

Konsekvensutredning - Förslag till tillägg Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag (K2)

Inledning

Enligt förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska en myndighet när den överväger nya eller förändrade regler göra en konsekvensutredning och dokumentera denna.

Bokföringsnämnden (BFN) beslutade vid sitt sammanträde den 28 april 2017 att remittera ett förslag till tillägg i det allmänna rådet BFNAR 2016:10 om årsredovisning i mindre företag med tillhörande vägledning, K2. BFN överväger att komplettera K2 med regler som innebär att om ett företag har tagit en ersättningsfond i anspråk för avskrivning i enlighet 31 kap. 10 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får en ianspråktagen ersättningsfond redovisas i balansräkningen under rubriken Obeskattade reserver. Posten Ackumulerade överavskrivningar får därmed användas om en ersättningsfond tas i anspråk för anskaffning av inventarier, byggnader och markanläggningar.

K2 är ett förenklat regelverk som mindre företag kan välja att tillämpa vid upprättandet av en årsredovisning i stället för Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning, K3. K3 är BFN:s huvudregelverk vid upprättande av årsredovisning.

Reglerna ska gälla för icke-noterade företag. Med icke-noterade företag avses andra företag än företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES eller på en motsvarande marknad utanför EES.

Under 2015 remitterade BFN ett förslag på regelverk för årsbokslut. Målsättningen är att regelverken för årsbokslut och K2 så långt det är möjligt och lämpligt ska spegla varandra. Det innebär att förslaget avseende redovisning av en ianspråktagen ersättningsfond även kommer att föras in i regelverket för företag som upprättar årsbokslut.

BFN:s konsekvensutredning dokumenteras i denna konsekvensanalys. Analysen utgår från de frågeställningar som finns i förordningen.

1. Beskrivning av problemet och vad BFN vill uppnå.

Ersättning för tillgångar som har skadats genom brand eller någon annan olyckshändelse är normalt skattepliktig. Den som fått ersättning för t.ex. inventarier eller byggnader med anledning av brand eller någon annan olyckshändelse får, enligt bestämmelserna i 31 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, göra avdrag för en summa som sätts av till en ersättningsfond. Avsättning till en ersättningsfond kan även göras vid expropriation eller liknande.

Enligt K2 får obeskattade reserver redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler

som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen, se punkt 15.3. När en avsättning till ersättningsfond görs finns ett sådant krav. Däremot finns inte motsvarande krav när företaget tar ersättningsfonden i anspråk.

En avsättning till ersättningsfond får enligt 31 kap. 10 och 11 §§ IL bl.a. tas i anspråk för avskrivning och för utgifter för reparation och underhåll. När en ersättningsfond tas i anspråk enligt bestämmelserna i 31 kap. IL räknas det utnyttjade beloppet inte som en skattepliktig intäkt, se 31 kap. 17 § IL. De utgifter som fonden tagits i anspråk för får därför inte dras av.

Enligt 31 kap. 18 § första–tredje styckena IL får en utgift som en ersättningsfond tas i anspråk för inte dras av om utgifterna annars skulle ha dragits av omedelbart. Om fonden används för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar räknas enbart den del av utgifterna som inte täcks av det använda beloppet som anskaffningsvärde. När ersättningsfonden utnyttjas för anskaffning av mark reduceras anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten med det utnyttjade beloppet.

Detta innebär att anskaffningsvärdet enligt ÅRL och anskaffningsvärdet enligt IL blir olika. För inventarier innebär det bl.a. att rätten till räkenskapsenlig avskrivning riskerar att gå förlorad. För fastigheter är problemen inte desamma, men även för fastigheter kommer de redovisningsmässiga och skattemässiga avskrivningarna vara olika. Det leder till en komplikation och den administrativa bördan ökar.

Inför beslutet om K2 väcktes frågan om redovisningen av en ianspråktagen ersättningsfond inom K2. Flera remissinstanser ansåg att det fanns ett behov av att särskilt reglera hur ianspråktagande av en ersättningsfond ska redovisas.

Maskiner och inventarier

Vid räkenskapsenlig avskrivning ska det föreligga överensstämmelse mellan bokförda och skattemässiga värden och därmed även mellan de årliga avskrivningsbeloppen. Kravet på överensstämmelse gäller inte varje enskilt inventarium utan avser inventariet som helhet. Om företaget redovisar avskrivningen i två steg där det första avser det företagsekonomiskt betingade avskrivningsbeloppet (planenlig avskrivning) och det andra steget avser det skattemässigt betingade beloppet (överavskrivning) redovisas överavskrivningarna som obeskattade reserver i posten Ackumulerade överavskrivningar.

