

477

Avyttring av nedskrivna tillgångar

AV PETER BERG

I. INLEDNING

När en tillgång, som har gått ner i värde och skrivits ner i redovisningen, avyttras är det viktigt att tänka på återföringen av nedskrivningen.

Skatteeffekterna beror dock på om nedskrivningen gjorts av en tillgång inom det kopplade eller okopplade området, samt om nedskrivningen är avdragsgill eller inte.

Att det är två olika saker framgår av denna artikel, som avgränsas till anläggningstillgångar med ett par undantag. Jag föreslår också en allmän arbetsgång för att förhindra misstag.

2. REDOVISNINGSRÄTTSLIGT OM NEDSKRIVNINGAR

2.1 NEDSKRIVNINGAR ENLIGT OLIKA REGELVERK

Enligt tvingande regler i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, ska anläggningstillgångar skrivas ner om värdenedgången är väsentlig och bestående. En nedskrivning ska återföras om det inte längre finns skäl för den, med undantag för nedskrivning av goodwill som inte får

återföras alls. Nedskrivningar och återföringar ska redovisas i resultaträkningen.¹

K3, Bokföringsnämndens vägledning *Årsredovisning och koncernredovisning* (BFNAR 2012:1), innehåller mer detaljerade regler om hur jämförelsevärdet ska beräknas för olika typer av tillgångar vid bedömning av om nedskrivning behövs. K3 förtydligar dessutom att bedömningen av såväl nedskrivningsbehov som återföring av nedskrivning ska göras varje år.² K3 reglerar också till vilket högsta värde återföring av nedskrivning får göras för olika typer av tillgångar.³

K3 uppdaterades den 12 juli 2017 för företag som lyder under självkostnadsprincipen i kommunallagen. Dessa företag har nu en alternativ beräkning av jämförelsevärdet för bedömning av nedskrivningsbehovet. Ändringen påverkar dock inte resonemangen i denna artikel.

International Financial Reporting Standards, IFRS, och föregångaren International Accounting Standards, IAS, gäller inom EU efter att respektive standard har antagits av EU-kommissionen. Nationellt tillämpas därefter IFRS och IAS i Sverige efter anpassningar från Rådet för Finansiell rapportering, RFR, som ger ut två årliga rekommendationer, RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* och RFR 2 *Redovisning för juridiska personer*. Målgruppen är noterade företag och andra större företag som tillämpar internationella regler.

I detta sammanhang är IAS 36 Nedskrivningar relevant. IAS 36 har antagits av EU-kommissionen och gäller i Sverige utan begränsningar i RFR 2. Samma huvudprinciper som i IAS återfinns i ÅRL och K3.⁴

RFR 1 tar inte upp något specifikt om nedskrivningar i koncernredovisningen.

2.2 REGERINGSFÖRSLAGET OM BEGRÄNSADE RÄNTEAVDRAG

Nedskrivningar och återföringar påverkar resultatet före finansiella poster, EBIT, men inte rörelseresultatet före avskrivningar, EBITDA. Dessa resultatmått har betydelse i förslagen till begränsningar av ränteavdrag i regeringens promemoria *Nya skatteregler för företagssektorn* (Fi2017/02752/S1), som ska börja gälla för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2018 och senare.⁵

EBIT är förkortning för *Earnings Before Interest and Tax*, alltså resultatet före finansiella poster och skatt men *efter* avskrivningar, ned-

1. 4 kap. 5 § ÅRL (nedskrivningar) och 2 kap. 3 a § ÅRL (väsentlighetsprincipen).

2. 27.3 K3 och 27.14 K3.

3. 27.14–17 K3.

4. 59–60 IAS 36 (nedskrivning och kostnadsföring), 109–125 IAS 36 (återföring).

5. Fi2017/02752/S1, s. 224.

skrivningar och återföringar av nedskrivningar, som ligger högre upp i resultaträkningen. Det medför att en nedskrivning minskar underlaget för ränteavdrag enligt förslaget.

EBITDA är förkortning för *Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization*, alltså rörelseresultatet före avskrivningar, nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar. Det innebär att en nedskrivning inte påverkar underlaget för ränteavdrag enligt förslaget.

Regeringen vill att en av två föreslagna modeller ska väljas efter remissomgången, avdrag med negativt räntenetto upp till 35 % av EBIT eller upp till 25 % av EBITDA. I budgetpropositionen för 2018, som avlämnades den 20 september 2017, förordar regeringen dock att EBIT-modellen bör väljas trots att remisstiden löpte ut först den 26 september 2017 (prop. 2017/18:1, s. 335).

