

Bokföringsnämnden
Brunnsgatan 3
Box 7849
103 99 Stockholm

Förslag till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2)

Dnr 2023-33

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker det utskickade förslaget till ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2) med undantag för strykningen av reklamannons. Det förslaget avstyrks och Skatteverket föreslår i stället en alternativ skrivning.

Skatteverket föreslår förtydliganden eller alternativa skrivningar i det allmänna rådet och vägledning rörande bl.a. den så kallade lättnadsregeln i punkt 1.1A, av vad som utgör indirekta utgifter vid redovisning av uppdrag till fast pris, när ett offentligt bidrag ska redovisas (6 kap.) samt hur inkråmsförvärv (9 kap.), förvärv av tomträtt (10 kap.) och aktieägartillskott (15 kap.) ska redovisas.

Skatteverket föreslår vidare ett par strukturförändringar i det allmänna rådet och vägledningen. Det gäller t.ex. genom att ett nytt allmänt råd om realisationsvinst vid försäljning av andel i bostadsrättsförening införs i punkt 8.4A och att det föreslagna allmänna rådet om uttag ur kapitalförsäkring i stället blir punkt 8.4B. Detsamma gäller för avsnittet Särskilt om pensioner i 16 kap. där en större strukturförändring och en utvidgning av avsnittets rubrik föreslås.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Inledning

Skatteverket tillstyrker inledningen om skattereglerna i fjärde stycket på sidan 10 men föreslår följande omformuleringar:

”Vid utformningen av reglerna i det allmänna rådet har stor hänsyn tagits till skattereglerna. De värden som tas upp i årsredovisningen kan därför i regel ligga till grund för beskattningen och få justeringar behöver göras i inkomstdeklarationen. *Det finns dock regler i det allmänna rådet som skiljer sig från beskattningsreglerna och som kräver att justering görs i inkomstdeklarationen. Inkomstskattelagens regler måste därför alltid beaktas vid bedömningen av om en skattemässig justering är nödvändig. Exempel på när en justering kan bli aktuell i inkomstdeklarationen är när en intäkt är skattefri, en kostnad inte är avdragsgill eller vid beräkning av vinst eller förlust när finansiella tillgångar avyttras. I vissa fall där det finns eller kan finnas skillnader mellan redovisningen och*

beskattningen framgår det av kommentaren till reglerna. Kommentarererna är dock inte heltäckande utan det kan finnas ytterligare skillnader.”

Motivering:

Skatteverket har noterat att det allmänna rådet har ett antal punkter som kan medföra justeringar i inkomstdeklarationen. Förutom de exempel som ges i kommentaren gäller detta t.ex. vid rättelse av fel (punkt 2.12), avyttring av finansiella tillgångar (punkt 8.4) och regeln om uttag ur kapitalförsäkring (den nu föreslagna nya punkten 8.4B).

Det är väldigt svårt att överblicka alla de punkter i det allmänna rådet där skattemässiga justeringar kan bli nödvändiga. Risken med att i det allmänna rådet försöka kommentera samtliga situationer där skattemässiga justeringar kan behöva göras är att regelverket riskerar att tyngas ned med alltför mycket skatteinformation som egentligen ligger utanför det som regelverket ska förmedla, nämligen redovisningsnormgivningen. Det innebär inte att Skatteverket anser att befintliga beskrivningar av sådana beskrivna diskrepanser mellan redovisningen och beskattningen ska bantas ner, helt tas bort eller att nya sådana inte skulle kunna tas in i regelverket. Då det är svårt att vara heltäckande avseende sådana diskrepanser anser Skatteverket att ovanstående omskrivning av texten i inledningsavsnittet är lämplig. Där betonas att läsaren *alltid måste beakta inkomstskattelagens regler* vid sin bedömning av om en justering i inkomstdeklarationen är nödvändig i jämförelse med denna redovisningsnormgivning.

2.2 Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd? – punkt 1.1 och 1.1A

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i punkt 1.1 och införandet av punkt 1.1A men föreslår följande omformulering av punkt 1.1A andra stycket.

”Trots det som anges i första stycket får ~~andra företag än sådana som anges i punkt 1.1~~ ~~andra stycket alltid tillämpa detta allmänna råd om de uppfyller högst ett av följande villkor~~ *högst ett av nedanstående gränsvärden har överskridits under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.*

- a) Medelantalet anställda i företaget har uppgått till högst 3.
- b) Företagets redovisade balansomslutning har uppgått till högst 1,5 miljoner kronor.
- c) Företagets redovisade nettoomsättning uppgått till högst 3 miljoner kronor.”

Skatteverket föreslår vidare att kommentaren till punkt 1.1A första stycket rörande uppskjuten skatt kompletteras på följande vis:

”Företag som normalt har uppskjuten skatt ... *Uppskjuten skatt är inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. En uppskjuten skattefordran leder till skattemässig avdragsrätt hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag, andra outnyttjade skatteavdrag eller s.k. avdragsgilla temporära skillnader. En uppskjuten skatteskuld leder till en skattepliktig inkomst när en tillgång återvinns eller en skuld regleras. En återvinning av en tillgång kan antingen ske genom avyttring eller avskrivning av tillgången.*

En temporär skillnad är skillnaden mellan det redovisade och skattemässiga värdet på en tillgång eller skuld och kan som sådan utgöra antingen en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. En temporär skillnad är antingen skattepliktig eller avdragsgill. Exempel på skattepliktiga temporära skillnader är

avskrivningar på anläggningstillgångar, utgifter för forskning och utveckling eller intäktsredovisning av prestationsåtaganden. Exempel på avdragsgilla temporära skillnader är när redovisningen kräver en nedskrivning av en anläggningstillgång men där skattelagstiftningen kräver avyttring av tillgången innan avdrag medges skattemässigt.”

Motivering:

Utformningen av den s.k. lätttnadsregeln i punkt 1.1A är olycklig vilket gör den svårförståelig genom den positivt laddade formuleringen ”... om de uppfyller högst ett av följande villkor?”. Då punktens a-c är gränsvärden där samma två gränsvärden inte får ha överskridits under de två senaste räkenskapsåren (negativ konsekvens) skulle regeln vinna i tydlighet genom den av Skatteverket föreslagna omformulering.

Då företeelsen uppskjuten skatt i punkt 1.1A första stycket a inte är helt okomplicerad och dessutom är diskvalificerande från att få använda K2-normgivningen är det viktigt att kommentaren förtydligas avseende detta. Den användare som läser punkten och försöker avgöra om de kan tillämpa K2-regelverket eller inte vet kanske inte att denna företeelse behandlas i 29 kap. i BFNAR 2012:1 (K3). Ett förtydligande av vad uppskjuten skatt är för en företeelse är därför nödvändigt.

2.3 Väsentlighetsprincipen – kommentaren (s. 21)

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att uppräkningsregler i kommentaren till väsentlighetsprincipen i dess fjärde stycke kompletteras på följande vis:

- ”Punkt 10.11A om förvärv av tomträtt och fördelning av anskaffningsvärdet mellan tomträtt och byggnad.”

Motivering:

Den i remissen föreslagna punkt 10.11A får anses utgöra en form av förenklingsregel. Den av Skatteverket föreslagna ändringen av punkt 10.11A med tillhörande kommentar kan även den anses utgöra en form av förenklingsregel. Det innebär att Skatteverket funderar på om inte nämnda punkt bör tas med i den uppräkningsregler som finns i kommentaren om väsentlighetsprincipen (s. 21).

2.4 Avvikelse från periodiseringsprincipen – kommentaren till punkterna 2.4 och 2.4A

Skatteverket avstyrker den föreslagna sista meningen i kommentarens första stycke och föreslår att meningen i stället utformas på följande vis:

”En tillämpning av respektive bestämmelse om avvikelse från periodiseringsprincipen förutsätter att den tillämpas likformigt och konsekvent för samtliga inkomster och utgifter respektive lämnade och erhållna förskott understigande 5 000 kronor.”

Motivering:

Skatteverket anser att den föreslagna meningen i kommentarens första stycke ”Bestämmelsen behöver inte tillämpas på både inkomster och utgifter.” ökar möjligheterna för företag att efter eget

skön kunna styra sitt resultat med tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2.4 respektive 2.4A.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör t.ex. en tillämpning av punkt 2.4A förutsätta att samtliga sådana förskott antingen periodiseras eller hanteras enligt förenklingsregeln i sin helhet och det både för erhållna och lämnade förskott. Det innebär att samtliga förskott ska hanteras konsekvent enligt samma princip. En sådan tillämpning medför enligt verkets uppfattning en större ömsesidig och likformad redovisning av inkomster och utgifter respektive lämnade och erhållna förskott inom respektive förenklingsregel.

En allmän reflektion är att såväl det befintliga allmänna rådet (punkt 2.4) samt de föreslagna tilläggen av punkt 2.4A och det som införts om väsentlighetsprincipen inte är tillräckligt tydligt. Utformningen öppnar upp för tolkningsmöjligheten att ett företag kan välja vilka inkomster, utgifter eller förskott som det tillämpar förenklingsreglerna på respektive vilka man väljer att periodisera. Skatteverkets förslag innebär att det blir tydligare att väsentlighetsprincipen ska prövas på samtliga transaktioner inom respektive förenklingsregel.

2.5 Händelser efter balansdagen – punkterna 2.11 och 2.11A

Skatteverket tillstyrker de föreslagna punkterna 2.11 och 2.11A med tillhörande kommentar men föreslår att följande mening i kommentaren flyttas och placeras först i kommentaren och kompletteras på följande vis:

”Händelser efter balansdagen är händelser vilka inträffat mellan balansdagen och den dag då årsredovisningen är upprättad. Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den.

Händelser efter balansdagen är av följande två slag...”

Motivering:

I kommentaren till punkterna 2.11 och 2.11A har meningen ”Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den.” fått en märklig placering. Meningen kan sägas ”hänga i luften” utan en naturlig koppling till vare sig stycket före eller styckena efter meningen. Skatteverket föreslår därför den komplettering som har kursiv stil och att de två meningarna flyttas och placeras allra först i kommentaren.