Av punkt 15.3 framgår att obeskattade reserver ska redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen. Vid räkenskapsenlig avskrivning finns ett sådant krav.

IL:s krav på överensstämmelse mellan det skattemässiga och det bokförda värdet på inventarierna i kombination med regleringen att ersättningsfonden får tas i anspråk för avskrivning medför att företaget kan redovisa ianspråktagen ersättningsfond som bokslutsdisposition och obeskattad reserv. Den bokförda överavskrivningen kommer därigenom bestå dels av ett värdeminskningssavdrag överstigande planenlig avskrivning i enlighet med 18 kap. IL och dels avskrivning för ianspråktagen ersättningsfond enligt 31 kapitlet IL. Det bokförda värdet på inventarierna vid beskattningsårets utgång kommer

därigenom stämma överens med det skattemässiga värdet och rätten till räkenskapsenlig avskrivning bör inte påverkas. Punkt 15.3 innebär inte något hinder i denna del, men synpunkten att rättsläget är osäkert har framförts.

Byggnader och markanläggningar

När det gäller byggnader och markanläggningar är problemet inte detsamma eftersom det inte finns motsvarande samband mellan redovisningen och beskattningen enligt IL. Däremot finns i K2 ett samband mellan redovisningsreglerna och skattereglerna på så sätt att K2-reglerna i vissa fall anpassats till de skattemässiga reglerna. Eftersom det saknas krav på att avskrivningen som görs skattemässigt ska motsvara avskrivningarna i bokslutet innebär punkt 15.3 ett hinder mot att redovisa den avskrivning som motsvarar ianspråktagen ersättningsfond som en obeskattad reserv.

Vad BFN vill uppnå

BFN föreslår ett tillägg i reglerna om redovisning av obeskattade reserver i punkt 15.3. Förslaget innebär att om ett företag har tagit en ersättningsfond i anspråk för avskrivning i enlighet med 31 kap. 10 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får företaget redovisa motsvarande belopp i balansräkningen under rubriken Obeskattade reserver.

Förslaget innebär att eventuell osäkerhet om ianspråktagen ersättningsfond får redovisas som obeskattad reserv vid ianspråktagande för anskaffning av inventarier undanröjs. Dessutom möjliggörs att ianspråktagen ersättningsfond får redovisas som obeskattad reserv även vid anskaffning av byggnad och markanläggning. Genom att redovisa ianspråktagen ersättningsfond som överavskrivning kommer det bokförda värdet stämma överens med det skattemässiga värdet vilket bedöms vara en förenkling för företagen. Det blir då inte nödvändigt att göra en skattemässig justering i inkomstdeklarationen. Med en sådan redovisning kommer ianspråktaget belopp, som är obeskattat och kan vara väsentligt, inte heller ingå i fritt eget kapital. För företaget kommer det också att vara tydligt att det skattemässiga anskaffningsvärdet avviker från det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet.

En sådan redovisning minskar sannolikt risken för ofrivilliga fel.

2. Beskrivning av vilka alternativa lösningar som finns för det BFN vill uppnå och vilka effekterna blir om någon reglering inte kommer till stånd.

Ett alternativ till att tillåta att ianspråktagen ersättningsfond redovisas som en obeskattad reserv är att ianspråktaget belopp inte tillåts redovisas vid anskaffning av byggnader och markanläggningar. Ianspråktaget belopp dras istället av i inkomstdeklarationen som en justerad kostnadspost. Då kommer endast det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet att framgå av balansräkningen och risken för oavsiktliga fel ökar.

En annan lösning som föreslagits av remissinstanserna är att reglera att ianspråktagen ersättningsfond får redovisas på samma sätt som vid förvärv med offentliga bidrag. BFN har emellertid inte funnit att det finns stöd för att avvika från värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL på så sätt att anskaffningsvärdet kan redovisas till ett lägre värde än utgiften för tillgångens förvärv eller tillverkning. Ersättningen som föranleder avsättningen till ersättningsfonden ska

intäktsredovisas i samband med att ersättningen betalas ut. Det saknas således förutsättningar att reglera att en intäkt motsvarande ianspråktagen ersättningsfond inte ska redovisas. En bestämmelse med motsvarande innebörd som vid förvärv med offentliga bidrag är därmed inte möjlig att införa för förvärv som sker med ianspråktagande av ersättningsfonden.