3. SKATTEEFFEKTER VID ÅTERFÖRING

En nedskrivning ska enligt de olika regelverken återföras när skälen för den inte finns längre. Bland uppräknade exempel på skäl för återföring nämns inte avyttring, men när en nedskrivning har avyttrats måste skälet för nedskrivningen rimligtvis ha upphört. Jag ser det därför som naturligt att avyttringar av nedskrivna tillgångar alltid redovisas i två steg.

1. Återför nedskrivningen
2. Redovisa avyttringen

Med denna arbetsgång kommer vinst eller förlust vid avyttring att beräknas som försäljningsbelopp minus anskaffningsvärde, i förekommande fall efter avskrivningar. Om nedskrivningen inte återförs först så kommer resultatet av avyttringen att bli motsvarande högre.

Har det då någon betydelse om nedskrivningen återförs eller inte? Ja, men beroende på sambandet redovisning/beskattning (se avsnitt 4 *Skatterättsligt om nedskrivningar* och avsnitt 5 *Lagerfastigheter och lagerandelar*).

Om nedskrivningen är avdragsgill så blir återföringen skattepliktig, liksom vinsten. Skattemässigt saknar det betydelse om nedskrivningen återförs eller inte, eftersom summan av återförd nedskrivning och vinst blir lika stor som om vinsten beräknas utan föregående återföring av nedskrivningen.

Om nedskrivningen inte är avdragsgill så blir återföringen skattefri och den skattepliktiga vinsten motsvarande lägre. Att i den situationen inte återföra nedskrivningen höjer den skattepliktiga vinsten, vilket blir

fel. Här får det alltså betydelse om nedskrivningen inte återförs. Det är tyvärr något jag har sett hända av misstag flera gånger under åren.

Jag brukar därför ge rådet att alltid bruttoredovisa nedskrivningar, dvs. ta upp dem på egna konton skilt från anskaffningsvärdet, och att alltid redovisa avyttringar av nedskrivna tillgångar enligt tvåstegsmetoden ovan.⁶ Det kan spara skattekostnader!

När är då en nedskrivning inte avdragsgill och återföringen skattefri?

4. SKATTERÄTTLIGT OM NEDSKRIVNINGAR

Uttrycket ”nedskrivning” förekommer begränsat i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och då bara om lager, andelar vid fissioner och kontraktsnedskrivningar.⁷ För övriga tillgångsslag får ledning sökas i reglerna för värdeminskning.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar, med undantag för fastigheter, skrivs av enligt reglerna för räkenskapsenliga avskrivningar eller restvärdemetoden.

Räkenskapsenliga avskrivningar förutsätter att det skattemässiga värdet på tillgångarna stämmer med det bokförda värdet. Restvärdemetoden är däremot frikopplad från redovisningen.⁸

Nedskrivningar som rymms inom det skattemässiga avdraget enligt räkenskapsenliga avskrivningar eller restvärdemetoden blir i praktiken avdragsgilla på samma sätt som avskrivningarna. Om nedskrivningarna inte rymms inom det skattemässiga avdraget så finns det dock en ventil för bägge metoderna: när det sammanlagda verkliga värdet för alla tillgångar som skrivs av blir lägre än det skattemässiga värdet kan mellanskillnaden dras av.⁹ Att jämförelsen ska göras kollektivt framgår av en dom från Högsta förvaltningsdomstolen.¹⁰

Nedskrivningar av tillgångar som skrivs av enligt räkenskapsenliga avskrivningar eller restvärdemetoden kan alltså i normalfallet bli avdragsgilla. IL berör inte frågan om återföring av nedskrivning, men en återföring blir rimligtvis skattepliktig om sambandet redovisning/beskattning ska kunna upprätthållas.

6. Peter Berg, *Fastigheter*, avsnitt 5 Nedskrivningar (Bulletinen 3/2016).

7. 17 kap. 3 § IL, 17 kap. 8–20 §§ IL och 17 kap. 22 § IL (lager), 18 kap. 9 § IL och 18 kap. 23 § IL (kontraktsnedskrivningar för inventarier), 24 kap. 3 a § IL (partiella fissioner), 31 kap. 10–11 §§ IL, 31 kap. 13 § IL (nedskrivning av djurlager mot ersättningsfond).

8. 18 kap. 1 § IL (tillämpningsområde), 18 kap. 13 § 1 p. IL och 18 kap. 14 § första stycket IL (samband redovisning/beskattning).

9. 18 kap. 18 § första stycket IL. Lågt verkligt värde på inventarierna (SKV vägledning 2017).

