

Redovisning av inkomstskatter

Introduktion

Tillämpning och inriktning

Bokföringsnämnden (BFN) har i sina allmänna råd om redovisning av inkomstskatter (BFNAR 2001:1) angett hur Redovisningsrådets rekommendation Inkomstskatter (RR 9) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag¹ som inte valt att tillämpa RR 9. Det allmänna rådet ska dessutom tillämpas när ett sådant företag upprättar koncernredovisning. BFNAR 2001:1 motsvarar RR 9 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd. BFNs allmänna råd samt en sammanställning av skillnaderna jämfört med RR 9 framgår av **Bilaga 1** respektive **Bilaga 2**.

Det finns två grundläggande frågor vid redovisning av inkomstskatt. Den ena är hur skatt som ska betalas eller erhållas avseende det skattepliktiga resultatet för aktuellt år – aktuell skatt – ska redovisas. Den andra är hur framtida skattekonsekvenser av händelser som har beaktats i företagets redovisning eller deklaration – uppskjuten skatt – ska redovisas. Nämndens allmänna råd behandlar dessa och andra frågor som är viktiga för en enhetlig praxis.

I det följande finns en vägledning till de allmänna råden samt exempel på hur redovisning enligt dessa kan se ut. Till grund för de allmänna råden ligger tanken att det är viktigt att inkomstskatt ska kunna redovisas på ett rättvisande sätt utan alltför omfattande arbetsinsatser. Råden innehåller därför ett antal lättnadsregler i förhållande till RR 9. De allmänna råden om inkomstskatter ska läsas tillsammans med BFNs allmänna råd BFNAR 2000:2 beträffande tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden. Av dessa framgår bland annat att tillämpning inte behöver ske på oväsentliga poster.

Civilrätt och skatterätt

Civilrättsliga regler om redovisning av inkomstskatt finns i 5 kap. 16-17 §§ årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Skatterättsliga regler återfinns i inkomstskattelagen (1999:1229).

Annan svensk normgivning

¹ Se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

Redovisningsrådet behandlar i RR 9 Inkomstskatter hur redovisning ska ske i företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har stort allmänt intresse.

Internationell normgivning

International Accounting Standards Committee (IASC) behandlar i International Accounting Standard IAS 12 Income Taxes frågor om inkomstskatt.

Vägledning

1. Inledning

BFNAR 2001:1 behandlar redovisning av inkomstskatter. Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som grundas på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures vid utdelning.

BFNAR 2001:1 behandlar inte redovisning av skattekonsekvenser vid utdelning från moderbolag som upprättar koncernredovisning.

Företag som inte är skattesubjekt, t.ex. handelsbolag och enskilda näringsverksamheter, redovisar varken aktuell eller uppskjuten skatt. När moderföretaget i en koncern inte är skattesubjekt, tas moderföretaget in i koncernredovisningen² med beaktande av detta. I övrigt intas juridisk person i koncernredovisningen i enlighet med vad som sägs i BFNAR 2001:1 om juridisk person.

Tillämpning av BFNAR 2001:1 kan innebära byte av redovisningsprincip. Detta kan förekomma när företag första gången väljer att tillämpa BFNAR 2001:1 samt då ett företag ändrar kategoritillhörighet, enligt definitionerna i avsnitt 2.1 i denna vägledning. 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.

2. Definitioner

Skattepliktigt resultat är det överskott eller underskott för en period som ska ligga till grund för beräkning enligt gällande skattelagstiftning av aktuell skatt³.

² I 7 kap. 3 § ÅRL anges vilka moderföretag som behöver upprätta koncernredovisning.

³ I vägledningen används termerna skattepliktigt överskott och skattemässigt underskott.

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

Skattemässigt värde är det värde som en tillgång eller skuld³ har för skatteändamål.

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

- a) skattepliktiga temporära skillnader, som leder till skattepliktiga belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att en tillgång används i verksamheten eller säljs till åtminstone sitt redovisade värde eller en skuld regleras till sitt redovisade värde, eller
- b) avdragsgilla temporära skillnader, som leder till avdragsgilla belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att en tillgång antingen används i verksamheten eller säljs till åtminstone sitt redovisade värde eller en skuld regleras till sitt redovisade värde.

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

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

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

Periodens skattekostnad eller skatteintäkt består av aktuell och uppskjuten skatt.

2.1 Företagskategorier

De näringsdrivande icke-noterade företag som avses i denna vägledning indelas i mindre och större företag samt mindre och större koncerner. Bokföringsnämnden använder samma definitioner för företagen som i 1 kap. 3 § ÅRL.

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,

2. andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer,

3. större företag:

- företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad eller

- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

³ I årsredovisninglagen används begreppen avsättningar och skulder. För enkelhetens skull används här termen skulder som en gemensamt begrepp för avsättningar och skulder.

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor.

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

4. mindre företag: företag som inte är större företag,

5. större koncerner: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) koncernföretagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

6. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 5 b och c skall fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

3. Syfte

Syftet med denna vägledning om redovisning av inkomstskatter är att ange hur redovisning ska ske av:

- Aktuell skatt, varmed förstås skatt som ska betalas eller erhållas avseende det skattepliktiga resultatet för aktuellt år. Denna skatt har tidigare ofta kallats betald skatt.
- Uppskjuten skatt, varmed förstås framtida skattekonsekvenser av händelser som har beaktats i företagets redovisning eller deklARATION. Denna skatt har tidigare kallats latent skatt.

Aktuell skatt avser således den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet. För att fastställa det skattepliktiga resultatet utgår man från företagets redovisade resultat med tillägg för ej avdragsgilla kostnader samt avdrag för ej inkomstskattepliktiga intäkter. Alla företag som är skattesubjekt, oavsett storlek, redovisar aktuell skatt.

Uppskjuten skatt beräknas utifrån den s.k. balansansatsen vilken innebär att en jämförelse görs mellan redovisade och skattemässiga värden på tillgångar respektive skulder. Skillnaden mellan dessa värden multipliceras med aktuell skattesats vilket ger beloppet för den uppskjutna skatten. Uppskjuten skatt redovisas på olika sätt beroende på företagets storlek.

4. Aktuell skatt i juridisk person som är skattesubjekt

Alla företag, oavsett storlek, redovisar aktuell skatt om de är skattesubjekt.

4.1 Beräkning av skattebelopp

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

4.2 Redovisning av aktuell skatt

Aktuella skatteeffekter av transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är konsekvent med redovisningen av själva transaktionen eller händelsen. Aktuell skatt ska redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens nettoresultat. Det gäller dock inte skatt som hänför sig till transaktioner eller händelser som redovisas direkt mot eget kapital.

Aktuell skatt ska redovisas direkt mot eget kapital om skatten är hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital.

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

- 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), samt
- c) koncernbidrag.

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

Aktuell skatt för innevarande period och tidigare perioder ska, till den del den inte betalats, redovisas som skuld i balansräkningen. Om den betalda skatten överstiger den beräknade aktuella skatten ska det överskjutande beloppet redovisas som en tillgång i balansräkningen. Detta innebär att i resultaträkningen ingår såväl den skatt som belöper på perioden som justeringar av skatten för tidigare perioder.

4.3 Rubricering av aktuell skatt

Aktuella skattefordringar och skatteskulder ska särskiljas från uppskjutna skattefordringar och skatteskulder⁵.

Aktuella skattefordringar och skatteskulder ska redovisas separat i balansräkningen om de inte nettoredo visas. Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder ska nettoredo visas endast om företaget

⁵ Se även BFN U 91:3 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggnad genom särskild redovisning av pensionsskuld och BFN U 97:2 Redovisning av avräkning mot skattekonto hos skattemyndigheten m.m.

- 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.

I fråga om svensk skatt föreligger legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt.

Aktuella skattefordringar redovisas som huvudregel under rubriken Övriga kortfristiga fordringar. När aktuella skattefordringar är av sådan storlek att posten är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § ÅRL på en rättvisande bild ska aktuella skattefordringar redovisas på egen rad, enligt 3 kap. 4 § ÅRL. Under rubriken Skatteskulder redovisas aktuell skatteskuld.⁴

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

Ett exempel på redovisning av aktuell skatt framgår av **Exempel 1**.

4.4 Tilläggsupplysningar

Större företag enligt definitionen i denna vägledning ska, enligt 5 kap. 17 § ÅRL, lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinarie och extraordinär resultat. Mindre företag, enligt definitionen i denna vägledning, är undantagna från detta krav.

Bara i sällsynta undantagsfall torde en intäkt eller kostnad kunna klassificeras som extraordinär enligt god redovisningssed. En uppdelning av den redovisade inkomstskattekostnaden är därför sällsynt.

