs. Valet att överföra enskilda tillgångar och skulder kan få stora skattemässiga effekter och är syftet att verksamheten skall bedrivas som aktiebolag i framtiden kan det vara klokt att överväga att överlåta hela verksamheten, eller verksamhetsgren, för att på så vis undkomma uttagsbeskattning.

5.3 De skatterättsliga principerna

Som framkommit i studien kan skatteförmåga bestämmas på två olika sätt. Beroende på vilket synsätt av skatteförmåga som tillämpas kommer principens förenlighet med de olika K-regelverken att variera. Ett företags beskattningsbara resultat kommer att skilja sig åt beroende på vilka utgifter som kostnadsförs under ett visst år. Ur ett perspektiv bestäms skatteförmåga endast med hänsyn till företagets inkomster. Enligt detta synsätt skulle företagets skatteförmåga betraktas vara densamma då deras inkomster överensstämmer. Det faktum att företagets beskattningsbara resultat skiljer sig åt till följd av att utgifter kostnadsförs olika enligt regelverken, gör således att principen om skatteförmåga inte kan betraktas som uppfylld. Sett till principen gällande likformighet är inte heller denna att betrakta som förenlig med K-regelverken. Detta har sin förklaring i att trots att företagen i typfallen uppvisar samma inkomster kommer de inte betala samma skatt på grund av att de kostnadsför utgifter olika. Inte heller principen om neutralitet anses vara förenlig med K-regelverken då grundtanken med denna princip är att olika handlingsalternativ, i detta fall val av företagsform, inte skall påverkas av beskattningen. I och med att utgifter kostnadsförs vid olika tidpunkter kommer det beskattningsbara resultatet att skilja sig åt beroende av valet av regelverk och principen är därmed inte uppfylld. Legalitetsprincipens innebörd är inte specifik för det skatterättsliga området, utan är även tillämplig för området gällande redovisning. Då grundidén är att all makt som utövas skall ha stöd i lagen, leder detta till att innehållet i K-regelverken kan ifrågasättas. Detta eftersom regelverken inte endast innehåller lagar, utan även till stor del av allmänna råd utgivna av BFN. Det faktum att BFN enbart är ett normgivningsorgan, utan rättighet att ge ut bindande regler, gör att principen om legalitet kan ifrågasättas sett till K-regelverkens innehåll.

6 Slutdiskussion

Kapitlet utgörs av en diskussion där vi först presenterar våra egna reflektioner utifrån vad som framkommit under studiens gång. Avslutningsvis framförs förslag till vidare forskning.

6.1 Egna reflektioner

Efter att ha studerat området gällande företagsombildning har vi kommit fram till slutsatsen att både redovisnings- och skattemässiga effekter kan uppkomma i och med en ombildning från enskild firma till aktiebolag. Med hjälp av typfallen framkommer det tydligt att vissa tillgångar och avsättningar värderas väldigt olika beroende av vilken företagsform verksamheten bedrivs i och således vilket K-regelverk som tillämpas. Av denna anledning kan ett byte av företagsform få en kraftfull effekt på ett företags redovisning och den enskilda näringsidkaren bör därför vara uppmärksam på detta innan en ombildning genomförs.

