

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

2022

NUMMER 3

BAS
inte bara en kontoplan

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@NJ.SE

Huvudredaktör

SVEN-INGE DANIELSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

BIRGITTA ÅHLANDER

CLAES ERIKSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjäs av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: info@bas.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Drottninggatan 89,
113 60 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 485 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 330 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.nj.se

order@forlagssystem.se

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02676-1

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2022

TRYCK: Norstedts Juridik, 2022

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

FÖRORD

3 *Sven-Inge Danielsson*

ARTIKLAR

5 *Erik Davidsson*
Kapitaltillskott i brf – finns det?

7 *Mats Brockert*
Vad gäller när ett företag genom gåva överlåter en tillgång?

13 *Claes Eriksson*
Redovisning av gottgörelse i ekonomiska föreningar enligt K2

15 *Mats Brockert*
Högsta förvaltningsdomstolen – hur beskattas eftergift av fordringar på ett dotterbolag?

18 *Claes Eriksson*
Informationsinnehåll i bostadsrättsföreningars årsredovisningar

AKTUELLT FRÅN BAS

20 *Bulletinens redaktionsråd*
Framtidens kontoplan – första remissen

3

Förord

Då var det dags för ännu ett nummer av Bulletinen. Jag skriver dessa rader dagen efter valet, detta val som ju blev en jämn tillställning. I jämförelse är att underhålla en kontoplan enklare, men även där måste vi göra ett antal val. Vi jobbar för fullt med översynen av kontoplanen. Vilka konton kommer att tas bort? Tillkommer det nya konton? Behöver vissa kontoklasser struktureras om?

Med andra ord behöver vi också göra en del val, men i vårt fall jobbar vi målmedvetet för att göra dessa val och dessa förändringar i samförstånd med er som är användare av kontoplanen, och även med er som är programleverantörer och som använder BAS-kontoplanen i era program.

Första remissen ligger ute på vår hemsida – läs den och var med och tyck till om våra förslag.

I detta nummer handlar det rätt mycket om ekonomiska föreningar, i första hand bostadsrättsföreningar. En artikel behandlar ändringar i årsredovisningslagen med krav om information med vissa nyckeltal i förvaltningsberättelsen m.m. Ni kan även läsa om detta med kapitaltillskott i bostadsrättsföreningar, vad innebär det egentligen? Hur gottgörelser ska redovisas i en ekonomisk förening som tillämpar K2 beskrivs också. Det finns ett stort antal ekonomiska föreningar och många av dessa är bostadsrättsföreningar, det är positivt med fokus på dessa företag med deras lite speciella förutsättningar.

Under hösten kommer vi att fortsätta vårt arbete med översynen av kontoplanen. Läs därför även kommande nummer av Bulletinen, ett

enkelt sätt att hålla sig uppdaterad på den pågående processen med vår översyn.

Fram tills dess får vi se till att njuta av vackra höstfärger och för er som är intresserade av ishockey, snart börjar SHL!

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

5

Kapitaltillskott i brf – finns det?

Av Erik Davidsson

Det förekommer att det i årsredovisningen för en bostadsrättsförening finns en rad under bundet eget kapital som benämns "Kapitaltillskott". Begreppet finns inte i tillämplig normgivning (K2 eller K3) och frågan är vad som avses?

Efter att inkomstbeskattningen för bostadsrättsföreningar (brf) förändrades 2007 aktualiserades en möjlighet för föreningens medlemmar att "ta över" föreningens lån, helt eller delvis. Syftet var att eftersom föreningen inte längre hade någon skattemässig avdragsrätt för ränteutgifter, skulle föreningens lån föras över till medlemmarna som kan göra skattemässiga avdrag med 30 procent. Av någon anledning kom tillskotten av många att benämnas kapitaltillskott.

Företeelsen lanserades bland annat av olika "rådgivare", med det skattemässiga argumentet i kombination med att priset på bostadsrätten skulle öka med mer än tillskottet. Det senare förutsätter att avgifterna kunde sänkas tillräckligt för att motivera ett högre pris. Det visade sig inte vara korrekt. Prisskillnaden var väsentligt mindre, om den ens fanns. Med sjunkande räntor blev effekten inte märkbar och intresset minskade dramatiskt.

