

BOKFÖRINGSNÄMNDEN
Handels- och industriministeriet
12.9.2006

ALLMÄN ANVISNING OM LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR

1. INLEDNING	3
1.1. Definition av latent skatteskuld och skattefordran samt presentation i bokslutet	3
1.2. Koncernbokslut	5
1.2.1. Sammanställningsåtgärder	6
1.2.2. Latent skatteskuld eller skattefordran som uppstår till följd av sammanställningsåtgärder	6
1.2.3. Avskrivningsdifferens och reserver	7
1.2.4. Presentation av latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslutet	8
2. DEFINITIONER	9
3. LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR I EN ENSKILD BOKFÖRINGSSKYLDIGS BOKSLUT	9
3.1. Temporära differenser till följd av periodiseringar	9
3.1.1. Allmänna definitioner och exempel	9
3.1.2. Fastställda förluster	10
3.1.3. Avskrivningsdifferens och reserver	10
3.2. Temporära skillnader till följd av värderingar	11
3.2.1. Värdering av finansiella instrument	12
3.2.2. Uppskrivning	12
4. LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR I KONCERNBOKSLUT	13
4.1. Bildning av latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslut	13
4.2. Latenta skatter i särskilda bokslut	13
4.2.1. Latenta skatteskulder och skattefordringar i särskilda bokslut	13
4.2.2. Ändring av särskilda bokslut så att de överensstämmer med koncernens bokföringsprinciper	14
4.3. Avskrivningsdifferens och avsättningar i koncernbokslut	14
4.4. Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på övriga sammanställningar	14
4.4.1. Eliminering av interna försäljningsvinster och -förluster	14
4.4.2. Fördelning av koncernaktiva eller koncernpassiva	15
4.4.3. Dotter- och intresseföretagens vinster och förluster	16
4.4.4. Omräkningsdifferenser	16
5. UTRÄKNING AV LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR SAMT REGISTRERING AV DEM I BALANSRÄKNINGEN	17
5.1. Uträkning av latent skatteskulder och skattefordringar	17
5.1.1. Enskild bokföringsskyldig	17
5.1.2. Koncernbokslut	18
5.2. Förutsättningar för anteckning i balansräkningen	20
6. PRESENTATION AV LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR I RESULTATRÄKNINGEN OCH BALANSRÄKNINGEN	21

	2
6.1. Enskild bokföringsskyldig _____	21
6.2. Koncernbokslut _____	22
7. NOTER _____	23
7.1. Noter om latent skatteskulder och skattefordringar som upptas i balansräkningen _____	23
7.2. Latenta skatteskulder och skattefordringar som upptas i noterna _____	23
7.3. Noter till koncernbokslutet _____	23
8. FÖRFARINGSSÄTT UNDER ÖVERGÅNGSPERIODEN _____	24
BILAGA 1: EXEMPEL PÅ PERIODISERINGSDIFFERENSER OCH ÖVRIGA TEMPORÄRA DIFFERENSER TILL FÖLJD AV VÄRDERINGAR _____	25
1. Beskattningsbar differens från periodiseringar (som kan leda till latent skatteskuld) _____	25
2. I beskattningen avdragsgill differens från periodiseringar (som kan leda till latent skattefordran) _____	25
3. Beskattningsbar temporär differens till följd av värderingar _____	25
4. I beskattningen avdragbar temporär differens till följd av värderingar _____	25
BILAGA 2: BERÄKNINGSEXEMPEL _____	26

1. INLEDNING

Denna allmänna anvisning, som bokföringsnämnden (härefter även "**BFN**") har gett, styr tillämpningen av bokföringslagen (1336/1997; härefter även "**BFL**"), i lagens ordalydelse efter ändringen i lag 1312/2004 och bokföringsförordningen (1339/1997; härefter även "**BFF**") i förordningens ordalydelse efter ändringen i förordning 1313/2004 på latent skatteskulder och skattefordringar. Denna allmänna anvisning ersätter BFN:s allmänna anvisning om latent skatteskulder och skattefordringar av den 11.1.1999.

Enligt regeringens proposition till ändring av bokföringslagen 126/2004 har det centrala målet för lagändringen varit att justera lagstiftningen så att den motsvarar utvecklingen inom internationell bokföringspraxis. Jämfört med den tidigare lagstiftningen är den viktigaste ändringen gällande latent skatt att definitionen av latent skatt har utvidgats att motsvara definitionen i standarden IAS 12 (Inkomstskatt). I enlighet med de förnyade bestämmelserna skall temporära differenser till följd av värdering beaktas, medan bestämmelserna i BFL tidigare endast krävde att temporära differenser till följd av periodiseringar skulle behandlas i bokslutet.

Bokföringsnämnden anser bestämmelserna i BFL betyda att den bokföringsskyldige i framtiden inte längre har möjlighet att tillämpa ett snävare presentationssätt, som endast hänför sig till periodiseringarna i bokslutet. Före lagändringen var det möjligt att enbart uppta skillnaderna till följd av periodiseringar i bokslutet och om man önskade kunde man dessutom uppta skillnaderna till följd av värderingar.

Lagändringen betyder i praktiken att den som upprättar ett särskilt bokslut har två alternativ för presentation av de latent skatteskulderna och skattefordringarna: Med iakttagande av särskild försiktighet kan de upptas som en skild post i resultaträkningen eller balansräkningen eller alternativt i noterna gällande inkomstskatter, om de är väsentliga och de inte har upptagits i balansräkningen.

Koncernen skall uppta de latent skatteskulderna och skattefordringarna till följd av sammanställningsåtgärder som en skild post i koncernens resultaträkning eller balansräkning. I denna allmänna anvisning har även poster som beror på harmonisering av redovisningsprinciperna samt sådana latent skatter som inte har upptagits i koncernbolagens särskilda bokslut inkluderats under latent skatter till följd av sammanställningsåtgärder.

Terminologin i denna allmänna anvisning hänför sig huvudsakligen till bolag i aktiebolagsform. Den allmänna anvisningen kan även tillämpas på andra typer av bolag.

1.1. Definition av latent skatteskuld och skattefordran samt presentation i bokslutet

Bokföringslagen 5:18 § (1304/2004): "*Latent skatteskulder och skattefordringar som beror på periodiseringsskillnader mellan intäkter och motsvarande skattepliktiga inkomster, liksom mellan kostnader och motsvarande, i beskattningen avdragbara utgifter samt på temporära differenser mellan bokföringsvärden och skattemässiga värden, får med iakttagande av särskild försiktighet tas upp som en särskild post i resultaträkningen och balansräkningen.*"

Enligt bestämmelsen är det frivilligt för en enskild bokföringsskyldig att uppta de latent skatteskulderna och skattefordringarna i balansräkningen och resultaträkningen. Om de latent skatteskulderna och skattefordringarna inte har upptagits i resultaträkningen eller balansräkningen och de är väsentliga skall de upptas i noterna på det sätt som beskrivs här nedanför. S.k. små bokföringsskyldiga som avses i 3:9.2 § i bokföringslagen är dock helt befriade från denna skyldighet (se längre fram i texten).

Bokföringslagen 6:11 §: *"Om koncernens resultat till följd av sammanställning är väsentligt större eller mindre än de sammanlagda resultaten av de bokslut som sammanställts med koncernbokslutet, skall de direkta skatterna för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder korrigeras och kompletteras enligt koncernens resultat innan de tas upp i koncernbokslutet till den del framtida skattepåföljder för koncernföretagen kan anses uppenbara."*

Enligt bestämmelsen är det i koncernbokslutet med beaktande av väsentlighetsaspekten obligatoriskt att uppta latent skatteskulder och skattefordringar i balansräkningen och resultaträkningen. I koncernbokslutet kan de latent skatterna bero på temporära differenser såväl från periodisering och värdering som också från sammanställningsåtgärder. Fördelningen av ackumulerade bokslutsdispositioner och förändring av denna orsakar också latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslutet. Det faktum att de ackumulerade bokslutsdispositionerna inkluderas i eget kapital vid elimineringen av internt innehav orsakar också en latent skatteskuld i koncernen. En s.k. liten koncern enligt definitionen i 3:9.2 § i bokföringslagen är befriad från kravet på presentation av skatteskulder och skattefordringar i anknytning till ackumulerade bokslutsdispositioner.

