

## Skattedagarna 2013 Skattefrågor inför bokslutet



# Skattefrågor inför bokslutet

- Att tänka på i bokslutsarbetet
- Nya regler fr o m beskattningsåret 2013
- Rättsfall av betydelse för bokslutet

# Att tänka på i bokslutsarbetet

# Skatteberäkning, bokslut & deklaration

## Förberedelser

- Börja förberedelserna i god tid!
- Förbered och uppdatera bokslutsmallar
- Upprätta "skarp" skatteberäkning vid kvartalsbokslut
- Utred osäkra poster
- Överväg åtgärder
- Stäm av preliminärskatt

## Bokslut

- Utgå från skatteberäkning från kvartalsbokslut
- Uppdatera med eventuella tillkommande poster
- Se över avsättningar och reserveringar
- Överväg bokslutsdispositioner
- Lägg koncernbidrag

## Deklaration

- Utgå från skatteberäkning
- Uppdatera med eventuella tillkommande poster
- Upprätta deklarationsbilagor

# Deklarationstidpunkter enligt Skatteförfarandelagen

Räkenskapsår	Senaste dag för deklARATION	Fyllnadsinbetalning > 30 tkr
1 oktober – 30 september 1 november – 31 oktober 1 december – 30 november <b>1 januari – 31 december</b>	1 juli	12 februari
1 februari – 31 januari 1 mars – 28 februari 1 april – 31 mars <b>1 maj – 30 april</b>	1 november	12 juni
1 juni – 31 maj <b>1 juli – 30 juni</b>	15 december	12 augusti
1 augusti – 31 juli <b>1 september – 31 augusti</b>	1 mars	12 oktober

- Gäller räkenskapsår som påbörjas den 1 februari 2012 och senare
- Deklarationen får lämnas en månad senare än ovan angivna tidpunkter om den lämnas elektroniskt

# Exempel på skattefrågor i bokslutet

## Avskrivningar

- Räkenskapsenlig- och restvärdesavskrivning
- Hantering av för höga avskrivningar
- Avskrivning på egenupparbetade tillgångar
- Avskrivning på byggnader

## Avsättningar

- Lagerinkurans
- Omstruktureringsreserver
- Osäkra kundfordringar
- Pension
- Bonus

## Underskott

- Underskottsspärrar
- Förändringar i legal struktur och ägarbild
- Turordning

## Koncernbidrag

- Koncernbidragsrätt
- Förändringar i legal struktur
- Förmedlings-/Slussningsregeln

# Exempel på skattefrågor i bokslutet

## Periodiseringsfond

- Maximal avsättning
- Schablonintäkt
- Tvingande återföring
- Frivillig återföring
- Kostnad för skattecredit

## Uppskjuten skatt

- Permanenta/temporära skillnader
- Aktivering av underskott

## Avräkning av utländsk skatt

- Slutlig skatt på inkomst
- Spärrbeloppsberäkning
- Omkostnadsavdrag
- Värdering av fordran

# Process för att identifiera uppskjutna skatter

- i. Utgå från varje juridisk person inom koncernen
- ii. Beakta eventuella koncernjusteringsbolag (eller koncernjusteringar) separat
- iii. Identifiera och fastställ skattemässiga värden
- iv. Identifiera temporära skillnader genom att jämföra redovisade värden med skattemässiga värden
- v. Identifiera och värdera eventuella underskottsavdrag
- vi. Beräkna uppskjuten skatt (värdera fordringar)
- vii. Stäm av ingående uppskjuten skatt mot utgående balanser  
- Resultatför skillnader



# Nya regler fr o m beskattningsåret 2013

# Sänkt bolagsskattesats för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2012



# Begränsningar i avdragsrätten för koncernbidrag med anledning av sänkt bolagsskattesats

- Stopplagstiftning den 18 april 2013 för att förhindra skatteplanering med koncernbidrag
- Begränsningar i avdragsrätten vid koncernbidrag från företag som beskattas med 26,3 % till bolag som beskattas med 22 %
- Lagrådsremiss den 20 september 2013 innebar lättnad i förhållande till ursprungligt förslag
- För så stor del av lämnat koncernbidrag som motsvarar del av beskattningsåret som avser tid före den 1 januari 2013 får endast dras av med 83,66 %
- För resterande del av koncernbidraget får avdrag göras utan begränsning