Begreppet Kapitaltillskott finns inte i tillämplig normgivning (K2 eller K3) och återfinns således inte heller i tillhörande mallar för årsredovisningar.

Bostadsrättslagen innehåller en uttömmande redogörelse för vilka avgifter en brf kan ta ut av sina medlemmar, vissa under förutsätt-

ning att det medges enligt föreningens stadgar. Kapitaltillskott finns inte med, men förekommer i skattelagstiftningen, vilket kan förklara förekomsten av begreppet. Om medlemmarna vill göra tillskott är man därför hänvisad till att hantera dessa som antingen årsavgifter eller insatser. Beroende på beloppens storlek och karaktär är det vanligen fråga om en insatsökning.

Det är möjligt att göra tillskott i syfte att amortera lån genom att höja årsavgifterna. Det tar längre tid än med större engångsbelopp, men vid en försäljning kan säljaren tillgodoräkna sig "sin" andel av föreningens amorteringar under innehavstiden som del av omkostnadsbeloppet. Den högre årsavgiften tas ut efter samma fördelningsgrund som vanliga årsavgifter enligt föreningens stadgar, insatser eller andelstal. En högre avgift brukar dock vara avskräckande då den påverkar priset negativt vid en försäljning.

Huvudalternativet, och det som vanligen har varit aktuellt, är tillskott genom insatsökning, oavsett vad det har kallats. Det är inte något problem om tillskotten sker i proportion till befintliga insatser. Men det förutsätter enighet bland föreningens medlemmar. Om enighet inte uppnås krävs 2/3 majoritet och godkännande av Hyresnämnden, vilket är osannolikt.

Då det kan vara svårt att i främst större föreningar få alla medlemmar att medverka vid en insatsökning för att amortera lån är det inte ovanligt med så kallade differentierade insatser. Det innebär att den som vill och kan löser "sin" del av föreningens lån. Nya stadgar med separata andelstal för drift och kapital behöver antas. Regler måste också införas i stadgarna för hur de differentierade insatser ska påverka fördelningen av överskottet vid en eventuell framtida likvidation. Differentierade insatsökningar innebär att inbördes förhållanden förändras och förutsätter även det enighet. Alternativet med 2/3 majoritet har hittills inte fått gehör hos Hyresnämnden.

I tider med stigande räntor kan frågan om att amortera föreningens lån åter bli aktuell. Men det är viktigt att vara medveten om vilken karaktär eventuella tillskott har och vilka regler som gäller. Årsavgifternas storlek beslutas av styrelsen, men kraftiga höjningar brukar inte vara populära. Insatsökningar beslutas av föreningsstämman men förutsätter i praktiken enighet bland medlemmarna. Differentierade insatser är inte att rekommendera, eftersom de enligt vår erfarenhet kan medföra interna motsättningar över tid och leder till ökad komplexitet i administrationen.

Kapitaltillskott i brf finns inte i redovisningen!

Erik Davidsson arbetar med revision av bostadsrättsföreningar på BoRevision i Sverige AB.

7

Vad gäller när ett företag genom gåva överlåter en tillgång?

Av Mats Brockert

I föregående nummer av Bulletinen 2 2022 diskuterade jag vad det är för skattemässig skillnad mellan att en aktieägare ger bort sin utdelningsrätt och att företaget ger bort en penninggåva, till exempel till en ideell förening. I detta nummer avser jag att ta upp frågan vad som gäller när företaget genom gåva överlåter en enstaka tillgång. En intressant och viktig fråga i detta sammanhang är hur reglerna i 9 kap. 2 § IL, att avdrag inte medges för utgifter för gåvor, ska tolkas i förhållande till bestämmelserna i 22 kap. IL, att en överlåtelse genom gåva ska uttagsbeskattas.