Det finns två typer av differenser mellan bokföringens resultat enligt resultaträkningen och den beskattningsbara inkomsten: bestående differenser och temporära differenser. De temporära differenserna inkluderar skillnader från periodisering och värdering. De bestående skillnaderna hänför sig till skattefria inkomster och oavdragbara utgifter, som inte alls beaktas vid uträkningen av den beskattningsbara inkomsten. De temporära differenserna till följd av periodiseringar beror för sin del på att intäkter och kostnader beaktas under olika räkenskapsperioder i bokföringen och beskattningen. Skillnaderna i värdering anknyter i högre grad än skillnaderna i periodisering till aspekter i balansräkningen, där det råder en temporär differens mellan bokföringsvärdet och beskattningsvärdet för en viss balanspost. De temporära differenserna orsakar en latent skatteskuld eller skattefordran. De bestående skillnaderna orsakar inga sådana skulder och fordringar. I praktiken är det ingen väsentlig skillnad mellan sättet att närma sig differenserna till följd av periodisering och värdering. I denna allmänna anvisning kommer härefter termen temporär differens att användas för båda dessa differenser.

En *latent skatteskuld* till följd av temporära differenser uppstår då en inkomst upptas som intäkt i resultaträkningen för en tidigare räkenskapsperiod än den blir beskattningsbar eller om en utgift avdras i beskattningen för en tidigare räkenskapsperiod än den upptas som kostnad i resultaträkningen. En *latent skattefordran* till följd av temporära differenser uppstår å sin sida i det fall då inkomsten är beskattningsbar under en tidigare räkenskapsperiod

än då den upptas som intäkt i resultaträkningen eller utgiften upptas i resultaträkningen som kostnad för en tidigare räkenskapsperiod än den avdras i beskattningen.

Särskild försiktighet skall iakttas då de latent skatteskulderna och skattefordringarna upptas i resultaträkningen och balansräkningen. Förutsättningarna för upptagande av dem finns beskrivna i **avsnitt 6.2**.

Bokföringsförordningen 2:6.1 § 1 punkten: "*[Noterna skall innehålla] om de latent skatteskulder och skattefordringar som avses i 5 kap. 18 § bokföringslagen, om dessa är väsentliga och inte har tagits upp i balansräkningen.*"

Om den bokföringsskyldige inte upptar latent skatteskulder och skattefordringar i balansräkningen skall de anges i noterna om de är väsentliga. Om väsentliga skatteskulder och skattefordringar inte förekommer behöver de inte upptas i resultaträkningen och balansräkningen eller som noter. Den särskilda försiktighet som skall följas vid upptagning i balansräkningen, skall dock beaktas också vid upprättande av noterna. Utgångspunkten är att det belopp som upptas i noterna är detsamma som det som kunde upptas i balansräkningen.

Bokföringsförordningen 2:6.1 § 3 punkten: "*[Noterna skall innehålla] redogörelse för uppskrivningarnas eventuella inverkan på inkomstbeskattningen.*"

Förklaringen om uppskrivningarnas eventuella inverkan på inkomstbeskattningen innehåller uppgift om hur stor inkomstskatt som skulle realiseras vid försäljning av uppskrivningsobjektet beräknat utgående från uppskrivningsbeloppet. Om en bokföringsskyldig i balansräkningen upptar en latent skatteskuld som beror på uppskrivning enligt punkt 5.5 i denna allmänna anvisning är inte separata noter nödvändiga.

Bokföringsförordningen 2:6.2 §: "*Om högst en av de gränser som anges i 3 kap. 9 § 2 mom. bokföringslagen har överskridits både under den räkenskapsperiod som har gått ut och under den omedelbart föregående perioden, får den bokföringsskyldige utelämna de noter om vilka bestäms i 1 mom. 1–3.*"

Mindre bokföringsskyldiga enligt definitionen i 3 kap. 9 § 2 mom. bokföringslagen, behöver inte redovisa latent skatteskulder och skattefordringar. De gränser som nämns i lagrummet är följande:

- 1) omsättning 7 300 000 euro;
- 2) balansomslutning 3 650 000 euro;
- 3) genomsnittligt antal anställda 50.

En bokföringsskyldig som uppfyller villkoren i bestämmelsen behöver sålunda inte redovisa latent skatteskulder eller skattefordringar i sin balansräkning eller upptar dem som noter. Han är inte heller skyldig att lämna uppgifter om uppskrivningarnas eventuella inverkan på inkomstbeskattningen.

1.2. Koncernbokslut

Bestämmelserna i 3 kap. 2 och 3 § samt i 4 och 5 kap. i bokföringslagen om uppgörande av bokslut för ett enskilt företag, skall enligt 6 kap. 4 § 3 mom. I bokföringslagen i tillämpliga delar iakttas också i koncernbokslut. Bestämmelsen i 5 kap. 18 § i bokföringslagen kan således anses som en central anvisning också med tanke på de latent skatteskulder och skattefordringar som upptas i koncernbalansräkningen.

Koncernbokslutet skall enligt 6 kap. 2 § i bokföringslagen upprättas som en sammanställning av koncernföretagens resultaträkningar och balansräkningar samt noterna till dessa. Koncernbokslutet är dock inte summan av koncernföretagens resultaträkningar och balansräkningar utan vid uppgörandet av det utförs sammanställningsåtgärder och bl.a. olika elimineringsåtgärder. Därför har det varit nödvändigt att separat bestämma om latent skatteskulder och skattefordringar som beror på sammanställning. *Bokföringsnämnden* anser latent skatteskulder och skattefordringar med anledning av sammanställningsåtgärder avse att man till resultaträkningen och balansräkningen i koncernbokslutet lägger till även de latent skatteskulder och skattefordringar som kan härledas ur koncernbolagens separata bokslut som inte har upptagits i resultaträkningen och balansräkningen för det aktuella koncernbolaget, även om de skulle ha kunna upptas i de separata boksluten.

1.2.1. Sammanställningsåtgärder

Före sammanställning skall koncernföretagens bokslut ändras enligt 6 kap. 4 § i bokföringslagen för att motsvara gemensamma kalkyleringsprinciper. Utländska dotter- och intressföretags bokslutsposter omräknas enligt 6 kap. 6 § och 13 § 1 mom. I bokföringslagen till moderföretagets bokslutsvaluta. Ovannämnda åtgärder kallas beredande sammanställningsåtgärder. Vid sammanställningen utförs de egentliga sammanställningsåtgärder, dvs. eliminering enligt 6 kap. 7-9 § i bokföringslagen av koncerninterna poster och innehavet av interna aktier eller andelar samt avskiljning av minoritetsandelar till egna poster i resultaträkningen och balansräkningen.

Som resultat av vissa sammanställningar avviker koncernbokslutets resultat från det sammanlagda resultatet av boksluten för de företag som sammanställts med koncernbokslutet. I dessa fall förutsätter 6 kap. 11 § i bokföringslagen korrigering och komplettering av de direkta skatterna om koncernens resultat till följd av sammanställningen är väsentligt större eller mindre än de sammanlagda resultaten av de bokslut som sammanställts i koncernbokslutet. Bestämmelsens syfte är att göra det möjligt att redovisa inkomstskatter enligt koncernresultaträkningens resultat. Dessutom anser *bokföringsnämnden* att man i koncernens latent skatter även skall beakta eventuella andra poster som uppstår till följd av sammanställningsåtgärder än de poster som påverkar resultatet.