2.6 Eget kapital – tabellen i punkt 4.16

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i tabellen till punkt 4.16 men föreslår följande ändring rörande medlemsinsatser i rubriken Här redovisas:

”insatser, insatsemissioner emissionsinsatser, överinsatser och upplåtelseinsatser och upplåtelseavgifter”

Motivering:

Enligt Skatteverkets uppfattning är insatsemission den överföring av utdelningsbart fritt eget kapital till medlemsinsatserna som kan göras i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. lag (2018:672) om ekonomiska föreningar, EFL. Vad som sedan tillhör det bundna kapitalet i den ekonomiska föreningen är, enligt Skatteverkets uppfattning, emissionsinsatser eller

emitterade insatser, jfr 10 kap. 5 § EFL. Skatteverket förordar därför att ordet insats-emissioner ersätts av ordet ”*emissionsinsatser*”.

2.7 Särskilda regler för ekonomiska föreningar – 5 kap.

Skatteverket avstyrker den föreslagna strykningen av kommentaren under rubriken Allmänt om verksamheten (sidan 117) och föreslår därför följande omskrivning:

”*Allmänt om verksamheten*

Enligt punkt 5.3 c ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysning om speciella omständigheter som i särskild grad berör den ekonomiska föreningen. Exempel på en sådan speciell omständighet är att en fastighet i en ~~bostadsrättsförening~~ *ekonomisk förening* innehas med tomträtt.”

Skatteverket avstyrker den föreslagna strykningen av kommentaren under rubriken Väsentliga händelser under räkenskapsåret och föreslår därför följande omskrivning av kommentaren:

”*Väsentliga händelser under räkenskapsåret*

...För ~~bostadsrättsföreningar~~ *kooperativa hyresrättsföreningar* kan t.ex. stambyte vara en större investering som det ska informeras om i förvaltningsberättelsen. Även större *hyres- eller* avgiftsändringar kan omfattas.

Motivering:

I det allmänna rådets punkt 1.1 e regleras att bostadsrättsföreningar och bostadsföreningar aldrig får tillämpa K2, oavsett storlek. För övriga former av ekonomiska föreningar som äger en byggnad med betydande komponenter (jfr punkt 1.1A första stycket c) gäller att de kan fortsätta tillämpa K2 om de klarar beloppsgränserna i punkt 1.1A andra stycket (lätnadsregeln).

Det innebär att t.ex. kooperativa hyresrättsföreningar kan komma att få fortsätta tillämpa K2. En kooperativ hyresrättsförening kan bedriva sin verksamhet antingen i en byggnad som föreningen äger, eller genom att hyra bostäder i en byggnad som någon annan äger.

Det är mot bakgrund av detta som kommentaren under rubriken Väsentliga händelser under räkenskapsåret föreslås vara kvar.

2.8 Flerårsöversikt – kommentaren till punkt 5.18

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att det föreslagna **sjätte och sjunde styckena i kommentaren till punkt 5.18** utformas på följande vis.

”Även kommentaren om att ~~nettoomsättningen~~ *huvudintäkterna* varierar mer än 30 procent ska lämnas för räkenskapsåret och de tre föregående åren.”

”En samfällighetsförening som redovisar resultaträkningen i förkortad form behöver inte kommentera om *huvudintäkterna* ~~nettoomsättningen~~ varierar mer än 30 procent.”

Motivering:

I den föreslagna kommentaren till punkt 5.18 används ”nettoomsättning” i ovanstående två meningar vid ändringsstrecket (sjätte och sjunde styckena). Det blir lite märkligt att i kommentaren nämna nettoomsättningen som bara är en av flera saker vid sidan av uttaxerade bidrag och övriga bidrag som kan utgöra en samfällighetsförenings huvudintäkter. Skatteverket anser att kommentaren skulle vinna i tydlighet om ordet nettoomsättning ersätts av ordet huvudintäkterna. Det är mer i linje med första stycket a i punkt 5.18 där huvudintäkter anges.

2.9 Kundlojalitetsprogram – kommentaren till punkt 6.2

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att kommentarens näst sista stycke kompletteras på följande vis:

”För att få göra en avsättning för lämnade rabatter i ett kundlojalitetsprogram krävs att det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera rabatterna samt att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Se även vidare i kapitel 16.”

Skatteverket föreslår vidare i kommentaren en komplettering med en alternativ metod för bedömningen av avsättningens storlek enligt följande:

”...Företag som inte automatiskt kan ta fram de för kundlojalitetsprogrammet specificerade uppgifterna som behövs för bedömningen får som ett alternativ basera beräkningen av avsättningens storlek på ett genomsnitt av de två föregående räkenskapsårens registrerade rabatter. Vid en sådan beräkning ska andra lämnade rabatter som inte är hänförliga till kundlojalitetsprogrammet reducera avsättningsbeloppet.”

Motivering:

Skatteverket anser det lämpligt att kommentaren till punkt 6.2 hänvisar till 16 kap. som beskriver kraven för att få göra en avsättning. Detta för att underlätta för tillämparen av regelverket.

Kravet på att ett företag ska göra en bedömning av hur mycket av rabatterna som kommer att utnyttjas för att beräkna hur stor del av försäljningspriset som ska redovisas som avsättning och reducera intäkten är inte helt problemfri. För företag vars kundlojalitetsprogram baseras på ett analogt system i form av papper i vilken kunden vid ett köp får en stämpel på sin papperslapp får förutsättningarna att göra en tillförlitlig uppskattning av avsättningsbeloppet i normalfallet förmodas saknas.

Då vägledning för hur en sådan bedömning lämpligen skulle kunna göras saknas så föreslås ovanstående komplettering. För företag vars kundlojalitetsprogram sköts digitalt t.ex. direkt via ett kassaregisterprogram eller av ett beställningssystem vid handel via internet bedöms motsvarande osäkerhet i bedömningen inte uppstå.

2.10 Onormalt fördelaktiga betalningsvillkor – kommentaren till punkt 6.4

Skatteverket avstyrker den föreslagna skrivningen i första stycket i kommentaren till punkt 6.4 om onormalt fördelaktiga betalningsvillkor och föreslår att den ändras på följande vis.

”Onormalt fördelaktiga betalningsvillkor ska inte beaktas utan inkomsten är det nominella belopp som angetts i fakturan, avtalet eller i en liknande handling. Det är alltid det nominella belopp som framgår av fakturan, avtalet eller liknande handling som ska tas upp som inkomst. Vid bestämmandet av inkomstens storlek beaktas inte huruvida betalningsvillkoren är onormalt fördelaktiga eller inte.”

Motivering:

Då det enligt Skatteverkets uppfattning alltid är det nominella beloppet som ska tas upp som inkomst enligt punkt 6.4 bör kommentaren omformuleras så läsaren inte börjar fundera på när onormalt fördelaktiga betalningsvillkor föreligger eller inte. Skatteverket föreslår därför att uttrycket onormalt fördelaktiga betalningsvillkor placeras sist i kommentaren eftersom det ändå är det nominella beloppet som framgår av fakturan, avtalet eller liknande handling som ska tas upp som inkomst vid betalning med likvida medel.

2.11 Indirekta utgifter – kommentaren till punkt 6.17, 6.18 och 6.20

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen i kommentarerna till punkterna 6.17, 6.18 och 6.20 om indirekta utgifter men föreslår att första stycket kompletteras på följande vis:

”Indirekta utgifter är sådana utgifter som inte direkt kan hänföras till utförandet av ett specifikt uppdrag eller tillverkningen av ett objekt. Utmärkande för indirekta utgifter är att de däremot har ett indirekt samband med det arbete som krävs för att genomföra ett uppdrag. Exempel på sådana utgifter är avskrivningar på de maskiner som t.ex. används vid husbyggnation, löneutgifter för att ta fram offerter och kalkyler i entreprenadverksamhet eller resekostnader för utbildningsverksamhet på annan ort.

Vägledning för vad som utgör indirekta utgifter och hur dessa kan beräknas finns i kommentaren till punkt 12.11. Vad som kan anses utgöra indirekta utgifter kan vidare påverkas av bl.a. etablerad branschpraxis eller dylikt.”

Motivering:

I kommentarerna till punkterna 6.17, 6.18 eller 6.20 finnas ingen vägledning till vad indirekta utgifter är. Kommentaren bör därför kompletteras med en exemplifiering av vad som i detta sammanhang ska anses utgöra indirekta utgifter vid beräkningen av uppdragsutgifterna. Ett alternativ är att hänvisa till t.ex. kommentaren till punkt 12.11 i det allmänna rådet som redogör för vilka indirekta utgifter som får räknas med vid varulagervärdering. Det kan även vara lämpligt att nämna att etablerad branschpraxis kan påverka vad som ska anses utgöra indirekta utgifter.

Var gränsdragningen går mellan en indirekt utgift för att genomföra ett uppdrag och övriga utgifter i företaget utan samband med uppdraget är ibland svårt att bestämma. Om inte indirekta utgifter definieras är risken stor att intäkterna från ett tjänste- eller entreprenaduppdrag redovisas för tidigt alternativt för sent genom en felaktigt beräknad färdigställandegrad p.g.a. felberäknade uppdragsutgifter.

2.12 När redovisas intäkten – kommentaren till punkt 6.22

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i sista stycket i kommentaren till punkt 6.22 men förordar följande omformulering:

”...Har uppdragsgivaren inte godkänt arbetet bör uppdraget ändå anses vara väsentligen fullgjort när *tjänsten är utförd respektive när objektet* arbetet har överlämnats till uppdragsgivaren och denne kan använda *det* arbetet på avsett sätt samt det är sannolikt att arbetet kommer att godkännas *av uppdragsgivaren.*”

Motivering:

Utformningen av kommentaren är enligt Skatteverket inte helt lyckad och behöver förtydligas för att läsaren ska förstå dels vilka skeenden i uppdraget som åsyftas dels vem det är som sannolikt kommer att godkänna arbetet. Att som det står ”*när arbetet har överlämnats*” samt ”*denne kan använda arbetet på avsett sätt*” är rätt vagt och kan lätt leda till missförstånd. Enligt Skatteverkets uppfattning så utförs tjänster i ett tjänsteuppdrag och i entreprenader består tjänsten av en produktion av ett eller flera objekt som sedan överlämnas till uppdragsgivaren. Skatteverket förordar därför ovanstående kompletteringar av kommentaren.