Jag inleder artikeln med att försöka reda ut vad som gäller för gåvor vid inkomstbeskattningen. Därefter lämnar jag en översiktlig redogörelse av vad som regleras i Bokföringsnämndens normering för gåvor. Avslutningsvis framförs några för frågan illustrerande bokföringsexempel.

Vad gäller vid inkomstbeskattningen?

Enligt 9 kap. 2 § IL medges inte avdrag för utgifter för gåvor. Det bör rimligen innebära att skänker en näringsidkare bort en tillgång medges inte avdrag för anskaffningsutgiften. Samtidigt framgår det emellertid av 22 kap. 3 § IL att med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång *utan ersättning* eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Enligt 22 kap.

7 § IL ska vidare uttag av en tillgång behandlas som om den *avyttras* mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Observera dock att reglerna om uttagsbeskattning inte blir tillämpliga om beskattning ska ske i inkomstslaget kapital. Det gäller t.ex. om en enskild näringsidkare överlåter en fastighet till ett pris under marknadsvärdet.

Som jag uppfattar reglerna om uttagsbeskattning utgår de ifrån att avdrag medges för utgifterna för den tillgång som tagits ut. Grunden för det är att det inte finns några bestämmelser som reglerar att avdrag inte ska medges för utgifterna. Bestämmelserna om uttagsbeskattning reglerar alltså endast att en intäkt ska tas upp men de säger inget om att avdrag inte ska medges för utgifterna.

Tar till exempel en enskild näringsidkare ut en tillgång med ett marknadsvärde på 1 000 kr som har ett skattemässigt värde på 700 kr leder uttaget till en beskattning på 300 kr. Genom reglerna om uttagsbeskattning ska 1 000 kr tas upp som intäkt och avdrag medges enligt allmänna regler för utgiften 700 kr.

Det är samma resultat som hade uppkommit om näringsidkaren i stället för att göra ett uttag av tillgången hade köpt den för 1 000 kr för att sedan göra ett kontant uttag på 1 000 kr. Att dessa båda transaktioner ska beskattas på samma sätt är enligt min mening fullt naturligt och det är också det som bestämmelserna om uttagsbeskattning syftar till.

Vad gäller då om näringsidkaren inte köper eller tar ut tillgången för eget bruk utan överlåter den genom gåva. Hur ska det beskattas? Enligt reglerna om uttagsbeskattning kommer en intäkt på 1 000 kr. Men hur blir det med avdragsrätten för utgiften för tillgången? Ska reglerna i 9 kap. 2 § IL tillämpas, vilket skulle innebära att avdrag inte medges för utgiften. Vid en sådan tolkning uppkommer alltså bara en intäkt på 1 000 kr men ingen kostnad. Skulle däremot näringsidkaren ha sålt tillgången till marknadsvärdet för att därefter efterskänka fordran genom gåva skulle resultatet ha blivit en intäkt på 1 000 kr och en kostnad på 700 kr.

Denna skillnad i beskattning är varken rimlig eller logisk. Enligt min mening måste därför de aktuella bestämmelserna tolkas så att avdragsförbudet för utgifter för gåvor inte blir tillämplig om uttagsbeskattning ska ske. Stöd för denna tolkning kan man också hitta i 22 kap. 7 § IL där det framgår att uttag ska behandlas som *avyttring*, dvs. på samma sätt som försäljning eller byte. Genom principen om *lex specialis*, att en speciallag tillämpas före en allmän lag, kommer den allmänna bestämmelsen i 9 kap. 2 § IL om gåvor inte att bli tillämplig eftersom transaktionen skattemässig ska behandlas som *avyttring*.

Avdrag kommer därmed att medges för utgiften för den genom gåva överlätna tillgången.

Vad säger normeringen om gåva?

Nedan följer en översiktlig redogörelse av vad som regleras i normeringen om förvärv av gåva. Först vill jag bara kort nämna något om redovisning av utgifter för gåva.

