

Uppskjuten skatt på nyttjanderättstillgångar och leasingskulder

Nya regler för redovisning av uppskjuten skatt på leasingavtal enligt IFRS träder ikraft den 1 januari 2023. I denna fördjupningsartikel redogör FAR:s Operativa grupp Finansiell Rapportering Redovisning för de nya reglerna och vad de innebär samt ger exempel på vilka transaktioner som berörs.

Text: **Claes Janzon & Jörgen Nilsson**



öretag ska enligt IAS 12 *Inkomstskatter* redovisa uppskjuten skatt på alla temporära skillnader. Undantag görs dock, givet att vissa villkor är uppfyllda, för temporära skillnader som uppkommer vid första redovisningen av en tillgång

eller skuld.

I maj 2021 publicerade IASB en ändring av IAS 12, *"Deferred Tax related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction"* som tydliggör att undantaget från att redovisa uppskjuten skatt inte är tillämpligt på transaktioner som vid första redovisningstillfället ger upphov till lika stor uppskjuten skattefordran som uppskjuten skatteskuld.

Exempel på transaktioner som berörs är den initiala redovisningen av leasingavtal hos en leasetagare där leasetagaren vid inledningsdatumet (det vill säga det datum då en leasegivare gör en underliggande tillgång tillgänglig för användning av en leasetagare) ska redovisa en nyttjanderättstillgång och en leasingkulld.

Med undantag av korttidsleasingavtal och leasar

där den underliggande tillgången har lågt värde föreskriver IFRS 16 Leasingavtal att leasetagare redovisar en leasingkulld och en nyttjanderättstillgång avseende ett leasingavtal. Företag behöver därför fastställa det skattemässiga värdet på nyttjanderättstillgången och leasingkulden.

Det skattemässiga avdraget för leasingavtal fastställs i svenska juridiska personer utifrån en redovisning där alla leasingavtal redovisas som "operationella" leasingavtal. Ett företag som är leasetagare ska således redovisa leasingavgifter som kostnad linjärt över leasingperioden, och det är denna kostnad som ligger till grund för beskattningen.

Den bedömning som Operativa gruppen Finansiell Rapportering Redovisning gjort är att det skattemässiga avdraget för leasingavtal är hänförligt till leasingkulden eftersom de belopp som är skattemässigt avdragsgilla är kopplade till leasingbetalningarna. Det skattemässiga avdraget är således inte hänförligt till nyttjanderättstillgången.

Det redovisade och skattemässiga värdet hänförliga till en nyttjanderättstillgång och en leasingkulld blir sålunda följande i ett fall där dessa båda poster tas upp till 1 000 000 kronor vid ingången av ett leasingavtal:

Kronor	Redovisat värde	Skattemässigt värde	Avdragsgill/(skattepliktig) temporär skillnad
Leasingkulld	1 000 000	-	1 000 000
Nyttjanderättstillgång	1 000 000	-	(1 000 000)

”Det skattemässiga värdet av en skuld är lika med dess redovisade värde minus eventuella till skulden hänförliga skattemässiga avdrag under kommande perioder.”

Då det inte finns något skattemässigt avdrag hänförligt till nyttjanderättstillgången är det skattemässiga värdet noll på nyttjanderättstillgången. Det medför att det uppstår en skattepliktig temporär skillnad hänförlig till nyttjanderättstillgången som resulterar i en uppskjuten skatteskuld på 20,6 procent på 1 000 000 kronor, det vill säga 206 000 kronor.

Det skattemässiga värdet av en skuld är lika med dess redovisade värde minus eventuella till skulden hänförliga skattemässiga avdrag under kommande perioder. Det skattemässiga värdet på leasingkulden motsvarar således dess redovisade värde (1 000 000 kr) minus det belopp som kommer att bli skattemässigt avdragsgillt under kommande perioder (1 000 000 kronor), vilket innebär att det skattemässiga värdet uppgår till noll. Detta medför att det uppstår en avdragsgill temporär skillnad hänförlig till leasingkulden som resulterar i en uppskjuten skattefordran på 20,6 procent på 1 000 000 kronor, det vill säga 206 000 kronor.

När nu förtydligandet har kommit från IASB att undantaget från att redovisa uppskjuten skatt inte är tillämpligt på transaktioner som vid första redovisningstillfället ger upphov till lika stor uppskjuten skattefordran som uppskjuten skatteskuld så innebär det att uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska redovisas hänförliga till ett företags leasingavtal vid tillämpning av IFRS 16. Det innebär att vid ingången av ett leasingavtal kommer lika stora skattemässiga som avdragsgilla temporära skillnader att uppstå.

