

ÖVERAVSKRIVNINGAR – STÄLLNINGSTAGANDET SOM FÖRVIRRADE



Under slutet av 2024 undrade flera kursdeltagare om det var slut på att göra överavskrivningar i redovisningen? Skatteverket hade gått ut med att företag som gjorde överavskrivningar flera år i rad tappade rätten till räkenskapsenliga avskrivningar, berättade de.

Det visade sig att frågan handlade om skattemässiga överavskrivningar, inte överavskrivningarna som du och jag är vana vid att göra i bokslutsarbetet. Det är nog fler än jag som inte har kommit i kontakt med begreppet skattemässiga överavskrivningar tidigare, därför har jag skrivit denna artikel.

Text: Peter Berg

I mitten av oktober 2024 publicerade Skatteverket (SKV) ett ställningstagande om skattemässiga överavskrivningar, som ersatte ett gammalt svar från dåvarande Riksskatteverket från 2003.^[1] Ingen ändring i sak var avsedd, men flera redovisningskonsulter och revisorer uppfattade saken som ett orosmoln.

Vi håller oss här till tillgångar med räkenskapsenliga avskrivningar i beskattningen, alltså tillgångar som vi redovisar i BAS-kontoplanens kontogrupp 10 (immateriella anläggningstillgångar) och 12 (maskiner och inventarier). Fastighetstillgångar omfattas inte av räkenskapsenliga avskrivningar, därför hoppar jag över kontogrupp 11 (byggnader och mark).

Redovisade överavskrivningar

När företag tillämpar räkenskapsenliga avskrivningar i beskattningen är en grundförutsättning att redovisade och skattemässiga värden stämmer överens. Kravet gäller både avskrivningar och restvärden.^[2] Men i början av en investering får företaget göra högre skattemässiga värdeminskningssavdrag för avskrivningar än planenliga avskrivningar. Då blir det skattemässiga värdet lägre än det redovisade värdet.

Den konflikten löser vi genom att ta upp skillnaden mellan planenliga avskrivningar och skattemässiga värdeminskningssavdrag som överavskrivningar, under obeskattade reserver i balansräkningen och förändringen under bokslutsdispositioner i resultaträkningen.

Inget konstigt så långt, men var det plötsligt slut på möjligheten att göra överavskrivningar flera år i rad? Nej, ställningstagande från SKV handlar om motsatsen.

Skattemässiga överavskrivningar

SKV siktar in sig på situationen att de redovisade avskrivningarna är högre än skattemässigt möjliga värdeminskningssavdrag. Då blir det skattemässiga värdet högre än det redovisade värdet och det är inte tillåtet vid räkenskapsenliga avskrivningar. När SKV talar om överavskrivningar i det här fallet menar de skattemässiga överavskrivningar.

SKV tar upp exemplet inköp av avancerade datorer som skrivs av på 3 år i företaget. Det är inte möjligt skattemässigt, annat än enligt reglerna om direktavdrag vid anskaffningar av mindre värde (0,5 prisbasbelopp).

Skattemässiga överavskrivningar kan hända enstaka gånger av misstag. Då förlorar företaget inte rätten till räkenskapsenliga avskrivningar. En korrigeringsregel kan i så fall tillämpas, där det överskjutande beloppet ska dras av genom avskrivningar med 20 % per år, från och med året efter året då felet inträffade.^[3]

Men om avskrivningarna i redovisningen är högre än de skattemässigt möjliga avdragen mer än ett år i rad så handlar det inte längre om misstag enstaka gånger utan om upprepade skattemässiga överavskrivningar. Då anser SKV att företaget inte kan använda korrigeringsregeln utan företaget förlorar rätten till räkenskapsenliga avskrivningar. Effekten blir att företaget måste börja tillämpa restvärdeavskrivning.^[4]

SKV nämner 3 år i rad som gräns för upprepade skattemässiga överavskrivningar. Skattemässiga överavskrivningar som upprepas under 3 år i rad eller mer medför förlorad rätt till räkenskapsenliga avskrivningar.

Vilka K-regler berörs?

Problemet med skattemässiga överavskrivningar bör inte kunna uppstå för företag som tillämpar K1 ENV,^[5] eftersom immateriella anläggningstillgångar, maskiner och inventarier ska tas upp till det skattemässiga värdet i det förenklade årsbokslutet.