Sett till K-regelverken blev det från och med 1 januari år 2014 tvingande för aktiebolag att tillämpa ett regelverk, antingen K2 eller K3. Det vi har reflekterat över under studiens gång är det faktum att BFN enbart är ett normgivningsorgan, vilka inte har någon rättighet att ge ut bindande föreskrifter. Även om K-regelverken har sitt ursprung från lagar såsom BFL och ÅRL, som är bindande, kan regelverken som helhet inte betraktas som bindande eftersom de innehåller allmänna råd och rekommendationer, vilka inte är bindande. Vi anser därför att företaget bör kunna välja olika delar av regelverken som de anser vara lämpliga. Ett sådant agerande skulle dock kunna gå emot principen om god redovisningssed, eftersom BFN anger att regelverken skall tillämpas i sin helhet och det är BFN som står bakom utvecklingen av principen om god redovisningssed. Sett ur en annan synvinkel skulle ett sådant agerande kanske kunna försvaras med utgångspunkten att företaget vill uppnå en rättvisande bild med redovisningen. Fördelen med att tillämpa K-regelverken i sin helhet är dock att det kan öka jämförbarheten mellan de finansiella rapporterna för det specifika företaget som tillämpar regelverket. Jämförbarheten mellan olika företag, som tillämpar samma regelverk i sin helhet, kan däremot påverkas negativt eftersom innehållet som framkommer i regelverken skulle kunna tolkas olika av företagen. Sett till K3, som är principbaserat, skulle redovisningen kunna skilja sig åt företagen emellan eftersom de tillhandahålls större utrymme för tolkning av regelverket. Av denna anledning att större tolkningsutrymme erbjuds skulle det kunna innebära att redovisningsfrågor behandlas olika mellan företag beroende av hur företaget tolkar problemet.

Den skatterättsliga princip som har visat sig haft störst betydelse i denna studie anser vi är principen om neutralitet. Detta har påvisats främst genom reglerna om underprisöverlåtelse, vilka syftar till att företagsombildningar skall kunna genomföras utan skattekonsekvenser för den enskilda firman. Studien har påvisat att företagsombildningar endast i enstaka fall behöver resultera i skatteeffekter för den enskilda firman och att dessa effekter kan undvikas om en ombildning sker på "rätt sätt". Vi anser av denna anledning att skattereglernas utformning på ett bra sätt hjälper till att uppfylla målet om neutralitet gällande valet av den företagsform i vilken verksamheten skall bedrivas.

En oklarhet som vi stötte på i studien var den beträffande hur en eventuell skillnad mellan det redovisningsmässiga och det skattemässiga anskaffningsvärdet skall behandlas. Skillnaden har sitt ursprung i då enskilda tillgångar överlåtts till underpris från den enskilda firman till

aktiebolaget men då den enskilda firman på samma gång uttagsbeskattas för överföringen. Då vi inte har kunnat utläsa ur IL hur en sådan skillnad skall behandlas skattemässigt anser vi att det finns rum för att tydliggöra detta i lagstiftningen.

6.2 Förslag till vidare forskning

Då det i typfallen påvisas tydliga skillnader i redovisning beroende på vilket K-regelverk som tillämpas skulle ett förslag till framtida forskning vara att illustrera dessa skillnader genom att studera verkliga fall. Utgångspunkten skulle då vara att välja tre så snarlika företag som möjligt vilka redovisar enligt K1, K2 respektive K3.

Ett annat förslag på framtida forskning inkluderar även det en studie av ett verkligt fall, då en enskild firma skall ombildas till ett aktiebolag. Detta för att kunna vara delaktig i ombildningsprocessen och se hur det faktiskt fungerar samt för att se hur företaget kan komma att påverkas efter ombildningen, redovisningsmässigt. Om det skulle vara möjligt att välja en enskild firma som tillämpar K1, vilken efter ombildningen till aktiebolag tillämpar K2 eller K3, hade detta varit optimalt för studien för att påvisa den praktiska övergången från ett redovisningsregelverk till ett annat.