2.13 Pågående arbete - kommentaren till punkt 6.24

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i kommentaren till punkt 6.24 men föreslår att stycke fyra och fem slås samman med följande lydelse:

”Varje enskilt fastprisuppdrag enligt alternativregeln ska redovisas för sig. Det innebär att skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturering för varje enskilt uppdrag ska redovisas netto i balansräkningen i någon av posterna Pågående arbete för annans räkning (antingen som en tillgång eller som en skuld). För de uppdrag där värdet på de aktiverade utgifterna är högre än vad som fakturerats beställaren (positivt saldo) redovisas skillnaden som tillgång. För de uppdrag där värdet på de aktiverade utgifterna är lägre än vad som fakturerats beställaren (negativt saldo) redovisas skillnaden som skuld. Redovisningen av ett och samma uppdrag innebär i och för sig en nettoredovisning (aktiverade utgifter – fakturerat belopp). Det innebär att ett företag med flera sådana uppdrag samtidigt kan redovisa pågående arbete för annans räkning som både en tillgång och en skuld samma räkenskapsår (bruttoredoovisning).”

Skatteverket föreslår vidare att exemplet i kommentarens sista stycke kompletteras på följande vis:

”...Företaget ska för uppdrag 2 redovisa 29 500 kr ((150 000 x 0,97) – 175 000) som en skuld i posten Pågående arbete för annans räkning. I dessa beräkningar har 97-procentregeln som redogörs för i punkt 12.5 beaktats.”

Motivering:

Det fjärde och det femte stycket i kommentaren till punkt 6.24 har i stort sett samma innehåll och lydelse. Skatteverket utgår från att detta är ett förbiseende och att styckena kan därför med fördel slås samman till ett stycke med ovan föreslagna lydelse. Då uppdragen på totalen ska bruttoredovisas (såväl tillgång som skuld) bör det skrivas ut i klartext vilket inte har gjorts i kommentaren. Skatteverkets har därför lämnat ett förslag på en sådan formulering i det sammanslagna styckets sista mening.

För att underlätta för tillämparen av regelverket bör det av exemplet i kommentarens sista stycke framgå att den s.k. 97-procentregeln som behandlas i punkt 12.5 har beaktats.

2.14 Förtydligande om redovisning av prisjusteringar för hyra – punkterna 6.26 och 7.10

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i punkt 6.26 och 7.10 men föreslår följande strykningar och kompletteringar i kommentarerna till punkt 6.26 och 7.10 under rubriken *Hyra och leasing*:

a) I kommentaren till **punkt 6.26** föreslås följande förändringar.

”Andra stycket i punkt 6.26 innebär ~~t.ex.~~ att en hyresnedsättning som ett företag lämnar på grund av att en uthyrd lokals användning begränsas får redovisas i under den period som hyresnedsättningen är hänförlig till lämnas...”

b) I kommentaren till **punkt 7.10** föreslås följande förändringar.

”Erhåller företaget en hyresnedsättning, t.ex. på grund av att lokalens användning begränsas, får nedsättningen redovisas i under den period som hyresnedsättningen är hänförlig till erhålls, se punkt 7.10 andra stycket...”

Motivering:

I bilaga 1 framgår att anpassningarna i punkt 6.26 och punkt 7.10 sker mot bakgrund av BFNAR 2020:1 och att BFN anser att detta av förenklingskäl alltid ska gälla för prisjusteringar i K2. Trots detta finns det i kommentarerna till respektive punkt fortfarande kvar inskränkande formuleringar. Även om dessa är exempel kan tillämparen förledas tro att regeln endast är tillämplig under vissa specifika omständigheter då så inte varit fallet enligt vad som framgår av bilaga 1. Skatteverket föreslår därför att dessa exemplifierade begränsningar tas bort från kommentarerna.

Skatteverket föreslår vidare att kommentarernas tredje stycken till punkterna 6.26 och 7.10 anpassas till de allmänna rådens respektive andra stycke. Av de allmänna råden framgår att en prisjustering avseende hyra eller leasing *får redovisas i den period som prisjusteringen är hänförlig till*. I kommentarernas respektive tredje stycken *får nedsättningen redovisas under den period som hyresnedsättningen lämnas*. Det förefaller därför som att kommentarerna inte är harmoniserade med de allmänna rådens andra stycken i punkterna 6.26 och 7.10.

2.15 Bidrag – kommentaren till punkterna 6.27-6.28, 6.29 och 6.30

Skatteverket tillstyrker kompletteringen av kommentaren till punkterna 6.29 och 6.30 men förordar samtidigt följande förtydligande av sjätte stycket i kommentaren till punkterna 6.27 och 6.28 som kommentaren till punkterna 6.29 och 6.30 hänvisar till:

”Även om ett beslut om bidrag fattats efter balansdagen redovisas en intäkt det räkenskapsår som villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts. *En grundläggande förutsättning är dock att företaget har lämnat in en ansökan, där en sådan krävs, senast på balansdagen. Vidare krävs att bidragsbeloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och att det är sannolikt att företaget kommer att erhålla bidraget. Om bidraget avser att täcka kostnader eller uppkomna förluster ska bidraget redovisas som intäkt vid de i punkt 6.29 angivna tidpunkterna.*”

Motivering:

När ett bidrag ska redovisas som en intäkt är av central betydelse för beskattningstidpunkten då denna i avsaknad av särskilda skatteregler styrs av god redovisningssed. I kommentaren till punkterna 6.29 och 6.30 anges att en intäkt ska redovisas om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och hänvisar till punkt 6.27. Av kommentaren till punkterna 6.27 och 6.28 framgår att även om ett beslut om bidrag har fattats efter balansdagen redovisas en intäkt det räkenskapsår som villkoren för att erhålla bidragets uppfyllts.

Det som skapar förvirring och osäkerhet är att det som regleras i punkt 6.27 inte stämmer särskilt väl överens med det svar som Bokföringsnämnden har publicerat på sin hemsida rörande när elstödet till företag ska redovisas som intäkt. Enligt det svaret ska intäkten redovisas först när Skatteverket har fattat beslut om stödet vilket inte harmoniserar särskilt väl med de uttalandena som görs i K2-regelverkets kommentarer till punkterna 6.27 respektive 6.30.

Ett klagörande i kommentaren till punkterna 6.27 och 6.28 är därför absolut nödvändigt. Samma problematik finns även avseende K3-regelverket. Om uttalandena kring elstödet (när beslut har fattats) de facto är Bokföringsnämndens allmängiltiga syn på när ett bidrag ska redovisas som en intäkt så behöver nämnda punkter med tillhörande kommentarer ändras i enlighet därmed. Om så inte är fallet och en intäktsredovisning vid en tidigare tidpunkt ska vara möjlig så föreslår Skatteverket ovan nämnda förtydligande.

2.16 Särskilda regler för ekonomiska föreningar – punkt 6.33

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att tabellen i det allmänna rådet i punkt 6.33 under rubriken Inkomst från ändras på följande vis:

”~~årsavgift och~~ medlemsavgift”.

Motivering:

Med hänvisning till hur, den numera strukna, kommentaren till punkt 6.33 är formulerad har Skatteverket uppfattat det som att hänvisningen till årsavgift i tabellen i det allmänna rådet avser sådan lagreglerad årsavgift som förekommer i bostadsrättsföreningar (jfr 7 kap. 14 § BrL). Eftersom bostadsrättsföreningar inte längre ska få tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) finns i sådant fall inte längre någon anledning till att ha med årsavgift i tabellen. Skatteverket föreslår därför en strykning av orden ”årsavgift och” i tabellen.

2.17 Vad är en utgift? – punkt 7.2 med kommentar

Skatteverket tillstyrker kompletteringen men förordar samtidigt följande komplettering av kommentaren till punkt 7.2.

”Ett exempel på när delar kan identifieras separat är när inköpspriset för en produkt inkluderar ett belopp för service och underhåll som kan särskiljas.”

Motivering:

Av andra stycket i det allmänna rådets punkt 7.2 har en komplettering skett med ”... och om delarna och beloppen kan identifieras separat.”

I kommentaren till punkt 7.2 lämnas dock ingen vägledning till vad dessa skrivningar innebär. I kommentaren till punkt 6.2 som behandlar vad som är en inkomst exemplifieras däremot när delar och belopp kan identifieras separat. Skatteverket förordar därför att kommentaren till punkt 7.2 kompletteras med kommentaren till punkt 6.2 som förlaga.

2.18 Återkommande utgifter – Förenklingsregel – kommentaren till punkt 7.9

Skatteverket tillstyrker de föreslagna ändringarna i första stycket i kommentaren till punkt 7.9 men föreslår följande förtydligande:

”...Efter bytet ska punkterna 7.4-7.8 tillämpas konsekvent. Det innebär att ett företag som valt att för en enskild återkommande utgift byta från en tillämpning av förenklingsregeln till att periodisera utgiften enligt punkterna 7.4-7.8 inte därefter får byta tillbaka till förenklingsregeln under det räkenskapsår bytet sker och de tre närmast följande räkenskapsåren.”

Motivering:

Det framgår av kommentaren till punkt 7.9 att ett företag som tillämpar förenklingsregeln på en utgift kan byta till att periodisera utgiften ett senare år och att punkterna 7.4-7.8 ska tillämpas konsekvent efter bytet.

Den aktuella formuleringen förefaller alltid medge ett byte från förenklingsregeln till periodisering. Redan förekomsten av förenklingsregeln får naturligtvis anses innebära att ett företag som periodiserar en återkommande utgift har en möjlighet att vid något tillfälle byta till och börja använda förenklingsregeln. Det som komplicerar tillämpningen av punkt 7.9 samt möjligheterna att byta till eller från förenklingsregeln är kravet i 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL om att samma principer för bl.a. värdering ska tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

Utan ett klarläggande om när ett ”andra” byte till förenklingsregeln kan tillåtas skapas onödig osäkerhet om vad som gäller för såväl tillämpande företag, revisions- och bokföringsbyråer samt Skatteverket. Det viktiga är inte karenstidens längd utan att det finns en klar och entydigt tidsperiod angiven (karenstid) innan förenklingsregel får tillämpas igen efter ett byte till periodisering.

2.19 Redovisning av reklamannons – punkt 7.10

Skatteverket avstyrker den strykning som föreslås av reklamannons ur tabellen i punkt 7.10 och föreslår istället följande alternativa lösning.

Tabellen i punkt 7.10 kompletteras på följande vis:

- Under **Utgift för** skrivs in ”*reklam och marknadsföring*”.
- Under **Kostnaden redovisas** skrivs in ”*när tjänsten utförs*”.