5. Uppskjuten skatt i juridisk person som är skattesubjekt

Uppskjuten skatt i juridisk person som är skattesubjekt ska redovisas på olika sätt beroende på storleken på företaget. Dels skiljer sig kraven på redovisning i balans- och resultaträkning åt, dels varierar upplysningsskyldigheten beroende på om företaget, enligt definitionerna i denna vägledning, tillhör kategorin

- mindre företag, eller
- större företag.

I många företag förekommer uppskjuten skatt endast som en ingående del av balansposten obeskattade reserver. Företag särredovisar inte uppskjuten skatt som ingår i obeskattade reserver till följd av sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta innebär att företag där obeskattade reserver är den enda balanspost som medför uppskjuten skatt inte särredovisar uppskjuten skatt.

⁴ Se även FAR SRS rekommendation *Årsredovisning i aktiebolag*.

5.1 Uppskjuten skatt i mindre företag

Mindre företag redovisar som huvudregel inte uppskjuten skatt i balans- eller resultaträkningen och lämnar i normalfallet inte heller några tilläggsupplysningar. Företagets uppskjutna skatt motsvarar i de allra flesta fall gällande skattesats multiplicerad med de belopp som redovisats som obeskattade reserver respektive bokslutsdispositioner.

Mindre företag är undantagna från kravet i 5 kap. 16 § ÅRL på att uppgift ska lämnas om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år.

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska dock enligt 2 kap. 3 § ÅRL upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. I särskilda fall kan således kravet på rättvisande bild ändå medföra att företaget måste lämna uppgifter om uppskjuten skatt. Företaget ska i så fall lämna upplysning om såväl uppskjutna skattefordringar som uppskjutna skatteskulder. Uppgifterna ska lämnas brutto.

Mindre företag får som alternativ redovisa uppskjuten skatt på samma sätt som större företag, i enligt med avsnitt 5.2 – 5.2.7 i denna vägledning.

5.2 Uppskjuten skatt i större företag

Större företag ska i balans- och resultaträkningen redovisa uppskjuten skatt. Detta behöver inte ske för oväsentliga poster vilket framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:2.

I vissa större företag förekommer uppskjuten skatt endast som en ingående del av balansposten obeskattade reserver. Större företag där obeskattade reserver är den enda balanspost som medför uppskjuten skatt särredovisar således ingen uppskjuten skatt.

Kravet på att större företag ska redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningen är mer långtgående än årsredovisningslagens krav på tilläggsupplysningar men innebär lättnader jämfört med Redovisningsrådets rekommendation RR 9 Inkomstskatt avseende notupplysningar. Enligt 5 kap. 16 § ÅRL ska större företag lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig. Större företag har således en lagstadgad skyldighet att lämna upplysning om ej resultatförd uppskjuten skatt. I BFNAR 2001:1 punkt 8 anger BFN att denna skyldighet ska uppfyllas genom att den uppskjutna skatten redovisas i resultat- och balansräkningen.

Lagstiftningen innehåller inte några närmare regler för hur beräkning av uppskjuten skatt ska ske. Området har lämnats att utformas genom kompletterande normgivning. För att uppfylla lagens krav på tilläggsupplysning om uppskjuten skatt måste företag utföra kvalificerade beräkningar för att erhålla korrekta belopp. När beloppen är fastställda kvarstår endast osäkerhet beträffande den tidpunkt då den uppskjutna skatteskulden

respektive skattefordran kommer att regleras. Av 3 kap. 9 § ÅRL framgår att som avsättningar ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. När beloppet av en uppskjuten skatteskuld är fastställt uppfylls kriterierna för vad som utgör en avsättning. För att ge en samlad bild av det enskilda företags skattesituation är det rimligt att även uppskjutna skattefordringar redovisas när de i denna vägledning angivna förutsättningarna är uppfyllda.

Sammantaget och mot bakgrund av kravet i 2 kap. 3 § ÅRL på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företags ställning och resultat anser BFN att en bättre redovisning erhålls när större företag redovisar uppskjuten skatt i balans- som resultaträkning. Därför innehåller BFNAR 2001:1 ett krav på att större företag ska redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningen. Detta behöver inte ske för oväsentliga poster. Den enda tilläggsupplysning som därutöver behöver lämnas är hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat, vilket följer av 5 kap. 17 § ÅRL.

5.2.1 Allmänt om uppskjuten skatt

När redovisningsreglerna inte fullständigt anknyter till skattereglerna kan ett företags skattemässiga respektive redovisningsmässiga värden på tillgångar och skulder skilja sig åt. Den skatt som beräknas på de redovisade värdena överensstämmer då inte med den skatt som beräknas enligt skattereglerna.

Om en skillnad av angivet slag kommer att påverka beskattningen under en senare period talar man om temporär (tillfällig) skillnad och om uppskjuten skatt. Ett exempel kan vara då tillgångar som ska säljas vid en senare tidpunkt, skrivs upp i redovisningen utan att det skattemässiga värdet på tillgångarna påverkas. Efter en sådan uppskrivning kommer det redovisningsmässiga värdet att överstiga det skattemässiga och företaget får en uppskjuten skatteskuld. Om i stället det redovisningsmässiga värdet av en tillgång understiger det skattemässiga värdet uppkommer en uppskjuten skattefordran. För skulder gäller det omvända förhållandet.

Den uppskjutna skatten beräknas genom att temporära (tillfälliga) skillnader, på balansdagen, mellan redovisade och skattemässiga värden på tillgångar respektive skulder multipliceras med relevant skattesats.

Företag kan således ha såväl uppskjutna skattefordringar som uppskjutna skatteskulder. Dessa ska som huvudregel redovisas i balansräkningen. Ett företag redovisar dock inte en uppskjuten skatteskuld om den har uppkommit på grund av att företaget redovisar obeskattade reserver.

Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga skillnader mellan en tillgång eller en skulds redovisade respektive skattemässiga värde ska redovisas i balansräkningen, med de undantag som framgår av avsnitt 5.2.2.

Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla skillnader mellan en tillgångs eller en skulds redovisade respektive skattemässiga värde ska redovisas i balansräkningen i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med de undantag som framgår av avsnitt 5.2.2.

Det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas i framtiden, dvs. en uppskjuten skattefordran ska redovisas, när ett och samma skattesubjekt har uppskjutna skatteskulder och dessa ska eller kan upplösas i samma period som de uppskjutna skattefordringarna tas i anspråk. I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då den uppskjutna skattefordran uppkommer.

Om tillräckliga uppskjutna skatteskulder inte finns redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar råder:

- a) Det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag görs i deklarationen för underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag. Vid bedömningen medräknas inte skattepliktiga överskott hänförliga till underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag som uppkommer i framtiden.
- b) Företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag görs i deklarationen för underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag.

Skatteplanering kan innebära att företaget vidtar 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 bl.a. genom att

- a) välja att ränteintäkter beskattas antingen då beloppet erhålls eller då fordran uppkommer,
- b) flytta vissa skattemässiga avdragsyrkanden till en efterföljande period,
- c) sälja, och eventuellt återförhyra, tillgångar vars värde har ökat,
- d) 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
- e) ta emot koncernbidrag.

Om ett företag under senare år redovisat förluster som givit upphov till underskottsavdrag, tillämpas avsnitt 5.2.3.1.

Vid beräkning och redovisning av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder tillämpas avsnitten 5.2.5 och 5.2.6 samt 5.2.7.

Hur uppskjutna skatteskulder och skattefordringar hänförliga till utländska filialer redovisas framgår av avsnitt 7.2.5.

5.2.2 Undantag från skyldigheten att redovisa uppskjuten skatt

Uppskjuten skatt ska inte redovisas för:

- Obeskattade reserver. I en juridisk person ingår pga. sambandet mellan redovisning och beskattning den uppskjutna skatteskulden som en del av de obeskattade reserverna.
- Skillnad mellan redovisat och skattemässigt värde som uppkommer då en tillgång eller skuld redovisas för första gången. Att sådana skillnader uppkommer är mycket sällsynt. Undantaget från att redovisa uppskjuten skatt på dessa skillnader gäller inte för sådana tillgångar och skulder som övertagits genom förvärv av ett företags nettotillgångar. Ett exempel då uppskjuten skattefordran ej redovisas är då avdrag görs för ett skattefritt statligt bidrag när man beräknar en tillgångs redovisade värde utan att tillgångens skattemässiga värde reduceras. I de flesta fall är statliga stöd skattepliktiga⁷. Ett exempel då uppskjuten skatteskuld ej redovisas är då tillgångens anskaffningsvärde, eller en del därav, inte är skattemässigt avdragsgillt ens vid försäljning.