Det saknas vägledning i redovisningsnormeringen hur en utgift för en gåva ska behandlas. Därför är det oklart om det finns någon koppling till de skatterättsliga reglerna om uttagsbeskattning. Min tolkning är att det inte finns någon sådan koppling, eftersom uttagsbeskattning med anledning av en gåva inte bör ses som en företagsekonomisk inkomst. I redovisningen bör därför ett aktiebolags gåva av en tillgång bokföras som en ej avdragsgill kostnad.

När det gäller enskilda näringsidkare är det annorlunda eftersom uttaget redovisas över eget kapital. Se vidare nedan under Praktiska exempel – givarens bokföring av gåva.

K2 och ÅB-regelverket

För företag som tillämpar K2 (BFNAR 2016:10) och ÅB-regelverket (BFNAR 2017:3) gäller att en erhållen gåva ska redovisas som inkomst till ett belopp motsvarande tillgångens värde. Erhållen gåva i form av tjänst är däremot inte en inkomst. Är det en enskild näringsidkare ska däremot enligt ÅB-regelverket ett förvärv av gåva inte redovisas som inkomst. Ska tillgången tas upp i näringsverksamheten ska gåvobeloppet i stället redovisas som insättning.

För anläggningstillgångar som förvärvats genom gåva är anskaffningsvärdet marknadsvärdet. Om ett marknadsvärde inte kan fastställas kan återanskaffningsvärdet användas. Är tillgången en fastighet får företaget utgå från att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33. Anskaffningsvärdet får också bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen. Att anskaffningsvärdet får bestämmas till värdet enligt inkomstbeskattningen är av stor praktisk betydelse, eftersom en annan värdering normalt leder till att det krävs omfattande skattemässiga justeringar i deklarationen både vid den löpande beskattningen och vid avyttring.

Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång är tillgångens nettoförsäljningsvärde, eller nominella värde, om tillgången är likvida medel.

Även för omsättningstillgångar får anskaffningsvärdet bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Särskilda regler finns för bl.a. stiftelser och ideella föreningar.

K3 (BFNAR 2012:1)

K3 innehåller endast ett fåtal bestämmelser om gåva. Anskaffningsvärdet för en materiell och en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom gåva är tillgångens verkliga värde.

Av förenklingskäl får anskaffningsvärdet i juridisk person bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Särskilda regler finns för bl.a. stiftelser och ideella föreningar.

Löpande bokföring av gåva med svårbestämt värde

I 5 kap. 1 § BFL anges att en gåva inte behöver bokföras under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utrangera. Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska de tillgångar som finns kvar på balansdagen redovisas som intäkt och värderas enligt punkt 8.12 ÅB och 9.12 K2.

Praktiska exempel – givarens bokföring av gåva

Exempel 1 – Enskild näringsidkares gåva av en enstaka tillgång

En enskild näringsidkare överlåter genom gåva ett enstaka inventarium till en närstående person. Eftersom det är en enstaka tillgång som ges bort blir reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. 1L inte tillämpliga och uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 7 § 1L.

Hade det däremot varit frågan om överlåtelse av en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren skulle uttagsbeskattning inte ha skett (23 kap. 17 § 1L). I förekommande fall hade tillgångarna skattemässigt också ansetts avyttrade, men till ett belopp motsvarande skattemässigt värde. Vidare hade tillgångarna ansetts förvärvade till samma belopp (23 kap. 10 § 1L).

I nedanstående exempel antas tillgångens *skattemässiga* värde vara 100. Exemplet utgår vidare från tre olika situationer, att *marknadsvärdet* på inventariet är 100, 125 och 80. I exemplet bortses från moms.

a) Marknadsvärdet är 100

Inga skattemässiga konsekvenser uppkommer för överlåtaren.

Kontering			
Konto	Debet	Konto	Kredit
2013	100	1210	100

Övertagarens skattemässiga anskaffningsvärde blir 100.

b) Marknadsvärdet är 125

Marknadsvärdet av gåvan 125 redovisas som uttag och det uppkommer en vinst vid avyttring av inventarier med 25.