Motivering:

Av bilagan framgår att då reklamannonsering idag görs i många olika media och utifrån olika typer av avtal så har reklamannons strukits ur tabellen i punkt 7.10. Skatteverket förstår det beskrivna dilemma men anser det olyckligt att Bokföringsnämnden istället för att utveckla tabellen och komplettera kommentaren avseende reklam och marknadsföring väljer att helt ta bort allt om när utgifter för reklam ska redovisas som kostnad.

Enligt Skatteverkets uppfattning har alla former av marknadsföring eller reklam det gemensamt att det företag som vill marknadsföra sina varor och tjänster normalt köper en tjänst av någon annan som tillhandahåller denna tjänst under en viss tidsperiod, vid ett eller flera bestämda tillfällen. Uttrycket reklam och marknadsföring är mer teknikneutralt än reklamannons och omfattar alla olika former av reklam- och marknadsföringskampanjer. Då uttrycket är teknikneutralt får det anses omfatta all form av reklam och marknadsföring oavsett om den sker genom en annons i en tidning, via televisions- eller radiosändning eller på en tavla i kollektivtrafiken.

2.20 Realisationsresultat – kommentaren till punkt 8.4

Skatteverkets tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att den sista meningen i kommentarens andra stycke till punkt 8.4 stryks:

~~”... För andelar i en bostadsrättsförening övergår väsentliga risker och förmåner normalt på tillträdesdagen.”~~

Motivering:

Genom den föreslagna nya punkt 8.4A med kommentar är ovanstående mening överflödigt i kommentaren till punkt 8.4 och kan med fördel därför strykas. Se motiveringen för den föreslagna strykningen punkt i den föreslagna nya punkt 8.4A.

2.21 Realisationsresultat – införandet av en ny punkt 8.4A med kommentar

Skatteverket föreslår att en ny punkt 8.4A med följande rubrik införs:

”Realisationsvinst vid försäljning av andel i bostadsrättsförening.”

Skatteverket föreslår att en ny punkt 8.4A med följande lydelse införs:

”Realisationsvinst vid försäljning av en andel i en bostadsrättsförening som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.”

Skatteverket föreslår vidare att kommentaren till den nya punkt 8.4A utformas enligt följande:

”Vid en försäljning av en andel i en bostadsrättsförening övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar bostadsrätten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsvinst vid en försäljning av en andel i en bostadsrättsförening ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL enligt vilken kapitalvinster (realisationsvinster) på andelar i en bostadsrättsförening som är en kapitaltillgång (anläggningstillgång) ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklingskäl får därför ett företag redovisa försäljning av en andel i en bostadsrättsförening som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.”

Motivering:

Skatteverket föreslår att den nya punkt 8.4A med kommentar vad avser realisationsresultat avseende andelar i en bostadsrättsförening av enhetlighets- och förenklingsskäl utformas i enlighet med andra stycket i punkt 6.31 med kommentar rörande fastighetsförsäljning som förebild.

Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen precis som vid en försäljning av en andel i en bostadsrättsförening. Detta skiljer sig från inkomstskattelagens tidpunkt för när realisationsvinster ska tas upp där tidpunkten i stället är knuten till kontraktsdagen. Detta gäller skattemässigt såväl vid fastighetsförsäljningar som vid försäljningar av andelar i bostadsrättsföreningar. Skatteverket föreslår därför att den nya punkt 8.4A med kommentar av enhetlighets- och förenklingsskäl utformas på samma sätt som andra stycket i punkt 6.31 med kommentar. Detta förslag leder till att en mening i kommentaren till punkt 8.4 föreslås strykas.

2.22 Uttag ur kapitalförsäkring – punkt 8.4A med kommentar blir i stället punkt 8.4B

Skatteverket föreslår att punkt 8.4A med kommentar i stället blir punkt 8.4B.

Skatteverket tillstyrker den föreslagna texten i kommentaren men föreslår trots det att sista meningen i kommentaren till den nya punkt 8.4B förtydligas på följande vis:

”...Är det uttagna beloppet högre än värdeökningen ska den del *av det uttagna beloppet* som inte täcks av värdeökningen minska det redovisade värdet på försäkringen, se punkt 11.13A.”

Motivering:

Förslaget avseende att punkt 8.4A i stället blir punkt 8.4B baseras på den av Skatteverket föreslagna nya punkten 8.4A som reglerar att realisationsvinst vid försäljning av en andel i en bostadsrättsförening av förenklingsskäl skulle få redovisas på kontraktsdagen. Det föreslagna tillägget i kommentaren till den nya punkt 8.4B är endast avsett som ett förtydligande.

2.23 När ska en tillgång redovisas – punkt 9.3 med kommentar

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att tabellen i punkt 9.3 andra stycket kompletteras med ytterligare en rad på följande vis:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Förvärv av andel i en bostadsrättsförening	normalt vid tillträdet

Motivering:

I tabellen till punkt 9.3 redogörs för när väsentliga risker och förmåner anses övergå för olika typer av tillgångar vilket är avgörande för när ett företag ska redovisa en förvärvad tillgång. I tabellen finns bland annat fastighetsförvärv uppräknat men inte vad som gäller vid ett förvärv av en andel i en bostadsrättsförening. Skatteverket förslag innebär därför bara ett tydliggörande av när väsentliga risker och förmåner normalt ska anses ha övergått för en sådan tillgång.

Då punkt 9.3 behandlar när en tillgång ska redovisas vid ett förvärv är det naturligt att det köpande företaget redovisar tillgången först när de väsentliga riskerna och förmånerna normalt ska anses ha övergått, nämligen vid tillträdet. Det innebär inte att de föreslagna ändringarna i t.ex. punkt 8.4A eller det som gäller enligt punkt 6.31 andra stycket kommer i konflikt med att en överlåtare väljer att redovisa avyttringen av en fastighet eller en andel i en bostadsrättsförening redan på kontraktsdagen.

2.24 När ska en tillgång inte längre redovisas – punkt 9.4 med kommentar

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att andra stycket i punkt 9.4 kompletteras med följande mening:

”Har en försäljning av en fastighet eller en andel i en bostadsrättsförening redovisats på kontraktsdagen enligt punkt 6.31 andra stycket respektive punkt 8.4A ska tillgången inte redovisas efter den tidpunkten. Har en tillgång uttrangerats, se punkt 7.14, ska den inte heller redovisas.”

Skatteverket föreslår att andra stycket i kommentaren till punkt 9.4 kompletteras på följande vis:

”En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Vid avyttring eller uttrangering av en anläggningstillgång eller en kortfristig placering tillämpas reglerna om realisationsresultat i punkt 6.32, 7.13 eller 8.4 vilka innebär nettoredovisning. Om företaget har redovisat försäljningen av en anläggningstillgång i form av en fastighet enligt andra stycket i punkt 6.31 eller en andel i en bostadsrättsförening enligt punkt 8.4A på kontraktsdagen ska den avyttrade tillgången inte längre redovisas efter den tidpunkten. Är tillgången...”

Motivering:

Skatteverket föreslår att andra stycket till punkt 9.4 med kommentar vad avser när en tillgång inte längre ska redovisas av enhetlighets- och harmoniseringsskäl utformas med beaktande av kommentaren till punkt 6.31 rörande fastighetsförsäljning och den av Skatteverket föreslagna ändringen i kommentaren till den nya punkt 8.4A rörande försäljning av andelar i en bostadsrättsförening.

Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen precis som vid en försäljning av en andel i en bostadsrättsförening. Detta skiljer sig från inkomstskattelagens tidpunkt för när realisationsvinster ska tas upp där tidpunkten i stället är knuten till kontraktsdagen. Detta gäller skattemässigt såväl vid fastighetsförsäljningar som vid försäljningar av andelar i bostadsrättsföreningar.

Skatteverket föreslår därför att kommentaren till punkt 9.4 om när en tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen förtydligas och harmoniseras med kommentarerna till punkterna 6.31 respektive den föreslagna nya punkt 8.4A. Det punkterna med tillhörande kommentarer möjliggör för företag är att av förenklingsskäl redovisa en försäljning av en fastighet eller en andel i en bostadsrättsförening på kontraktsdagen i stället för på tillträdesdagen. Det föreslagna förtydligandet är nödvändigt för att tillgångens redovisade värde i balansräkningen ska kostnadsföras vid samma tidpunkt som företaget valt att beräkna sitt realisationsresultat. Har företaget valt tillträdesdagen för beräkning av realisationsresultatet är det den tidpunkten som tillgångens inte längre ska redovisas. Har företaget däremot valt kontraktsdagen ska tillgången inte redovisas efter den tidpunkten.

2.25 Onormalt fördelaktiga betalningsvillkor – kommentaren till punkt 9.8

Skatteverket avstyrker den föreslagna skrivningen i första stycket i kommentaren till punkt 9.8 om onormalt fördelaktiga betalningsvillkor och föreslår att den ändras på följande vis.

~~”Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte beaktas. Anskaffningsvärdet är alltid det nominella beloppet på fakturan eller liknande handling.”~~

Motivering:

Då det alltid är det nominella beloppet som ska tas upp som anskaffningsvärde enligt punkt 9.8 bör kommentaren omformuleras så läsaren inte börjar fundera på när onormalt fördelaktiga betalningsvillkor föreligger. Skatteverket föreslår därför att uttrycket onormalt fördelaktiga betalningsvillkor helt utgår från kommentaren eftersom det ändå är det nominella beloppet som framgår av fakturan, avtalet eller liknande handling som ska tas upp som anskaffningsvärde vid betalning med likvida medel.

2.26 Inkråmsförvärv – kommentaren i 9 kap.

Skatteverkets tillstyrker den föreslagna skrivningen men förslår att andra och tredje styckena i kommentaren till inkråmsförvärv på s. 178 förtydligas på följande vis:

~~”Vid inkråmsförvärv utgörs anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna och de övertagna skulderna av de belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling, jämför punkt 9.8. Med förvärvade tillgångar och övertagna skulder avses de tillgångar och skulder som finns i den övertagna verksamheten vid förvärvet.”~~

~~”Framgår inte beloppet för respektive tillgång av fakturan eller avtalet fördelas den del av den faktiska betalningen som kan hänföras till samt de övertagna skulderna ut på de förvärvade tillgångarna ut på de tillgångarna. De övertagna skulderna ska värderas och redovisas för sig.”~~

Motivering:

Skatteverket anser att kommentaren bör tydliggöras vad avser övertagna skulder. Det gäller såväl kommentarens andra som dess tredje stycke. Det som enligt kommentarens tredje stycke ska fördelas ut på de förvärvade tillgångarna är den faktiskt betalda ersättningen samt summan av de övertagna skulderna. Skulderna ska naturligtvis värderas och redovisas för sig även om de av förenklingskäl normalt kan redovisas till deras aktuella värde vid tidpunkten för övertagandet. Skulle ersättningen totalt överstiga det behållna värdet av de övertagna tillgångarna och skulderna utgör det överstigande belopp goodwill vilket redan framgår av kommentarens fjärde stycke.