1.2.2. Latent skatteskuld eller skattefordran som uppstår till följd av sammanställningsåtgärder

Korrigering av skatter skall enligt bestämmelsen göras till den del framtida skattepåföljder för koncernföretagen kan anses uppenbara. Kraven på att skattepåföljderna skall vara uppenbara kan anses hänvisa till den särskilda försiktighet som nämns i 5 kap. 18 § i bokföringslagen i fråga om ett enskilt företags bokslut. Latent skatteskulder och skattefordringar som beror på sammanställning skall sålunda uppskattas enligt samma kriterier som latent skatteskulder och skattefordringar som beror på ett enskilt företags periodiseringsdifferenser.

Enligt bokföringsnämnden är den skillnad mellan det sammanlagda resultatet av de särskilda boksluten och koncernbokslutets resultat, som är ett resultat av sammanställningen samtidigt också en periodiseringsdifferens enligt 5 kap. 18 § i bokföringslagen, om den i framtiden leder till att det i koncernbokslutet upptas en intäkt eller en kostnad som till sitt värde avviker från det sammanlagda värdet i de företag som sammanställs i koncernbokslutet.

Exempel på sådana skillnader med resultatverkan som uppstår som ett resultat av sammanställning är koncernens internvinster och försäljningsvinster. Internvinsterna i anläggningstillgångarna elimineras i koncernbokslutet. Den skatt som hänför sig till internvinsterna upptas i koncernresultaträkningen först när koncernen överlåter tillgången. Denna skatteperiodisering för motsvarande inkomst sker med hjälp av latent skattefordran.

Om det belopp som i det aktuella koncernföretagets eget bokslut är avdragbart i beskattningen och det som kan registreras som kostnad avviker från varandra, skall den latent skatteskulden eller skattefordran som detta medför beaktas redan i det enskilda bokslutet. Vid uppgörandet av koncernbokslut är det därmed möjligt att granska skillnaden mellan det enskilda bokslutet och koncernbokslutet. Om den latent skatteskulden eller skattefordran endast har upptagits i noterna i koncernföretaget upptas skatteskulden eller skattefordran med beaktande av väsentlighetsprincipen i resultaträkningen eller balansräkningen i koncernbokslutet.

De latent skatteskulderna och skattefordringarna som uppstår på grund av sammanställningen skall upptas i koncernbalansräkningen om framtida skattepåföljder är uppenbara. Enligt bestämmelserna kan de inte enbart upptas i noterna. Inte heller för mindre koncerner har det särskilt bestämts om möjlighet till avvikelse vid redovisning av skatteskulder och skattefordringar som beror på sammanställning. Trots att mindre koncerner enligt bokföringslagen är befriade från skyldigheten att upprätta koncernbokslut kan skyldighet att upprätta bokslut uppstå exempelvis utgående från lagen om aktiebolag.

1.2.3. Avskrivningsdifferens och reserver

Bokföringslagen 6:7.5 §: *"Den ackumulerade differensen (avskrivningsdifferens) mellan bokförda och planenliga avskrivningar samt reserver skall tas upp i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent skatteskuld samt deras förändring i koncernresultaträkningen uppdelad i förändring i latent skatteskuld och räkenskapsperiodens resultat."*

Bokföringslagen 6:7.6 §: *"Trots det som bestäms i 5 mom. får den bokföringsskyldige anteckna avskrivningsdifferensen och reserverna i koncernbalansräkningen utan att dela upp dem i eget kapital och latent skatteskuld samt förändringen i dem i koncernresultaträkningen utan att dela upp den i förändring i den latent skatteskulden och räkenskapsperiodens resultat, om högst en av de gränser som avses i 1 § 3 mom. har överskridits både under den räkenskapsperiod som har gått ut och under den omedelbart föregående räkenskapsperioden."*

Bestämmelsen om att avskrivningsdifferensen och reserver upptas uppdelade skall jämföras med bestämmelsen om sammanställning. Om avskrivningsdifferens och reserver upplösas vid upprättandet av koncernbokslut uppstår det en skillnad mellan koncernresultaträkningen och koncernföretagens resultaträkningar. Det finns dock skilda bestämmelser om upptagandet av den latent skatteskulden och dess förändring i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Sådana bokföringsskyldiga som enligt bokföringslagen inte är skyldiga att upprätta koncernbokslut har dock befriats från uppdelning av reserver och avskrivningsdifferenser. Då denna allmänna anvisning gavs hade följande gränser definierats i BFL 3:9.2 §:

- 1) omsättning eller motsvarande avkastning 7 300 000 euro;
- 2) balansomslutning 3 650 000 euro; och
- 3) genomsnittligt antal anställda 50 personer.

1.2.4. Presentation av latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslutet

Bokföringsförordningen 3:3.3 § (748/2001): *"Den i 6 kap. 11 § bokföringslagen avsedda latent skatteskulden som beror på rättelse och komplettering av inkomstskatterna skall i koncernbalansräkningen tas upp som en särskild post i gruppen fordringar bland rörliga aktiva och den därav beroende latent skatteskulden i gruppen främmande kapital, om dessa inte tas upp som en post tillsammans med de latent skatteskulder eller skattefordringar som avses i 5 kap. 18 § bokföringslagen och som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar."*

Bokföringsförordningen 4:4 § 3 punkten: *"[Utöver bestämmelserna i 1 – 3 § här ovanför skall man i noterna till koncernens resultaträkning och balansräkning uppta en] specifikation av latent skatteskulder och deras förändringar, med uppdelning i sådana som baserar sig på bokslutsdispositioner, sådana som baserar sig på sammanställningsåtgärder och sådana som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar, om dessa har tagits upp som sammanslagna i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen."*

I bokföringsförordningen finns det bestämmelser om upptagandet av latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslutet. Alla poster som grundar sig på bokslutsdispositioner, poster som grundar sig på sammanställningsåtgärder liksom även latent skatteskulder och skattefordringar som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar får sammanställas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen förutsatt att de specificeras i noterna. Vid sammanställning av posterna skall dock det som nämns om nettobokföring av de nämnda posterna i **avsnitt 6.1** här nedan beaktas.

Bestämmelserna om upptagande i balansräkningen är tvingande i fråga om sammanställningsåtgärder samt avskrivningsdifferenser och reserver. I bokslutet för en enskild bokföringsskyldig kan latent skatteskulder och skattefordringar alternativt också upptas enbart som noter. För att rapporteringsförfarandet skall vara enhetligt upptas samtliga latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslutet, också de som anknyter till de särskilda boksluten, i balansräkningen, varvid de inte överhuvudtaget upptas enbart som noter.

2. DEFINITIONER

De begrepp som behandlas i denna allmänna anvisning har definierats på följande sätt:

- **Bokföringens resultat** är räkenskapsperiodens vinst eller förlust före avdrag för skatt.
- **Beskattningsbar inkomst** (eller **skattemässig förlust**) är räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt de bestämmelser som skattemyndigheterna har definierat och utgående från vilken den inkomstskatt som skall betalas (eller tillgodoräknas) fastställs.
- **Skattekostnad** (eller **-intäkt**) är summan av skatten på räkenskapsperiodens beskattningsbara inkomst och den latent skatt som skall beaktas vid fastställandet av räkenskapsperiodens vinst eller förlust.
- **Skatt som grundar sig på räkenskapsperiodens beskattningsbara inkomst** är den skatt som skall betalas eller tillgodoräknas utgående från räkenskapsperiodens beskattningsbara inkomst.
- **Latenta skatteskulder** är skatter som kommer att förfalla till betalning i framtiden, som grundar sig på temporära, beskattningsbara differenser.
- **Latenta skattefordringar** är skatter som bolaget kan räkna sig tillgodo i framtiden och som grundar sig på:
 - a) i beskattningen avdragbara, temporära differenser;
 - b) beskattningsbara förluster, som kan användas i framtiden; och
 - c) gottgörelse i anknytning till beskattningen som kommer att användas i framtiden.
- **Temporära differenser** är differenserna mellan bokföringsvärdet på tillgångar och skulder i balansräkningen och deras värde i beskattningen. De kan bero på temporära differenser till följd av periodiseringar eller värderingar. De temporära differenserna kan vara antingen:
 - a) **beskattningsbara, temporära differenser**, som leder till att den beskattningsbara posten kommer att uppstå vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten för kommande räkenskapsperioder i takt med att ett belopp som motsvarar tillgångspostens bokföringsvärde ackumuleras eller ett belopp som motsvarar bokföringsvärdet för skulden presteras; eller
 - b) **i beskattningen avdragbara, temporära differenser**, som i samband med fastställandet av den beskattningsbara inkomsten resulterar i en post som är avdragbar under de kommande räkenskapsperioderna, då ett belopp som motsvarar bokföringsvärdet för tillgångsposten ansamlas eller ett belopp som motsvarar skuldens bokföringsvärde presteras.
- Tillgångspostens eller skuldens **beskattningsmässiga värde** är det belopp av den aktuella tillgångsposten eller skulden som skall beaktas i beskattningen.

3. LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR I EN ENSKILD BOKFÖRINGSSKYLDIGS BOKSLUT

3.1. Temporära differenser till följd av periodiseringar

3.1.1. Allmänna definitioner och exempel

Latent skatteskuld som beror på temporära differenser till följd av periodisering uppstår när en inkomst upptas i resultaträkningen som intäkt för en tidigare räkenskapsperiod än när den utgör skattepliktig inkomst eller när en utgift avdras i beskattningen för en tidigare rä-

kenskapsperiod än när den upptas i resultaträkningen som kostnad. Den sistnämnda situationen är ovanlig så länge nuvarande skattelagstiftning är i kraft emedan lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968; 54 §) förutsätter att vissa betydande utgifter (avskrivningar, index- och kursförluster, anskaffningsutgift för omsättningstillgångar och investeringstillgångar och reserveringar) måste avdras i bokföringen under skatteåret eller tidigare för att de skall vara avdragsgilla i beskattningen.

I länder med en lösare koppling mellan bokföringen och beskattningen än i Finland, kan det finnas flera sådana skillnader som orsakar latent skatteskuld. Om exempelvis differensen mellan bokförda och planenliga avskrivningar inte enligt lagstiftningen för landet i fråga behöver upptas i resultaträkningen, uppstår det ofta en latent skatteskuld särskilt i början av den ekonomiska användningstiden om man i beskattningen har gjort flera avdrag än i bokföringen.

Latent skattefordran som beror på periodiseringsskillnader uppstår när inkomsten är skattepliktig under en tidigare räkenskapsperiod än när den upptas som intäkt i resultaträkningen eller när en utgift upptas i resultaträkningen som kostnad under en tidigare räkenskapsperiod än när den dras av i beskattningen. Typiska exempel på tidsdifferenser för kostnader är sådana avsättningar som kan dras av i beskattningen först när de används för att täcka utgifter. Flera exempel på periodiseringsskillnader finns i **bilaga 1**.

3.1.2. Fastställda förluster

Också förluster som fastställts eller som skall fastställas i beskattningen utgör temporära periodiseringsskillnader. I resultaträkningen har i så fall avdragits kostnader som inte ännu avdragits i beskattningen. De fastställda förlusterna räknas den bokföringsskyldige till godo under kommande räkenskapsperioder förutsatt att det uppstår tillräckligt med beskattningsbar inkomst vid rätt tid för att förlusterna skall kunna utnyttjas. Av förlusten uppstår sålunda en latent skattefordran. Sådan särskild försiktighet som avses i bokföringslagen skall iakttas särskilt vid bedömningen av om skattefordringar som beror på förlust kan upptas i balansräkningen.

3.1.3. Avskrivningsdifferens och reserver

Syftet med avskrivningsdifferenser och reserver (s.k. *bokslutsdispositioner*) när det gäller en skattskyldig bokföringsskyldig är i regel att påverka den beskattningsbara inkomsten. Till följd av den bokföringspraxis som skattelagstiftningen kräver uppstår vid bokslutsdispositioner ingen temporär periodiseringsskillnad emedan avskrivningar som överskrider eller underskrider planen och förändringar i reserver bokförs som kostnad eller intäkt i resultaträkningen senast under samma räkenskapsperiod som de dras av i beskattningen. De ackumulerade bokslutsdispositionerna i balansräkningen omfattar en andel som kan jämföras med eget kapital samt skatteskulden. Den latent skatteskulden har registrerats redan i samband med registreringen av bokslutsdispositionen och det är inte möjligt att enligt gällande lagstiftning, som förutsätter ett visst bokföringsförfarande, avskilja den latent skatteskulden eller en ändring av den till en separat post i bokslutet för en enskild bokföringsskyldig.

Bokföringsnämnden ser inga hinder för att fördelningen av avskrivningsdifferensen och reserverna redovisas i en post jämförbar med eget kapital och i latent skatteskuld som noter. På samma sätt är det också möjligt att ange fördelningen av den förändring som tagits upp för dem i resultaträkningen i en post jämförbar med räkenskapsperiodens resultat och i förändring av skatteskulden. I de flesta fall bidrar detta till att bokslutet ger en rättvisande bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning.

En s.k. *hyllavskrivning*, som avser sådana avskrivningar som har gjorts i bokföringen, men som annulleras i skattedeklarationen, som ingår i avskrivningsdifferensen skall dessutom beaktas vid fastställandet av latent skatteskuld. Enligt rådande bokföringspraxis bokförs hyllavskrivning som avskrivning eller avskrivningsdifferens trots att det inte ännu krävs att det avdras i beskattningen. Sålunda skall eventuella hyllavskrivningar avdras från ackumulerade avskrivningsdifferenser innan en eventuell latent skatteskuld som upptas som noter beräknas på den. Till den del balansräkningen inte innehåller någon avskrivningsdifferens och avskrivningarna i bokföringen ”läggs på hyllan” uppstår det en latent skattefordran som kan upptas i balansräkningen.

Avskrivningsdifferensen påverkas också av behandlingen av försäljningsvinster och -förluster av anläggningstillgångar. Försäljningsvinst eller -förlust i fråga om byggnader beräknas i såväl bokföring som beskattning på respektive tillgång. I vissa fall är det möjligt att göra en återanskaffningsreservering. Detta är en reserv vars skatteskuld kan upptas som not. För maskiner och inventarier beräknas försäljningsvinst eller -förlust i regel som skillnad mellan överlåtelsepris och utgiftsrest efter avskrivningar enligt plan. Vid beskattningen behandlas hela överlåtelsepriset fortsättningsvis som en minskning eller ökning av utgiftsresten för maskiner och inventarier. Avskrivningsdifferensen i balansräkningen och dess förändring i resultaträkningen visar också i fråga om försäljningsvinsten tidskillnaden mellan beskattning och bokföring, varför försäljningsvinster eller -förluster inte behöver beaktas särskilt vid fastställandet av en eventuell latent skatteskuld som ingår i avskrivningsdifferensen och som anges som not.

Det är också skäl att beakta skillnaden till koncernbokslut där avskrivningsdifferens och reserver i regel i balansräkningen uppdelas i eget kapital och latent skatteskuld och förändringen uppdelas i räkenskapsperiodens resultat och förändring av latent skatteskuld i resultaträkningen. I särskilda bokslut tas bokslutsdispositioner upp i balansräkningen separat från eget kapital och förändringen dras av eller läggs till i resultaträkningen.