För skillnader mellan redovisat och skattemässigt värde i juridisk person på investeringar i dotterföretag, intresseföretag, joint ventures och filialer ska uppskjuten skatteskuld endast redovisas i de fall det är sannolikt att en skatt inom överskådlig framtid kommer att behöva betalas. Ägarföretaget måste dessutom kunna styra tidpunkten för när skillnaden mellan det redovisade och skattemässiga värdet reduceras. En uppskjuten skattefordran redovisas om det är sannolikt att förhållandet leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid (t.ex. genom att dotterföretaget avyttras). För att få redovisa en uppskjuten skattefordran krävs även att det är sannolikt att det kommer att finnas skattepliktiga överskott mot vilka avdraget i fråga kan utnyttjas. När det ska avgöras om en uppskjuten skattefordran ska redovisas beaktas riktlinjerna i avsnitt 5.2.1.

5.2.3 Uppskjuten skattefordran – exempel

För varje juridisk person inventeras samtliga skillnader mellan tillgångars och skulders redovisade värden respektive deras skattemässiga värden.

En uppskjuten skattefordran kan exempelvis förekomma i följande fall:

- Nedskrivning av aktier har skett utan att förlusten skattemässigt är definitiv.
- Ospecificerade nedskrivningar av kundfordringar har redovisats, något som inte godtas vid beskattningen.
- Den redovisningsmässiga avsättningen för garantiutgifter är större än som godtas vid beskattningen.
- Den redovisningsmässiga avsättningen för avvecklingskostnader är större än som godtas vid beskattningen.
- Kapitalförlust på värdepapper har redovisats och skattemässigt kan förlusten endast kvittas mot framtida kapitalvinst på värdepapper.

Ett exempel på redovisning av uppskjuten skattefordran framgår av **Exempel 2**.

⁷ Se även BFN R 5 Redovisning av statliga stöd.

5.2.3.1 Uppskjuten skattefordran – underskottsavdrag

Ett underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag kan ge upphov till en uppskjuten skattefordran.

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

Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av andra uppskjutna skattefordringar. 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 den utsträckning det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

Vid varje bokslutstillfälle prövas om redovisning ska 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 när företagets lönsamhetsutsikter förbättrats.

5.2.4 Uppskjuten skatteskuld - exempel

För varje juridisk person inventeras samtliga skillnader mellan tillgångars och skulders redovisade värden respektive deras skattemässiga värden.

En uppskjuten skatteskuld kan exempelvis förekomma i följande fall:

- De redovisningsmässiga avskrivningarna av en byggnad är lägre än de avskrivningar som yrkats enligt de skattemässigt fastställda procentsatserna.
- Det redovisade värdet för en byggnad har skrivits upp. Skattemässigt höjer en sådan uppskrivning inte anskaffningsvärdet.

Ett exempel på redovisning av uppskjuten skatteskuld framgår av **Exempel 3**.

5.2.5 Beräkning av skattebelopp

Uppskjuten skatt beräknas genom att skillnaden mellan redovisade och skattemässiga värden på tillgångar respektive skulder multipliceras med relevant skattesats.

Underlaget för den uppskjutna skatten utgörs av 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.

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

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.

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 sådan avdragsgill skillnad mellan en tillgångs redovisade respektive skattemässiga värde som resulterar i en uppskjuten skattefordran.

Om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet uppgår till kan det underlätta att beakta den huvudprincip som vägledningen bygger på. En uppskjuten skatteskuld eller fordran redovisas i princip om ett framtida användande i verksamheten eller försäljning av en tillgång till åtminstone det redovisade värdet påverkar framtida skattebetalningar. På motsvarande sätt redovisas en uppskjuten skatteskuld eller fordran om regleringen av en skuld till redovisat värde påverkar framtida skattebetalningar.

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

Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar ska baseras på hur företaget per balansdagen förväntar sig att använda motsvarande tillgångar eller skulder i verksamheten eller vid försäljning till åtminstone de redovisade värdena.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska värderas till nominella belopp, dvs. utan diskontering.

En tillförlitlig beräkning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till ett diskonterat värde skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda skillnader mellan tillgångars eller skulders redovisade respektive skattemässiga värden skulle påverka beskattningen. Beräkningen anses för svår. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska därför inte diskonteras.

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

5.2.6 Redovisning av uppskjuten skatt

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

Uppskjuten skatt ska redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens nettoresultat, med undantag för skatt som hänför sig till transaktioner eller händelser som redovisas direkt mot eget kapital.

Det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kan förändras utan att någon förändring sker av de underliggande skillnaderna mellan tillgångars eller skulders redovisade respektive skattemässiga värden. 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 uppkomna 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.

Uppskjuten skatt ska redovisas direkt mot eget kapital om skatten är hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital.

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

- 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) samt
- c) 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 ska 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. Ett exempel på redovisning av detta framgår av **Exempel 3**.

5.2.7 Rubricering av uppskjuten skatt

Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska särskiljas från aktuella skattefordringar och skatteskulder.

Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska redovisas separat i balansräkningen om de inte nettoredovisas. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast då:

- 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.

I fråga om svensk skatt föreligger legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt. 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. Detta innebär att ett svenskt företag nettoredovisar uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska rubriceras som andra långfristiga fordringar respektive avsättning för skatter⁸.

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

6. Aktuell skatt i koncern

6.1 Redovisning av aktuell skatt i koncern

En koncern är inte ett eget skattesubjekt och beskattas inte. Någon aktuell skatt som hänför sig till koncernen uppkommer därför inte. Aktuell skatt som hänför sig till juridisk person redovisas i den juridiska personens balans- och resultaträkning. Ingår den juridiska personen i en koncern kommer dessa poster normalt också att ingå i koncernens resultat- och balansräkning.

6.2 Rubricering av aktuell skatt i koncern

Skattefordringar och skatteskulder ska redovisas separat i balansräkningen. Aktuella skattefordringar och skatteskulder ska särskiljas från uppskjutna skattefordringar och skatteskulder.

Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder ska nettoredovisas endast om koncernen

- 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.

⁸ Se även FAR SRS rekommendation *Årsredovisning i aktieföretag*.

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. I fråga om svensk skatt föreligger legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt.

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.

6.3 Tilläggsupplysningar

Alla koncerner utom mindre koncerner ska lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade aktuella skatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Bara i sällsynta undantagsfall torde en intäkt eller kostnad kunna klassificeras som extraordinär enligt god redovisningssed. En uppdelning av den redovisade inkomstskattkostnaden är därför sällsynt.

7. Uppskjuten skatt i koncern

Uppskjuten skatt i koncern ska redovisas på olika sätt beroende på koncernens storlek. Dels skiljer sig kraven på redovisning i balans- och resultaträkning åt, dels varierar upplysningsskyldigheten beroende på om koncernen tillhör, enligt definitionerna i denna vägledning, kategorin

- mindre koncerner, eller
- större koncerner.

7.1 Uppskjuten skatt i mindre koncerner

Icke noterade moderföretag i mindre koncerner behöver enligt 7 kap. 3 § ÅRL inte upprätta koncernredovisning. Frågan om redovisning av uppskjuten skatt i mindre koncerner aktualiseras därmed normalt inte.

Mindre koncerner som enligt 7 kap. 3 § andra stycket ÅRL inte omfattas av undantaget från att upprätta koncernredovisning ska redovisa uppskjuten skatt helt enligt RR 9.

7.2 Uppskjuten skatt i koncernredovisningen för större koncerner

Större koncerner ska i koncernbalans- och koncernresultaträkningen redovisa uppskjuten skatt. Detta behöver inte ske för oväsentliga poster vilket framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:2. De skatteposter som tillkommer i koncernredovisningen, jämfört med juridisk person, ska redovisas enligt avsnitt 7.2.1-7.2.13.

7.2.1 Allmänt om uppskjuten skatt i koncern

I en koncern beräknas uppskjuten skatt enligt samma principer som i juridisk person (se avsnitt 5.2.1, för undantag från redovisning av uppskjuten skatt se dock avsnitt 7.2.2). I koncernen gäller beräkningen dock skillnaden mellan å ena sidan tillgångarnas och skuldernas värden i koncernredovisningen och å andra sidan motsvarande skattemässiga värden i respektive företag.

Uppskjuten skatt kan hänföra sig till skillnader mellan redovisade respektive skattemässiga värden i juridisk person och till skillnader som enbart uppkommer i koncernredovisningen. Uppskjuten skatt som hänför sig till juridisk person redovisas i den juridiska personens resultat- och balansräkning. Ingår den juridiska personen i en koncern kommer dessa poster normalt också att ingå i koncernens resultat- och balansräkning. I det följande behandlas skatteposter som tillkommer i koncernredovisningen jämfört med juridisk person.

7.2.2 Undantag från redovisning av uppskjuten skatt i större koncerner

Undantag ska ske för skatteskulder och skattefordringar som är hänförliga till goodwill som inte är skattemässigt avdragsgill och negativ goodwill (se 7.2.4). Uppskjutna skatteskulder och fordringar ska inte heller redovisas på skillnader mellan redovisat och skattemässigt värde som uppkommer då en tillgång eller skuld redovisas första gången med undantag för de fall då skillnaden uppkommer på grund av ett förvärv av ett företags aktier, andelar eller nettotillgångar (jfr avsnitt 5.2.2.) Vidare kan undantag ske för redovisning av uppskjuten skatt på poster som är hänförliga till temporära (tillfälliga) skillnader avseende investeringar i dotterföretag etc. (se 7.2.5).