2.27 Förbättringsutgifter på annans fastighet – punkt 10.7

Skatteverket tillstyrker det föreslagna tillägget i punkt 10:7 men föreslår samtidigt ett förtydligande av det allmänna rådet enligt följande:

”Ett företag som *med nyttjanderätt* bedriver verksamhet på annans fastighet och som har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, ska redovisa utgifterna som en materiell

anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet om äganderätten tillkommer fastighetsägaren och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda.”

Motivering:

Det framgår klart och tydligt av kommentaren till punkt 10.7 att det allmänna rådet är avsett för företag som är nyttjanderättshavare till en fastighet på vilken det bedriver verksamhet och där bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Kommentaren är i linje med inkomstskattelagens 19 kap. 26 §. Det som klarläggs i kommentaren återfinns däremot bara delvis i det allmänna rådet vilket är olyckligt och måste därför rättas till då det är viktigt att det allmänna rådet och dess kommentar är harmoniserade vad gäller regelns tillämpningsområde.

2.28 Hur ska förvärv av tomträtt tillsammans med byggnad redovisas? – punkt 10.11A

Skatteverket anser att utformningen av den föreslagna punkten 10.11A ur ett redovisningsperspektiv är bristfällig då den inte reglerar hur en tomträtt utan byggnad ska redovisas. Dessutom kan utformningen av punkten leda till dels en otillfredsställande redovisning dels inte ge en rättvisande bild. Skatteverket förordar därför att punkten 10.11A istället utformas med den föreslagna kommentarstexten samt punkt 5.12 2b) i RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag som förebild:

”Ett förvärv av en tomträtt ska redovisas som en immateriell tillgång. Vid förvärv av tomträtt med byggnad ska anskaffningsvärdet fördelas mellan tomträten och byggnaden. Är tomträttens eller byggnadens marknadsvärde oväsentligt i förhållande till det totala anskaffningsvärdet får företaget i sin helhet hänföra anskaffningsvärdet till den del som har det helt dominerande värdet.”

Skatteverket förordar vidare att följande meningar i kommentaren till punkten 10.11A stryks.

~~”Att sätta ett värde på en tomträtt kan vara svårt. Av förenklingsskäl får därför hela anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden.”~~

Skatteverket förordar i stället följande komplettering av kommentaren till punkten 10.11A som ersättning för de två strukna meningarna:

”...Om tomträttens eller byggnadens marknadsvärde är oväsentligt i förhållande till det totala anskaffningsvärdet för förvärvet av tomträten med byggnad så får företaget hänföra hela anskaffningsvärdet till den del som har det helt dominerande värdet. Ett exempel på när detta skulle kunna bli tillämpligt är när en tomträtt med en byggnad på förvärvas för 5 000 000 kronor och byggnadens marknadsvärde högst kan uppskattas till 50 000 kronor. I en sådan situation får företaget hänföra hela anskaffningsvärdet till tomträten. Företaget har dock i detta fall alltid möjlighet att fördela anskaffningsvärdet på tomträten med 4 950 000 kronor respektive med 50 000 kronor på byggnaden.

Då en tomträtt inte omfattas av reglerna om inventarier i 18 kap. IL så bör en sådan immateriell tillgång sårredovisas i årsredovisningen för att företaget inte ska riskera att förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning.”

Skatteverket förordar vidare att kommentaren kompletteras med följande:

”Redovisningen av byggnader är ett från skatterätten frikopplat område. Det innebär att det kan föreligga en diskrepans mellan det redovisade och det skattemässiga värdet på en byggnad, vilket medför att justeringar i inkomstdeklarationen kan behöva göras.”

Motivering:*Redovisningsmässigt*

Enligt punkt 3.3 anses ett företag som upprättar en årsredovisning enligt det allmänna rådet uppfylla de krav som ställs på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Enligt Skatteverkets uppfattning kan den föreslagna lydelsen av punkt 10.11A komma att bli oförenlig med ÅRL:s krav på en rättvisande bild.

Den föreslagna punkten kan i vissa situationer leda till att hela anskaffningsvärdet för ett förvärv av en tomträtt med en byggnad åsätts en byggnad som i realiteten helt saknar ett värde eller endast har ett helt obetydligt värde i förhållande till det totala anskaffningsvärdet. Så kan vara fallet om det på en tomträtt i ett attraktivt läge t.ex. finns en utdömd, fallfärdig eller grovt vanskött byggnad. Det kan på en attraktiv tomträtt finnas en byggnad med ett fastställbart marknadsvärde. Om företaget i en sådan situation är beredd att för tomträten betala ett pris som klart överstiger byggnadens värde blir det utifrån rättvisande bild fel att vid en tillämpning av den föreslagna punkt 10.11A hänföra hela ersättningen till byggnaden.

Inom redovisningsrätten har ett förvärv av en tomträtt med en byggnad reglerats i FAR:s rekommendation RedR 1 punkt 5.12 2b) där det framgår följande:

”Förvärv av tomträtt är till sin karaktär en immateriell tillgång som avser nyttjanderätten till mark. Byggnad på tomträtt kan förvärvas och innehas med äganderätt. Översiktligt uppdelad kan förvärven ske på två olika sätt vilket i sin tur påverkar redovisningen. I fall då endast nyttjanderätten till mark har förvärvats, klassificeras hela anskaffningsvärdet som immateriell tillgång – Nyttjanderätt till tomträtt. I fall då byggnad på tomträttsmark förvärvas, ska den del av anskaffningsvärdet som belöper på byggnad klassificeras som materiell anläggningstillgång, medan den del som belöper på nyttjanderätten till mark klassificeras som immateriell anläggningstillgång.”

Skatteverket anser att punkt 10.11A bör utformas med utgångspunkt i RedR 1 samtidigt som väsentlighetsprincipen måste beaktas.

Civilrättsligt

En tomträtt är en immateriell tillgång i form av en nyttjanderätt till fastighet som principiellt gäller för obestämd tid. Av 13 kap. 1 § jordabalken (JB) framgår att en tomträtt är en nyttjanderätt till fastighet på obestämd tid. Av det följer att upplåtelsen inte får tidsbegränsas. Att en fastighetsägare enligt 13 kap. 14 § JB har en begränsad rätt att efter en viss tidsperiod säga upp tomträten förändrar inte det faktum att en tomträtt är en rättighet som inte är tidsbegränsad.

Skatteverket kan konstatera att en tomträtt är en nyttjanderätt på obestämd tid enligt JB.

Skatterättsligt

Av 2 kap. 6 § IL framgår vad som utgör en fastighet enligt inkomstskattelagen. Av paragrafen framgår att såväl byggnad som mark räknas som fastighet. Det framgår även att vad som sägs om fastighet även gäller tomträtt. Det framgår av författningskommentaren till 2 kap. 6 § IL (prop. 1999/2000:2, del II, s. 25) att tomträtter vid beskattningen generellt ska behandlas enligt samma regler som fastigheter. Av 2 kap. 7 § IL framgår att den som nyttjar en fastighet på sätt som anges i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (FTL) räknas som fastighetsägare. Av 1 kap. 5 § b FTL framgår att som ägare till fastighet anses den som innehar fastighet med tomträtt.

Hyresrätter och liknande rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL utgör inte kapitaltillgångar enligt 25 kap. 3 § andra stycket IL. Trots detta omfattas en förvärvad tomträtt inte av regleringen i 18 kapitlet då den enligt 2 kap. 6 § IL vid beskattningen ska behandlas som en fastighet.

En tomträttsinnehavare förvärvar inte marken, utan endast en nyttjanderätt till marken. Ersättningen avser därmed inte till någon del marken i sig. Den omständigheten att det som sägs i inkomstskattelagen om fastigheter ska gälla även för tomträtter, och att en innehavare av en tomträtt ska räknas som fastighetsägare, förändrar inte detta förhållande. Bestämmelsen i 19 kap. 11 § IL avseende fördelning av anskaffningskostnaden mellan byggnad och mark är därför inte tillämplig vid förvärv av tomträtt med byggnad (HFD 2017 ref. 70)

Skatteverket anser mot bakgrund av ovanstående att en tomträtt vid beskattningen ska behandlas som en fastighet. Därmed ska den inte vid beskattningen behandlas som inventarier enligt 18 kap. IL. Slutsatsen blir att för en nyttjanderätt av mark (tomträten) som utgör en immateriell tillgång och som beskattas som fastighet inte kan medges skattemässigt avdrag löpande utan avdrag skattemässigt erhålls först vid avyttringen enligt 44 – 45 kap. IL.

Rättspraxis

Av Högsta förvaltningsrättens bedömning i HFD 2017 ref. 70 framgår att skattemässigt får det fortfarande anses gälla att det endast är utgiften för att anskaffa själva byggnaden som med stöd av 19 kap. 4 § IL ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Om det vid ett förvärv av en tomträtt med en byggnad kan anses att en viss del av ersättningen är hänförlig till tomträten så ska den delen således i princip inte ingå i avskrivningsunderlaget för byggnaden. Rättsfallet RRK R76 1:6 kan enligt domstolen inte anses motsäga det nyss sagda.

I HFD 2017 ref. 70 hänvisar domstolen vidare till att det enligt redovisningen synes förefalla som att en uppdelning av ersättningen ska göras mellan den delen som avser byggnaden och den del som avser tomträten och så hänvisas till kommentaren till FAR:s schema för balansräkningen i RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag.