3.2. Temporära skillnader till följd av värderingar

Då en tillgångspost upptas i balansräkningen är utgångspunkten att ett belopp som motsvarar bokföringsvärdet kommer att ansamlas så att den aktuella tillgångsposten i framtiden kommer att ge den bokföringsskyldige ekonomisk nytta. Då bokföringsvärdet för tillgångsposten överskrider dess beskattningsvärde är den beskattningsbara, ekonomiska nyttan större än det belopp som är avdragbart i beskattningen. Denna skillnad är en temporär differens som beror på värderingar och skyldigheten att betala inkomstskatt på den under kommande räkenskapsperioder orsakar uppkomsten av en latent skatteskuld. Då ett belopp som motsvarar bokföringsvärdet på tillgångsposten ansamlas hos den bokföringsskyldige upplöses den temporära differensen i beskattningen till följd av värdering och det uppstår

en beskattningsbar inkomst hos den bokföringsskyldige. Till följd av detta försvinner sannolikt den bokföringsskyldiges ekonomiska nytta i form av skattebetalning.

Då en skuld på motsvarande sätt upptas i balansräkningen är utgångspunkten att ett belopp som motsvarar dess bokföringsvärde presteras under de kommande räkenskapsperioderna så att det från den bokföringsskyldige försvinner resurser som framträder i form av ekonomisk nytta. Då det försvinner resurser från den bokföringsskyldige kan beloppet på dem vara antingen helt eller delvis avdragbart vid fastställande av den beskattningsbara inkomsten för en senare räkenskapsperiod än då skulden bokfördes. I så fall råder en temporär differens mellan bokföringsvärdet och beskattningsvärdet. Detta leder till en latent skattefordran, som grundar sig på inkomstskatterna, som räknas den bokföringsskyldige till godo under kommande räkenskapsperioder, då den aktuella andelen av skulden är avdragbar i samband med fastställandet av den beskattningsbara inkomsten. Om bokföringsvärdet på tillgångsposten är större än det beskattningsbara värdet kommer skillnaden likaså att leda till uppkomsten av en latent skattefordran gällande inkomstskatter, som räknas den bokföringsskyldige till godo under de kommande räkenskapsperioderna.

3.2.1. Värdering av finansiella instrument

Vid värderingen av finansiella instrument (bl.a. derivat) kan den bokföringsskyldige tillämpa den möjlighet för värdering av verkligt värde som BFL 5:2a § möjliggör. Värdering av finansiella instrument till verkligt värde och förändringarna i verkligt värde kan orsaka temporära differenser, som leder till latent skatter och förändringar i dem.

I 7 § i handels- och industriministeriets förordning om värdering samt upptagning av finansiella instrument i bokslut och koncernbokslut (1315/2004) konstaterar man: "*Den latent skatteskuld eller skattefordran som ingår i en förändring av det verkliga värdet får tas upp i balansräkningen med iakttagande av särskild försiktighet.*"

Bestämmelsen överensstämmer med BFL 5:18 §. Den bokföringsskyldige kan välja om den latent skatten skall avskiljas från anskaffningsutgiften eller skillnaden mellan det nominella värdet och verkliga värdet på finansiella tillgångar. Skatten upptas i så fall på en skild rad i balansräkningen, vanligen under latent skatteskulder. Begreppet särskild försiktighet behandlas i **avsnitt 5.2** i denna allmänna anvisning.

3.2.2. Uppskrivning

Utöver värdering av finansiella instrument på det sätt som har beskrivits i föregående avsnitt har den bokföringsskyldige med stöd i BFL 5:17 § möjlighet att höja värdet på ett sådant värdepapper som inte är ett finansiellt instrument enligt BFL 5:2 a § och vars sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är bestående väsentligt större än den ursprungliga anskaffningsutgiften.

Uppskrivningen är en temporär differens som beror på värdering och som orsakar en avvikelse mellan bokföringsvärdet och det beskattningsbara värdet, men ingen periodiseringsdifferens uppstår mellan det bokföringsmässiga resultatet och den beskattningsbara inkomsten. En latent skatteskuld räknas ut på uppskrivningen. Enligt definitionen orsakar uppskrivningen en beskattningsbar, temporär differens, som påverkar beskattningen, om

objektet säljs eller om det används i verksamheten. Uppskrivningen får vara högst lika stor som skillnaden mellan anskaffningsutgiften och det sannolika överlåtelsepriset.

Bokföringen av latent skatteskuld i samband med uppskrivning kan inte ersättas genom att uppskrivningen upptas till sitt nettobelopp, dvs. genom att bokföringsvärdet skrivs upp med ett belopp från vilket skatten i samband med en eventuell försäljning dras av. *Bokföringsnämnden anser* det vara förenligt med god bokföringssed att alltid uppta en latent skatteskuld på uppskrivningar alltid upptas i balansräkningen. Eftersom en uppskrivning i regel inte bokförs som resultatpåverkande kan inte heller en förändring av latent skatteskuld som beror på den upptas i resultaträkningen.

4. LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR I KONCERNBOKSLUT

4.1. Bildning av latent skatteskulder och skattefordringar i koncernbokslut

Enlig bestämmelserna om koncernbokslut skall alla latent skatter bokföras i koncernens resultaträkning eller balansräkning. I ett koncernbokslut förekommer flera olika typer av latent skatteskulder och skattefordringar:

- latent skatteskulder och skattefordringar som ingår i särskilda bokslut
- poster som uppstår vid ändring av särskilda bokslut så att de överensstämmer med koncernens bokföringsprinciper
- latent skatteskulder och skattefordringar som beror på avskrivningsdifferenser och reserver
- skatteskulder och skattefordringar som beror på sammanställningsåtgärder

Alla dessa behandlas separat här nedanför. Dessutom behandlas vissa specialfrågor i samband med koncernbokslut.

4.2. Latenta skatter i särskilda bokslut

4.2.1. Latenta skatteskulder och skattefordringar i särskilda bokslut

I särskilda bokslut som sammanställs till koncernbokslut kan det ingå latent skatteskulder och skattefordringar. De ingår som sådana i koncernbokslutet om de inte har beräknats enligt bestämmelser som väsentligt avviker från denna anvisning. I så fall skall de beräknas på nytt (se **punkt 6.3**).

Bokföringsnämnden anser att väsentliga skatteskulder och skattefordringar i särskilda koncernföretag skall upptas i resultaträkningen och balansräkningen i koncernbokslutet även om de i koncernföretagen endast har upptagits som noter.

I bokslut för dotterföretag utanför Finland kan det förekomma periodiseringsskillnader eller andra temporära skillnader som beror på den lokala bokförings- och skattelagstiftningen och som inte förekommer i Finland. Exempelvis kan räntor i beskattningen behandlas en-

ligt kontantprincipen eller kreditförluster avdras i beskattningen först när de realiserats. Också sådana skillnader kan medföra latent skatteskulder eller skattefordringar.

4.2.2. Ändring av särskilda bokslut så att de överensstämmer med koncernens bokföringsprinciper

Enligt 6:4.2 § i bokföringslagen skall dotterföretagens bokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Likaså skall intresseföretagens bokslut ändras på det ovannämnda sättet om det är möjligt (BFL 6:13 §). Dessa ändringar av redovisningsprinciperna kan medföra latent skatteskulder eller skattefordringar.

I 6:11 § i bokföringslagen förutsätts att skatterna korrigeras, dvs. att latent skatteskuld eller skattefordran beaktas om ändringarna medför temporära differenser mellan koncernbokslutet och det särskilda bokslutet för ifrågavarande företag och om framtida skattepåföljder är uppenbara. Ändringen av redovisningsprinciperna före sammanställningen är en förberedande sammanställningsåtgärd. Exempel på ändringar av redovisningsprinciper är en avvikande värdering av omsättningstillgångar i dotterföretaget eller en avvikande periodisering av forsknings- och utvecklingsutgifter. En latent skatteskuld eller skattefordran skall också registreras när bokföringsvärdet i koncernens balansräkning i annat fall på grund av dessa ändringar skulle avvika från bokföringsvärdet i det särskilda bokslutet

Om dotterföretaget inte har antecknat latent skatteskuld eller skattefordran som beror på temporära differenser i sin balansräkning som sammanställs med koncernbokslutet skall denna till väsentliga delar räknas ut och bokföras före sammanställningen med koncernbokslutet.