Allteftersom nyttjanderättstillgångarna skrivs av för redovisningsändamål och leasingbetalningar görs kommer de temporära skillnaderna att minska. Det är vanligt att nyttjanderättstillgångarnas redovisade värde sjunker i en snabbare takt än leasingkuldens redovisade värde. Detta beror på att vanligen görs en linjär avskrivning på nyttjanderättstillgångarna medan amorteringen på leasingkulden är lägre i början av leasingperioden. Ett sådant förfarande innebär att uppskjuten skattefordran hänförlig till leasingkulden vanligen är större än uppskjuten skatteskuld hänförlig till nyttjanderättstillgången

efter den initiala redovisningen av leasingavtalet.

För uppskjutna skattefordringar gäller de vanliga reglerna i IAS 12 för när de kan tas upp som tillgång i redovisningen. IAS 12 punkt 28 anger att ”det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen i samma period som de avdragsgilla beloppen”. Detta innebär i normalfallet att ett bolag åtminstone kan ta upp lika stora uppskjutna skattefordringar som motsvarar de uppskjutna skatteskulderna hänförliga till detta bolag. Frågan är sedan om detta bolag kan ta upp en uppskjuten skattefordran som överstiger de uppskjutna skatteskulder som redovisas i samma bolag och då måste en bedömning ske av om det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott hänförliga till samma skattemyndighet och skattesubjekt under samma perioder som avdrag görs i deklarationen.

De uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppkommer i koncernredovisningen till följd av ingångna leasingavtal ska netto-redovisas i balansräkningen enligt IAS 12 om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Enligt IAS 12 punkt 74 ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder nettoredovisas endast då:

- a) det föreligger en legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder, och
- b) de uppskjutna skattefordringarna och de uppskjutna skatteskulderna hänför sig till skatter debiterade av samma skattemyndighet och avser antingen
 - i) samma skattesubjekt, eller
 - ii) olika skattesubjekt som avser att antingen kvitta aktuella skatteskulder och skattefordringar genom nettobetalning eller erhålla betalning för fordringar och reglera skulder samtidigt för varje framtida period då det förväntas föreligga

betydande uppskjutna skatteskulder eller skattefordringar att reglera eller återvinna.

Ovanstående innebär att i en koncernredovisning bör nettoredovisning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder hänförliga till leasingavtal vara möjlig för respektive dotterbolag som har ingått leasingavtal och som följaktligen redovisar både nyttjanderättstillgångar och leasingskulder vid sin rapportering till koncernen.

Oavsett om nettoredovisning är möjlig eller inte i balansräkningen kräver IAS 12 att koncerner upplyser om bruttobeloppen avseende uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i enlighet med IAS 12 punkt 81 (g) men i denna not framgår också den nettoredovisning som gjorts på koncernnivå.

Påverkan på företags koncernredovisning vid ikraftträdandetidpunkten

Effekten av införandet av denna ändring av IAS 12 är beroende av hur företaget i dag tillämpat IAS 12.

Vissa företag redovisar i dag inte någon uppskjuten skatt alls på sina leasingavtal med motivering att undantaget vid första redovisningen av en tillgång eller skuld är tillämplig för leasingavtal. Baserat på en sådan syn redovisas inte någon uppskjuten skatt vid ingången av ett leasingavtal och inte heller i efterföljande perioder. Företag i denna kategori kommer därför att behöva redovisa uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar vid övergången till den ändrade standarden om inkomstskatt.

Övriga företag redovisar redan i dag uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder hänförliga till leasingavtal på ett sätt som överensstämmer med de förändrade reglerna och de kommer således inte att påverkas av denna ändring när den träder ikraft.

Om ett företag redovisar uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i dag på ett sätt som inte överensstämmer med de förändrade reglerna, behöver givetvis en analys göras för att bestämma övergångseffekterna vid första tillämpning av den ändrade standarden.

Ingen påverkan av de nya reglerna uppkommer i en svensk juridisk person eftersom nyttjanderättstillgångar och leasingskulder ej redovisas i balansräkningen i juridisk person, utom i de ovanliga fall där IFRS 16 tillämpas även i juridisk person.

Övergångsregler

Ändringarna ska tillämpas retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. EU har i skrivande stund ännu inte antagit ändringarna av IAS 12 men enligt EU:s plan ska de vara godkända senast 1 januari 2023.

Kravet på retroaktiv tillämpning innebär att jämförelseåret ska räknas om och att ingående balanser för detta år ska justeras. Den ackumulerade effekten av att tillämpa ändringarna vid ingången av jämförelseperioden ska redovisas som en justeringspost mot ingående balans för balanserade vinstmedel.