7.2.3 Redovisning av uppskjuten skatt relaterad till obeskattade reserver (i moder- och dotterföretag)

Belopp som avsatts till obeskattade reserver utgörs av skillnader mellan redovisade respektive skattemässiga värden. I koncernbalansräkningen redovisas en uppskjuten skatteskuld avseende dessa skillnader. Resterande del av obeskattade reserver redovisas i eget kapital.

Ett exempel på redovisning av uppskjuten skatt vid obeskattade reserver framgår av **Exempel 4**.

7.2.4 Redovisning av uppskjuten skatt i samband med upprättande av förvärvsanalysen

När ett dotterföretag förvärvas kan det uppstå skillnader mellan koncernmässiga anskaffningsvärden enligt förvärvsanalysen och skattemässiga restvärden på förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

När det koncernmässiga värdet överstiger det skattemässiga värdet ska en uppskjuten skatteskuld redovisas. Om det koncernmässiga värdet understiger det skattemässiga värdet kan det bli aktuellt att redovisa en uppskjuten skattefordran. Förutsättningarna för att redovisa en sådan uppskjuten skattefordran behandlas i avsnitt 7.2.9. Förutsättningarna för att redovisa en uppskjuten skattefordran hänförlig till underskottsavdrag i samband med företagsförvärv behandlas i avsnitt 7.2.8.

Koncernmässig goodwill och koncernmässig negativ goodwill kan uppkomma i samband med ett företagsförvärv. Någon uppskjuten skatt hänförlig till dessa poster ska inte redovisas då de utgör restposter.

Ett exempel på redovisning av uppskjuten skatt i samband med ett företagsförvärv framgår av **Exempel 5**.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder redovisas i koncernbalansräkningen 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. 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.

7.2.5 Koncernmässigt respektive skattemässigt värde på dotterföretagsaktier m.m.

Det förekommer att en koncerns redovisade värde på ett dotterföretag inte överensstämmer med det skattemässiga värdet på dotterföretagsaktierna i moderbolaget. Så är till exempel fallet när dotterföretaget efter förvärvet har tjänat in vinster som ännu inte har delats ut eller när dotterföretaget har gått med förlust. Ingår utländska dotterföretag i koncernen kan omräkningsdifferenser ha uppkommit. På motsvarande sätt förhåller det sig med filialer, intresseföretag och joint ventures inom koncernen.

Uppskjuten skatteskuld på skillnaden mellan redovisade respektive skattemässiga värden av detta slag ska redovisas i de fall det är sannolikt att en skatt, inom överskådlig framtid, kommer att behöva betalas. Detta gäller såväl dotterföretag, filialer, intresseföretag som joint ventures. Ägarföretaget måste dessutom kunna styra tidpunkten för när skillnaden mellan det redovisade och skattemässiga värdet reduceras.

Uppskjuten skattefordran redovisas om koncernmässigt värde är lägre än skattemässigt värde och under förutsättning att det är sannolikt att förhållandet leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid (t.ex. genom att dotterföretaget avyttras). Vidare krävs att det sannolikt kommer att finnas skattepliktiga överskott mot vilka avdraget i fråga kan utnyttjas. Detta gäller såväl dotterföretag, filialer, intresseföretag som joint

ventures. Vid avgörande huruvida en uppskjuten skattefordran ska redovisas beaktas riktlinjerna i avsnitt 5.2.1.

7.2.6 Integrerade utlandsverksamheter

Omräknas resultat- och balansräkningar avseende utlandsverksamheter (dvs. utländska dotterföretag, filialer, intresseföretag eller joint ventures) enligt monetära metoden (se Redovisningsrådets rekommendation RR 8 Effekter av ändrade valutakurser) kan det uppkomma skillnader mellan redovisat och skattemässigt värde på utlandsverksamhetens tillgångar och skulder mätt i svenska kronor även om sådana skillnader inte förekommer mätt i den utländska valutan. Skillnaden uppkommer på icke-monetära poster. Skattemässigt värde mätt i svenska kronor baseras på värdet i utländsk valuta multiplicerad med balansdagens kurs. Det redovisade värdet för en icke-monetär post omräknas emellertid vanligen till historisk kurs. Därmed kan det uppkomma en skillnad mellan redovisat och skattemässigt värde.

Uppskjuten skatt ska redovisas på skillnaden, en uppskjuten skattefordran dock endast i den omfattning skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde sannolikt kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott.

7.2.7 Redovisning av uppskjuten skatt i koncernen utöver vad som föranleds av förvärsanalysen

Skillnader mellan redovisade respektive skattemässiga värden som leder till att uppskjuten skatt ska redovisas i koncernen uppkommer vanligen när koncernredovisningen upprättas enligt andra redovisningsprinciper än bokslutet i dotterföretaget (7.2.7.1) och vid internförsäljning (7.2.7.2).

7.2.7.1 Koncernredovisningen upprättas enligt andra redovisningsprinciper än bokslutet i dotterföretaget

Det förekommer att man tillämpar olika redovisningsprinciper i moder- och dotterföretag och i koncernen. När det finns utländska dotterföretag är detta inte ovanligt. Det förekommer också att man av skatteskal tillämpar olika redovisningsprinciper i juridisk person och i koncern. Ett exempel på detta är redovisning av pågående arbeten för annans räkning. I sådana fall blir det nödvändigt att i koncernredovisningen göra justeringar som leder till skillnader mellan koncernmässigt redovisade värden och skattemässiga värden i koncernföretagen.

7.2.7.2 Redovisning av uppskjuten skatt på internförsäljning

Har en tillgång sålts från ett företag i koncernen till ett annat och finns tillgången kvar i koncernen på balansdagen ska vinsten eller förlusten (såvida den inte motsvarar ett nedskrivningsbehov) elimineras. Vid denna eliminering korrigeras den sålda tillgångens värde. Härvid uppstår i allmänhet en skillnad mellan koncernmässigt redovisat värde

och det skattemässiga värdet i juridisk person. En uppskjuten skattefordran eller skattekuld beräknas på mellanskillnaden. I de fall köpande och säljande företag är belägna i skilda länder ska, enligt bilaga 1 till RR 9, skatten i köparens land användas.

7.2.8 Redovisning av uppskjuten skattefordran i samband med företagsförvärv

I samband med en överlåtelse av aktier, andelar eller nettotillgångar i ett företag kan det förvärvande företaget få möjlighet att utnyttja sina underskottsavdrag mot den förvärvade verksamhetens framtida skattepliktiga överskott. Om så är fallet och underskottsavdraget är en förutsättning för förvärvarens beslut ska en uppskjuten skattefordran redovisas i koncernredovisningen. Redovisningen av den uppskjutna skattefordran påverkar värdet på goodwill eller negativ goodwill.

Alternativt kan det vid förvärvstillfället finnas underskottsavdrag i det förvärvade företaget. Det kan inträffa att förvärvaren vid förvärvstillfället gör bedömningen att en uppskjuten skattefordran hänförlig till detta underskottsavdrag inte ska redovisas i koncernredovisningen. Om förvärvaren dock senare gör bedömningen att den förvärvade verksamhetens uppskjutna skattefordran ska redovisas, ska den uppskjutna skatteintäkten tas upp i resultaträkningen. Därvid ska

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

7.2.9 Förutsättningar för att redovisa en uppskjuten skattefordran

För att avgöra om en uppskjuten skattefordran ska redovisas i koncernbalansräkningen ska samma kriterier tillämpas som vid redovisning av uppskjuten skattefordran i juridisk person (se avsnitt 5.2.1, för undantag från redovisning av uppskjuten skatt se dock avsnitt 7.2.2).

I en koncern måste dessutom skillnaden mellan tillgångarnas och skuldernas värden i koncernredovisningen och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag vara hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen för att den uppskjutna skattefordringen ska få redovisas.

7.2.10 Beräkning av uppskjuten skatt i koncerner

Uppskjuten skatt beräknas på samma sätt som i juridisk person. Se avsnitt 5.2.5.

7.2.11 Redovisning av skatt i koncernresultaträkning och redovisning direkt mot koncernens eget kapital

Uppskjuten skatt redovisas i koncernresultaträkningen och direkt mot koncernens eget kapital enligt samma principer som i juridisk person, se avsnitt 5.2.6. Dessutom redovisas direkt mot eget kapital uppskjuten skatt avseende valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av balans- och resultaträkningar för självständig utlandsverksamhet vid upprättande av koncernredovisningen.

7.2.12 Tilläggsupplysningar

Alla koncerner utom mindre koncerner ska lämna upplysningar om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat. Bara i sällsynta undantagsfall torde en intäkt eller kostnad kunna klassificeras som extraordinär enligt god redovisningssed. En uppdelning av den redovisade inkomstskattkostnaden är därför sällsynt.