Kontering			
Konto	Debet	Konto	Kredit
2013	125	1210	100
		3970	25

Övertagarens skattemässiga anskaffningsvärde blir 125 (18 kap. 7 § IL).

c) Marknadsvärdet är 80

Marknadsvärdet av gåvan 80 redovisas som uttag och det uppkommer en förlust vid avyttring av inventarier med 20.

Kontering			
Konto	Debet	Konto	Kredit
2013	80	1210	100
7970	20		

Övertagarens skattemässiga anskaffningsvärde uppgår till marknadsvärdet 80 (18 kap. 7 § IL).

Notera att i ovanstående exempel är utgiften bokförd i balansräkningen på konto 1210. Hade utgiften i stället varit kostnadsförd, t.ex. genom omedelbart avdrag för inventarier, så hade ett intäktskonto använts som motkonto till konto 2013.

Exempel 2 – aktiebolags gåva av tillgångar

Ett aktiebolag överläter varulagertillgångar genom gåva till en ideell förening. Inköpspriset för de överlättna varorna är 10 000 kr inkl. moms 2 000 kr.

När det gäller moms ska uttagsbeskattning ske till ett belopp motsvarande den moms som betalades när varan förvärvades (konto 261x).

Skulle marknadsvärdet överstiga skattemässigt värde ska uttagsbeskattning ske vid inkomstbeskattningen. Övervärdet tas i förekommande fall upp som en justerad intäktspost i aktiebolagets inkomstdeklaration. Det belopp som ska uttagsbeskattas för moms påverkas däremot inte av om marknadsvärdet är högre än inköpspriset, eftersom beskattningsunderlaget utgörs av inköpspriset. Skulle marknadsvärdet vara lägre än inköpspriset ska dock momsbeloppet beräknas utifrån marknadsvärdet.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
401x	Varuinköp		8 000 kr
7992	Övriga rörelsekostnader ej avdragsgilla	10 000 kr	
261x	Utgående moms		2 000 kr

När det gäller val av konto 7992, se Bulletinen 2 2022 och Maria Albaneses artikel På vilket konto ska en gåva redovisas? Som jag tidigare nämnt kan jag inte se att den skattemässiga intäkten på grund av uttagsbeskattning ska bokföras. Den företagsekonomiska innebörden av gåvan är enligt min bedömning endast en utgift.

Det bör också noteras att gåvan kan bli föremål för förmånsbeskattning om den kan ses som en privat levnadskostnad för en anställd. Det kan t.ex. bli aktuellt om det är en gåva från ett enmansföretag och gåvan ges till någon med nära anknytning till företagsledaren, t.ex. en idrottsklubb som företagsledaren är engagerad i. Ska förmånsbeskattning ske blir utgiften avdragsgill såsom lönekostnad. Utgiften bör i så fall bokföras som lönekostnad i kontogrupp 70–72 i stället för på kontot 7992.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

13

Redovisning av gottgörelse i ekonomiska föreningar enligt K2

Av Claes Eriksson

Jag blir lite förvirrad när jag läser K2 och funderar över hur gottgörelser ska redovisas. Vid en bokstavstolkning av reglerna kommer jag fram till att den inte ska redovisas det är den faktiskt avser. Men logiken och det exempel som finns tycker jag talar för redovisning det är gottgörelsen faktiskt avser.

Med gottgörelse avses enligt lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar; EFL efterlikvider, återbäringar eller liknande som grundas på verksamhetens resultat. Gottgörelse ingår inte i det redovisade resultatet (14 kap. 1 § EFL).

I utgångsläget är det föreningsstämman som fattar beslut om gottgörelser. Stämman får dock uppdra åt styrelsen att fatta beslut om gottgörelser. Det kan också framgå av stadgarna att styrelsen får besluta om gottgörelse (14 kap. 2 § EFL). Detta innebär bland annat att gottgörelser kan beslutas och betalas ut under räkenskapsåret, och vid ett eller flera tillfällen.

Som framgår ska en gottgörelse inte ingå i det redovisade resultatet. Min tolkning är att det betyder att den ska dras av innan årets resultat fastställs. Som framgår ovan kan beslut om gottgörelse fattas under ett räkenskapsår, men jag tänker att det inte är ovanligt att föreningsstämman fattar beslutet på den stämma som fastställer årsredovisningen.

I K2 är regeln om gottgörelse i kapitlet om eget kapital utformad som följer.

Gottgörelse enligt 14 kap. 1 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att gottgörelse ska lämnas.

Lämnad gottgörelse redovisas som bokslutsdisposition i posten Lämnad gottgörelse.

När det står att det ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut blir min tolkning att det ska redovisas när stämman fattat beslut. Det vill säga om det fattas beslut på stämman som hanterar årsredovisningen ska redovisningen av gottgörelsen ske först året efter det år stämman fattar beslut om. Samtidigt ska gottgörelsen bokföras som bokslutsdisposition. Det är inte logiskt.

Jag har förstått när jag pratat med praktiker att det man gör är att boka gottgörelsen som bokslutsdisposition på det gamla året. Det stämmer också överens med de skattemässiga reglerna. Jag tycker också att det är det mest logiska, men jag kan inte se att det stämmer överens med en bokstavstolkning av K2.

I K2 finns också ett exempel (5 c) som visar hur upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening kan se ut. Av förutsättningarna framgår att styrelsen hade beslutat om gottgörelse med 1 procent i återbäring på gjorda inköp samt att detta belastade föregående års resultat. I förslaget till hur förändring av eget kapital ska redovisas finns inget spår av gottgörelse. Det är otydligt av förutsättningarna exakt när styrelsen fattade beslutet.

För mig är det oklart hur K2 egentligen ska tolkas vad gäller när ekonomiska föreningar ska redovisa gottgörelser. När Bokföringsnämnden nu arbetar med översyn av K-regelverken skulle det vara önskvärt med ett förtydligande av såväl reglerna som exemplet.

Claes Eriksson arbetar som redovisningsexpert hos Srf konsulterna. Claes är bland annat ledamot i Bokföringsnämnden, BAS styrelse och Srf konsulternas redovisningsgrupp.

15

Högsta förvaltningsdomstolen – hur beskattas eftergift av fordringar på ett dotterbolag?

Av Mats Brockert

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål 2022 prövat vad som gäller vid inkomstbeskattningen när ett moderföretag efterger fordringar på sitt dotterföretag. Enligt förutsättningarna i målet översteg fordringarnas nominella belopp deras marknadsvärde (HFD 2022 ref. 32).

Inledningsvis bör det noteras att det inte var frågan om gåva utan en avyttring genom byte, närmare bestämt moderföretaget byter fordran mot ett aktieägartillskott.

Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare prövat vad som gäller för en aktieägare (moderföretaget) när det har eftergett en fordran på ett dotterföretag. Av denna praxis får det anses fastställt att omkostnadsbeloppet på det tillbytta tillskottet ska fastställas till marknadsvärdet. Vidare har det klargjorts att det är frågan om en avyttring genom byte som innebär att det uppkommer en avdragsgill kapitalförlust motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och det nominella värdet, se illustrerande exempel nedan.

Eftersom det var klarlagt vad som gäller för moderföretaget gällde frågan i nu aktuellt mål dotterföretagets beskattning. Skatterättsnämndens bedömning, vilken delades av Skatteverket, var att det skattefria aktieägartillskottet endast uppgick till marknadsvärdet på fordringarna.

Mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och nominellt belopp ansågs utgöra en skattepliktig intäkt. Att intäkten var skattepliktig motiverades med att bolaget inte var på obestånd och beloppet därmed inte kunde ses som en skattefri ackordsvinst.

