

Januari 2010

Redovisning av skatt på handelsbolagsandelar med negativ justerad anskaffningsutgift

I december 2009 antog riksdagen en lag som innebär att företag som är delägare i handelsbolag och kommanditbolag med andelar som har en negativ justerad anskaffningsutgift (s k JAU) per 1 januari 2010 kommer att beskattas för dessa. Denna artikel behandlar översiktligt vilka redovisningsmässiga konsekvenser som denna lag kan ge upphov till.

Lagen träder i kraft 1 januari 2010 och tillämpas även på avyttringar som sker efter ikraftträdandet av den nya lagen. Ett belopp motsvarande det negativa värdet tas upp som en intäkt vid 2011 års taxering. Om delägaren begär det, ska intäkten fördelas med minst en tiondel per år vid 2011-2020 års taxeringar. Det negativa värdet fastställs således i taxeringen 2011 för att tas upp som en intäkt i taxeringarna 2011-2020.

Redovisning i bokslutet 2009-12-31

Mot bakgrund av att det negativa värdet fastställs i taxeringen 2011 och att även eventuella avyttringar under 2010 beskattas så kan man i bokslutet per 2009-12-31 inte undvika skatten. Per detta datum föreligger en förpliktelse genom en inträffad händelse. Mot denna bakgrund är vår bedömning att det föreligger en skuld för inkomstskatt i bokslutet per 2009-12-31.

Följdfrågan är då om det rör sig om en aktuell eller en uppskjuten skatteskuld. En aktuell skatt definieras¹ som "den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en period". Till fullo är denna definition inte uppfylld. Visserligen kommer det negativa anskaffningsvärdet som föreligger i bokslutet per 2009-12-31 att

utgöra underlaget för de skattepliktiga intäkter som kommer att tas upp till beskattning. Detta utgör dock inte den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för perioden, dvs 2009, utan den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för framtida perioder, baserad på historiskt inträffade händelser/transaktioner.

En uppskjuten skatteskuld definieras¹ som "skatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som skall betalas i framtiden". Temporära skillnader kan vara skattepliktiga temporära skillnader som leder till skattepliktiga belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras.

En skattepliktig temporär skillnad föreligger bl a för obeskattade reserver såsom periodiseringsfonder och överavskrivningar. Dessa leder till skattepliktiga

belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs och den obeskattade reserven återförs. Att en obeskattad reserv utgör en skattepliktig temporär skillnad uttrycks explicit i RR 9 p 66². En uppskjuten skatteskuld hänförlig till dessa skattepliktiga temporära skillnader redovisas således³ men ingår i beloppet i juridisk person. På motsvarande sätt utgör den negativa anskaffningsutgiften en skattepliktig temporär skillnad, den leder nämligen till skattepliktiga belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs. I likhet med en periodiseringsfond (och överavskrivningar) måste den tas upp till beskattning inom en viss tidsram. Vår bedömning är således att eftersom det föreligger en skattepliktig temporär skillnad så ska en uppskjuten skatteskuld redovisas. Den uppskjutna skatteskulden redovisas i juridisk person⁴ och i koncernredovisningen. Det föreligger således redan 2009-12-31 en post motsvarande en obeskattad reserv.

1. Definition enligt de regelverk som behandlar redovisning av inkomstskatter, nämligen IAS 12 Inkomstskatter, RR 9 Inkomstskatter och BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter.

2. I sammanhanget kan nämnas att visserligen finns inte motsvarande punkt i IAS 12 utan bara i RR 9 och BFNAR 2001:1. Den slutsats som vi gör är emellertid att även inom ramen för IAS 12 så utgör de obeskattade reserverna en skattepliktig temporär skillnad. Detta mot bakgrund av att definitionen av skattepliktig temporär skillnad är densamma i IAS 12 som i RR 9.

3. Redovisning som uppskjuten skatteskuld görs i koncernredovisningen. I en juridisk persons redovisning redovisas emellertid de obeskattade reserverna öppet pga av sambandet mellan redovisning och beskattning.

4. I likhet med obeskattade reserver utgör den negativa anskaffningsutgiften en skattepliktig temporär skillnad. Det redovisas därför en uppskjuten skatteskuld hänförlig till den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Denna post måste lösas upp och återföras till beskattning med början 2010. Med anledning av att den tas upp till beskattning i framtiden så föreligger det en skillnad mellan redovisat värde och skattemässigt värde och denna skillnad är temporär fram till dess att beskattningen inträder.