I HFD 2017 ref. 70 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande argument för att vid ett förvärv av en tomträtt med en byggnad inte göra någon uppdelning och att hänföra hela ersättningen till anskaffningsvärdet på byggnaden. Först och främst framhålls de problem som är förknippade med att fastställa ett rättvisande värde på tomträten. Vid värderingen måste nämligen beaktas att innehavaren betalar en avgäld. Skyldigheten att betala avgäld innebär att det finns *en skuld*, motsvarande det kapitaliserade värdet av tomträttsavgälderna,

som belastar tomträten. Tomträttens värde är beroende av bl.a. hur avgälden förhåller sig till ränteläget och hur lång tid som återstår innan avgälden ska omförhandlas. Ofta kan därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolen förutsättas att värdet på nyttjanderätten till marken ungefärligen motsvarar värdet på skulden, vilket innebär att något nettovärde på tomträten inte uppkommer eller att detta är lågt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg med hänsyn till detta att övervägande skäl talade för att det vid beräkning av avskrivningsunderlaget för en byggnad som förvärvas tillsammans med en tomträtt kan bortses från det eventuella värdet på tomträten. Hela ersättningen bör således få räknas som anskaffningsvärde för byggnaden.

Skatteverkets uppfattning av HFD domens förenlighet med god redovisningssed

Högsta förvaltningsdomstolens resonemang i HFD 2017 ref. 70 om värdering av en tomträtt kan enligt Skatteverket inte anses vara förenlig med god redovisningssed.

En första fråga är till vilket värde ett köp av en tomträtt utan byggnad för en miljon kronor i så fall ska redovisas i räkenskaper?

Denna fråga har HFD inte besvarat. Enligt det av HFD förda resonemanget kring de framtida avgäldernas påverkan på tomträttens värde så skulle en förvärvad tomträtt utan byggnad inte heller kunna ha något balansgillt värde. Det förda resonemanget innebär i förlängningen en direkt kostnadsföring i redovisningen av en förvärvad tomträtt utan byggnad. Enbart det faktum att det finns en byggnad på en tomträtt innebär inte att tomträten har ett mindre värde än en motsvarande tomträtt utan byggnad.

Den andra frågan är på vilket sätt den framtida verksamhetens löpande utgifter kan anses utgöra en "skuld"?

Framtida avgälder för tomträten som ännu inte är fakturerade kan inte redovisas som en skuld eftersom de är hänförliga till den framtida verksamheten. Utgifter som krävs för den framtida verksamheten får inte heller redovisas som en avsättning, jfr punkt 16.3. Även om framtida avgälder skulle kunna klassificeras som en eventualförpliktelse så är en sådan inte balansgill.

En tredje och relevant fråga är varför ett förvärv av en immateriell tillgång i form av en hyresrätt till en lokal redovisningsmässigt ska hanteras annorlunda jämfört med ett förvärv av en annan immateriell tillgång i form av en tomträtt med byggnad?

Precis som en förvärvad tomträtt har framtida avgälder så har en förvärvad hyresrätt framtida hyror att betala. Ingen skulle ifrågasätta rätten att aktivera anskaffningsutgiften för en förvärvad hyresrätt. På samma sätt som framtida hyror avseende en hyresrätt får anses motsvarande den framtida nyttan av att kunna nyttja hyreslokalen så får detsamma anses gälla för framtida avgälder för att nyttja en tomträtt. Förekomsten av en byggnad på en tomträtt kan enligt Skatteverkets uppfattning inte utsläcka anskaffningsvärdet på den förvärvade tomträten.

Ett exempel:

Om det på en och samma ort säljs två likvärdiga tomträtter där enda skillnaden är att på den ena av tomträtterna finns en äldre utdömd byggnad med i princip noll marknadsvärde medan den andra är obebyggd. Båda tomträtterna som råkar ligga i ett attraktivt område säljs

för marknadsvärdet 5 000 000 kronor vardera. Enligt den av er föreslagna punkt 10.11A skulle företag A som köper den bebyggda tomträtten kunna redovisa en byggnad värderad till 5 000 000 kronor och en immateriell tillgång värderad till noll kronor. Företag B bör, trots HFD-domen och avsaknaden av någon sådan specifik reglering i K2, i stället för en direkt kostnadsföring redovisa en immateriell tillgång värderad till 5 000 000 kronor.

Enligt Skatteverket uppfattning ska såväl företag A som företag B redovisa en immateriell tillgång värderad till 5 000 000 kronor vardera.

Slutsats:

Den föreslagna regleringen i punkt 10.11A leder till flera inkonsekvenser beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet. Skatteverkets förslag eliminerar flertalet av dessa och bör därför beaktas då förslaget leder till en betydligt bättre redovisning och tydligare normgivning. Denna regel torde kunna ses som en förenklingsregel och bör därför hänvisas till i kommentaren till väsentlighetsprincipen (s. 21).

2.29 Förbättringsutgifter på annan fastighet – kommentaren till punkt 10.28

Skatteverket tillstyrker tillägget i kommentaren till punkt 10.28 men föreslår att sista meningen i kommentarens andra stycke utformas på följande vis.

”Används förenklingsregeln kan en stor kostnad uppstå det år hyresavtalet avslutas och förbättringsutgifternas redovisade värde bokas bort i redovisningen i samband med att tillgången kostnadsförs.”

Motivering:

Skatteverket anser att uttrycket ”värdet utrangeras” känns lite märkligt. Det är väl snarare som så att tillgångens oavskrivna restvärde (förbättringsutgifter på annans fastighet) kostnadsförs och den aktiverade förbättringsutgiften bokas bort när hyreskontraktet avslutas. Det synsättet stämmer bättre överens med 19 kap. 28 § andra stycket IL där en nyttjarättshavare det beskattningsår då nyttjanderätten upphör ska dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare.

2.30 Särskilda regler för samfällighetsföreningar – kommentaren (s. 207)

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår följande förtydligande i andra stycket i kommentaren till särskilda regler för samfällighetsföreningar:

”...För att utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på annans fastighet ska få redovisas som tillgång krävs det att utgifterna ingår i en verksamhet som nyttjanderättshavaren bedriver. En samfällighetsförening förvaltar gemensambetsanläggningen men har normalt ingen nyttjanderätt till anläggningen. En samfällighetsförening uppfyller därmed normalt inte förutsättningarna i punkt 10.7 för att få redovisa utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på annans fastighet som en materiell anläggningstillgång.

Motivering:

Skatteverket anser att ovanstående kommentar med fördel kan förtydligas enligt ovan nämnda förslag. Detta förslag ska läsas ihop med Skatteverkets förslag på förtydligande av

punkt 10.7 som föreslagits ska harmoniseras med vad som står i den punktens kommentar. Om en samfällighetsförening vare sig äger eller har en nyttjanderätt till en tillgång, i form av en fastighet, får någon tillgång inte redovisas enligt vare sig punkt 9.2 eller punkt 10.7.

2.31 Begagnade varor som köps in och förbättras – kommentaren till punkt 12.7

Skatteverket tillstyrker det föreslagna tillägget i kommentaren till punkt 12.7 om vilka utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet på inköpta begagnade varor men föreslår följande förtydligande i kommentaren:

”Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Det innebär att förutom utgiften för inköp räknas andra utgifter för att bringa varorna till deras plats och skick in i anskaffningsvärdet. *En reparation eller ett underhåll av t.ex. en begagnad vara som syftar till att varan ska återställas till sitt ursprungliga värde innebär inte att det är frågan om en sådan värdehöjande förbättring som avses i 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL.* Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in.”

Motivering:

Av 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL framgår att med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra-fjärde styckena. Av 4 kap. 3 § andra-fjärde styckena ÅRL framgår bl.a. vad som får räknas in i en förvärvad respektive en tillverkad tillgång samt ränta på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen av tillgången. Av 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL framgår att utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång.

Av prop. 1995/96:10, del II, s.199 författningskommentaren framgår att bestämmelsen i 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL endast avser utgifter för värdehöjande förbättringar. Bestämmelsen omfattar inte utgifter som endast syftar till att tillgångar ska bibehålla sitt ursprungsvärde, t.ex. reparationer och underhåll. Skatteverket anser därför att kommentaren bör förtydligas med att reparationer och underhåll får räknas med i anskaffningsvärdet.

Skatteverket vill samtidigt peka på den sista meningen i ovan nämnda sida i proposition där det framgår att kostnader för reparation och underhåll ska kostnadsföras direkt. Det sist-nämnda propositionsuttalandet hindrar enligt Skatteverkets uppfattning inte att man aktiverar en reparations- eller underhållsutgift för en inköpt begagnad vara som är avsedd att säljas vidare och som måste bli föremål för en sådan åtgärd för att bli i säljbart skick. Det är vidare enligt Skatteverkets uppfattning så att propositionsuttalandet syftar på tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas i företagets verksamhet och som ibland måste repareras eller underhållas. Detta innebär enligt Skatteverkets bedömning att ett sådant iordningsställande (reparation eller underhåll) av en begagnad vara för att få den i säljbart skick ryms inom 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL och får anses utgöra en utgift som är direkt hänförlig till förvärvet av den begagnade varan.

2.32 Obeskattade reserver – kommentaren till punkt 15.3

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår följande förtydligande i tredje stycket i kommentaren till punkt 15.3:

”Posten ackumulerade överavskrivningar ska användas när företaget tillämpar reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. Överavskrivningar uppstår om det skattemässiga värdet på tillgångarna är lägre än det *planmässiga* redovisade värdet. Så kallade underavskrivningar, som uppstår om det skattemässiga värdet är högre än det redovisade *planmässiga* värdet, får inte redovisas.”

Motivering:

Begreppet överavskrivningar kan ha olika innebörd beroende på om de är skattemässiga eller bokföringsmässiga. Även om K2 inte reglerar den skattemässiga aspekten vad gäller värde-minskningsavdrag för immateriella och materiella anläggningstillgångar så har skattereglerna för räkenskapsenliga avskrivningar ett starkt samband med redovisningen. Av den anledningen behöver företagen beakta de skattemässiga reglerna vid värderingen av tillgångarna i redovisningen för att uppfylla kraven för räkenskapsenliga avskrivningar enligt IL. Mot bakgrund av detta behöver begreppen *överavskrivningar* och *”underavskrivningar”* i kommentarens tredje stycke förtydligas. Skatteverket föreslår därför ovanstående för att undanröja eventuella tveksamheter om vilka värden som menas.