Högsta förvaltningsdomstolen var av en annan uppfattning. Det faktum att det eftergivna beloppet för ägaren (moderföretaget) ansågs bestå av två delar, fastställande av omkostnadsbeloppet och avyttring, ansågs inte med automatik leda till att samma synsätt ska tillämpas hos dotterföretaget. Högsta förvaltningsdomstolen pekade i stället på att moderföretagets eftergift medförde att dotterbolagets skulder minskade med det nominella beloppet och att företagets egna kapital ökade med samma belopp. Den verkliga innebörden för dotterföretaget var därför att de erhållit ett skattefritt tillskott motsvarande fordringarnas nominella belopp.

Illustrerande exempel

Domen kan illustreras med följande exempel.

Anta att det nominella beloppet på fordran är 100 och marknadsvärdet 75. När moderföretaget efterskänker sin fordran på 100 får det ett aktieägartillskott med ett omkostnadsbelopp på 75. Detta byte leder till en avdragsgill kapitalförlust på 25 (byte av fordran med ett omkostnadsbelopp på 100 mot ett aktieägartillskott med ett marknadsvärde på 75).

Dotterbolaget har samtidigt erhållit ett aktieägartillskott på 100. Eftersom ett erhållna tillskott inte är skattepliktiga ska dotterföretaget inte beskattas.

Avslutande kommentarer

Hos dotterföretaget ska den av moderföretaget efterskänkta fordran redovisas mot eget kapital. Det är också det nominella beloppet på dotterbetagets skuld som ökar det egna kapitalet. I redovisningen uppkommer det alltså ingen intäkt när skulden bokas om mot eget kapital även om marknadsvärdet är lägre än det nominella beloppet på skulden.

Som jag ser det är det tillfredsställande att Högsta förvaltningsdomstolen gör samma skattemässiga bedömning som det ekonomiska

synsätt som gäller i redovisningen. Inte bara av den anledningen att det är enklare att förstå, det blir också enligt min mening materiellt korrekt.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

18

Informationsinnehåll i bostadsrättsföreningars årsredovisningar

Av Claes Eriksson

Från och med 2023 gäller delvis nya regler för bostadsrättsföreningar. I årsredovisningslagen har bland annat tillförts krav på vissa tilläggsupplysningar. Det är delvis tydligt vad som kommer att gälla, men Bokföringsnämnden har som normgivare en del att fundera över.

I årsredovisningslagen har införts krav på bostadsrättsföreningar att i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om sådana nyckeltal som kan underlätta förståelsen av föreningens verksamhet, ställning och resultat, däribland

1. årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt,
2. skuldsättning per kvadratmeter,
3. sparande per kvadratmeter,
4. räntekänslighet, och
5. energikostnad per kvadratmeter.

Såsom det är uttryckt kan andra upplysningskrav komma i fråga. Det blir i första hand en uppgift för Bokföringsnämnden som normgivare att i allmänna råd (K2 och K3) uttrycka vad som behövs för att underlätta förståelsen.

I lagstiftningen har också införts krav på upplysning i de fall bostadsrättsföreningen går med förlust. Enligt lagens nya lydelse ska i sådana fall en bostadsrättsförening lämna upplysning om vad förlusten innebär för föreningens möjlighet att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden. Även detta kan behöva tolkas i normeringen.

Det införs också krav på bostadsrättsföreningar att, oavsett bostadsrättsföreningens storlek, upprätta en kassaflödesanalys. Här finns regler i K-regelverken för hur en kassaflödesanalys ska upprättas, men kanske kan det behövas särskilda regler för bostadsrättsföreningar. Även detta blir något för Bokföringsnämnden att fundera över.

De nya reglerna kommer när Bokföringsnämnden är mitt uppe i en översyn av K-regelverken. Ur ett perspektiv är det lämpligt att de kommer precis när normgivaren gör en större översyn av regelverken, men det gäller också att Bokföringsnämnden har resurser att göra genomtänkta bedömningar.