# Utvidgade ränteavdragsbegränsningsregler fr o m 1 januari 2013

- Befintliga ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. IL utvidgas att omfatta alla ränteutgifter på skuldförhållanden inom en intressegemenskap
- Avdrag medges dock med tillämpning av 10%-regeln eller den s k “ventilen”
- Definitionen av intressegemenskap utvidgas – begreppet ”bestämmande inflytande” ändras till väsentligt inflytande i det andra företaget
- 10 %-regeln begränsas genom att avdrag ej medges om det huvudsakliga skälet för att skuldförhållandet uppkommit är att uppnå en väsentlig skatteförmån
- Tillämpas på räntekostnader från och med den 1 januari 2013

# Skatteverkets ställningstaganden avseende de utvidgade ränteavdragsbegränsningsreglerna

- “Avdragsrätt för räntor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a – 10 f §§ IL i fall där räntor slussas genom ett eller flera svenska företag till ”det företag som faktiskt har rätt till inkomsten” och som inte beskattas eller beskattas under 10 % för inkomsten” (2013-01-22)
- “Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10 %-regeln och ventilen” (2013-02-25)
- “Tillämpning av den s.k. ventilen i ränteavdragsbegränsningsreglerna inom intressegemenskaper där långgivaren är kommuner och liknande skattebefriade subjekt” (2013-02-25)

# Redovisning av resultatandel från handelsbolag i ett aktiebolag med brutet räkenskapsår

- Fram till 2013 års taxering ska en resultatandel i handelsbolag tas upp av delägarna vid den taxering som handelsbolaget skulle beskattats om det varit ett skattesubjekt
- För beskattningsår som påbörjas efter den 31 januari 2012 ska delägare ta upp resultatandel från handelsbolag det beskattningsår som avslutas närmast efter handelsbolagets räkenskapsår IL 1:14

# Nya regler fr o m beskattningsåret 2014

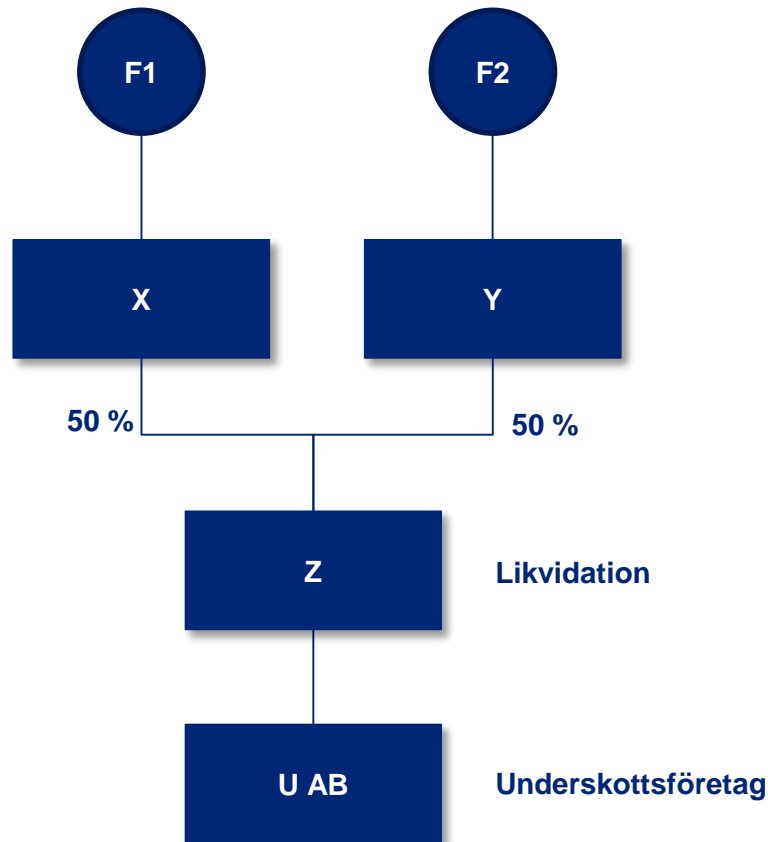
- Nya regler för beskattning av fåmansföretagare (de s k 3:12-reglerna)
- Reducerat avgiftsunderlag för arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling

# Rättsfall av betydelse för bokslutet



# Beloppsspärr vid likvidation av mellanliggande bolag

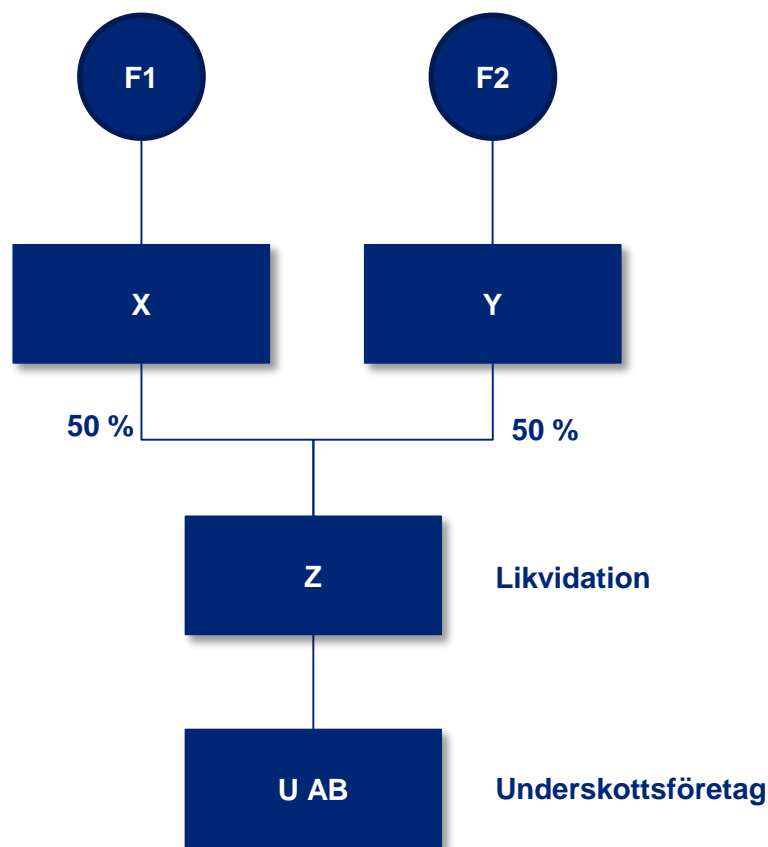
HFD mål nr 462-13



- X och Y ägs av var sin fysisk person
- X, Y och Z är utländska bolag
- U AB är ett underskotts företag
- Bolaget Z ska likvideras
- Innebär likvidationen av Z att beloppsspärren i IL 40:12 ska tillämpas i förhållande till underskottet i U AB?

# Beloppsspärr vid likvidation av mellanliggande bolag

HFD mål nr 462-13



## SRN

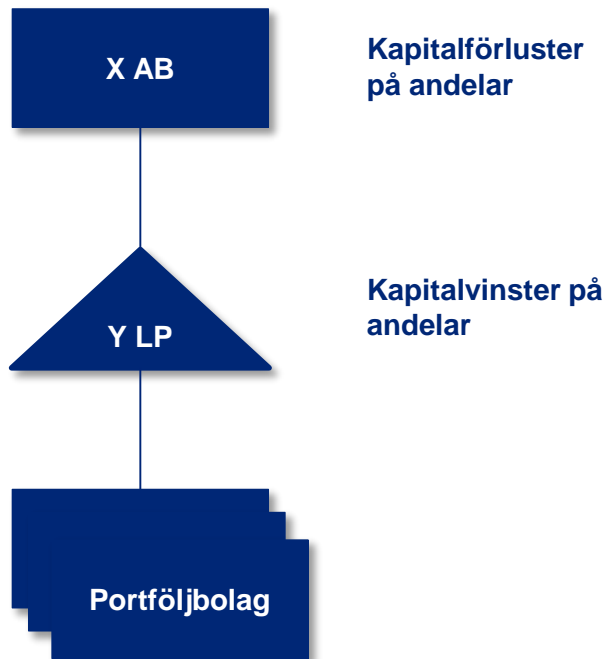
- F1 och F2 är sådana förvärvare som avses i IL 40:11
- Genom likvidationen av Z förvärvar X och Y - företag i vilka F1 och F2 innehar minst 5 % av röstetalet – tillsammans det bestämmande inflytandet i U AB
- Beloppsspärren i IL 40:12 är därför tillämplig

## HFD

- HFD fastställer SRN:s förhandsbesked

# Kvittning av kapitalvinst i utländskt handelsbolag

HFD mål nr 3131-13



- Y LP är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person
- Kapitalvinst uppkommer i Y LP vid avyttring av delägarätter som inte skulle ha varit näringsbetingade hos X AB
- Kapitalförlust uppkommer i X AB på delägarätter som inte är näringsbetingade
- Får Y LP:s kapitalvinster kvittas mot X AB:s kapitalförluster?