^[6] Överavskrivningar förekommer därmed inte i förenklade årsbokslut för enskilda näringsidkare.^[7]

I de övriga 4 K-reglerna kan redovisade överavskrivningar förekomma och är i så fall helt korrekta. Men vid felaktig hantering av planenliga avskrivningar kan skattemässiga överavskrivningar uppkomma, vilket då ska hanteras enligt korrigeringsregeln eller genom att företaget förlorar rätten till räkenskapsenliga avskrivningar.

Begreppet bokslut

Vi har sett att begreppet överavskrivningar har motsatta betydelser i redovisningen och beskattningen. Det är olyckligt. Regler blir lättare att förstå om begrepp betyder samma saker i olika regelverk.

Vi har en annan sådan begreppsblandning i IL, som säger att "... bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut ..." (min kursivering).^[8] Det stämmer inte.

BFL^[9] säger att i bokföringsskyldigheten ingår att "avsluta den löpande bokföringen enligt 6 kap.". ^[10] Den löpande bokföringen ska avslutas på ett av tre sätt, nämligen med en årsredovisning,^[11] ett årsbokslut^[12] eller ett förenklat årsbokslut.^[13]

Vi kan beskriva det som att den löpande bokföringen ska avslutas med ett bokslut. Bokslutet kan sedan presenteras på ett av tre sätt, nämligen som en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut.

I ställningstagandet följer SKV terminologin i IL och uttrycker i inledningen till avsnitt 3 att "Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut ...".

Reglerna om räkenskapsenlig avskrivning gäller oavsett om företaget presenterar bokslutet som en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut. Det vore tydligare om såväl IL som SKV använde uttrycket bokslut i detta och liknande sammanhang, så länge det inte uttryckligen handlar om regler begränsade till företag som avslutar den löpande bokföringen på ett av de tre sätten.

Sammanfattning

I redovisningen talar vi om överavskrivningar av tillgångar med räkenskapsenliga avskrivningar när det skattemässiga värdet blir lägre än det redovisade värdet – Redovisade överavskrivningar.

I beskattningen talar SKV om överavskrivningar när det skattemässiga värdet blir högre än det redovisade värdet – Skattemässiga överavskrivningar.

Det är helt legitimt att redovisa överavskrivningar flera år i rad. Problemet uppstår om vi har skattemässiga överavskrivningar 3 år i rad eller mer. Det är då SKV framför att företaget förlorar rätten till räkenskapsenliga avskrivningar.

Reglerna om räkenskapsenliga avskrivningar gäller dessutom alla företag,^[14] inte bara de som presenterar bokslutet som ett årsbokslut.

Text: Peter Berg, redovisningsexpert

Peter Berg har 50 år bakom sig i redovisningsbranschen, varav de senaste 11 åren med verksamhet på heltid som författare och föreläsare inom redovisning och beskattning. Han är utgiven av Norstedts Juridik med böckerna Resultat- och inkomstplanering (2015), Externredovisning, lärobok för högskolan (2021) och Fastigheter (2 uppl. 2022). Han driver ekonomibloggen consultjourney.com.

- [1]** SKV ställningstagande 2024-10-15 Rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad vid upprepade för stora avskrivningar i räkenskaperna (dnr 8-3120349).
- [2]** 18 kap. 14 § Inkomstskattelagen (1999:1229), IL. HFD 2019 ref. 15.
- [3]** 18 kap. 19 § IL. I ställningstagandet avsnitt 4 inleder SKV med att referera till 18 kap. 19 IL, men avser självklart 18 kap. 19 § IL.
- [4]** 18 kap. 13 § IL.
- [5]** Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1).
- [6]** 6.3 och 6.38 K1 ENV.
- [7]** 1.6 kommentaren K1 ENV om justeringar vid första tillämpningen.
- [8]** 18 kap. 14 § första stycket IL.
- [9]** Bokföringslagen (1999:1078).
- [10]** 4 kap. 1 § 5 p. BFL.
- [11]** 6 kap. 1 § BFL.
- [12]** 6 kap. 3 § första stycket BFL.
- [13]** 6 kap. 3 § andra stycket BFL.
- [14]** 1 kap. 2 § BFL, företag avser i BFL fysiska eller juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

BAS – inte bara en kontoplan

BAS-kontogruppen i Stockholm AB
Drottninggatan 89
113 60 Stockholm