10. Octapharma AB (RÅ 2009 ref. 81).

Goodwill omfattas av avskrivningsreglerna för immateriella och materiella anläggningstillgångar. En nedskrivning av goodwill kan då bli avdragsgill enligt ovanstående resonemang. Däremot får nedskrivning på goodwill inte återföras enligt särreglering i ÅRL.¹¹ Därmed faller frågan om skatteeffekten av en återföring. Skäl för förbudet mot återföring är att goodwill inte kan avyttras separat, samt att ökning av goodwillvärdet efter en nedskrivning troligen är en ökning av internt upparbetad goodwill.¹² Internt upparbetad goodwill får för övrigt inte tas upp som tillgång.¹³

Beträffande *fastigheter* görs avdrag för avskrivningar enligt skattemässiga särregler för olika delar av fastigheten, frikopplat från redovisningen.¹⁴ Om de skattemässiga schablonerna är för låga finns det möjligheter att yrka högre avdrag för avskrivningar.¹⁵ Den möjligheten kommer dock bara att spegla ett nedskrivningsbehov på sikt, i småportioner under hela den återstående avskrivningstiden. Vid avyttring av fastighet ska tidigare avdrag för avskrivningar återföras till beskattning.

IL och Skatteverket, SKV, säger inget specifikt om nedskrivningar av fastigheter. För fastigheter som är kapitaltillgångar är avdragsrätten för avskrivningar frikopplad från redovisningen. Det medför rimligtvis att nedskrivning av fastighet inte är direkt avdragsgill och att återföring därmed blir skattefri. För lagerfastigheter är däremot skattereglerna kopplade till redovisningen, så en nedskrivning blir avdragsgill och en återföring skattepliktig.

Finansiella tillgångar (både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar) omfattas av reglerna om kapitaltillgångar.¹⁶ Nedskrivningar av finansiella tillgångar är inte avdragsgilla, oavsett om resultatet av en avyttring är skattepliktig eller inte.¹⁷ Det medför att återföring av nedskrivning blir skattefri. För värdepappershandel som beskattas som lager blir dock nedskrivningar avdragsgilla och återföringar skattepliktiga.

11. 4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL. 124–125 IAS 36.

12. 27.19 kommentaren första stycket K3. 125 IAS 36.

13. 18.5 f K3.

14. 19 kap. 5 § IL (byggnader). Skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet (SKV A 2005:5). 20 kap. 5 § IL (markanläggningar).

15. Information om beräkning av värdeminskningssavdrag på byggnader i näringsverksamhet (SKV M 2005:5).

16. 25 kap. 4 § IL.

17. 44 kap. 26 § andra stycket IL.

5. LAGERFASTIGHETER OCH LAGERANDELAR

Lagerfastigheter är ett kapitel för sig. En fastighet som förvärfas av en företagare (eller make till denne) som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter behandlas skattemässigt som lagertillgång.¹⁸

Nedskrivning av lagerfastigheter i redovisningen hanteras skattemässigt enligt reglerna för lager, som tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.¹⁹ På så sätt blir nedskrivning av lagerfastigheter avdragsgill och återföringen skattepliktig.

Trots lagerklassificeringen kan avskrivningar dras av löpande på samma sätt som för övriga fastigheter, som är kapitaltillgångar.²⁰

Om en lagerfastighet innehas indirekt, genom andelar i ett bolag, så klassas andelarna skattemässigt som lagerandelar vilket torde få samma effekter för nedskrivningar och återföringar som vid direkt innehav av lagerfastighet, alltså att de blir avdragsgilla respektive skattepliktiga. Vinster och förluster vid försäljning av lagerandelar blir skattepliktiga respektive avdragsgilla, till skillnad från avyttringar av näringsbetingade andelar där vinster är skattefria och förluster inte avdragsgilla.

Det saknar betydelse för beskattningen om lagerfastigheter och lagerandelar rubriceras som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar i redovisningen.

6. AVSLUTNING

Som vi ser är skattereglerna för nedskrivningar brokiga och i flera fall inte klart uttalade. Med konsekvent bruttoredovisning och återföring av nedskrivningar vid samtliga avyttringar av anläggningstillgångar minskar dock risken för misstag väsentligt.

*Peter Berg är redovisningsexpert, författare och föreläsare, driver ekonomibloggen consult-journey.com och är utgiven med böckerna *Resultat- och inkomstplanering (2015)* och *Fastigheter (2016)* av Wolters Kluwer.*

18. 27 kap. 4 § första stycket IL.

19. 17 kap. 3 § första stycket IL.

20. SKV Vägledning Fastigheter och andelar som lagertillgångar.