

## Remissvar

2016-08-12

Bokföringsnämnden  
Box 4879  
103 99 Stockholm

### **Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsredovisning i mindre företag, dnr 15-32.**

Med anledning av Bokföringsnämndens remiss vill BAS-intressenternas förening (BAS) framföra följande synpunkter.

Enligt förslag till nytt allmänt råd punkt 15.2 ska obeskattade reserver redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen. Motsvarande skrivning har tidigare funnits som kommentar till punkten.

BAS har i grunden inga principiella invändningar mot en sådan reglering eller att kommentaren lyfts upp som ett allmänt råd. I ett avseende kan dock bestämmelsens utformning leda till att balansräkningen blir i allt för stor utsträckning missvisande. Det gäller vid redovisning av ersättningsfond för byggnader och markanläggningar. Som förslaget är utformat kan det leda till att risken för ofrivilliga fel vid beskattningen ökar. För att klargöra problematiken utgår den fortsatta diskussionen från följande exempel.

#### ***Exempel ersättningsfond***

***En byggnad brinner ner.*** Redovisat och skattemässigt värde är tre miljoner kronor. Försäkringsersättning erhålls med fem miljoner kronor.

***Försäkringsersättningen*** är skattepliktig och redovisas som intäkt i räkenskaperna. För att inte drabbas av likviditetsförlust gör företaget en avsättning till ersättningsfond enligt regler i 31 kap. inkomstskattelagen (IL). Enligt skattelagstiftningen krävs att motsvarande avsättning görs i räkenskaperna (3 §).

***Avsättning till ersättningsfond*** görs med två miljoner kronor, vilket är skillnaden mellan utrangeringsavdraget för skattemässigt värde på byggnaden enligt 19 kap. 7 § IL och försäkringsersättningen. Här bortses från att ytterligare avsättning kan medges med anledning av att något årligt värdeminskningssavdrag inte kan medges för den utrangerade byggnaden, se vidare Svensk redovisning - Bokslutsboken s. 410 ff. Den avsättning på två miljoner kronor som måste redovisas i räkenskaperna enligt inkomstskattelagen bokförs på konto 8862 debet och 2162 kredit.

***En ersättningsbyggnad anskaffas*** för 8 miljoner kronor och ersättningsfonden på två miljoner kronor tas i anspråk. I redovisningen återförs ersättningsfonden (konto 2162 debet och 8865 kredit). Beloppet ska inte tas upp till beskattning, utan istället minskar det anskaffningsvärdet på den förvärvade byggnaden (17-18 §§ IL).

*Enligt BAS har det ansetts lämpligt att redovisa ianspråktaget belopp som inte ska beskattas som bokslutsdisposition och obeskattad reserv (konto 8852 debet och 2152 kredit). Med ett sådant förfarande har det inte varit nödvändigt att göra en skattemässig justering i inkomstdeklarationen.*

## **Fördel med att redovisa obeskattade reserver**

Alternativet till att göra en överavskrivning i redovisningen är att ianspråktaget belopp dras av i inkomstdeklarationen som en justerad kostnadspost. Då kommer endast det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet 8 miljoner kronor i exemplet ovan att framgå av balansräkningen.

Om företaget istället gör en överavskrivning i redovisningen med ianspråktaget belopp, i enlighet med vad BAS förespråkar, blir det som tidigare nämnts inte nödvändigt att göra en skattemässig justering i inkomstdeklarationen. Med en sådan redovisning kommer ianspråktaget belopp, som är obeskattat och kan vara väsentligt, inte heller att ingå i fritt eget kapital. För företaget kommer det också att vara tydligt att det skattemässiga anskaffningsvärdet i detta fall endast är 6 miljoner kronor (genom att 2 miljoner finns redovisat som obeskattad reserv). En sådan redovisning minskar risken för ofrivilliga fel när kapitalvinsten ska beräknas vid en framtida avyttring.

## **BAS synpunkter**

Om Bokföringsnämndens remitterade förslag antas kommer dessa fördelar att gå förlorade, eftersom det inte blir möjligt att redovisa obeskattade reserver för byggnader och mark. En möjlig lösning är att det införs ett särskilt reglerat undantag för byggnader och mark.

Enligt BAS skulle en ännu bättre lösning vara att principerna för offentliga bidrag tillämpas även för ianspråktagen ersättningsfond. Enligt punkt 9.14 i det remitterade förslaget gäller att om en tillgång finansieras helt eller delvis med offentliga bidrag ska bidraget minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger bidraget utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt. Syftet med bestämmelserna i punkt 9.14 om redovisning av offentliga bidrag, som torde innebära ett avsteg från den redovisningsmässiga principen om kvittningsförbud, är rimligen att förenkla redovisningen genom en anpassning till de skatterättliga reglerna i 29 kap. 1L för näringsbidrag.

Eftersom de skattemässiga reglerna för näringsbidrag och ersättningsfond bygger på samma grundläggande principer, dvs. att en ersättning inte ska beskattas omedelbart utan minskar utgifterna för en förvärvad tillgång, är det enligt BAS lämpligt att detta även gäller i redovisningen. BAS har också förstått Bokföringsnämndens brevsvar avseende K2 och fastigheter som att man strävar efter att få överensstämmelse mellan värden i redovisningen och beskattningen. Detta i vart fall vad avser fastigheter.

Kopplat till ovanstående exempel skulle en redovisning i linje med reglerna för näringsbidrag innebära att redovisat anskaffningsvärde för byggnaden skulle uppgå till 6 miljoner kronor (8 mkr - 2 mkr). En fördel med en sådan redovisning är att underlaget för den redovisningsmässiga avskrivningen kommer att överensstämma med underlaget för värdeminskningssavdrag. Därmed kommer det inte heller att krävas någon årlig justering av företagets avskrivningar i räkenskaperna, vilket kan bli fallet om dessa underlag inte överensstämmer.

## BAS huvudförslag

Enligt BAS bör punkt 9.14 kompletteras med en bestämmelse som reglerar vad som gäller för ianspråktagen ersättningsfond för byggnader och mark.

BAS föreslår att rubriken till punkt 9.14 kompletteras med ianspråktagen ersättningsfond. Vidare förslås att ett nytt tredje stycke läggs till där frågan regleras. Rubriken och stycke tre skulle förslagsvis få följande utformning.

### **Förvärv med offentliga bidrag och ianspråktagen ersättningsfond**

Tas en ersättningsfond i anspråk enligt 31 kap. 11 § första strecksatsen IL ska det ianspråktagna beloppet minska anskaffningsvärdet för förvärvade byggnader och mark. Har en ersättningsfond eller del av denna inte tagits i anspråk enligt 31 kap. 11 § IL, eller ska ett belopp av annan anledning tas upp till beskattning enligt 31 kap. IL, ska detta belopp redovisas som intäkt under rubriken bokslutsdispositioner.

## BAS alternativa förslag

Alternativt införs det ett särskilt reglerat undantag som möjliggör redovisning av obeskattade reserver som uppkommer då en ersättningsfond tas i anspråk för byggnader och mark.

Stockholm som ovan

BAS-intressenternas Förening

Mats Brockert