Tilläggsupplysning

Att notera i sammanhanget är att icke-noterade mindre företag och mindre koncerner som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd om inkomstskatter (BFNAR 2001:1) inte behöver redovisa uppskjuten skatt. Det föreligger dock ett upplysningskrav om uppskjuten skatt om detta behövs för att uppfylla kravet om att ge en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen 2 kap. 3§. Med anledning av att den för nämnda mindre företag/koncerner ej redovisade uppskjutna skatteskulden inom ett år börjar omvandlas till en aktuell skatteskuld och således inom en snar framtid ska börja regleras så är vår bedömning att ett upplysningskrav föreligger för mindre företag som inte redovisar uppskjuten skatt för att ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning (om inte beloppet är oväsentligt).

Vad gäller företag som tillämpar BFNAR 2001:1 och redovisar en uppskjuten skatt så kan det vara motiverat att kommentera den uppskjutna skatteskuldens uppkomst i synnerhet om den utgör ett väsentligt belopp. Företaget bör ge en förklaring till vad som är orsaken till att den effektiva skattesatsen påverkas och att en läsare därigenom får information om att den

uppskjutna skatteskulden kommer att ersättas av aktuell skatt inom en tioårsperiod.

Utdelningsbart belopp

Det är viktigt att beakta förpliktelsen vid bedömning av utdelningsbart belopp även om det handlar om ett mindre företag och därför inte redovisar någon uppskjuten skatteskuld. Mot bakgrund av försiktighetsregeln i aktiebolagslagen 17 kap. 3§ måste företaget beakta om en utdelning kan vara försvarlig med hänsyn till företagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. I sammanhanget måste då beaktas att en aktuell skatteskuld inom en snar framtid ska redovisas och företagets ställning därigenom är påverkad. I vissa situationer kan dock omständigheter föreligga som gör att en aktuell skatteskuld inte kommer att behöva redovisas. Detta kan t ex vara fallet då ett företag har ett underskottsavdrag vars skattevärde ej aktiverats tidigare och underskottsavdragen kan utnyttjas mot den negativa anskaffningsutgiften.

Redovisning i bokslutet 2010-12-31

Vid 2011 års taxering fastställs den negativa anskaffningsutgiften. Företaget kan, som ovan nämnts, välja att ta upp hela det negativa värdet som en intäkt vid 2011 års taxering eller fördela intäkten med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. I det fall hela intäkten tas upp vid 2011 års taxering redovisas en aktuell skatteskuld baserat på hela det

negativa värdet, dvs aktuell skattesats multiplicerat med det negativa skattemässiga anskaffningsvärdet, medan den uppskjutna skatteskulden löses upp i sin helhet. En aktuell skattekostnad redovisas och en motsvarande uppskjuten skatteintäkt redovisas. I sammanhanget kan nämnas att den skattepliktiga intäkt som uppkommer i taxeringen kan utnyttjas mot skattemässiga underskott som uppkommer i verksamheten.

I det fall företaget väljer att fördela intäkten med en tiondel per år redovisas en aktuell skatteskuld baserat på en tiondel av det negativa värdet, dvs ingår som en del i beräkningen av aktuell skatt på sedvanligt sätt. Resterande nio tiondelar är ännu inte bas för en aktuell skatteskuld eftersom det är det skattepliktiga resultatet för framtida perioder som kommer att påverkas vad gäller dessa delar. Nio tiondelar av den uppskjutna skatteskuld som redovisas i bokslutet per 2009-12-31 kvarstår således i detta bokslut. Den uppskjutna skatteskulden kommer således att lösas upp med en tiondel per år och en motsvarande tiondel kommer att ingå som en skattepliktig intäkt vid beräkningen av aktuell skatt, dvs en aktuell skatteskuld med motsvarande belopp kommer att redovisas (allt annat lika). Aktuell skatt respektive upplösningen av den uppskjutna skatteskulden redovisas över resultatet.



Författare:

Göran Arnell
goran.arnell@kpmg.se
Tel: 08-723 96 51



Jörgen Nilsson
jorgen.nilsson@kpmg.se
Tel: 08-723 96 93

Informationen i detta material tillhandhålls av KPMG i Sverige endast i syfte att erbjuda våra kunder allmän information och kan inte ersätta professionell rådgivning i enskilda ärenden. Kontakta någon av våra revisorer eller specialister för professionell rådgivning i varje specifikt fall.

© 2010 KPMG AB, a Swedish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved.