

RR 9

INKOMSTSKATTER

REDOVISNINGSRÅDET

JULI 1999

Innehållsförteckning	Sid
INLEDNING	3
TILLÄMPNINGSOMRÅDE	4
DEFINITIONER	5
Skattemässigt värde	5
AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR	6
UPPSKJUTNA SKATTESKULDER OCH UPPSKJUTNA SKATTEFORDRINGAR	7
Skattepliktiga temporära skillnader	7
Undantag från redovisning av uppskjuten skatteskuld	7
– Goodwill	7
– Första redovisningen av en tillgång eller en skuld	7
Avdragsgilla temporära skillnader	8
Undantag från redovisning av uppskjuten skattefordran	9
– Negativ goodwill	9
– Första redovisningen av en tillgång eller en skuld	9
Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag	10
Omprövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar	10
Investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures	10
Skattepliktiga temporära skillnader	10
– Integrerad utlandsverksamhet	11
Avdragsgilla temporära skillnader	12
VÄRDERING	12
REDOVISNING AV SKATT I RESULTATRÄKNINGEN OCH REDOVISNING DIREKT MOT EGET KAPITAL	14
Redovisning i resultaträkningen	14
Redovisning direkt mot eget kapital	14
Redovisning av uppskjuten skattefordran i samband med företagsförvärv	15
RUBRICERING	15
Skattefordringar och skatteskulder	15
Nettoredovisning	15
Skattekostnad	16
OBESKATTADE RESERVER	17
UPPLYSNINGAR	17
IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER	19
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS	20
BILAGA 1 ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL	21
BILAGA 2 TEMPORÄRA SKILLNADER MM	25
BILAGA 3 EXEMPEL PÅ BERÄKNINGAR OCH UPPLYSNINGAR	26
BILAGA 4 JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING	35

INKOMSTSKATTER

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl. a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

INLEDNING

Syftet med denna rekommendation om redovisning av inkomstskatter är att ange hur redovisning skall ske av:

- Skatt som skall betalas eller erhållas avseende aktuellt år. Denna skatt, som i rekommendationen benämns aktuell skatt, har tidigare ofta kallats betald skatt.
- Uppskjuten skatt avseende framtida skattekonsekvenser av händelser som har beaktats i företagets redovisning eller deklaration.

Skattekonsekvenserna av flertalet av de händelser som redovisas i resultat- och balansräkningen för ett år beaktas vid beräkningen av aktuell skatt för året. Skattelagstiftningen har dock ibland andra regler än vad som följer av god redovisningssed vad gäller tidpunkt för beskattningen och mätningen av vissa händelser. Skillnader kan härigenom uppstå mellan skattepliktigt och redovisat resultat samt mellan det skattemässiga värdet av tillgångar och skulder och dessas redovisade värde. Dessa skillnader kallas temporära och de ger upphov till skattefordringar eller skatteskulder.

En grundläggande princip för redovisning av tillgångar och skulder är att en tillgång återvinns i någon form, antingen genom att användas i verksamheten eller genom att säljas till åtminstone sitt redovisade värde. För en skuld gäller att den förutsätts bli reglerad till sitt redovisade värde.

Temporära skillnader resulterar normalt i skattepliktiga eller avdragsgilla belopp när tillgången i fråga återvinns eller skulden regleras. En skatteskuld redovisas, med vissa angivna undantag, i de fall återvinningen eller regleringen leder till framtida skatteutbetalningar. En skattefordran redovisas, med vissa angivna undantag, i de fall återvinningen eller regle-

ringen leder till att framtida skatter reduceras. Uppskjutna skatteskulder eller skattefordringar representerar således framtida skatteeffekter som en följd av temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag.

Rekommendationen bygger på den s.k. balansräkningsmetoden som lägger tyngdpunkten på värderingen av aktuella och uppskjutna skatteskulder och skattefordringar. Periodens skattekostnad bestäms utifrån förändringarna av dessa poster i balansräkningen.

Värderingen av skatteskulder och skattefordringar sker i princip enligt de skattesatser som gäller på balansdagen. Värderingen sker till nominella belopp, dvs. utan diskontering. Vid rena substansförvärv baseras värderingen dock på köpeskillingen.

Skatteeffekter av transaktioner och andra händelser skall enligt rekommendationen redovisas på samma sätt som de underliggande transaktionerna och händelserna. Om således transaktioner och andra händelser redovisas i resultaträkningen skall alla därmed sammanhängande skatteeffekter också redovisas i resultaträkningen. Skatteeffekterna av transaktioner och andra händelser som redovisas direkt mot eget kapital skall redovisas direkt mot eget kapital. Redovisningen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i en förvärvsbalansräkning påverkar värdet av goodwill eller negativ goodwill.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av inkomstskatter.

1

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures vid utdelning.

2

I vissa länder är inkomstskatten högre eller lägre beroende på om vinsten delas ut eller ej. Det förekommer också att inkomstskatt återbetalas i samband med vinstutdelning. Rekommendationen behandlar inte redovisningen av skattekonsekvenser vid utdelning från det moderbolag som upprättar koncernredovisningen.

3

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med den innebörd som anges nedan:

Skattepliktigt resultat är det överskott eller underskott för en period som skall ligga till grund för beräkning av aktuell skatt, enligt gällande skattelagstiftning.¹

Aktuell skatt är den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en period.

Periodens skattekostnad eller skatteintäkt består av aktuell och uppskjuten skatt.

Skattemässigt värde för en tillgång eller en skuld är det värde som tillgången eller skulden har för skatteändamål.

Uppskjuten skatteskuld är skatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som skall betalas i framtiden.

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida skatt som hänför sig till

- avdragsgilla temporära skillnader,
- skattemässiga underskottsavdrag samt
- andra skatteavdrag.

En temporär skillnad är skillnaden mellan en tillgångs eller en skulds redovisade respektive skattemässiga värde. Temporära skillnader kan antingen vara

- a) skattepliktiga temporära skillnader, som leder till skattepliktiga belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras eller
- b) avdragsgilla temporära skillnader, som leder till avdragsgilla belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras.

Skattemässigt värde

Det skattemässiga värdet av en tillgång är det belopp som blir skattemässigt avdragsgillt mot de skattepliktiga intäkter som erhålls då företaget återvinner tillgången. Det skattemässiga värdet av en maskin kan således beskrivas som summan av de avskrivningar som är skattemässigt avdragsgilla under kommande perioder.

¹ I rekommendationen används termerna skattepliktigt överskott och skattemässigt underskott.

Det skattemässiga värdet av en skuld är i normalfallet lika med dess redovisade värde minus eventuella, till skulden hänförliga, skattemässiga avdrag under kommande perioder. En skillnad mellan det redovisade och det skattemässiga värdet föreligger således om den kostnad som motsvarar den redovisade skulden är skattemässigt avdragsgill först under kommande perioder. Om förskottsbetalningar erhållits är det skattemässiga värdet av motsvarande skuld lika med det redovisade värdet minus det eventuella belopp som inte är skattepliktigt under kommande perioder.

6

En post kan ha ett skattemässigt värde även om den inte redovisas som tillgång eller skuld i balansräkningen. Utgifter för forskning kan i vissa länder kostnadsföras löpande under det att skattemässigt avdrag medges först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, dvs. det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.

7

Om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet uppgår till kan det underlätta att beakta den huvudprincip som rekommendationen bygger på, nämligen att en uppskjuten skatteskuld eller fordran i princip redovisas om en framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av en tillgång eller skuld påverkar framtida skattebetalningar.

8

I koncernredovisningen fastställs temporära skillnader genom en jämförelse mellan tillgångarnas och skuldernas värden i koncernredovisningen och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag.

9

AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR

Aktuell skatt för innevarande period och tidigare perioder skall, till den del den inte betalats, redovisas som skuld i balansräkningen. Om den betalda skatten överstiger den beräknade aktuella skatten skall det överskjutande beloppet redovisas som en tillgång i balansräkningen.

10

Ovanstående innebär att i resultaträkningen ingår såväl den skatt som belöper på perioden som justeringar av skatten för tidigare perioder.

11

I vissa länder kan ett skattemässigt underskott medföra en återbetalning av tidigare erlagd skatt. I dessa fall skall en skattefordran avseende aktuell skatt redovisas i balansräkningen under den period underskottet uppkommer.

12

UPPSKJUTNA SKATTESKULDER OCH UPPSKJUTNA SKATTEFORDRINGAR

Skattepliktiga temporära skillnader

Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen, med undantag för skatteskulder som är hänförliga till

13

- a) *goodwill som inte är skattemässigt avdragsgill eller*
- b) *tillgångar eller skulder i balansräkningen vilka uppkommit vid en transaktion som*
 - *inte är ett företagsförvärv och som*
 - *vid den första redovisningen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.*

Uppskjutna skatteskulder hänförliga till skattepliktiga temporära skillnader (huvudsakligen avseende icke utdelade vinstmedel) relaterade till investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures skall emellertid redovisas i enlighet med punkt 30.

14

Undantag från redovisning av uppskjuten skatteskuld

Goodwill

Goodwill är det belopp varmed anskaffningsvärdet för ett förvärv av ett företags aktier, andelar eller nettotillgångar överstiger de förvärvade tillgångarnas och skuldernas verkliga värden. I flera länder, inklusive Sverige, är avskrivning av goodwill, hänförlig till förvärv av aktier, inte skattemässigt avdragsgill. Således har goodwill ett skattemässigt värde lika med noll. Skillnaden mellan redovisat värde för goodwill och dess skattemässiga nollvärde utgör en skattepliktig temporär skillnad. Någon uppskjuten skatteskuld redovisas emellertid inte. Grunden för detta är att goodwill är ett restvärde och att en redovisning av en uppskjuten skatteskuld skulle öka det redovisade värdet på goodwill.

15

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

Det förekommer i sällsynta fall att en skattepliktig temporär skillnad uppkommer då en tillgång eller skuld redovisas första gången. Detta kan exempelvis vara fallet om tillgångens anskaffningsvärde, eller en del därav, inte är skattemässigt avdragsgillt ens vid försäljning. Exempelvis är inte hela anskaffningsvärdet för importerade varor i vissa länder skattemässigt avdragsgillt. I de fall en transaktion, som då den redovisas första gången ger upphov till en temporär skillnad, inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat redovisas inte någon uppskjuten skatteskuld, varken vid den första redovisningen eller därefter. Undantaget gäller inte för temporära skillnader hänförliga till sådana tillgångar och skulder som övertagits genom förvärv av ett företags aktier, andelar eller nettotillgångar.

16

Avdragsgilla temporära skillnader

Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till

17

- a) negativ goodwill eller till
- b) tillgångar eller skulder i balansräkningen vilka uppkommit vid en transaktion som
 - inte är ett företagsförvärv och som
 - vid den första redovisningen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.

Uppskjutna skattefordringar hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader relaterade till investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures skall emellertid redovisas i enlighet med punkt 36.

18

Avdragsgilla temporära skillnader leder till skattemässiga avdrag under senare perioder. Ekonomiska fördelar i form av lägre skattebetalningar erhålls emellertid endast i den utsträckning avdragen kan avräknas mot skattepliktiga överskott. Således redovisas en uppskjuten skattefordran endast då det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas under kommande perioder.

19

Det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas i framtiden mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen

20

- a) i samma period som de avdragsgilla beloppen eller
- b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till den uppskjutna skattefordran kan förläggas.

I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då de avdragsgilla temporära skillnaderna uppkommer.

Om tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader inte finns redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar råder:

21

- a) Det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen. Vid bedömningen medräknas inte skattepliktiga överskott hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader som uppkommer i framtiden. Anledningen härtill är att sådana avdragsgilla temporära skillnader i sig kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.
- b) Företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen.

Skatteplanering kan innebära att företaget kan vidtaga åtgärder i syfte att skapa eller öka skattepliktiga överskott under samma perioder som underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag kan utnyttjas. I vissa länder kan företag skapa eller öka skattepliktiga överskott t.ex. genom

22

- a) att välja att ränteintäkter beskattas antingen då beloppet erhålls eller då fordran uppkommer,
- b) att flytta vissa skattemässiga avdragsyrkanden till en efterföljande period,
- c) att sälja, och eventuellt återförhyra, tillgångar vars värde har ökat,
- d) att sälja en tillgång som genererar skattefria intäkter (i vissa länder t.ex. en statsobligation) och köpa en tillgång som ger upphov till skattepliktiga intäkter eller genom
- e) att koncernbidrag erhålls.

Om ett företag under senare år redovisat förluster beaktas riktlinjerna i punkt 27.

23

Undantag från redovisning av uppskjuten skattefordran

Negativ goodwill

Denna rekommendation tillåter inte redovisning av uppskjuten skattefordran som är hänförlig till negativ goodwill. Orsaken är att negativ goodwill är en restpost och att redovisning av en uppskjuten skattefordran skulle öka det negativa goodwillvärdet.

24

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

I vissa fall uppkommer en uppskjuten skattefordran i samband med att en tillgång redovisas första gången. Ett exempel är då avdrag görs för ett skattefritt statligt bidrag när man beräknar en tillgångs redovisade värde utan att tillgångens skattemässiga värde reduceras. Tillgångens redovisade värde är då lägre än dess skattemässiga värde. Detta ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad. Det förekommer i andra länder att skattefria statliga bidrag redovisas som förutbetalda intäkter. Skillnaden mellan den förutbetalda intäktens redovisade värde och dess skattemässiga nollvärde utgör då en avdragsgill temporär skillnad. I de fall en transaktion, som då den redovisas första gången ger upphov till en temporär skillnad, inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat redovisas inte någon uppskjuten skattefordran, varken vid den första redovisningen eller därefter. Undantaget gäller inte för temporära skillnader hänförliga till sådana tillgångar och skulder som övertagits genom förvärv av ett företags aktier, andelar eller nettotillgångar.

25

Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag

En uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.

26

Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I sådana fall lämnas upplysning om beloppet för den uppskjutna skattefordran samt de faktorer som talar för att den skall redovisas, se punkt 70. I den utsträckning det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

27

Omprövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar

Vid varje bokslutstillfälle prövas om redovisning skall ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i balansräkningen. Sådana skattefordringar redovisas i den utsträckning det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Detta kan exempelvis vara fallet vid omprövning av ett förvärvat underskottsavdrag (se punkt 55 och 56). Ett annat exempel är att företagets lönsamhetsutsikter förbättrats.

28

Investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures

Skattepliktiga temporära skillnader

Detta avsnitt behandlar hur ett företag skall redovisa uppskjuten skatt som hänför sig till temporära skillnader avseende investeringar i dotterföretag etc. Sådana investeringar redovisas till anskaffningsvärde i svensk juridisk person. Om investeringen inte skrivits upp eller ned föreligger således ingen temporär skillnad i det ägande företaget. Däremot visar ofta en jämförelse mellan den nettotillgång som investeringen representerar i koncernredovisningen och dess skattemässiga värde (oftast anskaffningsvärdet hos företaget som äger aktierna) en temporär skillnad. Sådana skillnader uppkommer i takt med att värdet av det förvärvade företagens nettotillgångar i koncernbalansräkningen ökar.

29

Ett företag/en koncern skall redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader som hänför sig till investeringar i dotterföretag, filialer och intresseföretag samt andelar i joint ventures, utom i de fall följande båda villkor uppfylls:

30

a) Moderbolaget eller investeraren kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna.

b) Det är sannolikt att en sådan återföring inte sker inom överskådlig framtid.

Eftersom ett moderbolag kontrollerar ett dotterföretags utdelningspolitik, kan det styra vid vilken tidpunkt de temporära skillnaderna blir föremål för beskattning (både temporära skillnader som är hänförliga till icke utdelade vinster och valutakursdifferenser). Om moderbolaget har beslutat att dotterföretagets vinster inte skall delas ut inom överskådlig framtid, redovisar moderbolaget/koncernen inte någon uppskjuten skatteskuld härför. Ej heller redovisas uppskjuten skatteskuld för vinstmedel som kan delas ut utan att bli föremål för beskattning.

31

Beträffande intresseföretag har en koncern vanligtvis inte något bestämmande inflytande över utdelningspolitiken. En uppskjuten skatteskuld hänförlig till temporära skillnader redovisas därför i dessa fall normalt i balansräkningen. I undantagsfall är det inte möjligt att beräkna den uppskjutna skatteskulden. I dessa fall redovisas ett bedömt minimibelopp. En uppskjuten skatteskuld redovisas dock inte om ägarna träffat avtal om att vinstmedlen skall kvarstå i intresseföretaget under överskådlig framtid.

32

En överenskommelse mellan parterna i ett joint venture behandlar vanligtvis fördelningen av vinster och anger huruvida samtliga parter måste samtycka i denna fråga eller om det krävs en viss majoritet. Om en part i ett joint venture kan styra vinstdelningen och det är sannolikt att vinsten inte kommer att delas ut inom överskådlig framtid redovisas inte någon uppskjuten skatteskuld.

33

Integrerad utlandsverksamhet

Resultat- och balansräkningar för en integrerad utlandsverksamhet omräknas som om verksamhetens transaktioner samt dess tillgångar och skulder hade redovisats direkt hos det rapporterande företaget (se Redovisningsrådet rekommendation, RR 8 "Redovisning av effekter av ändrade valutakurser" punkt 14). Innebörden av detta är att icke-monetära tillgångar och skulder redovisas enligt den valutakurs som gällde vid anskaffningstidpunkten. Den utländska verksamhetens skattepliktiga resultat och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder baseras emellertid på den utländska valutan. I de fall utlandsverksamheten innehar icke-monetära tillgångar och skulder ger således kursförändringar upphov till temporära skillnader. Dessa temporära skillnader avser utlandsverksamhetens tillgångar och skulder och inte ägarföretagets investering i aktierna i dotterföretaget. I koncernredovisningen redovisar därför den rapporterande enheten de uppskjutna

34

skatteskulder eller, under förutsättning att kriterierna i punkt 17 tillgodosetts, de skattefordringar som avser dessa temporära skillnader. Förändringar av dessa uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas i resultaträkningen.

Avdragsgilla temporära skillnader

En avdragsgill temporär skillnad kan föreligga exempelvis då det redovisade värdet på aktierna i ett intresseföretag skrivits ned och skattemässigt avdrag medges först vid avyttring.

35

Ett företag/en koncern skall redovisa en uppskjuten skattefordran som hänför sig till avdragsgilla temporära skillnader avseende investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures i den omfattning det är sannolikt att

36

- a) den temporära skillnaden leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid och*
- b) skattepliktiga överskott mot vilka avdraget kan utnyttjas kommer att finnas tillgängliga.*

Vid avgörandet huruvida en uppskjuten skattefordran skall redovisas beaktas de riktlinjer som ges i punkt 20 – 22.

37

VÄRDERING

Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar som är hänförliga till aktuell och tidigare perioder skall värderas till vad som enligt företagets bedömning skall erläggas till eller erhållas från skattemyndigheterna. Beloppen beräknas enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller aviserade per balansdagen.

38

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall värderas till de skattesatser som är beslutade eller aviserade per balansdagen.

39

Aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder värderas vanligen med tillämpning av beslutade skattesatser och skatteregler. I vissa fall kan emellertid med beslut jämföras offentliga regeringsförslag, som formellt antas senare. Under dessa omständigheter värderas skattefordringarna och skatteskulderna med tillämpning av de aviserade skattesatserna och skattereglerna.

40

I vissa länder gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det skattepliktiga överskottet. I dessa fall värderas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder med tillämpning av gällande (eller aviserade) genomsnittliga skattesatser för skattepliktiga resultat för de perioder då de temporära skillnaderna förväntas påverka beskattningen.

41

Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar skall baseras på hur företaget per balansdagen förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld. **42**

I vissa länder kan det sätt på vilket ett företag återvinner en tillgång eller reglerar en skuld påverka **43**

a) den skattesats som blir tillämplig (exempelvis är skatten, i flera länder, olika för utdelning från ett dotterföretag och för vinst vid försäljning av dotterföretag) eller

b) det skattemässiga värdet på tillgången eller skulden.

I dessa fall beräknas uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar med tillämpning av de skattesatser och skattemässiga värden som gäller för det sätt på vilket tillgången förväntas bli återvunnen eller skulden reglerad.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder redovisas i balansräkningen till nominella belopp, dvs. utan diskontering. Vid rena substansförvärv där skattevärderingen varit en väsentlig del av affärsuppgörelsen och ett dokumenterat samband mellan köpeskillning och värdering av den uppskjutna skatten föreligger baseras dock värderingen på köpeskillingen. **44**

En tillförlitlig beräkning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till ett diskonterat värde skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader skulle påverka beskattningen. Beräkningen anses så komplex att den svårligen låter sig göras. Det är därför olämpligt att kräva diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Jämförbarheten mellan företag skulle minska om diskontering skulle tillåtas men inte krävas. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall därför inte diskonteras. **45**

Vid rena substansförvärv baseras dock värderingen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder på köpeskillingen. Med rena substansförvärv avses endast de fall där hela köpeskillingen för andelarna kan hänföras till de identifierbara tillgångar och skulder som övertagits vid förvärvet, inklusive uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Upplýsningar lämnas enligt punkt 71. **46**

Temporära skillnader beräknas som skillnaden mellan redovisade och skattemässiga värden. Detta gäller även i det fall då det redovisade värdet har beräknats genom diskontering, t.ex. vad avser pensionsåtaganden. **47**

Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran skall omprövas vid varje bokslutstillfälle. Värdet skall reduceras i den mån det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Reduktionen skall återföras i den mån det senare bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. **48**

REDOVISNING AV SKATT I RESULTATRÄKNINGEN OCH REDOVISNING DIREKT MOT EGET KAPITAL

Aktuella eller uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är konsekvent med redovisningen av själva transaktionen eller händelsen.

49

Redovisning i resultaträkningen

Aktuell skatt och uppskjuten skatt skall redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens nettoresultat, med undantag för skatt som hänför sig till

50

a) transaktioner eller händelser som redovisas direkt mot eget kapital (se punkt 52 – 54) eller

b) företagsförvärv (se punkt 55 och 56).

Det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kan förändras utan att någon förändring sker av de underliggande temporära skillnaderna. Detta kan inträffa t.ex. på grund av förändringar i skattesatser och/eller skattelagar eller på grund av förnyade bedömningar av möjligheten att utnyttja uppskjutna skattefordringar. Den därigenom uppkommande förändringen av den uppskjutna skattefordran eller –skulden redovisas i resultaträkningen, utom i den utsträckning den är hänförlig till poster som tidigare redovisats mot eget kapital.

51

Redovisning direkt mot eget kapital

Aktuell skatt och uppskjuten skatt skall redovisas direkt mot eget kapital om skatten är hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital.

52

Vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

53

- a) uppskrivningar av anläggningstillgångar,
- b) justeringar av ingående saldot för balanserade vinstmedel som en följd av byte av redovisningsprincip (se RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip),
- c) valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av balans- och resultaträkningar för självständig utlandsverksamhet vid upprättande av koncernredovisning samt
- d) koncernbidrag.

Enligt årsredovisningslagen kan en uppskrivningsfond tas i anspråk för ökning av aktiekapitalet eller täckning av förlust. Den till en tillgång hänförliga delen av uppskrivningsfonden skall minskas vid avskrivning, nedskrivning, avyttring eller utrangering av tillgången. Minskning sker med det belopp som, efter avdrag för uppskjuten skatteskuld, motsvarar avskrivningen eller nedskrivningen av uppskrivningen. Minskningen ökar fria medel. Samtidigt reduceras den uppskjutna skatteskulden över resultaträkningen.

54

Redovisning av uppskjuten skattefordran i samband med företagsförvärv

I samband med förvärv av ett företags aktier, andelar eller nettotillgångar kan förvärvaren göra bedömningen att en tidigare inte redovisad uppskjuten skattefordran, i det förvärvande företaget, kan komma att utnyttjas. Detta kan inträffa om det förvärvande företaget kan utnyttja sina underskottsavdrag mot den förvärvade verksamhetens framtida skattepliktiga överskott. Om så är fallet redovisas en uppskjuten skattefordran i koncernredovisningen. Redovisningen av den uppskjutna skattefordran påverkar värdet på goodwill eller negativ goodwill.

55

Om förvärvaren gjort bedömningen att den förvärvade verksamhetens uppskjutna skattefordran inte skall redovisas vid förvärvstidpunkten, men en senare bedömning resulterar i att den skall redovisas, redovisas den uppskjutna skatteintäkten i resultaträkningen. Därutöver

56

- a) minskas anskaffningsvärdet på goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar till de belopp, som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran hade redovisats vid förvärvstidpunkten och
- b) redovisas minskningen av goodwill som en kostnad.

Redovisningen enligt a) och b) gäller även i de fall underskottsavdragen utnyttjas för att minska den aktuella skattekostnaden utan att de tidigare redovisats som uppskjutna skattefordringar. Den nya bedömningen får inte resultera i att en negativ goodwill redovisas eller ökas. I de fall goodwill inte tidigare redovisats redovisas således endast skatteintäkten.

RUBRICERING

Skattefordringar och skatteskulder

Skattefordringar och skatteskulder skall redovisas separat i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder skall särskiljas från aktuella skattefordringar och skatteskulder.

57

Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder skall rubriceras som långfristiga fordringar respektive avsättningar.

58

Nettoredovisning

Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder skall nettoredovisas endast om företaget/koncernen

59

- a) har en legal rätt till kvittning och
- b) avser att antingen erhålla eller betala ett nettobelopp eller erhålla betalning för fordran och betala skulden vid samma tidpunkt.

Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter för en viss period (dvs. ett räkenskapsår) debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp. Det förekommer i vissa länder att aktuell skatt för en viss period betalas till olika myndigheter. Vidare förekommer det att den aktuella skatten avseende olika slag av skattepliktiga resultat, såsom realisationsvinster och rörelseförluster, betalas eller återbetalas oberoende av varandra. För svenska företag föreligger legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt.

60

I koncernredovisningen nettoredovisas en aktuell skattefordran avseende ett koncernbolag och en aktuell skatteskuld avseende ett annat koncernbolag endast om reglering kommer att ske med ett nettobelopp till samma skattemyndighet.

61

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall nettoredovisas endast då

62

- a) *det föreligger en legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder och*
- b) *de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna är hänförliga till samma skattemyndighet och avser samma skattesubjekt eller olika skattesubjekt, vilka ämnar antingen reglera skatten med ett nettobelopp eller erhålla betalning för fordran och betala skulden vid samma tidpunkt.*

För att undvika krav på bedömning av under vilka framtida perioder varje temporär skillnad kommer att återföras nettoredovisas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i de fall legal kvittningsrätt föreligger avseende aktuell skatt. För ett svenskt företag innebär detta att uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder nettoredovisas i balansräkningen (se även punkt 60 ovan).

63

Inom en koncern kan det föreligga en rätt att reglera aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar hänförliga till olika företag med ett nettobelopp till en och samma skattemyndighet (dvs. legal kvittningsrätt kan föreligga). I sällsynta fall kan det ha beslutats att denna rätt kommer att utnyttjas endast för vissa perioder. I dessa fall kan det vara nödvändigt att ta fram detaljerad information som visar när de uppskjutna posterna kommer att återföras.

64

Skattekostnad

Periodens skattekostnad eller skatteintäkt, hänförlig till resultaträkningens intäkter och kostnader, skall redovisas i resultaträkningen.

65

OBESKATTADE RESERVER

Obeskattade reserver är av särskild karaktär. De belopp som avsatts till obeskattade reserver utgör skattepliktiga temporära skillnader. I koncernbalansräkningen redovisas i enlighet med punkt 13 en uppskjuten skatteskuld avseende dessa temporära skillnader. Resterande del av obeskattade reserver redovisas i eget kapital. I juridisk person redovisas p.g.a. sambandet mellan redovisning och beskattning den uppskjutna skatteskulden som en del av de obeskattade reserverna.

66

UPPLYSNINGAR

Uppllysning skall lämnas om väsentliga delbelopp av periodens skattekostnad eller skatteintäkt.

67

Periodens skattekostnad eller skatteintäkt kan bestå av följande delbelopp:

68

- a) Aktuell skattekostnad eller skatteintäkt för perioden.
- b) Justeringar av aktuell skatt för tidigare perioder.
- c) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till förändringar i temporära skillnader.
- d) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till förändringar av skattesatser eller införandet av nya skatter.
- e) Tidigare inte redovisade skattefordringar som hänför sig till utnyttjade underskottsavdrag, skatteavdrag, eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som utnyttjas för att minska en aktuell skattekostnad.
- f) Tidigare inte redovisad skatt avseende skattefordringar som hänför sig till utnyttjade underskottsavdrag, utnyttjade skatteavdrag eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som används för att minska en uppskjuten skattekostnad.
- g) Uppskjuten skattekostnad som hänför sig till reduktion av en uppskjuten skattefordran, eller uppskjuten skatteintäkt som hänför sig till en återföring av tidigare reduktion av en uppskjuten skattefordran, se punkt 48.

Följande upplysningar skall lämnas:

- a) *Det sammanlagda beloppet av aktuell skatt och uppskjuten skatt som hänför sig till poster som redovisas direkt mot eget kapital.*
- b) *Den skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till periodens extraordinära intäkter och kostnader.*
- c) *En redogörelse för sambandet mellan periodens skattekostnad (skatteintäkt) och redovisat resultat före skatt. Redogörelsen kan lämnas i enlighet med ett eller med båda följande alternativ:*
 - i) *En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och periodens skattekostnad eller skatteintäkt. Av avstämningen skall framgå hur skattesatserna beräknats.*
 - ii) *En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen. Av avstämningen skall framgå hur skattesatserna beräknats.*

69

- d) *Upplysning om förändringar i gällande skattesatser i förhållande till föregående period.*
- e) *Belopp avseende avdragsgilla temporära skillnader, underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag som inte motsvaras av redovisade uppskjutna skattefordringar. I de fall posterna har fastställda förfallotidpunkter skall dessa anges.*
- f) *Det sammanlagda beloppet av temporära skillnader som hänför sig till investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures, för vilka uppskjutna skatteskulder inte redovisats (se punkt 30).*
- g) *För varje slag av temporär skillnad samt för underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag, för vilka uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder redovisats, anges följande:*
 - i) *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder.*
 - ii) *Uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader (om det ej tydligt framgår av förändringarna i balansposterna).*
- h) *Vad gäller verksamheter som avyttrats (eller upphört) anges den skattekostnad som hänför sig till*
 - i) *resultatet (vinsten eller förlusten) av avyttringen och*
 - ii) *periodens resultat, efter finansiella intäkter och kostnader, för den avyttrade verksamheten tillsammans med jämförande belopp för redovisade perioder.*

Upplysning skall lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i balansräkningen då

70

- a) *framtida utnyttjande av underskottsavdrag är beroende av skattepliktiga överskott utöver de överskott som hänför sig till existerande skattepliktiga temporära skillnader och*
- b) *företaget har redovisat förluster under den aktuella eller den föregående redovisningsperioden.*

Om värdering av uppskjutna skattefordringar eller uppskjutna skatteskulder skett baserat på köpeskillingen enligt punkt 44 skall följande upplysningar lämnas:

71

- a) *Upplysning om att värderingen baserats på köpeskillingen.*
- b) *Det nominella beloppet för uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld.*

De upplysningar som krävs enligt punkt 69 c underlättar förståelsen av sambandet mellan skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat före skatt. Sambandet kan påverkas av skattefria intäkter, kostnader som inte är avdragsgilla, effekten av skattemässiga underskott samt effekten av utländska skattesatser.

72

Då sambandet mellan skattekostnader eller skatteintäkter och redovisat resultat före skatt beskrivs används den skattesats som ger läsaren av företagets årsredovisning mest meningsfull information. Ofta är detta den skattesats som gäller för moderbolaget. För en koncern med verksamhet i flera länder kan det emellertid vara mer meningsfullt att upprätta en avstämning som utgör en sammanställning av separata avstämningar för de utländska dotterföretagen. En sådan sammanställning utgår från ett belopp som utgör summan av periodens skattekostnad beräknad enligt de (ofta olika) skattesatser som gäller i koncernen.

73

Den genomsnittliga effektiva skattesatsen utgörs av skattekostnaden eller skatteintäkten dividerad med det redovisade resultatet före skatt.

74

Rekommendationen kräver inte att upplysning lämnas om ej redovisade uppskjutna skatteskulder hänförliga till investeringar i dotterföretag etc. Således är det tillräckligt med upplysning om de underliggande temporära skillnaderna. I vissa fall kan emellertid de uppskjutna skatteskulderna beräknas relativt enkelt. I dessa fall bör även beloppsuppgifter på de ej redovisade uppskjutna skatteskulderna lämnas eftersom användarna kan finna sådan information användbar.

75

Upplysning lämnas om osäkerhet beträffande skattesituationen. Sådan osäkerhet kan exempelvis föreligga i samband med pågående skatte tvister. Om förändringar av skattesatser eller skatteregler, som beslutats eller aviserats efter balansdagen leder till betydande effekter på aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder lämnas upplysning om effekterna.

76

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER

Rekommendationen skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras.

77

Tillämpning av denna rekommendationen kan innebära byte av redovisningsprincip. Ett byte av redovisningsprincip redovisas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Enligt denna skall, i normalfallet, den nya redovisningsprincipen införas retroaktivt och uppgifter för samtliga jämförelseår justeras. Vad gäller redovisning av inkomstskatter kan justeringar, i flerårsöversikter, av samtliga år vara praktiskt svåra att genomföra med tillräcklig precision. Därför kan justeringen då begränsas till det senaste jämförelseåret.

78

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

79

Denna rekommendation (RR 9) överensstämmer med följande undantag med International Accounting Standard Committee's (IASC:s) rekommendation Income taxes, IAS 12 (revised 1996):

- Det undantag som anges i punkt 44 och de upplysningskrav som anges i punkt 71 saknar motsvarighet i IAS 12.
- Punkt 66 som behandlar redovisning av uppskjuten skatteskuld hänförlig till obeskattade reserver saknar motsvarighet i IAS 12.
- RR 9 skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras. IAS 12 skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1998.

Härutöver har vissa omdispositioner och förkortningar av texten gjorts i förhållande till IAS 12.

BILAGA 1

ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL

Rekommendationen baseras på International Accounting Standards Committee's (IASC:s) rekommendation om redovisning av inkomstskatter (IAS 12, revised 1996). Vissa omdispositioner och förkortningar av den förklarande texten har gjorts.

I det följande kommenteras vissa av de överväganden som gjorts vid utformningen av rekommendationen.

Värdering av uppskjuten skatt vid substansförvärv

Redovisningsrådet publicerade i april 1998 ett utkast till rekommendation om redovisning av inkomstskatter baserat på IAS 12 Income taxes. Efter det att utkastet publicerades har IASC givit ut en rekommendation om nedskrivningar, IAS 36, Impairment of Assets. Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med ett utkast till en rekommendation baserad på IAS 36. Det föreligger en inkonsistens mellan IAS 12 och IAS 36. Enligt IAS 36 beräknas *nuvärdet* av framtida kassaflöden vid bedömning av om nedskrivningsbehov föreligger. Enligt IAS 12 redovisas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till *nominella värden*. Vid s.k. rena substansförvärv, där en uppskjuten skattefordran eller skuld ingår, ger en redovisning av uppskjuten skatt till nominella värden normalt upphov till positiv eller negativ goodwill. När värdet av identifierbara förvärvade tillgångar tillsammans med värdet av en sådan goodwill uppgår till ett högre belopp än vad som motsvarar nuvärdet av framtida kassaflöden, uppstår ett nedskrivningsbehov enligt IAS 36. En nedskrivning i ett sådant fall är enligt Rådets uppfattning omotiverad.

Rådet har därför i RR 9 tagit in den regel för värdering av uppskjuten skatt som finns i bilaga 3 till Rådets rekommendation RR 1:96, Koncernredovisning. Den avser värdering av uppskjuten skatt vid s. k. rena substansförvärv där skattevärderingen varit en väsentlig del av affärsuppgörelsen och där ett dokumenterat samband föreligger mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatten. Med rena substansförvärv menas de fall där köpeskillingen för andelarna i sin helhet kan anföras till de identifierbara tillgångar och skulder som övertagits vid förvärvet, inkl. uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Vid rena substansförvärv har värderingen av den uppskjutna skatteskulden/skattefordran som köparen övertar betydelse vid förhandlingen om köpeskillingen. Köparens utgångspunkt i förhandlingen om värdet på den uppskjutna skatteskulden/skattefordran baseras normalt på en beräkning av nuvärdet av framtida skattebetalningar respektive skattereduktioner. I takt med att tidpunkten för betalning av skulden, respektive tidpunkten för att utnyttja den uppskjutna skattefordran, närmar sig ökar värdet på den redovisade uppskjutna skatten. Värdeförändringar av detta slag beaktas normalt vid värdering i samband med att balansräkningar upprättas.

Efter det att IAS 36 publicerades har IASC påbörjat ett projekt som generellt behandlar diskontering i redovisningen. Detta projekt kan resultera i att IAS 12 och/eller IAS 36 ändras och att bristen på konsistens mellan IAS 12 och IAS 36 härigenom elimineras.

Val av term

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder

Redovisningsrådet har valt att använda termen "uppskjuten skatt" för att beteckna den skatt som hänför sig till s.k. temporära skillnader. Främsta anledningen härtill är att termen "uppskjuten" är i linje med den term som används i IAS 12 (deferred). Vidare innebär en redovisning i enlighet med rekommendationen att skatteskuld eller skattefordran skall *redovisas* för i princip samtliga temporära skillnader. Eftersom det är betalningen av skatten och inte tillgången eller skulden som skjuts på framtiden skulle en mer korrekt benämning t.ex. vara skuld för uppskjuten skatt. För enkelhetens skull har emellertid den ovan angivna termen valts.

Undantag från att redovisa uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

Vid den första redovisningen av en tillgång eller en skuld förekommer det i sällsynta fall (se punkt 16 och 25) att en temporär skillnad uppkommer. I de fall varken redovisat eller skattepliktigt resultat påverkas av transaktionen tillåter inte IAS 12 att uppskjuten skatt redovisas. Detta är ett avsteg från balansräkningsmetoden. IASC motiverar avsteget med att en redovisning av uppskjuten skatt i dessa fall skulle göra resultat- och balansräkningarna mindre överskådliga.

Redovisningsrådets inställning är att IASC:s rekommendationer i princip skall följas vid utarbetandet av rekommendationer. En målsättning är således att ha så få avvikelser som möjligt från IASC:s rekommendationer. Med hänvisning härtill har Redovisningsrådet valt att på denna punkt följa IAS 12. Det kan noteras att exempelvis den amerikanska rekommendationen om redovisning om inkomstskatter (FAS 109) på denna punkt inte gör något undantag liknande det i IAS 12.

Koncernintern försäljning

Internvinster elimineras i koncernredovisningen. Det skattemässiga värdet utgörs emellertid av tillgångens anskaffningsvärde för det köpande företaget. Det i koncernen redovisade värdet är därmed lägre än det skattemässiga värdet. Således föreligger det en avdragsgill temporär skillnad och enligt IAS 12 redovisas en uppskjuten skattefordran. Enligt IAS 12 sker värderingen till den skattesats som gäller i det köpande företaget. I Sverige har denna uppskjutna skattefordran tidigare ofta beräknats enligt gällande skattesats för det säljande företaget.

Som nämnts ovan är Redovisningsrådets inställning att IASC:s rekommendationer i princip skall följas vid utarbetandet av rekommendationer. Med hänvisning härtill har Redovisningsrådet valt att även på denna punkt följa IAS 12.