Redovisning av uppskjuten skatt vid förhöjd första avgift och förskottsbetalning – ett exempel

Antag att ett leasingavtal sluts i slutet av år 0 och har en leasingperiod som inleds 1 januari år 1 och avslutas 31 december år 2. Betalningen erläggs årsvis i förskott och den årliga avgiften uppgår till 1 000 000 där den första årliga avgiften erläggs i slutet av år 0 då även en förhöjd avgift om 100 000 erläggs, denna förhöjda avgift erläggs endast en gång. Totala leasingbetalningar hänförliga till leasingavtalet kommer därigenom att uppgå till 2 100 000. I exemplet antas att det skattemässiga avdraget erhålles med 1 050 000 för vardera år 1 och år 2. Skattesatsen uppgår till 20 procent och marginell låneränta uppgår till 2 procent. Eget kapital 31 december år 0 uppgår till 1 100 000.

Nedanstående belopp redovisas. De två sista kolumnerna i anslutning till balansräkningarna används för att åskådliggöra redovisning av uppskjuten skatt. Observera att exemplet för enkelhetens skull endast visar de transaktioner som föranleds av leasingavtalet.

Balansräkning, 31 december år 0

	Redovisat värde	Skattemässigt värde	Avdragsgill/(skattepliktig) temporär skillnad
Tillgångar			
Förutbetalad leasingkostnad	1 000 000	1 000 000	-
Förhöjd leasingbetalning	100 000	100 000	-
Summa	1 100 000	1 100 000	-
Eget kapital och skulder			
Eget kapital	1 100 000	-	-

Kommentar:

Vid denna tidpunkt har inte leasingen påbörjats men betalning om totalt 1 100 000 har erlagts. Det skattemässiga avdraget för dessa betalningar kommer att erhållas i kommande perioder, de har således ett skattemässigt värde på samma belopp. Både i koncernredovisningen och i juridisk person redovisas en förutbetalad kostnad på 1 100 000, då även den förhöjda avgiften utgör en förutbetalad leasingbetalning. Ingen uppskjuten skatt redovisas i koncernredovisningen vid denna tidpunkt.

Balansräkning, 1 januari år 1

	Redovisat värde	Skattemässigt värde	Avdragsgill/(skattepliktig) temporär skillnad
Tillgångar			
Nyttjanderättstillgång	2 080 392	-	(2 080 392)
Förutbetalad leasingkostnad	-	1 000 000	1 000 000
Förhöjd leasingbetalning	-	100 000	100 000
Summa	2 080 392	1 100 000	(980 392)
Eget kapital och skulder			
Eget kapital	1 100 000	-	-
Leasingskuld	980 392	-	980 392
Summa	2 080 392	-	980 392

Kommentar:

Nyttjanderättstillgången uppgår till 2 080 392, det baseras på nuvärdet av leasingskulden samt tidigare erlagda betalningar. De sistnämnda ingår nu i det redovisade värdet på nyttjanderättstillgången, de har dock fortfarande ett skattemässigt värde eftersom de kommer att bli skattemässigt avdragsgilla. Det föreligger således en skattepliktig temporär skillnad på nyttjanderättstillgången på 980 392 och en avdragsgill temporär skillnad på 980 392 på leasingskulden per 1 januari år 1. I juridisk person redovisas en förutbetalad kostnad på 1 100 000 per 1 januari år 1.

”Den positiva skatt som erhålles antas kunna utnyttjas samma år utifrån att företaget totalt sett genererar ett positivt resultat.”

Utdrag ur deklarationen år 1 och år 2

Resultat före leasingkostnader	-	
Leasingkostnader	-1 050 000	
Skattepliktigt resultat	-1 050 000	
Påförd skatt (20 procent)	210 000	Observera att detta är ett positivt belopp

Kommentar:

Som tidigare påpekats är exemplet förenklat i så måtto att det endast visar de transaktioner som föranleds av leasingavtalet. Den positiva skatt som erhålles antas kunna utnyttjas samma år utifrån att företaget totalt sett genererar ett positivt resultat. Den redovisas därför nedan som en aktuell skatt.