Referenslista

- Agoglia, C.P., Douplik, T.S. & Tsakumis, G.T. (2011). Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 86(3), ss. 747-767.
- Alhager, E., & Alhager, M. (2004). *Sambandet mellan redovisning och beskattning: en introduktion*. 2. uppl., Kraków: Polpress.PL Publisher.
- Andersson, C., Dahlqvist, A.-L. & Elofsson, S. (2011). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. 3:1. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.
- Bell, J. (2006). *Introduktion till forskningsmetodik*. 4:7. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- BFN. (2008). *Information om Bokföringsnämndens normgivningsprojekt för årsredovisning och årsbokslut för icke-noterade företag*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/ny-normgivning.pdf> [2014-03-03].
- BFN. (2010). *Bokföringsnämndens VÄGLEDNING – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (uppdaterad 2010-12-10)*. Stockholm: BFN.
- BFN. (2011). *Bokföringsnämndens VÄGLEDNING – Årsredovisning i mindre aktiebolag (uppdaterad 2011-02-14)*. Stockholm: BFN.
- BFN. (2012). *Bokföringsnämndens VÄGLEDNING – Årsredovisning och koncernredovisning (uppdaterad 2012-12-06)*. Stockholm: BFN.
- BFN. (2014a). *K-projektet*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx> [2014-02-05].
- BFN. (2014b). *Årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning – sammanställning*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/tabell-arsbok-arsredov-koncernredov.pdf> [2014-02-05].
- Bjuvberg, J. (2006). *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Diss. Handelshögskolan i Stockholm. Stockholm: Mercurius.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H.J. & Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules – the Swedish case. *European Business Review*, 97(2), ss. 85-91.
- Boije, R. (2002). Bör skatteavvikelser integreras i budgetprocessen? *Penning- och valutapolitik*. (2), ss. 70-82.
- Bolagsverket (2010). *Kraftig ökning av aktiebolag i maj*, Pressmeddelanden 2010-06-01.
- Bolagsverket (2011). *Fortsatt stor ökning av aktiebolag*, Pressmeddelanden 2011-04-01.
- Bolagsverket (2014). *Statistik om företag och föreningar*. Tillgänglig: <http://www.bolagsverket.se/om/oss/etjanster/statistik/statistik-1.3538> [2014-02-06].
- Brockert, M. & Nilsson, P. (2013). *Bokslut och deklaration A-Ö. Sambandet mellan redovisning och beskattning*. 3:1. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.
- Danielsson, C. (2012). Noteringar: Svenska bolag väljer att ha kvar revisorn. *Balans*, (2), s. 7. Tillgänglig: FAR Online.
- Donelson, D.C., McInnis, J.M. & Mergenthaler, R.D. (2012). Rules-Based Accounting Standards and Litigation. *The Accounting Review*, 87(4), ss. 1247–1279.
- Edenhammar, H., Norberg, C. & Thorell, P. (2013). *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*. 7. uppl., Uppsala: Iustus.
- Edvardsson, L. (2012). *Skatteregler för incitamentsprogram*. 2. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.

- Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Eneroth, B. (1984). *Hur mäter man "vackert"?: grundbok i kvalitativ metod*. Stockholm: Akademilitt.
- Eriksson, L. T. & Wiedersheim-Paul, F. (2011). *Att utreda forska och rapportera*. 9. uppl., Malmö: Liber.
- Friberg, F. (2012). *Dags för uppsats: vägledning för litteraturbaserade examensarbeten*. 2. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Grosskopf, G. (1990). Företagsbeskattning. *Skattenytt*, (7), ss. 463-485.
- Gunnarsson, Å. (1995). *Skatterättvisa*. Diss. Umeå universitet. Uppsala: Iustus.
- Gunnarsson, Å. (1998). Skatteförmåga och skatteneutralitet - juridiska normer eller skattepolitik? *Skattenytt*, (9), ss. 550-559.
- Halvorsen, K. (1992). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Hemström, C. (2010). *Bolagens rättsliga ställning: om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag*. 9. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.
- Henriksson, E. & Schröder, M. (2000). Skattemässiga konsekvenser av byte av redovisningsprincip. *Skattenytt*, (3), ss. 124-131.
- Hilling, A. (2007). *Income Taxation of Derivatives and other Financial Instruments – Economic Substance versus Legal Form, A study focusing on Swedish non-financial companies*. Diss. Jönköping University. Jönköping: Jönköping International Business School.
- Holme, I.M. & Solvang, B.K. (1997). *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Holstad, P. (2013). Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser. *Skattenytt*, (7), ss. 548-561.
- Hultqvist, A. (1995). *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Diss. Stockholms universitet. Stockholm: Juristförlaget.
- Hultqvist, A. (2013). Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet. *Skattenytt*, (1), ss. 10-21.
- Höst, M., Regnell, B. & Runeson, P. (2006). *Att genomföra examensarbete*. Lund: Studentlitteratur.
- Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Johannessen, A. & Tufte, P. A. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber.
- Johansson, K. (2010). *Substance over form: en redovisningsrättslig studie*. Diss. Göteborgs universitet. Stockholm: Jure Förlag.
- Johansson, S. (2011). *Associationsrätten: En introduktion*. 4. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.
- Kellgren, J. (2003). Tolkning av redovisningsregler - om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden. *Skattenytt*, (5), ss. 325-344.
- Kellgren, J. & Bjuvberg, J. (2008). *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*. 2. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Kirsch, H. & Olsson, S. (2011). Specific accounting rules for small and medium-sized entities. *Skattenytt Akademisk årsskrift*, (4), ss. 102-117.