2.33 Aktieägartillskott – kommentaren till punkterna 15.5 och 15.6

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår att kommentaren till punkterna 15.5 och 15.6 förtydligas på följande vis:

” I det fall marknadsvärdet för en tillgång som tillförts bolaget som apportegendom är högre än betalningen för aktierna redovisas skillnaden som ett erhållet aktieägartillskott om inget annat avtalats. *Med betalningen för aktierna avses här den beslutade teckningskursen för aktierna. Hur skillnaden mellan aktiernas teckningskurs och kvotvärdet ska redovisas framgår av kommentaren till överkursfonder.*”

Motivering:

I kommentarens sista stycke står att

”I det fall marknadsvärdet för en tillgång som tillförts bolaget som apportegendom är högre än betalningen för aktierna redovisas skillnaden som ett erhållet aktieägartillskott om inget annat avtalats.”

Det är enligt Skatteverkets uppfattning otydligt vad som avses med uttrycket betalningen för aktierna och vilken del av betalningen i form av en apportegendom som ska anses hänförlig till en överkursfond respektive utgöra ett aktieägartillskott.

Formuleringen ”högre än betalningen för aktierna” är otydlig. Av kommentaren till punkt 9.13 framgår att apportegendom kan tillföras ett aktiebolag vid bolagsbildning eller nyemission. Kommentaren till punkt 9.13 hänvisar i sin tur till punkt 15.5 när det gäller till vilket värde aktieägartillskottet ska redovisas. Enligt 2 kap. 15 § ABL följer att vid en bolagsbildning får betalningen för en aktie inte understiga aktiens *kvotvärde*. En akties andel i aktiekapitalet utgör aktiens kvotvärde (1 kap. 6 § ABL). Enligt 13 kap. 19 § ABL följer att vid en nyemission får betalningen för en aktie inte understiga de tidigare aktiernas kvotvärde. Det gäller såvida inte 13 kap. 4 § tredje stycket ABL är tillämpligt då får *teckningskursen* under vissa villkor vara lägre än de tidigare aktiernas kvotvärde. Det finns i ABL inte något hinder

mot att vid en nyemission ha en teckningskurs som överstiger de tidigare aktiernas kvotvärde. I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under den bundna överkursfonden eller den fria överkursfonden (3 kap. 5a § ÅRL). Det är upp till aktiebolagets stiftare och aktieägare att själva bestämma hur en eventuell överkurs ska fördelas mellan fritt och bundet eget kapital (prop. 2019/20:194 s. 69).

Ett aktiebolag beslutar om en nyemission av 1 000 stycken aktier och bestämmer teckningskursen till 500 kr/aktie. De tidigare aktiernas kvotvärde uppgår till 100 kr/aktie och aktiekapitalet före nyemissionen uppgick till 100 000 kr (= 1 000 stycken aktier). Vid nyemissionen betalas 600 stycken av de nyemitterade aktierna med en apportegendom värderad till ett marknadsvärde om 400 000 kr och de resterade 400 stycken aktierna betalas med likvida medel om 200 000 kr.

Nyemissionen har ökat aktiebolagets förmögenhet med totalt 600 000 kr (apportegendom om 400 000 kr + likvida medel om 200 000 kr). Av 3 kap. 5a § ÅRL och kommentaren till avsnittet om överkursfonder (s. 240) respektive kommentaren till punkterna 15.5-15.6 så borde *det egna kapitalet* i aktiebolaget efter genomförd nyemission uppgå till sammanlagt 700 000 kr fördelat på följande poster:

Aktiekapitalet	200 000 kr (aktiernas kvotvärde)
Överkursfond	400 000 kr (teckningskurs-aktiernas kvotvärde)
Fritt eget kapital	100 000 kr (betalningen-överkursfond-kvotvärde = aktieägartillskottet)

Skatteverket föreslår därför ovanstående förtydligande av kommentarens sista stycke till punkterna 15.5-15.6.

2.34 När ska ett företag redovisa en avsättning? – kommentaren till punkt 16.2

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår samtidigt följande förtydligande i sjunde stycket i kommentaren till punkt 16.2:

”Ett exempel på ett *legalt* åtagande till följd av avtal är när företaget har lämnat garanti på produkterna.”

Skatteverket föreslår följande förtydligande i åttonde stycket i kommentaren:

”Ett *annat* exempel på ett *legalt* åtagande är en bestämmelse i lag eller föreskrift.”

Motivering:

Ovanstående är endast förslag på språkliga förtydliganden av kommentaren till punkt 16.2.

Värt att notera är att förslaget inte innehåller samma formulering i tabellen till punkt 16.7 ”... *avtal eller vad som följer av lag eller annan författning*” som i första stycket i kommentaren till 16.2. Avser man samma sak kanske man ska använda samma formulering för att undvika missförstånd. Se även kommentaren till 16.8 på sid 254.

I 16.2 används formuleringen ”...ett åtagande till följd av avtal, lagstiftning eller annan laglig grund”. I tabellen och kommentaren i 16.8 står det att avsättningen ska ”beräknas med ledning av innehållet i avtal eller vad som följer av lag eller annan författning”. Skatteverket funderar på om inte samma uttrycksätt borde användas på alla ställen (tidigare användes ”till följd av avtal eller offentligt rättsliga regler” på alla ställen).

2.35 Förändringar i avsättningar – punkt 16.14 med kommentar

Skatteverket föreslår följande omformulering av punkt 16.14 andra stycket:

”Första stycket gäller inte pensionsåtaganden och inte heller åtaganden om särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader.”

Skatteverket föreslår vidare att kommentaren till punkt 16.14 kompletteras med ett nytt andra stycke enligt följande:

”Av det andra stycket följer att regeln om att en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera ett åtagande inte gäller åtaganden om pension eller särskild löneskatt på pensionskostnader. Hur dessa åtaganden ska redovisas anges i punkterna 16.16-16.19.”

Motivering:

I punkten 16.14 anges att värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera åtagandet. I andra stycket anges att första stycket inte gäller pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt. I kommentaren till punkten kommenteras inte det andra stycket.

Innebörden i det andra stycket kan tolkas på olika sätt. Det är oklart om *pensionsåtaganden* respektive inklusive särskild löneskatt ska läsas ihop eller separat. En tolkning är att skrivningen enbart omfattar pensionsåtaganden som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång och där tillgångens värde ska täcka både pensionsåtagandet och särskild löneskatt. En annan tolkning är att alla typer av pensionsåtaganden omfattas och även alla typer av åtaganden som avser särskild löneskatt på pensionskostnader. Det andra stycket i punkt 16.14 bör därför omformuleras så att det tydligt framgår vad som avses.

Skatteverket anser att kommentaren till 16.14 behöver kompletteras med ett nytt andra stycke för ökad tydlighet. Se förslag ovan.

2.36 Särskilt om pensioner – avsnittets rubrik och punkt 16.16-16.18 med kommentar

Skatteverket föreslår att avsnittets rubrik Särskilt om pensioner omformuleras på följande vis:

”Särskilt om pensioner och särskild löneskatt på pensionskostnader”

Motivering:

Då avsnittet förutom pensioner även reglerar särskild löneskatt på pensionskostnader underlättar det för tillämparen om detta även framgår av rubriken som finns med i normgivningens innehållsförteckning. Det är också i linje med punkt 16.14 andra stycket.

Punkterna 16.16, 16.17 och 16.18:

Skatteverket föreslår att punkterna 16.16, 16.17 och 16.18 formuleras och struktureras enligt följande:

Punkt 16.16

”Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde, ~~om inte annat följer av punkt 16.18.~~

Om värdet på den företagsägda tillgången ska täcka både åtagande om pension och särskild löneskatt på pensionskostnader enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska åtagandet för pension och särskild löneskatt tas upp till tillgångens redovisade värde. Summan av åtagandet för pension och särskild löneskatt får redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.”

Punkt 16.17

”Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).”

Punkt 16.18

”En avsättning ska redovisas för särskild löneskatt på pensionskostnader om skyldigheten att betala den särskilda löneskatten inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Avsättningen ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde.

En avsättning för särskild löneskatt på ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska i stället beräknas på marknadsvärdet på balansdagen på den företagsägda tillgången om det värdet är högre än pensionsåtagandets redovisade värde.

En avsättning enligt första eller andra stycket ska beräknas med aktuell skattesats.”

Motivering:

I punkt 16.16 första stycket behandlas hur ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas. Det är oklart vad som avses med åtagande om pension. Om skrivningen åtagande om pension enbart omfattar ett åtagande om pension, och värdet på tillgången inte ska täcka särskild löneskatt, blir hänvisningen som görs till punkten 16.18 inte relevant eftersom den punkten behandlar en annan situation än den som tas upp i den här punkten. Ett alternativ är att direkt i punkten markera att pensionsåtagandet inte innefattar situationen då tillgången även ska täcka särskild löneskatt på pensionskostnader eller alternativt ange vilken situation som omfattas av regeln. Skatteverket anser dock att det blir tydligare och enklare för en läsare om båda situationerna reglerades i punkten 16.16. På så vis undviks hänvisningen.

I punkt 16.17 regleras hur särskild löneskatt ska beräknas. I det andra stycket görs två hänvisningar till punkt 16.16 första stycket samt punkt 16.18. Det är oklart vad som avses

med pensionsåtagande i punkten 16.16. Dessutom gör hänvisningarna att punkten blir svårläst.

I punkten 16.18 behandlas hur ett åtagande om pension och särskild löneskatt på pensionskostnader som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas. Detta framkommer dock inte i den första meningen i det första stycket eftersom meningen endast fokuserar på vad tillgången ska täcka och inte beskriver hela situationen (situationen där en tillgångs värde enbart ska täcka ett pensionsåtagande är beskriven i 16.16, dvs. inte i anslutning till punkten 16.18). Inledningen på den första meningen bör därför omformuleras. Som framgår ovan anser dock Skatteverket att det skulle vara enklare och tydligare för en läsare om båda situationerna reglerades i en och samma punkt och då behövs inte heller någon inledande komplettering till den första meningen i första stycket.

I Skatteverkets förslag finns i punkt 16.16 regler för hur olika typer av pensionsåtaganden och åtaganden för särskild löneskatt ska redovisas. Punkt 16.17 reglerar när en avsättning ska redovisas när ett företag har valt att trygga pensionsåtaganden genom överföring till en pensionsstiftelse och även till vilket värde avsättningen ska tas upp. I punkt 16.18 regleras avsättning för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Kommentaren till punkterna 16.16-16.19:

Skatteverket föreslår följande ändringar i kommentaren:

a) I andra stycket första meningen bör begreppet ”direktpension” strykas.