4.3. Avskrivningsdifferens och avsättningar i koncernbokslut

Bokföringslagens 6:7.5 § kräver att bokslutsdispositionerna i koncernens balansräkning fördelas på eget kapital och latent skatteskuld och att förändringen i dessa fördelas på förändring av latent skatt och räkenskapsperiodens resultat i resultaträkningen.

Den omnämnda bestämmelsen är tvingande. I koncernbokslutet skall den bokföringsskyldige alltid fördela bokslutsdispositionerna på eget kapital och latent skatteskuld, även om den bokföringsskyldige i övrigt endast skulle uppta de latent skatteskulderna och skattefordringarna i noterna. I små koncerner är uppspjälkningen dock frivillig.

Om företagen som hör till koncernen har s.k. överavskrivningar kan de beaktas vid fastställandet av den latent skatteskulden som ingår i avskrivningsdifferensen på det sätt som beskrivs i **avsnitt 3.1.2**.

4.4. Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på övriga sammanställningar

4.4.1. Eliminering av interna försäljningsvinster och -förluster

Typiska sammanställningsåtgärder är eliminering av koncernens interna försäljningsvinster och -förluster. De förorsakar en skillnad mellan koncernbokslutets och det särskilda bokslutets resultat och samtidigt en temporär skillnad mellan bokföringsvärdet och beskatt-

ningsvärdet. Det överlåtande koncernföretaget har i sitt särskilda bokslut tagit upp internvinst eller försäljningsvinst som för företaget utgör skattepliktig inkomst. Vid upprättandet av koncernbokslutet elimineras försäljningsvinsten eller internvinsten och skatt som beror på vinsten skall därför upptas först i koncernresultaträkningen för det räkenskapsår då objektet överläts utanför koncernen. Här är det fråga om periodisering av betald skatt trots att posten behandlas som latent skatteskuld eller fordran.

Skattepåföljden kan i sådant fall anses uppenbar om avsikten är att överlåta tillgången utanför koncernen. Om avsikten är att inte överlåta en tillgång som säljs från ett koncernföretag till ett annat utanför koncernen i en nära framtid, skall bokföringen av en latent skattefordring bedömas enligt sannolikheten för kommande skattepåföljder.

Skattepåföljden realiserar i regel när tillgången används i en produktionsprocess. I koncernbokslutet görs på grund av elimineringen av försäljningsvinsten färre avskrivningar än i samband med ett särskilt bokslut. Den latent skattefordran, som beror på elimineringen av försäljningsvinsten, minskar för varje räkenskapsperiod i koncernbokslutet och på motsvarande sätt i det särskilda bokslutet med ett belopp som motsvarar den beräknade skatten på skillnaden mellan avskrivningarna på den aktuella tillgången. Mot denna latent skatt bokförs i resultaträkningen i det särskilda bokslutet, på grund av avdraget från interna försäljningsvinsten, en i motsvarande grad mindre skatt som skall betalas för räkenskapsperioden. Inkomstskatterna tas sålunda till denna del upp i koncernresultaträkningen enligt koncernresultatet. Om inga avskrivningar (till exempel markområden) görs från tillgången i vilken ingår intern försäljningsvinst för koncernen, och det inte finns någon avsikt att överlåta det utanför koncernen, kan den latent skattefordran på försäljningsvinsten endast i undantagsfall upptas i koncernbalansräkningen.

Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på eliminering av försäljningsvinster och -förluster beräknas med hjälp av det överlåtande koncernföretagets skattesats eftersom skatten har betalats eller skall betalas enligt det överlåtande landets skattesats.

4.4.2. *Fördelning av koncernaktiva eller koncernpassiva*

Koncernaktiva och koncernpassiva fördelas i första hand på de tillgångs- och skuldposter hos de dotterföretag till vilka de kan hänföras (BFL 6:8 §). Koncernaktiva fördelas allmänt i balansposter vilkas bokföringsvärde och verkliga värde avviker från varandra. Fördelningen av koncernaktiva har behandlats närmare i den allmänna anvisningen om koncernbokslut.

Som ett resultat av fördelningen är posternas bokföringsvärde i koncernbalansräkningen större än i det särskilda bokslutet, varvid en beskattningsbar temporär differens uppstår. På den fördelade koncernaktivan räknas en latent skatteskuld ut. Denna minskar i takt med avskrivningarna.

Skattepåföljden realiserar på samma sätt som i fråga om exempelvis uppskrivningar eller koncernens interna försäljningsvinst, exempelvis i samband med eventuell försäljning av objektet eller så att tillgången används i en produktionsprocess och de avdrag som görs i koncernresultaträkningen avviker från avdragen i det särskilda bokslutet.

Skatteskulden som fördelningen medför påverkar koncernens goodwill eller beloppet av koncernreserven. När en skatteskuld beräknats för den del som fördelats i koncernaktiva, ökar koncernens goodwill med motsvarande belopp.

Anskaffningsutgiften för koncernens goodwill är inte avdragbar i beskattningen, vilket betyder att beskattningsvärdet på goodwill är noll. Begreppsmässigt är skillnaden mellan bokföringsvärdet för goodwill och dess beskattningsbara värde noll en temporär differens. *Bokföringsnämnden* anser dock att en latent skatteskuld enligt god bokföringssed inte skall bokföras eftersom goodwill definieras som en restpost och bokföringen av en latent skatteskuld skulle öka bokföringsvärdet på goodwill. Detta betyder att ingen latent skatteskuld eller skattefordran skall uträknas på den ofördelade andelen av koncernaktiva eller koncernpassiva.

4.4.3. Dotter- och intresseföretagens vinster och förluster

Dotter- och intresseföretagens outdelade vinster medför ingen temporär differens eftersom de ingår i såväl koncernbokslutet som de särskilda boksluten till samma belopp. När koncernbokslutet dock görs upp ur moderföretagets synvinkel är det skäl att beakta att det på dotter- och intressebolagens vinster eventuellt skall betalas källskatt eller annan liknande skatt i samband med vinstutdelningen. I samband med överlåtelsen av aktier kan det för moderbolaget uppstå ett försäljningsresultat som avviker från koncernens.

En latent skatteskuld skall inte upptas i balansräkningen om moderföretaget till exempel utgående från en tillräckligt stor ägarandel kan bestämma över tidpunkten när skillnaden realiseras och en realisering inte är sannolik i en nära framtid. Skillnaden och samtidigt dess skattepåföljd kan realiseras antingen i samband med vinstutdelningen eller vid överlåtelse av dotter- eller intresseföretaget. I samband med intresseföretag förutsätter den bestämmanderätt som avses här ovanför ett separat avtal om vinstutdelningen. Om inget avtal finns skall en latent skatteskuld alltid bokföras gällande intresseföretagets outdelade vinstmedel om man inte har bestämmande rätt om beloppet och tidpunkten för intresseföretagets vinstutdelning.

Om dotter- eller intresseföretaget har gått med förlust uppstår latent skattefordringar. Dessa får upptas i balansräkningen endast om skillnaden sannolikt realiseras inom en nära framtid och att det i framtiden sannolikt uppstår tillräckligt med beskattningsbar inkomst. *Bokföringsnämnden* anser att villkoren uppfylls när förlusten sannolikt leder till en avdragsgill utgift och skattefordringen kan utnyttjas i något företag som hör till koncernen. Från ett dotter- eller intresseföretags förluster bokförs inte latent skattefordringar på koncernnivå om företaget har antecknat den latent skattefordran som beror på förlusten i sin egen balansräkning. Detta betyder att skattefria inkomster inte medför en latent skatteskuld och oavdragbara utgifter inte medför en latent skattefordran.