- Knutsson, M., Norberg, C. & Thorell, P. (2012). *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. 3. uppl., Uppsala: Iustus.
- Lodin, S.-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C. & Simon Almendal, T. (2013). *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*. 14. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Lundahl, U & Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Marténg, C. (2013). Granskar: revisionsplikten. Tuff match för revisorn att behålla kunderna - Men Jönköping och Norrbotten går mot strömmen. *Balans*, (9), ss. 24-25. Tillgänglig: FAR Online.
- Melbi, I. (2009). Slopad koppling mellan -redovisning och beskattning? - Slutbetänkande från SamRoB-utredningen. *Skattenytt*, (1), ss. 2-7.
- Melz, P. (2011). Överlåtelse till underpris eller ej? - implicita ersättningar. *Skattenytt*, (1), ss. 13-26.
- Möller, L. (2001). Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen. *Skattenytt*, (3), ss. 122-131.
- Nilsson, P. (2011). *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder: en skatterättslig studie om bokföringens betydelse för avgränsningen av näringsverksamheten*. Diss. Lunds universitet. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Nilsson, P. & Rydin, U. (1998). Periodiseringsfond vid ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag. *Skattenytt*, (7), ss. 472-488.
- Nilsson, P. & Rydin, U. (2005). Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – särskilt om överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond m.m. *Skattenytt*, (10), ss. 588-600.
- Norberg, C. (1991). *Reglering och beskattning av banker: en skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker*. Diss. Uppsala universitet. Uppsala: Iustus.
- Norberg, C. (2003). Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området - några reflektioner. *Skattenytt*, (7), ss. 508-518.
- Norberg, C. (2012). K3 – det nya regelverket för redovisning i onoterade företag. *Skattenytt*, (11), ss. 792-802.
- Olsson, A. (1998). *Intertextualitet, komparation och reception*. Återfinns i: Staffan Bergsten (red.), *Litteraturvetenskap – en inledning*. Lund: Studentlitteratur.
- Olsson, S. (2012). God redovisningssed i speciallagstiftning. *Skattenytt*, (5), ss. 266-275.
- Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 4:1. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Pelin, L. (1994). Några funderingar kring uttagsbeskattningen. *Skattenytt*, (7), ss. 486-498.
- Persson Österman, R. (1997). *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*. Diss. Stockholms universitet. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Persson Österman, R. (2013). Underprisöverlåtelse. *Svensk Skattetidning*, (4), ss. 271-292.
- PricewaterhouseCoopers (2012). *Årsredovisningslagen - en guide till god redovisningssed*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Påhlsson, R. (1997). RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen. *Skattenytt*, (1), ss. 40-46.
- Påhlsson, R. (2003). *Inledning till skatterätten*. 3. uppl., Uppsala: Iustus.