7.2.13 Rubricering

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska i koncernbalansräkningen redovisas enligt samma principer som i juridisk person, se avsnitt 5.2.7.

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 får 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.

8. Sammanställning av redovisning av aktuell respektive uppskjuten skatt

Juridisk person som är skattesubjekt

<i>Mindre företag</i>	<i>Större företag</i>
-----------------------	-----------------------

<ul style="list-style-type: none"> • Redovisning av aktuell skatt i B/R och R/R helt enligt RR 9. • Mindre företag redovisar som huvudregel varken uppskjuten skatt i balans- eller resultaträkningen och lämnar i normalfallet inga tilläggsupplysningar. 	<ul style="list-style-type: none"> • Redovisning av aktuell skatt i B/R och R/R helt enligt RR 9. • Redovisning av uppskjuten skatt i B/R och R/R helt enligt RR 9. • Enbart upplysningar enligt 5 kap. 17 § ÅRL.
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Koncern

Mindre koncerner	Större koncerner
<ul style="list-style-type: none"> • Redovisning av aktuell skatt i B/R och R/R helt enligt RR 9. • Mindre koncerner redovisar, om koncernen inte är noterad, som huvudregel varken uppskjuten skatt i balans- eller resultaträkningen och lämnar normalt inga tilläggsupplysningar. 	<ul style="list-style-type: none"> • Redovisning av aktuell skatt i B/R och R/R helt enligt RR 9. • Redovisning av uppskjuten skatt i B/R och R/R helt enligt RR 9. • Enbart upplysningar enligt 5 kap. 17 § ÅRL

Exempel

Exempel 1 – Beräkning och redovisning av aktuell skatt

Nedanstående exempel är tänkt att åskådliggöra en beräkning och redovisning av *aktuell skatt* hos företag som omfattas av BFNAR 2001:1.

I det enskilda fallet måste skatteberäkningen och redovisningen av den aktuella skatten anpassas till företagets villkor och förhållanden.

Ett företag X har kalenderår som räkenskapsår. Beräkning ska göras av företagets skattekostnad och skatteskuld för räkenskapsår 20x1.

Förutsättningar:

Innan företagets skattekostnad och skatteskuld per 20x1-12-31 har beräknats och redovisats utgörs saldot på företagets konto i balansräkningen för skattefordringar respektive skatteskulder av följande poster:

	Ingående balans	Inbetalda skatter	Konto i BR för skatter
Kvarskatteskuld avseende 19x9	-1 500		-1 500
Skatteskuld avseende 20x0	-10 144		-10 144
<i>Preliminär skatt</i>			
12:e uppbörden 20x0		1 100	1 100
11 uppbörder 20x1		6 600	6 600
<i>Övriga betalningar</i>			
Kvarskatt, slutskattsedel 20x0		1 500	1 500
Fyllnadsinbetalning 20x0		8 500	8 500
	-----	-----	-----
	-11 644	17 700	6 056

Företag X redovisar för räkenskapsår 20x1

ett resultat före skatt på	108 045
ej avdragsgilla kostnader uppgående till	22 053
ej skattepliktiga intäkter uppgående till	3 000

Företag X beräknar skattekostnaden för räkenskapsår 20x1 till

Resultat före skatt	108 045
+ ej avdragsgilla kostnader	22 053
./. ej skattepliktiga intäkter	<u>-3 000</u>
Räkenskapsårets skattepliktiga resultat	127 098
x aktuell skattesats	0,28
Skattekostnad r-år 20x1	35 587

Skattekostnaden bokförs i debet och redovisas i resultaträkningen som skatt på årets resultat. I kredit görs en motbokning mot skattekontot i balansräkningen enligt följande:

	Tax 20x0	Tax 20x1	Tax 20x2	Konto i BR för skatter
	Räk.år 19x9	Räk.år 20x0	Räk.år 20x1	
Ingående balans	-1 500	-10 144		-11 644
Preliminär skatt		1 100	6 600	7 700
Fyllnadsinbetalning		8 500		8 500
Erlagd kvarskatt	1 500			1 500

UB före årets skattekostnad				6 056
<i>Skattekost. r-år 20x1</i>			-35 587	-35 587
	-----	-----	-----	-----
Utgående balans	0	-544	-28 987	-29 531

I årsredovisningen redovisas den utgående balansen under posten skatteskulder.

Exempel 2 - Beräkning och redovisning av uppskjuten skattefordran

Nedanstående exempel är tänkt att åskådliggöra en beräkning och redovisning av *uppskjuten skattefordran* i ett större företag som omfattas av BFNAR 2001:1.

I det enskilda fallet måste skatteberäkningen och redovisningen av den uppskjutna skattekulden anpassas till företagets villkor och förhållanden.

Ett företag redovisar år 20x1 en förlust före skatt på 300. Detta belopp sammanfaller med det skattepliktiga resultatet, vilket medför ett underskottsavdrag på 300. Skattesatsen är 28%. Företaget måste vid upprättandet av bokslutet för år 20x1 bedöma om det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning för att det ska vara möjligt att ta upp det ännu ej utnyttjade underskottsavdraget som en tillgång.

I det följande behandlas två olika fall:

Fall 1: Vid upprättande av bokslut för år 20x1 bedömer företaget att det inte finns tillräckliga skäl att redovisa en uppskjuten skattefordran hänförlig till underskottsavdraget.

Fall 2: Vid upprättande av bokslut för år 20x1 bedömer företaget att det är sannolikt att avdraget på 300 kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning varför hela den uppskjutna skattefordran redovisas. Överskottet behöver inte uppkomma år 20x2, utan kan avse senare perioder.

Fall 1: Uppskjuten skattefordran redovisas inte

År 20x1:

Företaget genererar ett underskott på 300 men företaget gör bedömningen att det inte finns tillräckliga skäl att redovisa en uppskjuten skattefordran hänförligt till underskottsavdraget.

Resultaträkningen 31/12 år 20X1 utvisar följande:

	Redovisning
Resultat före skatt	-300
Aktuell skatt	0
Uppskjuten skatt	<u>0</u>
Årets resultat	-300

Företagets skattepliktiga resultat och aktuella skatt 31/12 år 20x1 ser ut enligt följande:

	Beskattning
Resultat före skatt	-300
Aktuell skatt	0

Balansräkningen per den 31/12 år 20x1 har ett utseende enligt nedan.

Övriga tillgångar	3 000
Uppskj. Skattefordran	0
	<hr/>
S:a tillgångar	3 000
Aktiekapital	3 000
Balanserad vinst	300
Årets resultat	-300
	<hr/>
S:a EK och S	3 000

År 20x2:

Under år 20x2 genererar företaget ett överskott på 300 före skatt varvid underskottsavdraget utnyttjas. Detta innebär att underlaget för beskattning blir 0.

Resultaträkningen 31/12 år 20x2 utvisar följande:

	Redovisning
Resultat före skatt	300
Aktuell skatt	0
Uppskjuten skatt	<u>0</u>
Årets resultat	300

Företagets skattepliktiga resultat och aktuella skatt 31/12 år 20x2 ser ut enligt följande:

	Beskattning
Resultat före skatt	0 Efter användande av underskottsavdrag uppkommet år 1
Aktuell skatt	0

Balansräkningen per den 31/12 år 20x2 har ett utseende enligt nedan.

Övriga tillgångar	3 300	
Uppskj. Skattefordran	0	1)
	<hr/>	
S:a tillgångar	3 300	
Aktiekapital	3 000	
Balanserad vinst	0	

Årets resultat	300
S:a EK och S	<u>3 300</u>

Kommentarer:

- 1) Eftersom företaget år 20x1 gjorde bedömningen att det inte fanns tillräckliga skäl att redovisa en uppskjuten skattefordran hänförligt till underskottsavdraget finns det inte någon bokförd tillgång som motsvarar underskottsavdraget. När företaget år 20x2 utnyttjar underskottsavdraget vid fastställandet av det skattepliktiga resultatet finns det därför inte någon uppskjuten skattefordran att boka bort ur redovisningen.

Fall 2: Uppskjuten skattefordran redovisas

Företaget genererar ett underskott på 300 och företaget gör bedömningen att det är sannolikt att avdraget på 300 kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning varför hela den uppskjutna skattefordran redovisas.

År 20x1:

Företaget redovisar ett underskott på 300.

Resultaträkningen 31/12 år 20x1 utvisar följande:

	Redovisning
Resultat före skatt	-300
Aktuell skatt	0
Uppskjuten skatt	<u>+84</u>
Årets resultat	-216

Företagets skattepliktiga resultat och aktuella skatt 31/12 år 20x1 ser ut enligt följande:

	Beskattning
Resultat före skatt	-300
Aktuell skatt	0

Balansräkningen per den 31/12 år 20x1 utvisar följande:

Övriga tillgångar	3 000
Uppskj. Skattefordran	84
	<hr/>
S:a tillgångar	3 084
Aktiekapital	3 000
Balanserad vinst	300
Årets resultat	-216
	<hr/>
S:a EK och S	3 084

År 20x2:

Företaget redovisar en vinst på 300 och tar underskottsavdraget från år 20x1 i anspråk.