4.4.4. Omräkningsdifferenser

Omräkningsdifferenser uppstår vid omräkning av utländska dotter- och intresseföretags eget kapital till den valuta som används vid uppgörandet av koncernbokslutet. Till sin karaktär är den differens som uppstår en temporär differens i anknytning till eget kapital i balansräkningen. På omräkningsdifferenser tillämpas samma bestämmelser som på vinster

och förluster i dotterföretag och intresseföretag. Den latent skatteskulden som beror på omräkningsdifferenser tas inte upp i balansräkningen om moderbolaget kan bestämma differensens realiseringstidpunkt och en realisering inte är sannolik inom en snar framtid. En latent skattefordran får bokföras endast om en realisering är sannolik och att skattenyttan sannolikt kan utnyttjas. Anskaffningstidpunktens omräkningsdifferens som beror på det egna kapitalet, realiseras i praktiken om dotterföretaget överlåts. En omräkningsdifferens som beror på ackumulerade vinstmedel kan realiseras i samband med dotterföretagets vinstutdelning eller i samband med att dotterföretaget överlåts. Latenta skatteskulder och skattefordringar som beror på omräkningsdifferenser skall upptas i koncernbalansräkningen när ovan nämnda registreringsförutsättningar uppfylls.

5. UTRÄKNING AV LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR SAMT REGISTRERING AV DEM I BALANSRÄKNINGEN

5.1. Uträkning av latent skatteskulder och skattefordringar

5.1.1. Enskild bokföringsskyldig

Beräkningen av inkomstskatten inleds med att man utreder den beskattningsbara inkomsten och den skatt för räkenskapsperioden som fastställts utgående från den. Detta skede behandlas inte i denna allmänna anvisning.

Nedan beskrivs de olika skedena i uträkningen av latent skatteskulder och skattefordringar. Skedena 1-5 är lika oberoende av om den bokföringsskyldige tar upp de latent skatteskulderna eller skattefordringarna i sin balansräkning eller som noter.

- 1) Skillnaderna mellan den beskattningsbara inkomsten och bokföringens resultat och deras ackumulerade belopp (skillnaderna mellan bokföringsvärde och skattemässigt värde) utreds liksom övriga skillnader mellan bokföringsvärdet och beskattningsvärdet (t.ex. uppskrivningar).
- 2) Från konstaterade skillnader enligt punkt 1 avdras s.k. permanenta skillnader, dvs. permanent oavdragbara utgifter och skattefria inkomster.
- 3) Eventuella fastställda förluster och förluster som skall fastställas utreds.
- 4) För varje post som uppstår som resultat av skedena 1-4 beräknas den latent skatteskulden och skattefordran. Vid beräkningen används i regel skattesatsen för det år när den aktuella posten realiseras om året är känt. Såvida realiseringstidpunkten inte är känd används gällande skattesats eller skattesatsen för följande år om den redan är fastställd. Varje fordrings- eller skuldpost som uppstår som resultat av beräkningen behandlas i detta skede separat. Vid beräkningen beaktas också hur utnyttjandet eller realiseringen av posten har planerats, vartill man försöker få fram den faktiska framtida skattepåföljden. Exempelvis kan den latent skatteskulden vara olika stor beroende på om objektet skall säljas eller användas i produktionsprocessen.
- 5) De latent skatteskulder och skattefordringar (A) som är ett resultat av beräkningen bedöms enligt punkt 5.2 i denna allmänna anvisning för att utreda om de kan upptas i balansräkningen. Om resultatet av bedömningen exempelvis är att alla skattefordringar inte kan upptas i balansräkningen, skall de poster som inte kan upptas i balansräkning-

en (B) summeras och upptas i kalkylen som skilda poster utan att direkt subtraheras från beloppen för skatteskulder och skattefordringar.

- 6) Om den bokföringsskyldige endast tar upp latent skatteskulder och skattefordringar som noter rekommenderas det att de skatteskulder och skattefordringar (A) som är ett resultat av beräkningen i skede 4 och posten (B) som dras av i bedömningsskedet samt skillnaden mellan dem (A-B), som kunde ha tagits upp i balansräkningen, upptas separat. Det är också tillräckligt att enbart beloppet (A-B) upptas, som kunde ha upptagits i balansräkningen.
- 7) Om en bokföringsskyldig tar upp latent skatteskulder och skattefordringar i sin balansräkning antecknar han i balansräkningen det i punkt 5 efter värderingsåtgärderna nämnda beloppet (A-B). För nettning av fordringar och skulder se punkten "Presentation i bokslutet". En post som dragits av i värderingsskedet bör helst upptas som not men detta är inget krav.
- 8) I resultaträkningen antecknas den sammanlagda nettoförändringen av latent skatteskulder och skattefordringar i förhållande till bokslutet för den föregående räkenskapsperioden (latent skatt). Om den temporära differensen som utgör grunden för skatteskulden eller skattefordran orsakas av sådana balansposter där förändringarna inte påverkar resultaträkningen, t.ex. uppskrivningar, upptas förändringen under eget kapital. Enligt huvudregeln upptas beloppet i samma post som den post som utgör grunden för den latent skatteskulden, t.ex. en förändring av skatteskulden till följd av förändringar i uppskrivningen upptas i uppskrivningsfonden.

Latenta skatteskulder och skattefordringar diskonteras inte utan de upptas till sitt nominella värde.

5.1.2. Koncernbokslut

De olika skedena i beräkningsprocessen för latent skatteskulder och skattefordringar vid uppgörandet av koncernbokslut kan exempelvis vara följande.

- 1) Utredning av om de latent skatteskulderna och skattefordringarna som upptas i boksluten för de företag som sammanställs med koncernbokslutet har beräknats och värderats till väsentliga delar enligt de principer som moderföretaget följer. Om så inte är fallet skall de korrigeras och kompletteras före sammanställningen. Det rekommenderas också att latent skatteskulder och skattefordringar i de enskilda företagen uppskattas på nytt ur koncernens synvinkel. Om de företag som sammanställs har tagit upp sina latent skatteskulder och skattefordringar som noter skall de överföras till balansräkningen före sammanställningen om de fyller kriterierna för registrering i balansräkningen. Poster som tagits upp som noter skall helst uppskattas på nytt enligt punkt 5.2 i denna allmänna anvisning innan de upptas i balansräkningen.
- 2) Utredning av om koncernföretagens bokslut måste ändras före sammanställningen för att överensstämma med de bokslutsprinciper som tillämpas i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet så att koncernens resultat på grund av ändringen blir väsentligt större eller mindre än de sammanlagda resultaten i de bokslut som sammanställs med koncernbokslutet eller eget kapital sammanlagt. För eventuella förändringar som fyller kraven beräknas en latent skatteskuld eller skattefordran. (se **avsnit 7.1** steg 6). Skatteskulden eller skattefordran beräknas på en ackumulerad ändringsanteckning, dvs. en anteckning som upptas i balansräkningen.

- 3) Sådana sammanställningsåtgärder som har resulterat i att koncernens resultat är väsentligt större eller mindre än resultaten av de bokslut som sammanställs med koncernbokslutet utreds (t.ex. eliminering av interna bidrag och försäljningsvinster, avskrivning av koncernaktiva).
- 4) Sådana sammanställningsåtgärder som resulterar i att bokföringsvärdet i koncernens balansräkning avviker från de särskilda bolagens balansräkningar utreds. Till dessa hör bl.a.
 - fördelad koncernaktiva (se **avsnitt 4.5.3**);
 - omräkningsdifferenser (se **avsnitt 4.5.5**);
 - dotter- och intresseföretags vinster och förluster (se **avsnitt 4.5.4**).