FAS 109 gör ett undantag för detta fall. FASB medger att det i och för sig föreligger en temporär skillnad. FASB drar emellertid slutsatsen att det är inkonsekvent att skatt som hänförs till transaktioner som elimineras i koncernredovisningen skall påverka redovisat resultat. I stället redovisas som fordran, i koncernredovisningen, den skatt som uppstått i det säljande företaget tills dess att en extern försäljning sker.

Uppskjuten skattefordran i ett förvärvat företag

I vissa fall kan förvärvaren ha gjort bedömningen att den förvärvade verksamhetens uppskjutna skattefordran inte skall redovisas vid förvärvstidpunkten. En senare bedömning kan emellertid resultera i att den skall redovisas. Enligt IAS 12 skall den uppskjutna skatteintäkten redovisas i resultaträkningen. Samtidigt minskas anskaffningsvärdet på goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar till de belopp, som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran hade redovisats vid förvärvstidpunkten. Minskningen av goodwill redovisas som en rörelsekostnad. Den nya bedömningen får inte resultera i att en negativ goodwill redovisas eller ökas. Detta innebär att i de fall någon goodwill inte tidigare redovisats redovisas endast skatteintäkten.

Som nämnts ovan är Redovisningsrådets inställning att IASC:s rekommendationer i princip skall följas vid utarbetandet av rekommendationer. Med hänvisning härtill har Redovisningsrådet valt att även på denna punkt följa IAS 12.

Reglerna i FAS 109 är annorlunda. Justeringarna redovisas inte, på det sätt som ovan angivits, över resultaträkningen. I stället minskas goodwill och andra icke materiella anläggningstillgångar hänförliga till det aktuella förvärvet.

Integrerad utlandsverksamhet

Vid upprättande av koncernredovisning omräknas resultat- och balansräkningar för en integrerad utländsk verksamhet som om verksamhetens transaktioner och dess tillgångar och skulder hade redovisats direkt hos moderbolaget. Innebörden är att icke-monetära tillgångar och skulder redovisas enligt valutakursen vid anskaffningstidpunkten. Den utländska verksamhetens skattepliktiga resultat och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder baseras emellertid på den utländska valutan. I de fall den utländska verksamheten innehar icke-monetära tillgångar och skulder ger således kursförändringar upphov till temporära skillnader. Enligt IAS 12 skall uppskjuten skatt redovisas för dessa skillnader.

FAS 109 gör på denna punkt ett undantag från balansräkningsmetoden. FASB drar slutsatsen att redovisning av uppskjuten skatt som är hänförlig till dessa temporära skillnader innebär redovisning av uppskjuten skatt avseende valutakursförändringar som inte förekommer i redovisningen. Vidare anser man att undantaget minskar redovisningens komplexitet.

Utkastet innebar en avvikelse i förhållande till IAS 12 på denna punkt och Redovisningsrådet ställde en specifik fråga om detta i anslutning till det utskickade utkastet. Med beaktande av de svar på frågan som lämnats har Redovisningsrådet beslutat att följa IAS 12 även på denna punkt.

BILAGA 2

TEMPORÄRA SKILLNADER MM

Exempel på temporära skillnader

Nedan anges exempel på temporära skillnader.

Skattepliktiga temporära skillnader

- *Intäkter som är skattepliktiga senare än de redovisats i resultaträkningen.* Exempelvis kan, i vissa länder, beskattningen ske enligt kontantmetoden. Tillgångens redovisade värde, i form av en kundfordran eller en upplupen intäkt, överstiger därmed dess skattemässiga värde.
- *Kostnader som är skattemässigt avdragsgilla tidigare än de redovisas i resultaträkningen.* Exempelvis kan kostnader för forskning och utveckling redovisas som en tillgång som skrivs av. Skattemässigt dras emellertid, i vissa länder, utgifterna av i takt med att de uppkommer. Tillgångens redovisade värde överstiger därmed dess skattemässiga värde.
- *Tillgångar som skrivs upp utan att det skattemässiga värdet påverkas.* Tillgångarnas redovisade värden överstiger därmed motsvarande skattemässiga värden.

Avdragsgilla temporära skillnader

- *Intäkter som är skattepliktiga tidigare än de redovisas i resultaträkningen.* Exempelvis kan erhållna förskott, i vissa länder, vara skattepliktiga då förskotten mottages. Skuldens redovisade värde överstiger därmed dess skattemässiga värde.
- *Kostnader som är skattemässigt avdragsgilla senare än de redovisats i resultaträkningen.* Exempelvis kan en redovisad omstruktureringsreserv vara skattemässigt avdragsgill först under en senare period. Skuldens redovisade värde överstiger därmed dess skattemässiga värde.

Skattepliktiga och avdragsgilla temporära skillnader

- Anskaffningsvärdet för aktierna vid ett företagsförvärv fördelas på identifierbara övertagna tillgångar och skulder på basis av deras verkliga värden utan att skattemässiga värden påverkas.

Sambandet mellan redovisat värde, skattemässigt värde och temporära skillnader

Sambandet mellan redovisat värde, skattemässigt värde och skattepliktiga respektive avdragsgilla temporära skillnader kan illustreras som följer:

<u>Tillgångar</u>	<u>Slag av temporär skillnad</u>
Redovisat värde > skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
<u>Skulder</u>	
Redovisat värde > skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad

BILAGA 3

EXEMPEL PÅ BERÄKNINGAR OCH UPPLYSNINGAR

Denna bilaga utgör inte en del av rekommendationen. Dess syfte är endast att belysa tillämpningen av rekommendationen.

Exemplet utgår ifrån att företaget eller koncernen i fråga inte har några transaktioner utöver de beskrivna. Bilagan har inte begränsats enbart till frågeställningar som kan uppkomma i företag med verksamhet enbart i Sverige utan innefattar även frågeställningar som kan föreligga vad gäller verksamheter i andra länder.

Exempel 1 Uppskjutna skattefordringar och -skulder

Förutsättningar

- Exemplet avser en mindre koncern med ett svenskt moderbolag. Förutsättningarna är kraftigt förenklade. Exempelvis är skattesatsen i moderbolaget och de utländska dotterföretagen densamma. År 5 var koncernens skattesats 35%. År 6 reducerades skattesatsen till 28%.
- Bidrag till välgörande ändamål kostnadsförs vid utbetalning. Bidragen är inte skattemässigt avdragsgilla.
- I ett utländskt dotterföretags balansräkning per 31.12 år 5 ingår en avsättning på 700 för beräknade böter. Böter är inte skattemässigt avdragsgilla.
- I ett utländskt dotterföretag uppgick utgifter för produktutveckling år 2 till 1.250. Utgiften aktiverades i företagets balansräkning. Avskrivning sker linjärt över fem år. Per 31.12 år 4 var det redovisade värdet 500. Utgifterna var skattemässigt avdragsgilla år 2.
- År 5 ingick ett utländskt dotterföretag avtal med de anställda om ersättning för sjukvårdsutgifter, som uppkommer efter det att de anställda gått i pension (vanligt i exempelvis U.S.A). Företaget kostnadsför sjukvårdsförmånerna i takt med att de intjänas. Inga utbetalningar gjordes under år 5 och 6. Utgifter för sjukvård är skattemässigt avdragsgilla först vid utbetalning. Företaget bedömer att det är sannolikt att uppskjuten skattefordran kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott (se punkt 17).
- Den 1.1. år 6 skrev moderbolaget upp byggnaden med 31.800. Uppskrivningen, med avdrag för uppskjuten skatt, redovisas direkt mot bundet eget kapital (ökning av uppskrivningsfond). Det skattemässiga värdet påverkas inte. Koncernens anläggningstillgångar, inklusive byggnader, skrivs redovisningsmässigt av linjärt över ekonomisk livslängd. Skattemässig avskrivning sker över en kortare period.

