

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

UFR 4

Uppdaterad
januari 2012

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

UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

UFR 4 Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt

När den reviderade IAS 19, publicerad i juni 2011, börjar tillämpas, vilket ska ske senast för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare, får UFR 4 inte längre tillämpas. Då ska istället vägledning hämtas från den reviderade IAS 19 som innehåller vägledning för skatter som belöper på pensionsförmåner. Detaljerade övergångsregler återfinns i ändringsmeddelande publicerat i september 2011.

Frågeställning

Svenska företag är skyldiga att betala dels en särskild löneskatt på företagets pensionskostnader, dels en avkastningsskatt på vad som redovisats som Avsatt till pensioner. Även pensionsstiftelser ska betala avkastningsskatt. Skatterna fastställs årligen i samband med den allmänna taxeringen.

Tillämpningen av IAS 19, Ersättningar till anställda, medför att den pensionskostnad/-förpliktelse som redovisas för svenska koncernföretag i koncernredovisningen kan avvika från summan av pensionskostnaderna/-förpliktelseerna i de enskilda företagen. Detta väcker följande frågor:

- Ska företaget ta hänsyn till en sådan avvikelse vid redovisningen av särskild löneskatt när koncernredovisningen upprättas?
- Ska företaget göra avsättning för avkastningsskatt när beräkningen av pensionsförpliktelsen grundas på IAS 19?

Enligt punkt 93 A i IAS 19, Ersättningar till anställda, får företag välja att som princip redovisa aktuariella vinster och förluster i övrigt totalresultat. Frågan är då:

- Ska särskild löneskatt beräknad på aktuariella vinster och förluster i sådana fall redovisas i övrigt totalresultat?

Bedömning

Särskild löneskatt

Den särskilda löneskatten ska beräknas med utgångspunkt från hur periodens pensionskostnad fastställts. När pensionskostnaden, fastställd med tillämpning av IAS 19, är högre (lägre) än summan av den som fastställts i de enskilda företagen, ska en avsättning (fordran) för särskild löneskatt redovisas baserad på mellanskillnaden.

Företag som redovisar aktuariella vinster och förluster direkt mot eget kapital ska i dessa vinster och förluster räkna in särskild löneskatt.

Avsättningen för särskild löneskatt ska inte nuvärdeberäknas.

Avkastningsskatt

Avsättning för avkastningsskatt ska inte göras när beräkningen av pensionsförpliktelsen grundas på IAS 19. Avkastningsskatten ska sålunda redovisas som en löpande kostnad. Ett företag ska dock ta hänsyn till den förväntade avkastningsskatten när det fastställer den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar.

Överväganden

Särskild löneskatt

Den pensionskostnad som redovisas i koncernen kan avvika från summan av vad som redovisas i de enskilda företagen till följd av olika antaganden om bland annat diskonteringsräntan. Eftersom pensionsutgiften är densamma, beror skillnaderna på att utgiften periodiseras på olika sätt. Den särskilda löneskatten tas ut på företagets pensionskostnader. Bedömningen är därför att den särskilda löneskatten ska periodiseras på samma sätt som pensionskostnaden.

Enligt punkt 93 A i IAS 19, Ersättningar till anställda, får företag välja att som princip redovisa aktuariella vinster och förluster i övrigt totalresultat. Av IFRIC Update, januari 2007, framgår att IFRIC gjort följande observationer:

- a) Skatter som betalas av en förmånsbestämd plan ingår i definitionen av avkastning på förvaltningstillgångar.
- b) Inkomstskatter som betalas av företaget redovisas i enlighet med IAS 12.
- c) IAS 19 omfattar inte bara ersättningar till anställda utan även vissa kostnader som är knutna till sådana ersättningar och som betalas till andra.
- d) Det kan finnas många olika skatter hänförliga till pensioner i världen och det är en bedömningsfråga om dessa är inkomstskatter som faller inom IAS 12, Inkomstskatter, del av ersättningar enligt IAS 19 eller en annan typ av avsättning som faller inom IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

I fråga om punkt d) framgår av IAS 12 att inkomstskatter är skatter som tas ut på företagets inkomst. Följaktligen kan inte IAS 12 vara tillämplig på den särskilda löneskatten. Av IAS 37 framgår att standarden inte är tillämplig på avsättningar som faller inom IAS 19. Den avgörande frågan är följaktligen om särskild löneskatt ska ingå i åtagandet för pensioner. IAS 19 ger inget klart svar. Den bedömning som gjorts är att löneskatten ska räknas in i ett åtagande för pensioner, eftersom åtagandet kräver att företaget betalar särskild löneskatt.

Av IAS 37 framgår att när tidsvärdet är väsentligt, ska nuvärdet av förväntade utbetalningar avsättas. Avsättningen (fordran) för särskild löneskatt ska dock inte nuvärdeberäknas, eftersom den grundar sig på pensionskostnaden, som beräknats som ett nuvärde.

Avkastningsskatt

Den fråga som övervägts är om avkastningsskatten utgör en del av pensionskostnaderna. IAS 19, punkt 7, definierar pensionskostnader (ersättningar efter avslutad anställning) som sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats. Slutsatsen är att avkastningsskatten inte utgör en del av en sådan ersättning och följaktligen att någon avsättning inte ska göras. Avkastningsskatten utgör dock en del av personalkostnaderna och ska därför ingå bland dessa i resultaträkningen.

En annan fråga som övervägts är om en avsättning för avkastningsskatt ska göras i enlighet med vad som krävs enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Bedömningen utgår ifrån att avkastningsskatten är tänkt att utgöra en skatt på avkastningen på de tillgångar som tryggar pensionsförpliktelserna. För enkelhetens skull utgörs dock underlaget för skatten av den redovisade pensionsförpliktelsen (vid kontoavsättningar) alternativt värdet av tillgångarna i pensionsstiftelser. Den förpliktande händelsen blir därigenom att värdet av pensionsförpliktelsen respektive stiftelsetillgångarna årligen fastställs och inte att en anställd tjänat in pensionsrätt.

Av punkt 7 i IAS 19 framgår att företag ska ta hänsyn till förväntade administrationskostnader och eventuella skatter när de fastställer den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar. Det innebär att om den förväntade avkastningen är 8 procent före hänsyn tagen till avkastningsskatt och avkastningsskatten och statslåneräntan är 15 respektive 5 procent, ska den förväntade avkastningen efter avkastningsskatt anges till 7,25 procent, dvs. $0,08 - (0,15 \times 0,05)$.

© 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