Resultaträkningen 31/12 år 20x2 utvisar följande:

	Redovisning
Resultat före skatt	300
Aktuell skatt	0 1)
Uppskjuten skatt	<u>-84</u> 2)
Årets resultat	216

Företagets skattepliktiga resultat och aktuella skatt 31/12 år 20x2 ser ut enligt följande:

	Beskattning
Resultat före skatt	0 Efter användande av underskottsavdrag uppkommet år 1
Aktuell skatt	0 1)

Kommentar:

- 1) Företaget redovisar ett överskott på 300 före skatt varvid underskottsavdraget på 300 från år 20x1 utnyttjas. Detta innebär att underlaget för beskattning och den aktuella skatten blir 0.

- 2) I fall 2 redovisas år 20x1 en förlust på 300 och en därmed sammanhängande uppskjuten skatteintäkt på 84. När företaget år 20x2 redovisar en vinst på 300 tas den uppskjutna skatteintäkten på 84 fram.

Balansräkningen per den 31/12 år 20x2 utvisar följande:

Övriga tillgångar	3 300
Uppskj. Skattefordran	0
	<hr/>
S:a tillgångar	3 300
Aktiekapital	3 000
Balanserad vinst	84
Årets resultat	216
	<hr/>
S:a EK och S	3 300

Exempel 3 - Beräkning och redovisning av uppskjuten skatteskuld

Nedanstående exempel är tänkt att åskådliggöra ett större företag som omfattas av BFNAR 2001:1.

I det enskilda fallet måste skatteberäkningen och redovisningen av den uppskjutna skatteskulden anpassas till företagets villkor och förhållanden.

Ett företag X har kalenderår som räkenskapsår. Beräkning ska göras av företagets uppskjutna skattekostnad och uppskjutna skatteskuld för räkenskapsår 20x1.

År 20x1:

Ett företag uppvisar per 31/12 år 20x1 nedanstående balansräkning. Bokfört värde på byggnad före uppskrivning är 2000. Skattesats är 28%. I samband med bokslutet skrivs byggnaden upp med 1 000, något som enbart påverkar det redovisningsmässiga värdet.

Byggnad	3 000	1) skattemässigt värde 2 000
Övriga tillgångar	0	
	<hr/>	
S:a tillgångar	3 000	
Aktiekapital	2 000	
Uppskrivningsfond	720	3)
Uppskjuten skatteskuld	280	2)
	<hr/>	
S:a EK och S	3 000	

	Redovisning	
Resultat före avskrivningar	0	
Avskrivningar	<hr/> 0	4)
Resultat före skatt	0	
Aktuell skatt	0	
Uppskjuten skatt	<hr/> 0	
Årets resultat	0	

Kommentarer:

- 1) Byggnaden har efter uppskrivningen ett redovisat värde på 3 000 medan det skattemässiga värdet är 2 000. Det föreligger en skillnad på 1 000 mellan redovisat och skattemässigt värde, vilket medför en uppskjuten skatteskuld som ska redovisas.
- 2) Uppskrivningen med 1 000 redovisas mot uppskrivningsfond och uppskjuten skatteskuld. En uppskjuten skatt med 28 % på skillnaden (1 000) mellan redovisat och skattemässigt värde på byggnaden beräknas till 280. Den uppskjutna skatten redovi-

sas direkt mot eget kapital eftersom uppskrivningen redovisas direkt mot eget kapital.

- 3) Resterande del av uppskrivningen 1.000 ./.. uppskjuten skatt 280 redovisas mot uppskrivningsfonden som eget kapital.
- 4) År 20x1 bortses från avskrivningar.

År 20x2:

Byggnaden bedöms ha en kvarvarande ekonomisk livslängd på 25 år vilket motsvarar en avskrivning med 4% per år. I resultaträkningen redovisar företaget avskrivningar på byggnadens redovisade värde. Skattemässigt ska avskrivningarna beräknas på det skattemässiga värdet.

När företaget redovisar avskrivningar som hänför sig till det uppskrivna beloppet på byggnaden så medför det att uppskrivningsfonden och den uppskjutna skatteskulden upplöses successivt. Under förutsättning att oavskrivet uppskrivningsbelopp utgör den enda skillnaden mellan skattemässigt och redovisningsmässigt värde minskas den uppskjutna skatteskulden med skattesatsen x avskrivningen på uppskrivet belopp. Uppskrivningsfonden upplöses med $(1 - \text{skattesatsen}) \times \text{avskrivningen på uppskrivet belopp}$.

Resultaträkningen 31/12 år 20x2 utvisar följande:

	Redovisning	
Resultat före avskrivningar	200	
Avskrivningar	<u>-120</u>	1)
Resultat före skatt	80	
Aktuell skatt	-33,6	4)
Uppskjuten skatt	<u>+11,2</u>	2)
Årets resultat	57,6	

Kommentarer:

- 1) 4% avskrivning på byggnadens redovisade värde 3 000 är 120.
- 2) När företaget redovisar avskrivningar år 20x2 avskrivs $0,04 \times 1\,000$ dvs. 40 av det uppskrivna beloppet. Avskrivningen medför att den uppskjutna skatteskulden minskas med 28 % på avskrivningen av det uppskrivna beloppet 40, vilket utgör 11,2. Dessa 11,2 redovisas som en uppskjuten skatteintäkt.

Uttryckt i form av en bokföringsorder sker följande kontering

<i>Debet</i>		<i>Kredit</i>	
Avskrivningar	120,0	Byggnad	120,0
Uppskjuten skatteskuld	11,2	Uppskjuten skatteintäkt	11,2

Uppskrivningsfond	28,8	Balanserat resultat	28,8
-------------------	------	---------------------	------

Företagets skattepliktiga resultat och aktuella skatt 31/12 år 20x2 ser ut enligt följande:

	Beskattning
Resultat före avskrivningar	200
Avskrivningar	-80 3)
Resultat före skatt	120
Aktuell skatt	-33,6

Kommentarer:

- 3) Skattemässigt beräknas avskrivningar 4 % på det skattemässiga värdet för byggnaden 2 000 till 80.
- 4) Företaget beräknar årets aktuella skatt 28 % på företagets skattepliktiga resultat 120 till 33,6.

Under år 20x2 görs inga skatteinbetalningar. Företagets balansräkningen per den 31/12 år 20x2 ser ut enligt följande:

Byggnad	2 880,0 1)
Övriga tillgångar	200,0
S:a tillgångar	3 080,0
Aktiekapital	2 000,0
Uppskrivningsfond	691,2 4)
Balanserad vinst	28,8 5)
Årets resultat	57,6
Uppskjuten skatteskuld	268,8 3)
Aktuell skatteskuld	33,6
S:a EK och S	3 080,0

Byggnadens skattemässiga värde 1 920 2)

Kommentarer:

- 1) Per 31/12 år 20x2 har i bokföringen byggnaden efter uppskrivning ett värde på 2 880 (3 000 minskats med årets bokförda avskrivningar på 120).
- 2) Per 31/12 år 20x2 uppgår byggnadens skattemässiga värde till ouppskrivet värde 2 000 minskat med skattemässiga avskrivningar 80.

- 3) Per 31/12 år 20x2 uppgår skillnaden mellan redovisat (2 880) och skattemässigt värde (1 920) på byggnaden till 960. En uppskjuten skatt med 28 % på skillnaden 960 beräknas till 268,8. Vid årets början uppgick den uppskjutna skatteskulden till 280, vilket innebär en minskning med 11,2.
- 4) När företaget under året redovisat avskrivningar som hänför sig till det uppskrivna beloppet på byggnaden medför detta att uppskrivningsfonden och den uppskjutna skatteskulden upplöses successivt. Upplösningen av den uppskjutna skatten redovisas som en intäkt i resultaträkningen. Uppskrivningsfonden vid ingången av året 720 minskas således med 72% av avskrivningen på det uppskrivna beloppet 40 motsvarande 28,8, vilket ger en utgående balans på 691,2.
- 5) Uppskrivningsfondens minskning överförs till balanserad vinst.