Beräkning av aktuell skattekostnad

	<u>År 6</u>	<u>År 5</u>
Redovisad vinst före skatt	8.740	8.775
Tillkommer		
Redovisningsmässig avskrivning	8.250	4.800
Bidrag till välgörande ändamål	350	500
Böter	–	700
Produktutvecklingskostnader	250	250
Sjukvårdsförmåner	<u>1.000</u>	<u>2.000</u>
	18.590	17.025
Avgår		
Skattemässig avskrivning	<u>-11.850</u>	<u>-8.100</u>
Skattepliktigt överskott	6.740	8.925
<i>Aktuell skattekostnad (28%)</i>	1.887	
<i>Aktuell skattekostnad (35%)</i>		3.124

Uppskjutna skatteskulder per 31.12 år 4

	<u>Redovisat värde</u>	<u>Skattemässigt värde</u>	<u>Temporär skillnad</u>
Produktutvecklingskostnader	500	–	500
Anläggningstillgångar	36.000	15.000	<u>21.000</u>
Temporära skillnader			21.500
<i>Uppskjuten skatteskuld</i>		21.500 x 35%	7.525

Uppskjutna skattefordringar och –skulder per 31.12 år 5 och uppskjuten skattekostnad för år 5

	<u>Redovisat värde</u>	<u>Skattemässigt värde</u>	<u>Temporär skillnad</u>
Produktutvecklingskostnader	250	–	250
Anläggningstillgångar	37.200	12.900	24.300
Avsättning avseende sjukvårdsförmåner	2.000	–	<u>-2.000</u>
Temporära skillnader			22.550
<i>Uppskjuten skatteskuld</i>		22.550 x 35%	8.592
<i>Uppskjuten skattefordran</i>		2.000 x 35%	<u>-700</u>
Uppskjuten skatteskuld per 31.12 år 5			7.892
Avgår: Ingående uppskjuten skatteskuld			<u>-7.525</u>
<i>Uppskjuten skattekostnad avseende temporära skillnader</i>			<u>367</u>

Balansräkning och uppskjutna skattefordringar och skulder per 31.12 år 6 samt uppskjuten skattekostnad för år 6

	<u>Redovisat värde</u>	<u>Skatte- mässigt värde</u>	<u>Temporär skillnad</u>
Materiella anläggningstillgångar	75.750	16.050	59.700
Finansiella anläggningstillgångar	33.000	33.000	–
Varulager	2.000	2.000	–
Kundfordringar	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>–</u>
Summa tillgångar	111.250	51.550	59.700
Aktiekapital	5.000		
Uppskrivningsfond	22.896	19.782	
Balanserad vinst	48.586		
Avsättning för böter	700	700	–
Avsättning för sjukvårdsförmåner	3.000	–	3.000
Uppskjuten skatteskuld	15.876	15.876	–
Långfristiga lån	12.805	12.805	–
Leverantörsskulder	500	500	–
Aktuella skatteskulder	<u>1.887</u>	<u>1.887</u>	<u>–</u>
Summa skulder/eget kapital	111.250	51.550	3.000
Temporära skillnader			56.700
<i>Uppskjuten skatteskuld</i>	<i>59.700 x 28%</i>		16.716
<i>Uppskjuten skattefordran</i>	<i>3.000 x 28%</i>		<u>–840</u>
<i>Uppskjuten skatteskuld per 31.12. år 6, netto</i>			15.876
Avgår: Ingående uppskjuten skatteskuld			-7.892
Justering av ingående uppskjuten skatteskuld till följd av reduktion av skattesatsen	22.550 x 7%		1.578
Uppskjuten skatt hänförlig till uppskrivning av byggnad	31.800 x 28%		<u>–8.904</u>
<i>Uppskjuten skattekostnad avseende temporära skillnader</i>			<u>658</u>

Upplysning om periodens skattekostnad enligt punkt 67

Not X: Följande komponenter ingår i koncernens skattekostnad		
	<u>År 6</u>	<u>År 5</u>
Aktuell skattekostnad	1.887	3.124
Uppskjuten skattekostnad avseende temporära skillnader	658	367
Uppskjuten skatteintäkt till följd av reduktion av skattesats	<u>-1.578</u>	<u>—</u>
Redovisad skattekostnad	967	3.491

Upplysning enligt punkt 69 a om uppskjuten skatt som hänför sig till poster som redovisats mot eget kapital

Not X: Följande uppskjutna skatteposter hänför sig till poster som redovisats direkt mot eget kapital		
	<u>År 6</u>	<u>År 5</u>
Uppskjuten skatt hänförlig till uppskrivning av byggnad	8.904	

Upplysning om sambandet mellan periodens skattekostnad och redovisat resultat före skatt enligt punkt 69 c, i

Not X: Skillnaden mellan koncernens skattekostnad och skattekostnad baserad på gällande skattesats består av följande komponenter:		
	<u>År 6</u>	<u>År 5</u>
Redovisat resultat före skatt	8.740	8.775
Skatt enligt gällande skattesats	2.447	3.071
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla:		
Bidrag till välgörande ändamål	98	175
Böter	—	245
Skatteintäkt p.g.a. sänkt skattesats	<u>-1.578</u>	<u>—</u>
Redovisad skattekostnad	967	3.491

Den gällande skattesatsen är skattesatsen för inkomstskatt i koncernen. År 6 var skattesatsen 28% och år 5 var den 35%.

Upplysning om sambandet mellan periodens skattekostnad och redovisat resultat före skatt enligt punkt 69 c, ii

Not X: Skillnaden mellan koncernens gällande skattesats och den effektiva skattesatsen består av följande komponenter:

	<u>År 6</u>	<u>År 5</u>
Gällande skattesats	28,0%	35,0%
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla:		
Bidrag till välgörande ändamål	1,1%	2,0%
Böter	–	2,7%
Effekt av reduktion av skattesatsen	<u>-18,0%</u>	<u>–</u>
Genomsnittlig effektiv skattesats	11,1%	39,7%

Den gällande skattesatsen är skattesatsen för inkomstskatt i koncernen. År 6 var skattesatsen 28% och år 5 var den 35%.

Upplysning om ändringar av skattesatsen enligt punkt 69 d

År 6 beslöt riksdagen att reducera skattesatsen från 35% till 28%.

Upplysning om temporära skillnader enligt punkt 69 g

Not X: Temporära skillnader föreligger i de fall tillgångars eller skulders redovisade respektive skattemässiga värden är olika. Koncernens temporära skillnader har resulterat i uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar avseende följande poster:

	<u>År 6</u>	<u>År 5</u>
<i>Uppskjutna skatteskulder</i>		
Anläggningstillgångar		
uppskrivning	8.904	–
skattemässiga överavskrivningar	7.812	8.513
produktutvecklingskostnader	<u>–</u>	<u>79</u>
Summa uppskjutna skatteskulder	16.716	8.592
<i>Uppskjutna skattefordringar</i>		
Avsättning för sjukvårdsförmåner	<u>-840</u>	<u>-700</u>
Uppskjutna skatteskulder, netto	15.876	7.892

Exempel 2 Företagsförvärv

Den 1.1 år 5 förvärvade företaget A 100% av aktierna i företaget B för 600. Goodwill skrivs av över 5 år. Avskrivning av goodwill är inte skattemässigt avdragsgill. A:s skattesats är 30%. B:s skattesats är 40%.

Verkliga värden på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder (exklusive uppskjutna skattefordringar och -skulder) anges i tabellen nedan. Dessutom anges posternas skattemässiga värden och de temporära skillnader som föreligger.

	<i>Verkligt värde</i>	<i>Skattemässigt värde</i>	<i>Temporära skillnader</i>
Fastigheter, anläggningar och inventarier	270	155	115
Kundfordringar	210	210	–
Lager	174	124	50
Pensionsåtaganden	–30	–	–30
Leverantörsskulder	<u>–120</u>	<u>–120</u>	<u>–</u>
	504	369	135

Investeringen redovisas i As koncernredovisning enligt följande:

Anskaffningsvärde		600
Avgår:		
Verkligt värde på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder	–505	
Uppskjuten skatteskuld 40% av 135	<u>55</u>	<u>–450</u>
<i>Goodwill</i>		150

Avskrivningar på goodwill är inte skattemässigt avdragsgilla. Således är det skattemässiga värdet av goodwill noll. I enlighet med punkt 15 redovisas dock ingen uppskjuten skatteskuld för denna skattepliktiga temporära skillnad.