- Påhlsson, R. (2007). *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*. Uppsala: Iustus.
- Påhlsson, R. (2009). *Företagets inkomstskatt*. 4. uppl., Uppsala: Iustus.
- Rabe, G. & Hellenius, R. (2011). *Det svenska skattesystemet*. 24. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.
- Rienecker, L. & Jørgensen, P.S. (2008). *Att skriva en bra uppsats*. 2. uppl., Malmö: Liber
- Rosander, U. (2007). *Generalklausul mot skatteflykt*. Diss. Jönköping University. Jönköping: Jönköping International Business School.
- Rydin, U. (2003). *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet – arbetsinkomst eller kapitalinkomst?* Diss. Lunds universitet. Lund: Juristförlaget.
- Rydin, U. (2008). Räntefördelning när näringsverksamhet upphör. *Skattenytt*, (3), ss. 132-137.
- Rydin, U. (2012). Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? - en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD. *Skattenytt*, (3), ss. 160-172.
- Rydin, U. & Nilsson, P. (1999). Omstrukturerings av enskild näringsverksamhet. *Skattenytt*, (9), ss. 473-486.
- Skatteverket. (2011). *Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, del 2 (SKV 302 utgåva 27)*. Stockholm: Skatteverket.
- Skatteverket. (2013a). *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, del 4 (SKV 399-4 utgåva 2)*. Stockholm: Skatteverket.
- Skatteverket. (2013b). *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305)*. Stockholm: Skatteverket.
- Skatteverket. (2013c). *Skatteregler för aktie- och handelsbolag (SKV 294 utgåva 11)*. Stockholm: Skatteverket.
- Skatteverket. (2013d). *Skatteregler för enskilda näringsidkare (SKV 295 utgåva 17)*. Stockholm: Skatteverket.
- SRF. (2014). *Svensk Redovisning – Bokslutsboken 2014 – En praktisk handbok i redovisning med utförliga anvisningar*. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Smith, D. (2006). *Redovisningens språk*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Thorell, P. (1984). *Skattelag och affärssed: En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*. Diss. Uppsala universitet. Stockholm: Norstedt.
- Thorell, P. (1993). *EG:s redovisningsrätt: kommentar till fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiven*. Uppsala: Iustus.
- Thorell, P. (2008). *Redovisning och juridik*. Uppsala: Iustus.
- Tikka, K. S. (2004). Om principer vid tolkningen av skattelag. *Skattenytt*, (11), ss. 656-663.
- von Bahr, S. (1991). Beskattning, god redovisningssed och domstolspraxis. *Skattenytt*, (12), ss. 745-756.
- Wallén, G. (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. 2. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Westermark, C. (2000). Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen. *Svensk Skattetidning*, 67(5), ss. 456-473.
- Westermark, C. (2012). *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen: samt normer för hållbarhetsredovisning*. 3. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.
- Wickenberg, J. (2007). Apport av rörelse enligt aktiebolagslagen. *Skattenytt*, (1), ss. 26-35.

- Wiman, B. (1991). Omstruktureringar: Inkomstskatt. *Skattenytt*, (6), ss. 370-382.
- Yin, R.K. (2007). *Fallstudier: design och genomförande*. Malmö: Liber
- Yström, A. (2010). *Financial reporting in entrepreneurial SMEs: In search of significant areas of financial reporting information*. Lic.-avh. Jönköping University. Jönköping: Jönköping International Business School.

Offentligt tryck

- Prop. 1975:104. *Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.*
- Prop. 1982/83:84. *Med förslag till lag om ändring i lagen om skatteflykt m.m..*
- Prop. 1989/90:110. *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Prop. 1993/94:50. *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*
- Prop. 1995/96:10. *Års- och koncernredovisning, del 2.*
- Prop. 1998/99:15. *Omstruktureringar och beskattning.*
- Prop. 1998/99:130. *Ny bokföringslag m.m.*
- Prop. 1999/2000:2. *Inkomstskattelagen, del 1.*
- Prop. 2003/04:133. *Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag, m.m.*
- Prop. 2004/05:32. *Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond, m.m.*
- Prop. 2005/06:116. *Förenklade redovisningsregler, m.m.*
- Prop. 2006/07:65. *Informationskrav i noterade företag, m.m.*
- Prop. 2009/10:204. *En frivillig revision.*
- Prop. 2009/10:235. *Enklare redovisning.*
- Prop. 2009/10:61. *En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag.*
- Prop. 2012/13:1. *Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor.*
- Prop. 2012/13:61. *Försenad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor.*
- SFS 1999:1078. *Bokföringslagen.*
- SFS 1999:1229. *Inkomstskattelag.*
- SFS 2005:551. *Aktiebolagslag.*
- SFS 2007:783. *Förordning med instruktion för Bokföringsnämnden.*
- SFS 2009:93. *Förordning med instruktion för Finansinspektionen.*
- SFS 2010:834. *Lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).*
- SFS 2010:89. *Lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).*
- SOU 1995:43. *Sambandet redovisning - beskattning: delbetänkande.*
- SOU 1998:1. *Omstruktureringar och beskattning.*
- SOU 2003:71. *Internationell redovisning i svenska företag.*
- SOU 2004:36. *Reformerade egendomsskatter.*
- SOU 2004:66. *Egendomsskatter - Reform av arvs- och gåvoskatter.*
- SOU 2005:99. *Vissa företagsskattefrågor.*

SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag.*

SOU 2008:67. *Enklare redovisning.*

SOU 2008:80. *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, Del 1.*

SOU 2010:29. *En ny förvaltningslag.*

Bilaga 1

Redovisning enligt K2

Hade aktiebolaget i typfall 3 valt att utnyttja möjligheten till räkningsenlig avskrivning som komplettering till sina planenliga avskrivningar, hade det visat sig följande:

Maskin		Inventarier	
Ingående balans 20X1	0	Ingående balans 20X1	0
Årets anskaffningar	60 000	Årets anskaffningar	25 000
Avskrivningsunderlag	60 000	Avskrivningsunderlag	25 000
70 % av ovan	42 000	70 % av ovan	17 500
Skattemässigt värde: $42\,000 + 17\,500 = 59\,500$			
Totala avskrivningar: $(60\,000 - 42\,000) + (25\,000 - 17\,500) = 25\,500$			

Tabell 4.18. Avskrivningsberäkning enligt huvudregeln (30-regeln) för år 20X1 enligt K2.

Maskin		Inventarier	
Anskaffningsvärden	0	Anskaffningsvärden	0
20x1	$60\,000 \times 80\% = 48\,000$	20X1	$25\,000 \times 80\% = 20\,000$
Summa	48 000	Summa	20 000
Skattemässigt värde: $48\,000 + 20\,000 = 68\,000$			
Totala avskrivningar: $(60\,000 - 48\,000) + (25\,000 - 20\,000) = 17\,000$			

Tabell 4.19. Avskrivningsberäkning enligt kompletteringsregeln (20-regeln) för år 20X1 enligt K2.

Huvudregeln ger lägsta tillåtna värde på tillgångarna (59 500 kr), vilket innebär största möjliga avskrivningar på 25 500 kr.

Planenliga avskrivningar	17 000 kr (12 000 + 5 000)
Räkningsenliga avskrivningar	25 500 kr
Överavskrivningar	8 500 kr (25 500 - 17 000)

Tabell 4.20. Överavskrivningsberäkning för år 20X1.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1		RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1	
TILLGÅNGAR		Rörelsekostnader	
Anläggningstillgångar		Avskrivningar	- 17 000
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		Bokslutsdispositioner	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	48 000	Förändring överavskrivningar	- 8 500
Inventarier, verktyg och installationer	20 000		
SUMMA	68 000		
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Obeskattade reserver			
Ackumulerade överavskrivningar	8 500		
SUMMA	8 500		

Tabell 4.21. Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.

Bilaga 2

Redovisning enligt K2

Anta sedan istället att maskinen och inventarierna köps in i november 20X1 men tas först i bruk under år 20X2. Nyttjandeperioden för maskinen respektive inventarierna uppgår till samma som tidigare (5 år). Av skattemässiga skäl vill dock aktiebolaget värdera tillgångarna så lågt som möjligt.