3. Vilka som berörs av regleringen.

Regleringen berör de mindre företag som kan välja att tillämpa K2-regelverket vid upprättandet av en årsredovisning. Förslaget kommer om det antas även att införas i det kommande regelverket om årsbokslut.

4. Vilka kostnadsmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen.

Bestämmelsen är frivillig att tillämpa. Enligt BFN:s bedömning innebär förslaget inga kostnader för företaget. De uppgifter som krävs för att redovisa en ianspråktagen ersättningsfond som obeskattad reserv behöver företaget tillgång till oavsett hur företaget väljer att redovisa ianspråktagandet eftersom uppgifterna krävs för beskattningen. Enligt BFN är det dock en hjälp för företaget att ta in uppgifterna i redovisningen. I annat fall måste företaget årligen hålla reda på att värdet skiljer sig åt i redovisningen jämfört med vid beskattningen.

5. Bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Enligt EU:s redovisningsdirektiv är vissa företag, t.ex. aktiebolag och handelsbolag med juridisk person som ägare, skyldiga att upprätta årsredovisning. I svensk lagstiftning finns krav i bokföringslagen och årsredovisningslagen att även andra företag ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Det gäller t.ex. ekonomiska föreningar, de flesta stiftelser samt vissa ideella föreningar.

Förslaget på regelverk för årsredovisning i mindre företag kompletterar ÅRL och går inte utöver de krav som följer av EU-direktivet i kombination med svensk lagstiftning.

6. Bedömning av om särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande och om det finns behov av speciella informationsinsatser.

BFN föreslår att ändringarna ska tillämpas på räkenskapsår som inleds efter beslutet men får tillämpas för räkenskapsår som inletts tidigare.

7. Antalet företag som berörs, vilka branscher företagen är verksamma i samt storleken på företagen.

Under räkenskapsåren 2012–2015 har antalet enskilda näringsidkare som lämnat upplysning om avsättning till ersättningsfond uppgått till mellan 544–609 stycken per år. Det sammanlagda värdet på avsättningarna har för dessa år varierat mellan 521–628 miljoner kronor.

För övriga företag kan uppgift inte erhållas med samma precision på grund av att upplysning om avsättning till ersättningsfond inte specificeras i inkomstdeklarationen. Avsättningen redovisas i deklarationen som Övriga obeskattade reserver. I samma post redovisar t.ex.

aktiebolag, förutom ersättningsfond, även andra obeskattade intäkter och övriga obeskattade reserver.

Under räkenskapsåren 2012–2015 har antalet aktiebolag som redovisat övriga obeskattade reserver varierat mellan 1 999–2 391 stycken och antalet handelsbolag som redovisat övriga obeskattade reserver har varierat mellan 244–292 stycken. Några säkra slutsatser avseende hur många av dessa företag som därigenom redovisat avsättning till ersättningsfond kan inte dras.

8. Vilken tidsåtgång regleringen kan föra med sig för företagen och vad regleringen innebär för företagens administrativa kostnader.

Bestämmelsen är frivillig att tillämpa för företaget. Ett företag som väljer att göra en avsättning till ersättningsfond i enlighet med bestämmelserna i inkomstskattelagen måste även vara medvetet om hur ersättningsfonden ska redovisas vid ianspråktagandet. Det innebär enligt BFN inte någon extra arbetsbörda att redovisa ianspråktagen ersättningsfond som obeskattad reserv eftersom motsvarande uppgifter i annat fall ska redovisas som skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen. Genom att reglera att företagen får redovisa ianspråktagen ersättningsfond som obeskattad reserv görs det tydligt att det är möjligt och företagen behöver inte lägga tid på att göra egna bedömningar om det är tillåtet eller inte.

9. Vilka andra kostnader den föreslagna regleringen medför för företagen och vilka förändringar i verksamheten som företagen kan behöva vidta till följd av den föreslagna regleringen.

Inga. Uppgifterna behövs för att företaget ska kunna fullgöra deklarationsplikten.

10. I vilken utsträckning regleringen kan komma att påverka konkurrensförhållandena för företagen.

Förslaget påverkar inte konkurrensförhållandena för företagen.

11. Hur regleringen kan komma att påverka företagen i andra avseenden.

BFN kan inte se att regleringen påverkar företagen i andra avseenden.

12. Behov av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning.

K2 är ett regelverk som är anpassat för mindre företag med enklare förhållanden. Något behov av särskild hänsyn därutöver har inte bedömts föreligga.