# Kvittning av kapitalvinst i utländskt handelsbolag

HFD mål nr 3131-13

## SRN

- Reglering avseende kapitalvinster på andelar som innehas av utländska delägarbeskattade juridiska personer saknas
- Kapitalförluster på motsvarande andelar är reglerade i IL 48:27
- Att göra skillnad mellan situationerna är därför svårt att motivera och SRN anser därför att det inte föreligger hinder mot att kvitta kapitalvinsterna i Y LP mot kapitalvinsterna i X AB

# Kvittning av kapitalvinst i utländskt handelsbolag

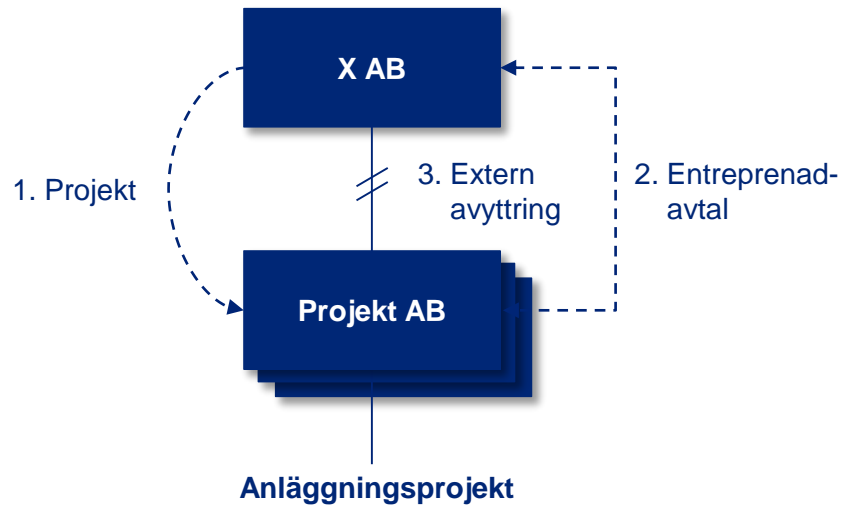
HFD mål nr 3131-13

## HFD

- Det är det skattemässiga resultatet som vid beskattningen ska fördelas mellan delägarna, inte de enskilda intäkterna eller kostnaderna
- Utan särskilt lagstöd saknas möjlighet att kvitta kapitalvinst i den utländska delägarbeskattade juridiska personen mot egen kapitalförlust.
- Då särskilt lagstöd saknas kan kapitalvinsterna i Y LP inte kvittas mot kapitalvinsterna i X AB.

# Paketering av löpande arbeten

HFD mål nr 806-13



- X AB överför aktiverade projekt (anläggningsprojekt) med högt marknadsvärde till nybildade dotterbolag ("Projekt AB") till bokfört värde
- Projekt AB avyttras externt efter 6-12 månaders verksamhet
- Inför extern avyttring tecknas entreprenadavtal mellan X AB och Projekt AB för uppförande av anläggningar
- Är aktierna i Projekt AB lager- eller kapitaltillgångar om tre eller fem Projekt AB avyttras per år?