Exempel 4 – Fördelning i koncernredovisningen av obeskattade reserver

Aktiebolaget OrAB är dotterföretag till MorAB. Vid bokslutet den 31 december 20x1 finns i OrAB obeskattade reserver till ett belopp av 250, varav 100 har avsatts under året. Årets avsättning har lett till att det redovisade resultat har minskat med 100 och att aktuell skatt har skjutits upp med 28 (=100 x 0,28). I resultaträkningen ska därför avsättningen elimineras i sin helhet och en uppskjuten skattekostnad på 28 bokföras. I balansräkningen ska den uppskjutna skattedelen 70 (=250 x 0,28) av hela den obeskattade reserven bokföras som uppskjuten skatteskuld. Den del som motsvarar eget kapital 180 (=250 x 0,72) ska i sin helhet bokföras som bunden reserv. Årets ökning av eget kapitaldelen 72 (=100 x 0,72) redovisas i resultaträkningen och ingår i årets resultat. För att beloppet inte ska dubbelräknas motbokas det mot fria reserver.

Per den 31 december 20x1 ser fördelningen av de obeskattade reserverna ut enligt följande:

Resultaträkning

	Bokfört värde	Fördelning OR	Belopp efter fördelning
Rörelseresultat	400		400
Räntekostnader	-200		-200
Resultat efter finansiella poster	200		200
Bokslutsdispositioner	-100	+100	-
Aktuell skatt	-50		-50
Uppskjuten skatt		-28	-28
Årets resultat	50	+72	122

Balansräkning

	Bokfört värde	Fördelning OR	Belopp efter fördelning
Mark	400		400
Maskiner	300		300
Övriga tillgångar	200		200
Summa	900		900

Aktiekapital	200		200
Bundna reserver	100	+180	280
Fria reserver	-	-72	-72
Årets resultat	50	+72	122
Obeskattade res.	250	-250	-
Uppskjuten skattesk.		+70	70
Övriga skulder	300		300
Summa	900	-	900

Exempel 5 - Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv

Aktiebolaget MoAB förvärvar den 31 december 20x1 100 % av aktierna i aktiebolaget DoAB för 1000. MoAB:s har ett aktiekapital på 1000 och dess enda tillgång är andelar i koncernföretag 1000.

Vid förvärvet ser **DoAB: s balansräkning** ut enligt följande:

	Bokfört värde	
Mark	400	1)
Maskiner	300	2)
Övriga tillgångar	200	
Summa	900	
Aktiekapital	200	
Bundna reserver	100	
Fritt eget kapital	50	
Obeskattade res.	100	3)
Avsatt till pensioner	0	4)
Uppskjuten skattesk.	84	5)
Övriga skulder	366	
Summa	900	

- 1) Marken har ett skattemässigt värde på 100. Markens verkliga värde uppgår till 600.
- 2) Maskinernas skattemässiga värde är 200. Bokfört värde 300 minus överavskrivningar 100. Bokfört värde motsvarar verkligt värde.
- 3) Den obeskattade reserven avser ackumulerade överavskrivningar på maskinen.
- 4) Någon avsättning till pensioner redovisas inte i DoAB:s balansräkning. Pensions-skuldens verkliga värde uppgår till 100.
- 5) I DoAB redovisas en uppskjuten skatteskuld avseende marken på 84 (= (400-100) x 0,28).

Skillnaderna mellan tillgångarnas och skuldernas värden i koncernredovisningen och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag framgår av det följande.

Koncernmässiga anskaffningsvärden och skattemässiga värden.

	Koncernvärde	Skattevärde	Skillnad
Mark	600	100	500
Maskiner	300	200	100
Övriga tillgångar	200	200	0
Summa	1 100	500	600
Avsatt till pensioner	100	0	-100
Övriga skulder	366	366	0
Summa	466	366	-100

Förvärvsanalys (skatten uppgår till 28%):

Anskaffningsvärde för aktier i DoAB		1 000	
Koncernmässigt värde på förvärvade tillgångar	1 100		
Koncernmässigt värde på övertagna skulder	-466		
Uppskjuten skattefordran	28		1)
Uppskjuten skatteskuld	-168		2)
Goodwill	506		3)
Summa	1 000	1 000	

- 1) Den uppskjutna skattefordran på 28 (= 100 x 0,28) hänför sig till pensionsavsättningen på 100. Posten är avdragsgill först när den regleras.
- 2) Den uppskjutna skatteskulden på 168 (=600 x 0,28) hänför sig till skillnaden mellan tillgångarnas koncernmässiga värden och dess skattemässiga värden (600=1100-500).
- 3) Goodwill är en restpost som inte föranleder någon uppskjuten skatt.

Koncernbalansräkningen vid tidpunkten för förvärvet.

	MoAB	DoAB	Obesk. Reserv	Elim. av aktier	KBR	
Goodwill				+506	506	
Mark		400		+200	600	
Maskiner		300			300	
Andelar i koncernföretag	1 000			-1 000	-	
Uppskjuten skattefordran				+28	28	1)
Övriga tillgångar		200			200	
Summa	1 000	900		-266	1 634	
Aktiekapital	1 000	200		-200	1 000	
Bundna reserver		100	+72	-172	-	2)
Fria reserver		50		-50	-	
Obeskattade reserver		100	-100		-	
Avsatt till pensioner		0		+100	100	

Uppskjuten skatteskuld		84	+28	+56	168	2) 3)
Övriga skulder		366			366	
Summa	1 000	900		-266	1 634	

Uppskjuten skattefordran uppgår till 28 och uppskjuten skatteskuld till 168. Dessa uppskjutna skatteposter har uppkommit på grund av de skillnader som finns mellan tillgångarnas och skuldernas värde i koncernredovisningen och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag.

- 1) Den avdragsgilla skillnaden för pensionsskulden uppgår till 100. Detta ger upphov till en uppskjuten skattefordran på 28. Denna skillnad uppkommer endast i koncernredovisningen. I DoAB har skulden inte bokförts och dess skattemässiga värde är noll.
- 2) Den skattepliktiga skillnaden för maskiner uppgår till 100. Denna skillnad har i DoAB bokförts som en obeskattad reserv. Den obeskattade reserven har fördelats upp i en eget kapitaldel på 72 och på en uppskjuten skatteskuld på 28.
- 3) Den skattepliktiga skillnaden för marken uppgår till 500. Detta ger upphov till en uppskjuten skatteskuld på 140. I DoAB:s balansräkning finns redan 84 redovisade. Övriga 56 uppkommer i koncernen.

Under 20x2 upplöses en del koncernmässiga över- och undervärden. Detta påverkar den uppskjutna skatten.

Följande händelser inträffar:

- MoAB bedriver ingen verksamhet.
- DoAB har ett rörelseresultat på 300 före följande poster.
- På maskiner sker avskrivningar enligt plan med 10. Dessutom görs en avskrivning utöver plan med 50.
- På goodwill görs avskrivningar enligt plan över 5 år med 101 (=506/5).
- Pensionsskulden har minskat med 20 genom pensionsutbetalningar. Några nya avsättningar har inte gjorts.
- Marken säljs för 600, vilket motsvarar koncernmässigt värde.

Koncernresultaträkningen för 20x2 får följande utseende:

	MoAB	DoAB	Obesk. reserv	Elim. av aktier	KRR	
Rörelseresultat	-	+300			300	
Pensionskostnad	-	-20		+20	-	

Avskrivning maskiner	-	-10			-10	
Avskrivning goodwill	-	-		-101	-101	
Vinst vid försäljning mark	-	+200		-200	-	
Bokslutsdispositioner	-	-50	+50		-	2)
Resultat före skatt	-	+420	+50	-281	+189	
Uppskj. skattek. överavskr.	-		-14		-14	2)
<i>Skatt vid markförsäljning</i>						
Aktuell skatt	-	-140			-140	3)
Uppskjutna skatteintäkt	-	+84		+56	+140	3)
<i>Skatt vid pensionsreglering</i>						
Aktuell skatt	-	+5,6			+5,6	4)
Uppskjutna skattekostnad	-			-5,6	-5,6	4)
Årets resultat	-	369,6	+36	-230,6	+175	1)

Kommentarer till skatterelaterade poster:

- 1) Från aktuell skatt utöver vad som framgår av exemplet bortses.
- 2) Under 20x2 har överavskrivningar på maskiner gjorts med 50. Förändringar av obeskattade reserver ska inte redovisas i koncernens resultaträkning varför den elimineras. I DoAB har överavskrivningen emellertid lett till att den aktuella skattekostnaden minskat med 14 ($=50 \times 0,28$). Skattebetalningen har skjutits upp. Den uppskjutna skatteskulden har därför ökat med 14 och i koncernresultaträkningen redovisas en uppskjuten skattekostnad avseende detta på 14. Koncernens resultat påverkas med 36 ($=50-14$).
- 3) Marken har under 20x2 avyttrats för 600. Markens skattemässiga värde är 100. Det uppkommer då en skattemässig reavinst på 500 ($=600-100$) vilket leder till en aktuell skattekostnad i DoAB på 140 ($=500 \times 0,28$). Det koncernmässiga värdet på fastigheten var 600, varför någon reavinst inte uppkommer i koncernen. Vid utgången av 20x1 redovisades totalt en uppskjuten skatteskuld hänförlig till marken på 140. I DoAB:s balansräkning redovisades 84 av denna skuld och resterande 56 som en eliminering i koncernen. I samband med avyttringen upplöses dessa skulder och motsvarande uppskjutna skatteintäkter bokförs.
- 4) Under 20x2 har en pensionsutbetalning gjorts med 20, ingen ny avsättning har gjorts och pensionsskulden har således minskat från 100 till 80. Pensionsutbetalningen är skattemässigt avdragsgill varför aktuell skatt i DoAB har minskat med 5,6 ($=20 \times 0,28$). När pensionsskulden minskar med 20 så minskar också den avdragsgilla skillnaden med 20. Den uppskjutna skattefordringen i koncernen minskar därför också med 5,6 till 22,4. Detta leder till att en uppskjuten skatteintäkt bokförs som koncerneliminering. I koncernresultaträkningen uppstår ingen nettoeffekt av dessa bokningar.

