

Tillfällig skattereduktion för inventarier

– så ska den redovisas

I oktober beslutade riksdagen att en skattereduktion för investeringar i inventarier införskaffade 2021 skulle införas. I den här artikeln går FAR:s Operativa grupp Finansiell Rapportering – Redovisning igenom hur skattereduktionen redovisas enligt IFRS, K3 och K2.

*Text: FAR:s Operativa grupp Finansiell Rapportering – Redovisning
genom Claes Janzon & Jörgen Nilsson*



iksdagen antog 13 oktober 2021 propositionen *Skattereduktion för investeringar i inventarier anskaffade år 2021* (prop 2020/21:207).

I propositionen anges en skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffas under

kalenderåret 2021. Reglerna i korthet och något förenklat innebär att en skattereduktion erhålles utifrån anskaffningsvärdet för sådana inventarier som anges i 18 kap 1§ första stycket inkomstskattelagen, det vill säga maskiner och inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Det lämnas ingen skattereduktion för immateriella tillgångar. Skattereduktionen gäller såväl fysiska som juridiska personer i inkomstslaget näringsverksamhet.

För skattskyldiga som har kalenderår som räkenskapsår gäller skattereduktionen för inventarier som anskaffas under 2021 och som finns kvar till och med utgången av 2022. Skattereduktionen uppgår till 3,9 procent, det vill säga om en investering görs på 100 minskas skatten med 3,9. Reduktionen kan göras mot inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt. Den kan nyttjas tidigast inkomståret 2022 och eventuell kvarvarande reduktion kan föras vidare och nyttjas för inkomståret 2023.

Skattereduktionen ska inte anses utgöra näringsbidrag i inkomstskattelagens mening, enligt en särskild bestämmelse som föreslås i den lagen.

Frågeställning

Den frågeställning vi avser att behandla i denna artikel är hur skattereduktionen redovisas enligt IFRS, K3 och K2.

Redovisning enligt IFRS

Tillämpning av IAS 12 eller IAS 20?

Den första frågan är vilken IFRS-standard som kan ge vägledning för hur skattereduktionen redovisas.

Vi bedömer att de två IFRS-standarder som kan vara aktuella för att ge vägledning är antingen *IAS 12 Inkomstskatter* eller *IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*. Vi kan konstatera att de båda standarderna ger helt olika redovisningskonsekvenser.

Vi kan inledningsvis notera att IAS 20 inte blir tillämplig på skattereduktionen mot bakgrund av vad som anges i punkt 2b i IAS 20, det vill säga att standarden bland annat inte är tillämplig på statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst och investeringsavdrag. Vi kan samtidigt notera att IAS 12 inte blir tillämplig mot bakgrund av vad som anges i punkt 4 i IAS 12, det vill säga att standarden inte är tillämplig på skattemässiga investeringsavdrag. Samtidigt kan vi inte se någon annan standard som adresserar redovisningen av skattereduktionen. Med ledning av *IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar samt fel* bedömer vi emellertid att det ändå är motiverat att söka vägledning i någon av dessa standarder. Detta eftersom det i punkt 10 och 11 i denna standard anges att vid avsaknad av en IFRS standard som särskilt gäller för en transaktion så kan vägledning sökas i standarder som behandlar liknande frågor, vilket enligt vår bedömning IAS 12 och IAS 20 gör.

För att bedöma om vi ska söka vägledning i IAS 12 eller IAS 20 behöver vi göra en bedömning om skattereduktionen ifråga har karaktären av en minskad skatt eller ett statligt bidrag. För denna bedömning söker vi vägledning i internationella IFRS tolkningsböcker utgivna av de större revisionsbyråerna. Enligt några av dessa finns det ett antal indikationer att beakta:

• Hur skattereduktionen kan återvinnas.

- Om skattereduktionen direkt kan återvinnas genom att beloppet erhålles oberoende av skattepliktiga överskott är en faktor som talar för IAS 20.
- Om skattereduktionen endast kan återvinnas gentemot skattepliktiga överskott under en kortare period så är det en faktor som talar för IAS 12.
- Vår bedömning är att denna faktor talar för IAS 12 eftersom skattereduktionen endast kan

”Någon aktuell skatteeffekt kan inte redovisas för 2021 eftersom skattereduktionen äger rum först 2022.”

återvinnas gentemot skattepliktiga överskott och under en kortare period. Dock är indikationen inte otvetydig eftersom skattereduktionen också kan utnyttjas mot fastighetskatt.

- **Huruvida skattereduktionen är bred i så måtto att reduktionen gäller många slag av tillgångar.**
 - Om skattereduktionen är smal i så måtto att den endast träffar vissa branscher eller vissa specifika tillgångsslag så är det en faktor som talar för IAS 20.
 - Är den däremot bred och träffar många eller alla branscher och flera tillgångsslag så är den mer allmängiltig och en faktor som talar för IAS 12.
 - Vår bedömning är att denna faktor talar för IAS 12 eftersom skattereduktionen gäller för i princip alla inventarier och maskiner och riktar sig brett till näringsidkare.
- **Huruvida det finns många icke skattemässiga restriktioner knutna till skattereduktionen.**
 - Finns det många restriktioner till exempel att ett visst antal personer måste vara anställda eller att tillgången måste innehas en längre tid så är det en faktor som talar för IAS 20.
 - Vår bedömning är att denna faktor talar för IAS 12. Dock är indikationen inte otvetydig eftersom det de facto finns ett krav på att tillgången behöver innehas under 2022. Detta krav är dock inte så långtgående så att det ändrar vår bedömning.
- **Skattemässig behandling av skattereduktionen**
 - Ett bidrag som är skattepliktigt talar för IAS 20 medan ett bidrag som inte är skattepliktigt talar för IAS 12. I vårt fall är det således en indikation gentemot IAS 12.