Bokföringsnämnden har varit förutseende och anlitat en extern konsult för att analysera informationsinnehållet i bostadsrättsföreningars årsredovisningar. Bokföringsnämnden har erhållit en rapport som presenteras på nämndens webbplats (bfn.se). Innehållet i rapporten är intressant. Det föreslås bland annat ett par nyckeltal utöver de som räknas upp i lagen, samt skrivningar som ger vid handen att komponentredovisning bör vara tvingande i bostadsrättsföreningar. Det ska observeras att nämnden ännu inte tagit ställning till rapportens innehåll. Vi har anledning att återkomma i frågan när så sker. Innan dess bör den intresserade leta sig fram till rapporten på Bokföringsnämndens webbplats.

Claes Eriksson arbetar som redovisningsexpert hos Srf konsulterna. Claes är bland annat ledamot i Bokföringsnämnden, BAS styrelse och Srf konsulternas redovisningsgrupp.

20

Framtidens kontoplan – första remissen

Av Bulletinens redaktionsråd

I arbetet med översynen av kontoplanen har den första remissen presenterats. Den finns på BAS webbplats och är öppen för alla att svara på. Det som remitterats är samtliga konton för anläggningstillgångar med tillhörande konton i resultaträkningen samt kontoklasserna fem och sex.

Vad gäller anläggningstillgångarna har det delprojektet genomsyrats av problem med platsbrist i kontogrupperna. För att lösa det har kontoklasserna 11xx och 12xx slagits ihop i förslaget. Det leder till en hel del omflyttningar inom kontogrupperna. Det kan såklart tänkas dröja ett tag innan en sådan förändring ”sätter sig”, men platsbristen är löst och ordningen blir logisk.

I kontoklasserna fem och sex har en del omflyttning skett för att det inte ska finnas omotiverade luckor i kontoplanen. Dessutom har de kriterier som satts upp för varför ett konto ska finnas lett till att en hel del konton föreslås bli borttagna. Ett mål är att minska ned konton som inte är nödvändiga att använda baserat på vissa kriterier. Sedan kan det vara så att företag av olika anledningar vill ha specifika konton. Kanske budgeterar företaget vissa kostnader som de vill följa upp genom att ha dem på egna konton. Det finns då utrymme att lägga till dessa i kontoplanen.

Förutom kommentarer på de specifika kontoklasserna som remitteras vill BAS också ha synpunkter på de kriterier som satts upp. De kriterier BAS har satt upp för att ett konto ska vara med i grundstrukturen är följande:

- posterna i resultat- och balansräkningarna i en årsredovisning upprättad enligt K2 för alla företagsformer,
- obligatoriska noter,
- de vanligaste informationsbehoven i en inkomstdeklaration,
- att hjälpa till med vanliga momsdeklarationer,
- att möjliggöra rapportering av Företagens ekonomi (FEK) till Statistikmyndigheten SCB,
- de vanligaste internredovisningsbehoven, t.ex. vanliga periodiseringsposter och poster som normalt förekommer i alla företag,
- eventuellt särbehov för en årsredovisning upprättad enligt K3, och
- att enkelt kunna tillämpa BAS nyckeltal.

Utöver dessa kriterier baseras översynen på ett antal gemensamma principer.

- Den logiska ordningen i kontoplanen ska så långt som möjligt följa ordningen i årsredovisningens balans- och resultaträkning.
- Det ska inte finnas glapp i huvudkontoserien.
- När underkonton används ska inte huvudkonto användas.
- Ett kontonummer ska även fortsättningsvis bestå av fyra positioner.
- Konton med långa kontonamn ska tilldelas ett förkortat namn som omfattar maximalt 50 tecken.

Det är viktigt att BAS får in synpunkter även på dessa kriterier. De kan komma att styra vilka förändringar som sker i andra kontoklasser när BAS går vidare i projektet.

Remissen nu återfinns som sagt på BAS webbplats. Sista svarsdag är den 24 oktober.

SVENSK REDOVISNING – BULLETTINEN

BULLETTINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Bulletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

BULLETTINEN finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETTINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN
BOKSLUTSBOKEN

BULLETTINEN
NYCKELTALEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Norstedts Juridiks arbetsverktyg **JUNO**.

BAS-intressenternas Förening: Björn Lundén AB, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Ludvig & Co, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistikmyndigheten SCB, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring.
Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