Koncernbalansräkningen för år 20X2 får följande utseende:

	MoAB	DoAB	Obesk. reserv	Elim. av aktier	KBR	

Goodwill	-	-		+405	405	
Mark	-	-		-	-	
Maskiner	-	290		-	290	
Andelar i koncernföretag	1 000	-		-1 000	-	
Uppskjuten skattefordran	-	-		+22,4	22,4	
Övriga tillgångar	-	945,6		-	945,6	
Summa	1 000	1 235,6		-572,6	1 663	
Aktiekapital	1 000	200		-200	1 000	
Bundna reserver	-	100	108	-208	-	1)
Fria reserver	-	50	-36	-14	-	1)
Årets resultat		369,6	+36	-230,6	175	1)
Obeskattade reserver	-	150	-150	-	-	1)
Avsatt till pensioner	-	-		+80	80	
Uppskjuten skatteskuld	-	-	+42		42	
Övriga skulder	-	366			366	
Summa	1 000	1 235,6	0	-572,6	1 663	

- 1) Eget kapitalandelen av den obeskattade reserven (108) förs i sin helhet till bundna reserver. Årets ökning av eget kapitaldelen (36) har redovisats i resultaträkningen och ingår i årets resultat. För att undvika dubbelräkning motbokas det mot fria reserver.
- 2) Uppskjuten skatteskuld har minskat med 126 (=168-42). Avstämning kan ske på följande sätt:

	<i>Koncernvärde</i>	<i>Skattevärde</i>	<i>Skillnad</i>	<i>Uppskjut. skattesk.</i>
Maskiner	290	140	150	42
Övriga tillgångar	945,6	945,6	0	0
Summa	1 235,6	1 085,6	150	42

- 3) Uppskjuten skattefordran har minskat med 5,6 (=28-22,4). Avstämning kan ske på följande sätt:

	<i>Koncernvärde</i>	<i>Skattevärde</i>	<i>Skillnad</i>	<i>Uppskjut. skatteford.</i>
Avsatt till pensioner	80	0	-80	-22,4
Övriga skulder	366	366	0	0
Summa	446	366	-80	-22,4

Hela förändringen av uppskjuten skattefordran och skatteskuld har påverkat resultatet. Förändringen är i sin helhet hänförlig till poster som redovisats i resultaträkningen.

Bilaga 1

BFNs allmänna råd om redovisning av inkomstskatter (BFNAR 2001:1)

Aktuell skatt

Näringsdrivande, icke-noterade mindre och större företag/koncerner (BFNAR 2006:6)

1. Mindre och större företag¹ vilka är skattesubjekt och koncerner får redovisa aktuell skatt enligt punkt 2 i dessa allmänna råd. (BFNAR 2006:6)
2. Företag samt koncerner som redovisar aktuell skatt enligt dessa allmänna råd skall tillämpa punkterna 1-4, 10-12, 38, 40, 49, 50, 52, 53, 57, 59-61 och 65 i RR 9 till den del punkterna avser aktuell skatt.

Uppskjuten skatt

Näringsdrivande, icke-noterade mindre företag/koncerner (BFNAR 2006:6)

3. Mindre företag vilka är skattesubjekt och mindre koncerner² vars moderföretag är skattesubjekt får redovisa uppskjuten skatt enligt punkt 4 i dessa allmänna råd. Mindre företag får som alternativ redovisa uppskjuten skatt enligt punkterna 6-8 i dessa allmänna råd. (BFNAR 2006:6)
4. Företag samt koncerner som omfattas av punkt 3 i dessa allmänna råd redovisar som huvudregel inte uppskjuten skatt i balans- eller resultaträkningen och lämnar i normalfallet inte heller tilläggsupplysningar. I särskilda fall kan 2 kap. 3 § ÅRL medföra att dessa företag måste lämna uppgifter om uppskjuten skatt. Företaget och koncernen skall i dessa fall lämna upplysning om såväl uppskjutna skattefordringar som uppskjutna skatteskulder. Uppgifterna skall lämnas brutto.

Näringsdrivande, icke-noterade större företag/koncerner (BFNAR 2006:6)

¹ Av 1 kap. 3 § ÅRL framgår vad som utgör mindre och större företag respektive koncerner.

² Av 1 kap. 3 § ÅRL framgår vad som utgör mindre företag respektive mindre koncerner.

5. Större företag vilka är skattesubjekt samt större koncerner³ vars moderföretag är skattesubjekt får redovisa uppskjuten skatt enligt punkterna 6-8 i dessa allmänna råd. (BFNAR 2006:6)
6. Företag samt koncerner som omfattas av punkt 5 i dessa allmänna råd skall tillämpa punkterna 1-9, 13-26, 28-37, 39-58, 62-66 i RR 9.
7. Beträffande företag och koncerner som omfattas av punkt 5 i dessa allmänna råd skall i stället för punkt 27 i RR 9 följande gälla.

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 den utsträckning det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

8. Beträffande företag och koncerner som omfattas av punkt 5 i dessa allmänna råd skall i stället för punkterna 67-76 i RR 9 följande gälla.

När företag och koncerner som omfattas av punkt 5 redovisar uppskjuten skatt enligt punkterna 6-8 har dessa företag uppfyllt upplysningskravet enligt 5 kap. 16 § ÅRL. Dessa företag skall därutöver lämna tilläggsupplysningar enligt 5 kap. 17 § ÅRL.

Företag vilka ej är skattesubjekt

9. Företag som inte är skattesubjekt, t.ex. handelsbolag och enskilda näringsverksamheter, redovisar varken aktuell eller uppskjuten skatt. När moderföretaget i en koncern inte är skattesubjekt, tas moderföretaget in i koncernredovisningen⁴ med beaktande av detta. I övrigt intas juridisk person i koncernredovisningen i enlighet med punkterna 1-8 i dessa allmänna råd.

Byte av redovisningsprincip

10. Tillämpning av dessa allmänna råd 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.

³ Av 1 kap. 3 § ÅRL framgår vad som utgör större företag respektive större koncerner.

⁴ I 7 kap. 3 § ÅRL anges vilka moderföretag som behöver upprätta koncernredovisning.

Ikraftträdande

11. Dessa allmänna råd skall tillämpas på bokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare och får tillämpas på bokslut avseende räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2006:6

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Bilaga 2

Skillnader mellan BFNAR 2001:1 och RR 9.

Dessa allmänna råd överensstämmer med RR 9 Inkomstskatter med undantag för de i BFNAR 2001:1 p. 4 och 6-8 angivna punkterna. Några övriga avvikelser i sak är inte avsedda. Med utgångspunkt i BFNAR 2001:1 är skillnaderna följande:

Uppskjuten skatt

Juridisk person som är skattesubjekt

- Punkt 4: Mindre företag som är skattesubjekt redovisar som huvudregel inte uppskjuten skatt i balans- eller resultaträkningen och lämnar i normalfallet inte heller några tilläggsupplysningar. Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska dock enligt 2 kap. 3 § ÅRL upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. I särskilda fall kan således kravet på rättvisande bild ändå medföra att företaget måste lämna uppgifter om uppskjuten skatt. Företaget ska i så fall lämna upplysning om såväl uppskjutna skattefordringar som uppskjutna skatteskulder. Uppgifterna ska lämnas brutto.
- Punkt 6-8: Större företag som är skattesubjekt ska redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningen. Redovisning i balans- och resultaträkningen sker helt i överensstämmelse med RR 9 men inga andra tilläggsupplysningar än vad som följer av 5 kap. 17 § ÅRL behöver lämnas.

BFN har dessutom i vägledningen till BFNAR 2001:1 genom exempel visat hur redovisning av uppskjuten ska ske.

Koncern

- Punkt 4: Mindre koncerner, redovisar i normalfallet varken uppskjuten skatt i balans- eller resultaträkningen eller lämnar tilläggsupplysningar.
- Punkt 6-8: Större koncerner, ska redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningen helt i överensstämmelse med RR 9, normalt behöver inga andra tilläggsupplysningar än vad som följer av 5 kap. 17 § ÅRL lämnas.