Vid förvärvstidpunkten är det skattemässiga värdet på investeringen 600 (lika med anskaffningsvärdet). Följaktligen föreligger ingen temporär skillnad, vare sig vad gäller moderbolaget eller koncernen.

B redovisar ett resultat på 70 för år 5. Eftersom den juridiska personen A, som är ett svenskt aktiebolag, även efter förvärvstidpunkten redovisar B till anskaffningsvärde föreligger ingen temporär skillnad i den juridiska personen. I A:s koncernredovisning föreligger emellertid per balansdagen år 5 följande temporära skillnad:

B:s nettotillgångar i A:s koncernredovisning	640*
Skattemässigt värde	<u>–600</u>
Temporär skillnad	40

* B:s nettotillgångar utgörs av anskaffningsvärdet (600) plus resultatet för år 5 (70) minus avskrivning på goodwill (30).

Om A beslutar att avyttring av, eller utdelning från, B inte kommer ske inom en överskådlig framtid redovisas ingen uppskjuten skatteskuld i A:s koncernredovisning (se punkt 30 och 31). I koncernredovisningen ges upplysning om den temporära skillnaden, för vilken ingen uppskjuten skatt redovisas (se punkt 69 f).

Om A planerar att avyttra sin investering i B redovisar koncernen en uppskjuten skatteskuld avseende den temporära skillnaden. Skattesatsen som används för att beräkna den uppskjutna skatteskulden är den skattesats som gäller för avyttring av verksamheten. Om B planerar att erhålla utdelning från B, och denna beskattas, leder även detta till att en uppskjuten skatteskuld skall redovisas i koncernen (se punkt 42). Om B är ett självständigt utländskt dotterföretag skall den del av den uppskjutna skatten som motsvarar det belopp som hänför sig till omräkningsdifferenser redovisas mot eget kapital (punkt 52). Upplysning om beloppet lämnas i enlighet med punkt 69 a.

Exempel 3

Koncernintern försäljning

Ett svenskt moderbolag säljer varor till ett dotterföretag i Tyskland. Skattesatsen i Tyskland är 50%. Transaktionen elimineras i koncernredovisningen. I Sverige är vinsten vid försäljningen skattepliktig. I det tyska företaget är hela anskaffningsvärdet skattemässigt avdragsgillt vid en framtida extern försäljning. Det skattemässiga värdet (inklusive internvinsten) är således lika med anskaffningsvärdet för det tyska dotterföretaget. Således är koncernens redovisade värde lägre än det skattemässiga värdet. Därmed föreligger det en avdragsgill temporär skillnad. Följaktligen redovisas, i koncernredovisningen, en uppskjuten skattefordran baserad på skattesatsen i Tyskland (dvs. 50%). I Sverige har den uppskjutna skattefordran tidigare ofta beräknats enligt gällande skattesats för det säljande företaget.

Exempel 4

Förvärv av företag med uppskjutna skattefordringar som inte redovisas vid förvärvstidpunkten

Följande exempel syftar till att åskådliggöra en tillämpning av rekommendationens punkt 56.

Förutsättningar

Ett företag förvärvar ett företag som har en avdragsgill temporär skillnad på 300. Vid förvärvstidpunkten uppgick skattesatsen till 30%. Den uppskjutna skattefordran på 90 redovisas inte i balansräkningen. Förvärvet resulterar i goodwill på 500. Goodwill skrivs av linjärt över 20 år. 2 år efter förvärvet bedömer företaget att framtida skattepliktiga överskott sannolikt är tillräckliga för att kunna utnyttja den avdragsgilla temporära skillnaden.

Redovisning av uppskjuten skatt och goodwill

En uppskjuten skattefordran på 90 (30% av 300) samt en uppskjuten skatteintäkt på 90 redovisas i resultaträkningen. Anskaffningsvärdet på goodwill minskas med 90. Ackumulerade avskrivningar minskas med 9 (motsvarande 2 års avskrivning). Skillnaden på 81 redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Således minskar anskaffningsvärdet på goodwill och den därtill hänförliga ackumulerade avskrivningen till de belopp (410 och 41) som hade redovisats om en uppskjuten skattetillgång på 90 hade redovisats vid förvärvstidpunkten.

Om skattesatsen ökat till 40%, redovisas en uppskjuten skattefordran på 120 (40% av 300) samt i resultaträkningen en uppskjuten skatteintäkt på 120. Om skattesatsen minskat till 20%, redovisar företaget en uppskjuten skattefordran på 60 (20% av 300) samt en uppskjuten skatteintäkt på 60. I båda fallen minskar företaget anskaffningsvärdet för goodwill med 90 och ackumulerade avskrivningar med 9. Skillnaden på 81 redovisas som en kostnad i resultaträkningen

Exempel 5 **Avskrivningsbara tillgångar** **och skattemässiga underskott ("carry back")**

Förutsättningar

Ett företag, utanför Sverige, förvärvar en produktionsanläggning för 10.000. Avskrivning sker över ekonomisk livslängd som är fem år. Skattemässigt skrivs anläggningen av över 4 år. Skattemässiga underskott medför att erlagd skatt avseende skattepliktiga överskott under de senaste fem åren före år 5, återbetalas (se punkt 12), s.k. "carry back". År 0 uppgick företagets skattepliktiga överskott till 5.000. Skattesatsen är 40%.

Produktionsanläggningens redovisade värde återvinns genom framtida försäljning av de produkter som produceras.

Beräkning av aktuell skatt

	År				
	1	2	3	4	5
Skattepliktiga intäkter	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Skattemässig avskrivning	<u>2.500</u>	<u>2.500</u>	<u>2.500</u>	<u>2.500</u>	<u>0</u>
Skattepliktigt överskott/skattemässigt underskott	(500)	(500)	(500)	(500)	2.000
<i>Aktuell skattekostnad (intäkt), 40%</i>	(200)	(200)	(200)	(200)	800

En skattefordran avseende aktuell skatt redovisas per balansdagen år 1 – 4 (se punkt 12).

Beräkning av uppskjuten skatt

	År				
	1	2	3	4	5
Redovisat värde	8.000	6.000	4.000	2.000	0
Skattemässigt värde	<u>7.500</u>	<u>5.000</u>	<u>2.500</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Skattepliktig temporär skillnad	500	1.000	1.500	2.000	0
Ingående uppskjuten skatteskuld	0	200	400	600	800
<i>Utgående uppskjuten skatteskuld</i>	<u>200</u>	<u>400</u>	<u>600</u>	<u>800</u>	<u>0</u>
<i>Uppskjuten skattekostnad (-intäkt)</i>	200	200	200	200	(800)

Resultaträkning

	År				
	1	2	3	4	5
Intäkter	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Avskrivning	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
Vinst före skatt	0	0	0	0	0
Aktuell skattekostnad (-intäkt)	(200)	(200)	(200)	(200)	800
Uppskjuten skattekostnad (-intäkt)	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>(800)</u>
Periodens skattekostnad (-intäkt)	0	0	0	0	0
Periodens resultat	0	0	0	0	0

BILAGA 4

JÄMFÖRELSE MED TILL TIDIGARE NORMGIVNING

När denna rekommendation ges ut finns ingen svensk rekommendation som på ett fullständigt sätt behandlar redovisning av inkomstskatter. I Bilaga 3 till Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning (RR 1:96) behandlas emellertid vissa frågor avseende redovisning av uppskjuten skatt i anslutning till upprättande av koncernredovisning. Vad som anges i Bilaga 3 (till RR 1:96) avviker från denna rekommendation i följande avseenden:

- I Bilagan anges att förändringen av skatteskulden till följd av ändrade skattesatser skall redovisas som ökning eller minskning av periodens skattekostnad. Enligt RR 9 skall sådana förändringar i vissa fall redovisas direkt mot eget kapital (se punkt 51).
- Enligt Bilagan skall avsättning inte ske för skatter som beräknas uppkomma vid framtida utdelningar från ett dotterföretag till ett moderbolag. Enligt RR 9 skall avsättning för sådana skatter ske i vissa fall (se punkt 30).