Resultaträkning år 1

Resultat före avskrivningar	-	
Avskrivning nyttjanderättstillgång	-1 040 196	
Rörelseresultat	-1 040 196	
Räntekostnader	- 19 608	
Resultat före skatt	-1 059 804	
Aktuell skatt	210 000	
Uppskjuten skatt	1 961	
Årets resultat	-847 843	

Kommentar:

Nyttjanderättstillgången skrivs av linjärt på två år. Uppskjuten skatt baseras på den avdragsgilla temporära skillnaden som föreligger enligt balansräkningen nedan på 9 804 och 20 procent av detta belopp uppgår till 1 961. Det kan också i detta fall härledas utifrån att det redovisade resultatet före skatt uppgår till -1 059 804 medan det skattepliktiga resultatet uppgår till -1 050 000, det vill säga att man förväntar sig ett ytterligare skattemässigt avdrag om 9 804 i kommande perioder.

Balansräkning, 31 december år 1

	Redovisat värde	Skattemässigt värde	Avdragsgill/(skattepliktig) temporär skillnad
Tillgångar			
Nyttjanderättstillgång	1 040 196	-	(1 040 196)
Förutbetalad leasingkostnad	-	1 000 000	1 000 000
Förhöjd leasingbetalning	-	50 000	50 000
Uppskjuten skattefordran	1 961	-	-
Aktuell skattefordran	210 000	-	-
Summa	1 252 157		9 804
Eget kapital och skulder			
Eget kapital, ingående balans	1 100 000	-	-
Årets resultat	- 847 843	-	-
Leasingskuld	-	-	-
Lån	1 000 000	1 000 000	-
Summa	1 252 157		-

Kommentar:

Det har upptagits ett lån på 1 000 000, för enkelhetens skull antas att lånet är räntefritt. Det tas i anspråk för att i slutet av år 1 erlægga leasingkostnaden för år 2, det vill säga en förutbetalad leasingkostnad. Det beloppet blir skattemässigt avdragsgillt år 2, då blir även hälften av den initialt förhöjda leasingbetalningen skattemässigt avdragsgill, dvs ett totalt skattemässigt avdrag år 2 på 1 050 000. Netto föreligger det således en avdragsgill temporär skillnad om 9 804, och denna är hänförlig till nyttjanderättstillgången. Vår bedömning är att det krävs en jämförelse mellan redovisat värde och skattemässigt värde på respektive post för att identifiera den temporära skillnaden hänförlig till leasingen och därigenom redovisa en uppskjuten skatt.

Redovisning år 2

För att göra exemplet fullständigt visas nedan även den sista leasingperioden.

Resultaträkning år 2

Resultat före avskrivningar	-	
Avskrivning nyttjanderättstillgång	-1 040 196	
Rörelseresultat	-1 040 196	
Räntekostnader	-	
Resultat före skatt	-1 040 196	
Aktuell skatt	210 000	
Uppskjuten skatt	- 1 961	
Årets resultat	- 832 157	

Kommentar:

Nyttjanderättstillgången skrivs av linjärt på två år. Vid slutet av år 2 föreligger inga temporära skillnader och tidigare redovisas uppskjuten skattefordran om 1 961 kostnadsförs. Det kan också i detta fall härledas utifrån att det redovisade resultatet före skatt uppgår till -1 040 196 medan det skattepliktiga resultatet uppgår till -1 050 000, det vill säga att redovisad kostnad är 9 804 lägre än det skattemässiga avdraget om 9 804.

Balansräkning, 31 december år 2

	Redovisat värde	Skattemässigt värde	Avdragsgill/(skattepliktig) temporär skillnad
Tillgångar			
Nyttjanderättstillgång	-	-	-
Förutbetalad leasingkostnad	-	-	-
Förhöjd leasingbetalning	-	-	-
Uppskjuten skattefordran	-	-	-
Aktuell skattefordran	420 000	-	-
Summa	420 000		-
Eget kapital och skulder			
Eget kapital, ingående balans	252 157	-	-
Årets resultat	- 832 157	-	-
Leasingskuld	0	-	-
Lån	1 000 000	1 000 000	-
Summa	420 000		-

Som framgår av ovanstående balansräkningar redovisas en temporär skillnad på nyttjanderättstillgången som uppgår till skillnaden mellan redovisat värde på nyttjanderättstillgången i koncernredovisningen och de förutbetalda leasingkostnader som föreligger i juridisk person. En temporär skillnad redovisas även på den leasingskuld som redovisas i koncernen. Detta innebär att man måste hålla reda på hur stora de förutbetalda leasingkostnaderna är i juridisk person för att komma fram till redovisad uppskjuten skatt hänförlig till nyttjanderättstillgången.



**FAR:S OPERATIVA GRUPP FINANSIELL
RAPPORTERING REDOVISNING**

genom

CLAES JANZON,
PwC

JÖRGEN NILSSON,
KPMG