Motivering:

I andra stycket första meningen anges:

”Säkerställer företaget inte pensionsåtagandet med pensionsförsäkringar hanteras pensionsåtagandet i stället i egen regi (direktpension).”

Begreppet direktpension används inte på något annat ställe i K2 så det behöver inte anges här. Dessutom använder t. ex Skatteverket i Rättslig vägledning begreppet snävare vilket kan förvillra det hela. En strykning av begreppet föreslås därför.

b) I det fjärde stycket första meningen bör det hänvisas till punkt 16.16 tredje stycket i stället för till punkt 16.16 andra stycket.

I det fjärde stycket andra meningen bör omformuleras enligt följande:

”Ingår företagens åtaganden i allmän pensionsplan beräknar vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek, t.ex. ~~FPG/PRI-systemet~~ *Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt när det gäller ITP2-planen.*”

Motivering:

Den ändrade hänvisningen är en följdändring på grund av Skatteverkets förslag på omstrukturering i de allmänna råden.

FPG (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidig) är namnändrat till Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt i samband med ett samgående. Det kan därför ifrågasättas

om uttrycket ”FPG/PRI-systemet” (ITP-tryggas i balansräkningen) är optimalt efter den förändring som skett. Det är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt som tillhandahåller kreditförsäkringen (ITP2) och det är även detta företag som administrerar kundföretagens pensioner och uträkningen av pensionsskulden.

c) I det femte stycket bör det i den inledande meningen hänvisas till punkten 16.17 i stället för till punkten 16.16 tredje stycket.

Motivering:

Följdändring på grund av Skatteverkets förslag på omstrukturering i de allmänna råden.

d) I det sjätte stycket bör i den tredje meningen hänvisning göras till punkten 16.18 första stycket i stället för till 16.17 och i den fjärde meningen bör hänvisning göras till punkten 16.18 andra stycket i stället för till 16.17 andra stycket.

Motivering:

Följdändring på grund av Skatteverkets förslag på omstrukturering i de allmänna råden.

e) I det sjunde stycket anges följande: ”Avsättning ska enligt punkt 4.7 redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 16.18.” Avsättningen avser den särskilda löneskatten på pensionskostnader i det fall en kapitalförsäkring endast ska täcka pension men inte kostnaden för den särskilda löneskatten. Hänvisningen som görs till punkt 16.18 bör slopas.

Motivering:

Hänvisningen som görs till punkt 16.18 bör slopas då den punkten reglerar i vilken rubricerad post redovisningen ska göras när värdet på en företagsägd tillgång ska täcka både pensionsåtagandet och den särskilda löneskatten. I detta fall får avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

f) I första och andra meningen i det åttonde stycket bör det stå

”Vid pensionsåtaganden enligt punkt 16.16 första stycket, t.ex. kapitalförsäkringslösningar, förekommer det att värdet på kapitalförsäkringen ska täcka både pensionsåtagandet och den särskilda löneskatten (*punkt 16.16 andra stycket*). I sådana fall ska ~~behöva~~ inte någon separat avsättning göras för den särskilda löneskatten utan åtagandet för pension och särskild löneskatt *kan* tas upp till tillgångens redovisade värde, se *punkten 16.16 andra stycket*.”

Motivering:

Följdändring på grund av Skatteverkets förslag på omstrukturering i de allmänna råden samt ändring till följd av att regeln om att pension och den särskilda löneskatten kan redovisas i en post är en FÅR-regel.

g) Skatteverket föreslår att åttonde stycket flyttas och i stället blir fjärde stycket.

Motivering:

Följdändring på grund av Skatteverkets förslag på omstrukturering av de allmänna råden

2.37 Rättelser av fel – kommentaren till punkt 18.7B

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår samtidigt följande tillägg i exemplet i kommentaren till punkt 18.7B om hur upplysningen om att företaget har tillämpat förenklingsregeln vid rättelse av fel kan utformas:

”Företaget har rättat fel genom att redovisa effekterna av rättelsen i resultat- eller balansräkningen i stället för att räkna om räkenskapsårets ingående balans.”

Motivering:

Förslaget är avsett som ett förtydligande till nytta för läsaren av årsredovisning för att bättre förstå innebörden av upplysningen, nämligen att företaget har vid en rättelse av fel valt att tillämpa förenklingsregeln i punkt 2.12 tredje stycket. Resultaträkningen innehåller även uppgift om jämförelseåret varför BFN:s förslag kan få läsaren att tro att effekterna av rättelsen kan ha gjorts av jämförelseårets siffror.

2.38 Noter till balansräkningen – punkt 18.11 och kommentaren till punkterna 18.10 och 18.11

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår samtidigt att punkt 18.11 förtydligas på följande vis:

”Har anläggningstillgångar anskaffats med *offentligt* bidrag ska uppgiften...”

Skatteverket föreslår ett förtydligande i sista stycket i kommentaren till punkterna 18.10 och 18.11:

”Har tillgångar anskaffats med *offentliga* bidrag ska uppgiften om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. *Med tillgångars redovisade anskaffningsvärde avses utgiften för tillgången minskad med det offentliga bidraget som är hänförligt till förvärvet av tillgången, jfr punkterna 9.14-9.15.*

Motivering:

Enligt Skatteverkets uppfattning är sista stycket i kommentaren till punkterna 18.10 och 18.11 lite tvetydigt. Enligt första meningen ska uppgiften om anskaffningsvärdet på tillgångar som anskaffats med bidrag avse tillgångarnas redovisade värde. Enligt andra meningen ska anskaffningsvärdet anges efter avdrag för bidraget.

Skatteverket har för det första tolkat kommentaren som att med bidrag avses sådana ”offentliga bidrag” som avses i punkterna 9.14-9.15. Av punkt 9.14 framgår att ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde vilket är logiskt och i överensstämmelse med inkomstskattelagens regler om näringsbidrag, se 29 kap. 6 § IL. Skatteverket har för det andra tolkat kommentaren som att med ”tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde” avses utgiften för en förvärvad tillgång minskad med det erhållna offentliga bidrag som ett företag erhållit för att förvärva den specifika tillgången. Ett sådant offentligt bidrag är då hänförligt till förvärvet av tillgången och ska därför minska tillgångens ”redovisade anskaffningsvärde”.

Motsvarande förtydligande kan även göras i det allmänna rådet punkt 18.11.

2.39 Anteciperad utdelning – kommentaren till punkt 19.12

Skatteverket tillstyrker den föreslagna skrivningen men föreslår samtidigt att andra meningen i kommentaren till punkt 19.12 förtydligas på följande vis:

”...Redovisningen av den anteciperade utdelningen *påverkar bara moderföretagets bokslut och har ingen annan civilrättslig verkan. En anteciperad innebär t.ex. inte att någon civilrättslig fordran på dotterföretaget uppkommer eller att bolagsstämman i dotterföretaget blir bunden av moderföretagets redovisning.*”

Motivering:

Ovanstående är endast ett förslag till förtydligande och exemplifiering av vad Skatteverket uppfattar att Bokföringsnämnden troligen menar med att redovisningen av den anteciperade utdelningen inte har någon civilrättslig verkan.

2.40 Övriga synpunkter (korrektur m.m.)


- I punkt 9.14 ska ett ”t” tas bort från ordet ”anskaffningsvärdet”.
- Stavfel i kommentaren till punkt 10.3 (s. 182) – Lägg till ett ”d” i ”grundläggande”
- Har man inte glömt att stryka ett ”O” i kommentaren till punkt 10.4 på s. 183? (3:e stycket, andra meningen ”Om Har ett företag...”)
- Flera stav-/skrivfel i kommentaren till punkterna 10.20-10.27: Ta bort ett ”n” i ”bedömd” (2:a stycket sista meningen på s. 194). Även skrivfel senare i kommentaren under rubriken ”När ska avskrivningsplanen omprövas?” (s. 197), fel i näst sista stycket. Skriv isär ”attbeakta” och lägg till ett ”v” resp. ta bort ”en” i ”kvararande nyttjandeperioden”
- Stavfel i kommentaren till punkt 10.28 (s. 198) – Lägg till ett ”s” i ”förenklingregeln”.
- Skrivfel i kommentaren till punkterna 10.29-10.31: Ändra till ”nyttjandeperioden” (i stället för nyttjandeperioden) på s. 199. Stryk ”en” i ”nyttjandeperioden” i första stycket, sista meningen på s. 201.
- 15.3 – I kommentarens tredje stycke sista meningen saknas ett ”t” i ”värde” ”... Så kallade underavskrivningar, som uppstår om det skattemässiga värdet är högre än det redovisade värdet, får inte redovisas.”
- 16.2 – I kommentarens första stycke bör ordet en bytas till ordet ett ”*ett en* legalt åtagande”.
- 17.5 – I kommentaren saknas ett ”som”. ”Det är den del av ett långfristigt lån som ska betalas (amorteras) inom 12 månader efter balansdagen *som* ska redovisas som kortfristig skuld.”

- 18.20A – I kommentarens sista stycke har ”räkenskapsårets utgång” ändrats till ”räkenskapsårets *slut...*” Men samtidigt används ”räkenskapsårets utgång” i den första meningen i kommentarens första stycke. Varför görs en sådan ändring i kommentarens sista stycke? Enligt Skatteverkets uppfattning bör ändringen strykas.
- Ny mervärdeskattelag (2023:200) ersätter den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200). I remissutgåvan av K2 anges mervärdeskattelagen (1994:200) i punkterna 10.5 och 15.16 samt i kommentarerna till punkterna 6.35 och 7.2. Hänvisningarna till nämnda punkter och kommentarer bör istället ske till mervärdesskattelagen (2023:200).
- I exemplet för kassaflödesanalys finns på s. 316 ett par korrekturfel avseende summa bundet eget kapital som anges till 500 000 medan aktiekapitalet ändrats till 600 000. Vidare har summa fritt eget kapital angetts till 3 560 025 trots att balanserat kapital har ändrats från 910 364 till 810 363. Beloppet 500 000 i summa bundet eget kapital bör ändras till **600 000** och beloppet summa fritt kapital bör ändras från 3 560 025 till **3 460 025**. Om dessa rättelser görs kommer summa eget kapital rätteligen att uppgå till **4 060 025** som exemplet anger.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att förslagen inte medför några direkta konsekvenser för verkets verksamhet.

Detta remissvar har beslutats av rättschefen Michael Erliksson och föredragits av rättsliga experten Jonny Petersen. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Mats Nilsson.



Michael Erliksson