

Rådet **för** **finansiell rapportering**

UFR 9

Publicerad
september 2012

**UTTALANDE FRÅN RÅDET
FÖR FINANSIELL RAPPORTERING (UFR)**

UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

UFR 9 Redovisning av avkastningsskatt

Frågeställning

IASB publicerade i juni 2011 en reviderad standard avseende ersättningar till anställda (IAS 19). Den reviderade IAS 19 träder i kraft för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2013 eller senare. I samband med övergången till den reviderade IAS 19 har fråga väckts avseende hur avkastningsskatt som tas ut på avsättningar i balansräkningen ska redovisas. Den reviderade standarden innehåller viss vägledning avseende skatter relaterade till förmånsbestämda pensionsplaner men det framgår av standarden att den inte ger vägledning för alla upptänkliga former av skatter som kan finnas i olika länder.

Bedömning

Rådets bedömning är att avkastningsskatt som tas ut på avsättningar i balansräkningen ska redovisas löpande som en kostnad i resultatet för den period skatten avser. Sådan avkastningsskatt ska således inte innefattas i skuldberäkningen avseende förmånsbestämda pensionsplaner.

Överväganden

Enligt IAS 19 ska skatter som belöper på avgifter (typiskt sett tillskott till pensionsstiftelser och understödsföreningar) hänförliga till tjänstgöring som är utförd till och med rapporteringstidpunkten eller skatter belöpande på utbetalda ersättningar hänförliga till sådan tjänstgöring, innefattas i de aktuariella antagandena vid beräkning av nuvärdet av pensionsförpliktelserna. Vid bestämmandet av avkastning på förvaltningstillgångar reducerar företaget avkastningen dels med kostnader för att förvalta förvaltningstillgångarna dels med skatter som betalas av pensionsplanen. Undantaget är sådana skatter som redan inkluderats i de aktuariella antaganden som använts vid värderingen av förpliktelsen. Det framgår även av den reviderade standarden att IASB noterat att en stor variation av skatter på pensionskostnader existerar runt om i världen och att det är en bedömningsfråga huruvida dessa skatter utgör inkomstskatter enligt IAS 12, förpliktelser inom tillämpningsområdet för IAS 37 eller ersättningar till anställda inom ramen för IAS 19.

Vid bedömning av den redovisningsmässiga behandlingen av avkastningsskatt är skattens karaktär av avgörande betydelse. Avkastningsskatt är till sin karaktär utformad som en form av inkomstskatt på den avkastning som uppkommer på det kapital som representeras av tillgångsmassan i en pensionsstiftelse och den tillgångsmassa som kvarstår i företag som väljer att göra avsättningar i egen balansräkning (dvs företag som har ofonderade eller delvis ofonderade pensionsplaner). Avkastningsskatten belöper således inte på intjäning av pensionsrätt.

Av förarbetena till lagen om avkastningsskatt framgår att principen om likformig och neutral beskattning av sparande oavsett sparandeform borde föranleda motsvarande beskattning av avkastning på pensionskapital vid tjänstepensionering som föreligger vid sparande i bank. Förarbetena anger vidare att för att uppnå likformighet mellan olika trygghandformer bör även avkastning på pensionssparande vid kontoavsättningar beskattas. Kontoavsättning är emellertid till sin konstruktion av väsentligt annan karaktär än annat pensionstryggande. Sålunda är det t ex inte

möjligt att avskilja en viss kapitalmassa som pensionskapital. Det avsatta beloppet blir kvar som en del av företagets tillgångar. Av förarbetena framgår således att grunden för den föreslagna beskattningen, i fallet med kontoavsättningar, inte är någon faktisk kapitalavkastning. Beskattningsunderlaget måste istället utgöras av den avkastning som kan sägas ligga i trygghandformen. Den schablonmetod som har tagits fram för att identifiera tillgångsmassan utgår från det redovisade kapitalvärdet på förpliktelsen och beskattar en hypotetisk avkastning på ett kapital av denna storlek. Kapitalvärdet på förpliktelsen kan således ses som ett närmevärde för tillgångsmassans storlek.

Syftet med lagstiftningen om avkastningsskatt bör i detta sammanhang beaktas. Statsmaktens syfte var att utarbeta en kapitalbeskattning som var neutral mellan olika former av sparande. Därav följer att det inte är avsättningen (eller de anställdas upparbetade pensionsrätt) i sig som är föremål för beskattning. Slutsatsen är att avkastningsskatten är en skatt på en beräknad avkastning, oavsett om det är fråga om fonderade eller ofonderade pensionsplaner, och att skatten därför inte är kopplad till intjäning av pensionsrätt. Med andra ord kan karaktären på denna avkastningsskatt sägas vara en skatt på kapital och inte på arbete, vilket blir styrande för hur skatten ska redovisas.

I fallet med fonderade pensionsplaner (exempelvis pensionsstiftelse) redovisas enligt IAS 19 den avkastningsskatt som tas ut som en reduktion av den faktiska avkastningen på de förvaltningstillgångar som finns i stiftelsen. Detta leder i sin tur till att skatten belastar övrigt totalresultat i den period skatten avser.

I fallet med ofonderade eller delvis ofonderade pensionsplaner betalar arbetsgivaren en avkastningsskatt som utgår på avsättningarnas storlek i juridisk person. Denna avkastningsskatt är inte hänförlig till den avkastning som belöper på förvaltningstillgångarna. Istället kan denna avkastningsskatt sägas utgöra en schablonmässigt beräknad skatt på det kapital som behållits i företaget och inte betalats in till exempelvis pensionsstiftelser eller försäkringsbolag. I och med att skatten i fallet med ofonderade eller delvis ofonderade pensionsplaner utgår på en tillgångsmassa som inte omfattas av IAS 19, är Rådets bedömning att vägledning för redovisning av sådan avkastningsskatt inte ska sökas i IAS 19. Det innebär att skatten ska redovisas i resultatet i den period den avser.

En konsekvens av Rådets bedömning är att avkastningsskatt inte kommer att ingå i beräkningen av pensionsskulden, vare sig i fonderade eller ofonderade planer, det vill säga oavsett om företaget tryggt sina pensionsutfästelser via pensionsstiftelse eller i egen balansräkning. Eftersom åtagandet att betala avkastningsskatt inte skiljer sig åt mellan finansieringsformerna blir redovisningen konsekvent.

En annan redovisningsmässig konsekvens är att avkastningsskatten kommer att belasta företagets totalresultat i samma period oavsett finansieringsform. I fallet då avkastningsskatt uttas på pensionsstiftelses förmögenhet redovisas avkastningsskatten i övrigt totalresultat vilket också all avkastning utöver beräknad ränteintäkt gör. I fallet då avkastningsskatt uttas på avsättningar i balansräkningen redovisas avkastningsskatten i årets nettoresultat, vilket också typiskt sett gäller all avkastning i företaget.

Tillämpning

Detta uttalande ska börja tillämpas samtidigt som ett företag börjar tillämpa den reviderade IAS 19 *Ersättningar till anställda*, som publicerades av IASB i juni 2011 och som träder ikraft för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2013 eller senare.

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2012

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätten till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Rådet för finansiell rapporterings medgivande är förbjudet.

Rådet för finansiell rapportering

Box 7680 SE-103 95 Stockholm

Telefon: 08-50 88 22 79

Fax: 08-32 12 50

www.radetforfinansiellrapportering.se