# Paketering av löpande arbeten

## HFD mål nr 806-13

### SRN

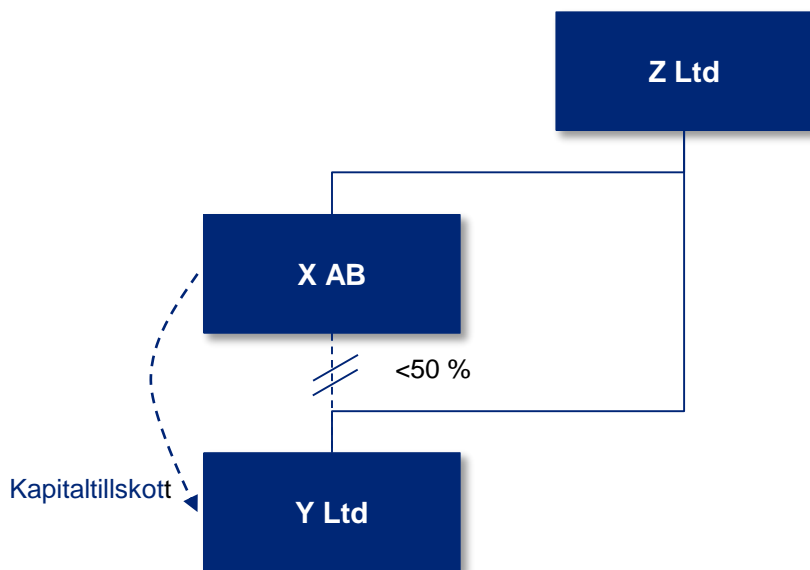
- Bortsett från banker, försäkringsbolag och företag med byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kan innehav av andelar i företag utgöra lagertillgångar endast om dessa är del av en värdepappershandel
- Gällande rätt rörande värdepappershandel har utvecklats i praxis
- Omständigheterna i ärendet leder inte till att den verksamhet som X AB avser att bedriva i fråga om Projekt AB inte utgör värdepappershandel med beaktande av befintlig praxis
- Huruvida Projekt AB är ett nybildat bolag eller ett lagerbolag är enligt SRN utan betydelse för bedömningen

### HFD

- HFD gör samma bedömning och fastställer förhandsbeskedet

# Avdrag för valutakursförluster vid avyttring av andelar

SRN:s förhandsbesked 119-11/D – Överklagat av SKV och sökande

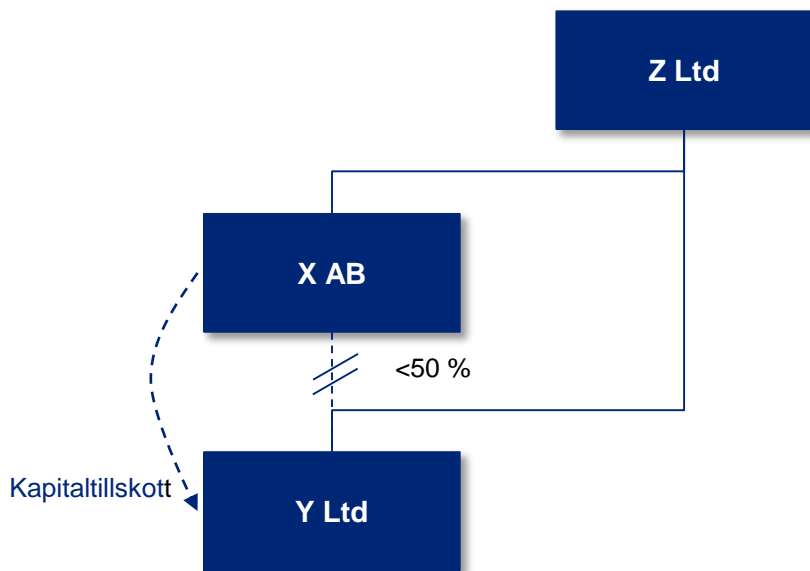


- Y Ltd. är ett bolag i UK som har USD som redovisningsvaluta och andelarna i bolaget är utgivna i samma valuta.
- X AB har lämnat kapitaltillskott i SEK till Y Ltd.
- Innehavet i Y Ltd. är näringsbetingat och ska avvecklas antingen genom försäljning till moderbolaget Z Ltd., inlösen eller extern försäljning
- Avvecklingen förväntas resultera i en "valutakursförlust"
- Avdragsrätt "valutakursförlusten" med stöd av EU-rätt?



