

**YTTRANDE**

2011-07-08

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
Elisabeth Sheikh  
103 33 Stockholm

**Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, KOM(2011) 121 slutlig, Fi2011/2247**

Bokföringsnämnden (BFN) har fått ovannämnda förslag på remiss. BFN har främst granskat förslaget utifrån ett redovisningsperspektiv.

**Redovisning av inkomstskatter**

Normer för redovisning av inkomstskatter finns bl.a. i IAS 12, RR 9 och kommer också att finnas i BFNs kommande allmänna råd Upprättande av årsredovisning (K3). Av förslaget till direktiv framgår att de föreslagna reglerna inte är avsedda att inverka vare sig på reglerna för den nationella affärsredovisningen eller på upprättande av års- eller koncernredovisningarna. Enligt BFNs uppfattning kommer systemet med konsolidering ändå att inverka försvårande på företagens redovisning av inkomstskatter.

Med aktuell skatt avses den skatt som beräknas på företagets skattepliktiga resultat för en viss period. En läsare av de finansiella rapporterna kan därmed förhållandevis enkelt skapa sig en uppfattning om företagets skattebelastning. Enligt det föreslagna direktivet ska en skattebetalare beskattas med medlemsstatens skattesats utifrån sin andel av koncernens konsoliderade bolagsskattebas. Det innebär att den aktuella skatt som redovisas i företagets årsredovisning inte längre går att härleda till det redovisade resultatet på ett enkelt sätt. En sådan situation uppkommer exempelvis när den konsoliderade bolagsskattebasen är negativ, trots att skattebetalaren själv redovisar en positiv skattebas. För att posten aktuell skatt ska uppfylla sitt informationssyfte krävs då en not med uppgifter t.ex. om det konsoliderade resultatet, företagets andel därav och fördelningsnycklarna.

Förslaget medför att således att företaget, utöver sin egen skattebas, också måste ha kännedom om sin andel av den konsoliderade bolagsskattebasen.

En årsredovisning ska, enligt 8 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), ifråga om aktiebolag, och vissa ekonomiska föreningar, ha inkommit till registreringsmyndigheten inom en månad efter att stämman fastställt balans- och resultaträkning. Senaste tidpunkt för stämmans godkännande av balans- och resultaträkning framgår av aktiebolagslagen (2005:551) respektive lag (1987:667) om ekonomiska föreningar. Sådana ekonomiska föreningar, som inte är skyldiga att lämna årsredovisning till registreringsmyndigheten, ska hålla kopior tillgängliga för intressenter senast en månad efter att stämman fastställt balans- och resultaträkning. Den konsoliderade självdeklarationen ska, enligt artikel 109, lämnas inom tio månader efter att beskattningsåret löpt ut.

Systemet med konsolidering medför att beräkningen av företagens inkomstskatter sannolikt inte låter sig göras förrän den konsoliderade självdeklarationen i princip är färdigställd. Med beaktande av ovan angivna tidsfrister för offentliggörande av årsredovisningar, är det inte möjligt för ett företag att avvakta den konsoliderade självdeklarationen. Detta innebär att företaget istället får uppskatta postens storlek, utifrån den information som finns tillgänglig vid tidpunkten för årsredovisningens upprättande. En sådan uppskattning kommer att medföra en större osäkerhet avseende värderingen av posten och påverkar i sin tur värdet av den ekonomiska informationen.

### **Obeskattade reserver i räkenskaperna**

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i inkomstskattelagen (1999:1229) är ett exempel på när skattreglerna ställer särskilda krav på redovisningen för att skattemässigt avdrag ska medges. Dessa krav genererar skattebetingade bokslutsdispositioner och obeskattade reserver i räkenskaperna. Vid tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning redovisas en sådan reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar.

Vid en övergång från inkomstskattelagen till det föreslagna regelverket saknas därför redovisningsmässiga skäl att bibehålla dessa reserveringar. En upplösning av de ackumulerade överavskrivningarna anses inte vara en skattepliktig intäkt enligt inkomstskattelagen (RÅ 2001 ref. 8). Huruvida en sådan upplösning däremot är skattepliktig enligt de föreslagna reglerna är, enligt BFNs uppfattning, oklart.

### **Begreppen intäkter och inkomster respektive kostnader och utgifter**

Med intäkter och kostnader avses i redovisningen periodiserade inkomster och utgifter, dvs. hänförliga till en viss tidsperiod såsom exempelvis ett räkenskapsår.

BFN noterar att nämnda begrepp inte används på ett konsekvent sätt i förslaget. Som exempel anges i artikel 4 (9) och (10) att vinst respektive förlust beräknas utifrån intäkter respektive utgifter. Ett annat exempel är artikel 74 där rubriken innehåller begreppet inkomster, och artikeln begreppen intäkter respektive utgifter.

#### **Artikel 14 c)**

Enligt 5 kap 14 § årsredovisningslagen utgör balanserad vinst del av ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings fria egna kapital. En överflyttning från balanserade vinstmedel till en annan reserv under eget kapital är i svensk rätt närmare att betrakta som dispositioner av vinstmedel än kostnader.

#### **Artikel 16**

Sverige saknar lagstiftning som ger vissa juridiska personer status som välgörenhetsorganisationer. Inkomstskattelagens bestämmelser i 7 kap. om allmännyttiga ändamål syftar endast till att bestämma omfattningen av skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. Även det lagförslag som behandlas i Lagrådsremissen ”Skattereduktion för gåvor i ideell verksamhet” rör skattereduktion enligt inkomstskattelagen, även om förslaget ställer vissa krav på mottagaren (inskränkt skattskyldig) och dennes verksamhet (t.ex. hjälpverksamhet), för att givaren ska medges skattelättnader för lämnade gåvor. Enligt BFNs mening är det därför tveksamt om en monetär gåva eller donation med avdragsrätt kan lämnas till en svensk organisation utifrån gällande rätt.

Enligt BFNs uppfattning är också räckvidden av begreppet räkenskaper under punkten d) oklar, dvs. om det med räkenskaper endast avses offentliga handlingar såsom årsredovisningar, eller om det också omfattar andra handlingar eller information.

#### **Artikel 43**

BFN anser att det är oklart om bestämmelsen innebär att skattebasen som lägst kan vara noll och om samtliga förluster – både årets upparbetade och inrullade förluster från tidigare beskattningsår – då ska föras vidare till nästkommande beskattningsår eller om bestämmelsen enbart begränsar avdragsrätten för inrullade underskott till skillnad från beskattningsårets förlust som kan ge en negativ skattebas.

Det är också oklart huruvida en uppkommen förlust ska konsolideras och därmed anses förbrukad, eller om den ska föras över i ny räkning och dras av nästkommande beskattningsår, trots att ingått i det konsoliderade resultatet.

**Artikel 50**

BFN anser att det är otydligt på vilket avskrivningsunderlag procentsatsen ska beräknas.

Detta yttrande har beslutats av BFNs kanslichef Gunvor Pautsch efter föredragning.



Gunvor Pautsch  
kanslichef



Sara Eideholm  
föredragande