Maskin		Inventarier	
Inköp	60 000	Inköp	25 000
Årets avskrivning*	0	Årets avskrivning*	0
Bokfört värde vid årets slut	60 000	Bokfört värde vid årets slut	25 000
*Beräknas ingen avskrivning för året då tillgången tas i bruk nästa år.		*Beräknas ingen avskrivning för året då tillgången tas i bruk nästa år.	

Tabell 4.22. Avskrivningsberäkning för år 20X1 enligt K2.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1	RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1
TILLGÅNGAR	Rörelsekostnader
Anläggningstillgångar	Avskrivningar
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	0
Maskiner och andra tekniska anläggningar	
60 000	
Inventarier, verktyg och installationer	
25 000	
SUMMA	
85 000	

Tabell 4.23. Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.

Då aktiebolaget vill värdera tillgångarna så lågt som möjligt kommer bolaget behöva beräkna avskrivningar även om tillgångarna inte tagits i bruk samma år som de anskaffats.

Maskin		Inventarier	
Ingående balans 20X1	0	Ingående balans 20X1	0
Årets anskaffningar	60 000	Årets anskaffningar	25 000
Avskrivningsunderlag	60 000	Avskrivningsunderlag	25 000
70 % av ovan	42 000	70 % av ovan	17 500
Skattemässigt värde: $42\,000 + 17\,500 = 59\,500$			
Totala avskrivningar: $(60\,000 - 42\,000) + (25\,000 - 17\,500) = 25\,500$			

Tabell 4.24. Avskrivningsberäkning enligt huvudregeln (30-regeln) för år 20X1 enligt K2.

Planenliga avskrivningar	0 kr
Räkenskapsenliga avskrivningar	25 500 kr
Överavskrivningar	25 500 kr (25 500 - 0)

Tabell 4.25. Överavskrivningsberäkning för år 20X1.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1	RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1
TILLGÅNGAR	Bokslutsdispositioner
Anläggningstillgångar	Förändring överavskrivningar
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	- 25 500
Maskiner och andra tekniska anläggningar	
60 000	
Inventarier, verktyg och installationer	
25 000	
SUMMA	
85 000	
EGET KAPITAL OCH SKULDER	
Obeskattade reserver	
Akkumulerade överavskrivningar	
25 500	
SUMMA	
25 500	

Tabell 4.26. Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K2.

Bilaga 3

Redovisning enligt K3

Om aktiebolaget vill värdera tillgångarna så lågt som möjligt kommer bolaget utnyttja räkenskapsenlig avskrivning.

Maskin		Inventarier	
Ingående balans 20X1	0	Ingående balans 20X1	0
Årets anskaffningar	60 000	Årets anskaffningar	25 000
Avskrivningsunderlag	60 000	Avskrivningsunderlag	25 000
70 % av ovan	42 000	70 % av ovan	17 500
Skattemässigt värde: 42 000 + 17 500 = 59 500			
Totala avskrivningar: (60 000 – 42 000) + (25 000 – 17 500) = 25 500			

Tabell 4.27. Avskrivningsberäkning enligt huvudregeln (30-regeln) för år 20X1 enligt K3.

Planenliga avskrivningar	10 000 kr
Räkenskapsenliga avskrivningar	25 500 kr
Överavskrivningar	15 500 kr (25 500 – 10 000)

Tabell 4.28. Överavskrivningsberäkning för år 20X1.

BALANSRÄKNING 31/12 år 20X1		RESULTATRÄKNING 31/12 år 20X1	
TILLGÅNGAR		Rörelsekostnader	
Anläggningstillgångar		Avskrivningar	– 10 000
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		Bokslutsdispositioner	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	52 500	Förändring överavskrivningar	– 15 500
Inventarier, verktyg och installationer	22 500		
SUMMA	75 000		
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Obeskattade reserver			
Ackumulerade överavskrivningar	15 500		
SUMMA	15 500		

Tabell 4.29. Balansräkning och resultaträkning 31/12 år 20X1 enligt K3.

Högskolan i Borås är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen Handels- och IT-högskolan (HIT)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

Forskningsverksamheten vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödjande systemutveckling.



HÖGSKOLAN I BORÅS

VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.HIT@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/HIT