# Avdrag för valutakursförluster vid avyttring av andelar

SRN:s förhandsbesked 119-11/D – Överklagat av SKV och sökande



## SRN

- Vid avveckling uppkommer valutakursförlust som påverkar beräkning av kapitalvinst eller -förlust på andelarna i Y Ltd
- Kursförändring utgör del av kapitalvinst eller -förlust på andelarna i Y Ltd - inget avdrag enligt intern rätt
- Varken domen i Deutsche Shell-målet eller annan praxis från EU-domstolen ger uttryck för att svensk lagstiftning strider mot EU-rätten

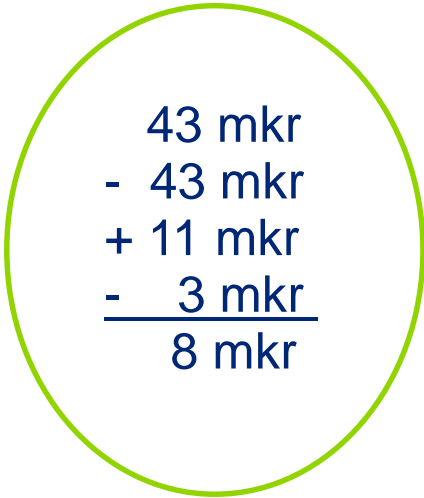
# Beräkning av koncernbidragsspärrat underskott

## KamR i Jönköping mål nr 846-12 – ej överklagad

- "...med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp..."
- Ett bolag hade vid ingången av beskattningsåret ett underskott om ca 49 mkr, varav ca 48 mkr var koncernbidragsspärrat
- För det aktuella beskattningsåret uppgick bolagets överskott till ca 43 mkr och bolaget erhöll koncernbidrag om ca 11 mkr. Bolaget gjorde avsättning till periodiseringsfond med ca 3 mkr
- Hur beräknas utgående koncernbidragsspärrat underskott?

### **Bolaget**

Överskott  
Underskott  
Kc-bidrag  
P-fond



43 mkr
- 43 mkr
+ 11 mkr
<u>- 3 mkr</u>
8 mkr

### **SKV**

Överskott	43 mkr
P-fond	- 3 mkr
Underskott	- 40 mkr
Kc-bidrag	<u>+11 mkr</u>
	11 mkr

# Beskattning av prestationsbaserad ersättning

KamR i Stockholm mål nr 2337-2339-13 – ej överklagad

- Ett bolag, som var franchisetagare för Expert, avyttrade sina aktier i Expert Sverige AB till Expert ASA
- Överlåtelseavtalet innehöll villkor om viss prestationsbaserad ersättning om vissa villkor uppfylldes
- Det var frivilligt att uppfylla villkoren och därmed få rätt till den prestationsbaserade ersättningen
- Ska den prestationsbaserade ersättningen inkluderas vid beräkning av kapitalvinst på näringsbetingade andelar?

## KamR

- Syftet med den prestationsbaserade ersättningen har varit att premiera franchisetagare som valt att förlänga avtal och göra inköp genom Expert Sverige AB – inte ersättning för avyttring av näringsbetingade andelar

# Skattetillägg vid felaktigt redovisat spärrat underskott

KamR i Jönköping mål nr 2965-2966-11

4.14 Underskott		
a. Övernyttjat underskott från tidigare år	-	
b. Reduktion av underskott med hänsyn till exempelvis ägarförändring eller ackord	+	
4.16 Överskott (nyttas till p. 1.1 på sld. 1)	(+)	-
4.18 Underskott (nyttas till p. 1.2 på sld. 1)	(-)	-

## Underlag för inkomstskatt

1.1 Överskott av näringsverksamhet	
1.2 Underskott av näringsverksamhet	

1.8 Underskott som inte redovisas i p. 1.2, koncernbidrags- och fusions spärrat underskott	
--	--

- Ett bolag redovisade ett beloppsmässigt korrekt, men koncernbidragsspärrat, underskott
- Bolaget underlät att deklarerera underskottet som koncernbidragsspärrat
- Skattetillägg påfördes

## KamR

- Sammantaget är författningsstödet inte tillräckligt för sanktionen i fråga, skattetillägget undanröjdes
- Prövningstillstånd meddelat av HFD

# Kontaktuppgifter

Daniel Glückman

Director

Corporate tax

Deloitte AB

[dgluckman@deloitte.se](mailto:dgluckman@deloitte.se)

0733 - 97 12 83

Andreas Persson

Senior Manager

Corporate tax

Deloitte AB

[apersson@deloitte.se](mailto:apersson@deloitte.se)

0768 – 27 73 26



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 200,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the “Deloitte Network”) is, by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.