Efter genomgång av dessa indikationer är vår sammanfattande bedömning att skattereduktionen mer har karaktären av ett skattemässigt avdrag än av ett statligt bidrag, och att en redovisningsmässig behandling i enlighet med IAS 12 bäst reflekterar den ekonomiska substansen av denna skattereduktion.

Redovisning enligt IAS 12

Redovisning 2021

Någon aktuell skatteeffekt kan inte redovisas för 2021 eftersom skattereduktionen äger rum först 2022. Vi kan konstatera att riksdagen har fattat beslut om skattereduktionen och mot den bakgrunden uppkommer frågan om någon uppskjuten skattefordran och -intäkt ska redovisas 2021.

Enligt vår bedömning kan man hämta vägledning i IAS 12.51 som anger att värderingen av uppskjutna skatter baseras på hur man efter rapportperiodens slut förväntar sig att återvinna det redovisade värdet för en tillgång. I det fall man förväntar sig att behålla tillgången åtminstone till efter utgången av 2022 är utgångspunkten att man är berättigad till reduktionen.

Enligt IAS 12.5 framgår att en uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida skatt som hänförs till:

- a) Avdragsgilla temporära skillnader
- b) Skattemässiga underskottsavdrag
- c) Andra outnyttjade skatteavdrag

Vår bedömning är att punkt c) ovan, det vill säga andra outnyttjade skatteavdrag blir tillämplig avseende skattereduktionen. Vi anser det därför motiverat att redovisa en uppskjuten skattefordran och -intäkt avseende 2021 givet att förutsättningarna ovan råder samt att de allmänna förutsättningarna i IAS 12 råder för att kunna aktivera en uppskjuten skattefordran.

Redovisning 2022

I det fall företaget uppfyller villkoren under 2022 och att man således innehar tillgången hela året, kommer man att erhålla ett skattemässigt avdrag 2022. Det innebär att en aktuell skattefordran och en aktuell skatteintäkt redovisas. Vidare kommer den uppskjutna skattefordran som eventuellt är redovisad i den ingående balansen att bokas bort mot uppskjuten skattekostnad. Det innebär således att aktuell skatteintäkt och uppskjuten skattekostnad ”möter varandra” i resultatet.

Redovisning i enlighet med K3

På samma sätt som enligt IFRS blir den första frågan vilket kapitel i K3 som kan ge vägledning för hur skattereduktionen redovisas. Vi bedömer att de två kapitlen i K3 som kan vara aktuella för att ge vägledning är antingen kapitel 29 *Inkomstskatter* eller kapitel 24 *Offentliga bidrag*. Dessa kapitlen är inte lika omfattande som motsvarande standarder från IFRS och behandlar inte frågan om redovisning av investeringsavdrag. Kapitel 24 *Offentliga bidrag "scopar"* således ej ut stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst och investeringsavdrag, och kapitel 29 *Inkomstskatter "scopar"* ej ut skattemässiga investeringsavdrag. Frågan är då vilket av dessa kapitlen som bör tillämpas för skattereduktionen.

Med ledning av punkt 1.5 i K3 bedömer vi emellertid att det ändå är motiverat att söka vägledning i något av dessa kapitlen. Detta eftersom det i punkt 1.5 anges att vid avsaknad av vägledning som särskilt gäller för en transaktion så kan vägledning sökas i bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande frågor, vilket enligt vår bedömning kapitel 24 och kapitel 29 gör.

För att bedöma om vi ska söka vägledning i kapitel 24 eller kapitel 29 behöver vi göra en bedömning om skattereduktionen ifråga har karaktären av en minskad skatt eller ett statligt bidrag.

Den analys som vi presenterade ovan under IFRS-avsnittet, nämligen att utvärdera vilket av dessa båda kapitlen som leder till en redovisningsmässig behandling som bäst återspeglar den ekonomiska substansen av ifrågavarande skattereduktion, anser vi vara rimlig även enligt K3. Vår bedömning är således att skattereduktionen bör redovisas enligt kapitel 29 *Inkomstskatter*. Motsvarande redovisning av aktuell och uppskjuten skatt som i IFRS-avsnittet ovan blir då tillämplig.

Redovisning enligt K2

I K2 p 1.7 anges hur en fråga som inte är reglerad i det allmänna rådet ska hanteras. Företaget ska då söka vägledning i första hand i regler i K2 som behandlar

liknande frågor och därefter i K2s grundläggande redovisningsprinciper. Det kan i kommentartexten till p 1.7 noteras att vid utformningen av reglerna i K2 har stor hänsyn tagits till skattereglerna och att endast få justeringar ska behöva göras i inkomstdeklarationen. Det kan samtidigt noteras att i kommentartext till p 6.28, som behandlar bidrag, anges att i inkomstskattelagen finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras i beskattningen. Mot denna bakgrund finner vi det rimligt att även inom K2 redovisas skattereduktionen inom ramen för redovisning av inkomstskatter.

Vi kan i det sammanhanget notera att enligt K2 redovisas inte någon uppskjuten skatt. Det innebär att redovisning av skattereduktionen blir aktuell först 2022 när den aktuella skatten för detta redovisas.



CLAES JANZON,

partner och redovisningsspecialist på PwC

JÖRGEN NILSSON,

director och redovisningsspecialist på KPMG.

Båda är ledamöter i FARs Operativa Grupp Finansiell Rapportering - Redovisning.