Sådana temporära differenser för vilka ingen latent skatteskuld eller skattefordran uträknas finns särskilt omnämnda i den allmänna anvisningen. Till dessa hör till exempel koncerngoodwill. I **avsnitt 4.5.4 och 4.5.5** i denna anvisning finns beskrivningar av de särskilda bestämmelserna om dotter- och intresseföretagens vinster och förluster samt omräkningsdifferenser.

Om den temporära differensen som utgör grunden för den latent skatteskulden eller skattefordran grundar sig på sådana balansposter som inte påverkar resultaträkningen, t.ex. omräkningsdifferens eller fördelad koncernaktiva, skall förändringen i latent skatteskuld inte upptas i resultaträkningen utan under eget kapital. Under eget kapital upptas den som huvudregel i samma post som den post som utgör grunden för den latent skatteskulden, t.ex. förändringar i den latent skatteskulden till följd av förändringar i omräkningsdifferensen upptas i samband med omräkningsdifferensen.

- 5) Eliminering av sådana händelser som nämns i denna allmänna anvisning och som uppstår som ett resultat av skede 3 - 4 där latent skatteskuld eller skattefordran inte uppstår (exempelvis avskrivning av koncerngoodwill och koncernaktiva).
- 6) För respektive återstående post beräknas latent skatteskuld eller skattefordran (se **avsnitt 5.1** skede 6). Den latent skatteskulden eller skattefordran beräknas utgående från den anteckning om sammanställningsåtgärder som görs i koncernbalansräkningen (exempelvis intern täckning som elimineras från omsättningstillgångar).

Vid uppgörandet av koncernbokslut, skall skattepåföljderna av eliminerade interna försäljningsvinster och -förluster beräknas enligt det överlåtande koncernföretagets skattesats. I övrigt görs kalkylen ur det företags synvinkel vars balansräkningsposter det gäller.

- 7) De latent skatteskulder och skattefordringar (A) som erhålls som resultat av beräkningarna värderas enligt punkt 5.2 i denna allmänna anvisning för utredning av om de kan upptas i koncernbalansräkningen. Om resultatet av värderingen exempelvis är att alla skattefordringar inte kan upptas i koncernbalansräkningen, skall de poster som inte kan upptas i balansräkningen (B) summeras och antecknas i kalkylen som skilda poster utan att direkt dra av dem från summorna av skatteskulderna och skattefordringarna. Dessa poster bör helst anges som noter

- 8) I koncernbalansräkningen antecknas beloppet (A-B) efter de sammanställningsåtgärder som nämns i skede 6. För nettning av fordringar och skulder se punkt ”Upptagande i bokslutet”.
- 9) Avskrivningsdifferens och reserver upptas i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent skatteskuld och deras förändring upptas i koncernresultaträkningen uppdelad i förändring av latent skatteskuld och räkenskapsperiodens resultat enligt **punkt 4.4** i den allmänna anvisningen.
- 10) I koncernresultaträkningen antecknas den sammanlagda nettoförändringen av den latent skatteskulden och skattefordran i förhållande till bokslutet för föregående räkenskapsperiod (latent skatt).

Latenta skatteskulder och skattefordringar diskonteras inte utan de upptas till sitt nominella värde.

5.2. Förutsättningar för anteckning i balansräkningen

Med beaktande av kravet på särskild försiktighet som finns i bokföringslagen anser *bokföringsnämnden* utgångspunkten vara att en latent skatteskuld som har uppstått på de grunder som nämns i denna allmänna anvisning skall upptas i balansräkningen. De situationer då det är så osannolikt att en latent skatteskuld uppstår att skulden inte skall upptas i balansräkningen är ytterst sällsynta.

Vid värderingen av *latenta skattefordringar*, skall man alltid beakta om den latent skatteenytan sannolikt kan utnyttjas. Huvudregeln är att latenta skattefordringar får upptas i balansräkningen endast om följande villkor uppfylls:

- om de genomförs förverkligas ett motsvarande belopp latenta skatteskulder eller
- det är sannolikt att det under de aktuella räkenskapsperioderna uppstår ett tillräckligt stort belopp beskattningsbara inkomster eller att företaget med hjälp av skatteplaneringsåtgärder kan ordna ett tillräckligt stort belopp beskattningsbara inkomster.

Även om villkoren uppfylls får skattefordringar inte upptas i balansräkningen om inte skatteenytan av någon annan orsak, exempelvis på grund av en eventuell ändring av skattebestämmelser, kan användas.

Bokföringsnämnden anser att villkoren för registrering av latent skattefordran enligt IAS 12-standard (Inkomstskatt) i de flesta fall är tillräckligt hårda för att kravet på försiktighet och uppenbarhet skall uppfyllas.

En latent skattefordran som uppstår av *fastställda förluster* får enligt IAS 12 upptas i balansräkningen om företaget har tillräckligt med skattepliktiga temporära differenser eller i övrigt starka bevis för att det i framtiden uppstår tillräckligt med beskattningsbar inkomst från vilken fastställda förluster kan avdras.

Vid bedömningen av om den beskattningsbara inkomsten är tillräcklig skall den bokföringsskyldige beakta följande kriterier vid bedömningen av hur sannolikt den bokföringsskyldige kommer att ha tillgång till beskattningsbar inkomst mot vilken de outnyttjade för-

lusterna i beskattningen eller de oanvända gottgörelserna i anknytning till beskattningen kan utnyttjas:

- har bolaget tillräckligt med temporära differenser i anknytning till samma skattetagare och samma skattskyldige, som orsakar sådana poster som påverkar beskattningen, mot vilka de outnyttjade förlusterna i beskattningen eller gottgörelserna i anknytning till beskattningen kan utnyttjas innan de preskriberas;
- är det sannolikt att bolaget får tillräckligt med beskattningsbar inkomst innan de outnyttjade förlusterna i beskattningen eller gottgörelserna i anknytning till beskattningen preskriberas,
- beror de outnyttjade förlusterna i beskattningen på sådana specificerbara orsaker som det inte är sannolikt att återkommer; och
- har bolaget tillgång till skatteplaneringsmedel som ger beskattningsbar inkomst under en sådan räkenskapsperiod då det är möjligt att utnyttja förluster i beskattningen eller outnyttjade gottgörelser i anknytning till beskattningen.

I den utsträckning som det inte är sannolikt att bolaget får en beskattningsbar inkomst mot vilken de outnyttjade förlusterna i beskattningen eller outnyttjade gottgörelserna kan utnyttjas bokförs ingen latent skattefordran.

För anteckning i balansräkningen av latent skattefordringar som uppstår av fastställda förluster finns strängare villkor än för andra latent skattefordringar. Som tillräckligt bevis anser bokföringsnämnden exempelvis tillräckligt välmotiverade och realistiska budgeter eller andra planeringskalkyler som visar att en tillräckligt stor beskattningsbar inkomst uppstår inom en nära framtid.

I *koncernbokslutet* får latent skattefordringar upptas i balansräkningen när det är sannolikt att skattenyttan av dem kan användas i koncernen. Enligt bokföringslagen får latent skatteskulder och skattefordringar som beror på sammanställningsåtgärder upptas i balansräkningen när deras framtida skattepåföljder är uppenbara för de koncernföretag de gäller. Den beskattningsbara inkomstens tillräcklighet uppskattas utgående från den beskattningsbara helheten. En uppkomst av tillräcklig beskattningsbar inkomst kan enligt bokföringsnämnden anses uppenbar också när koncernen använder skatteplaneringsåtgärder genom vilka inkomsten för ifrågavarande skatteobjekt kan säkerställas.

Det faktum att den beskattningsbara inkomst som uppstår under kommande räkenskapsperioder är tillräcklig kan påvisas bland annat genom välgrundade planeringskalkyler. Kalkylerna skall till exempel grunda sig på budgeter godkända av styrelsen eller långsiktig planering.

6. PRESENTATION AV LATENTA SKATTESKULDER OCH SKATTEFORDRINGAR I RESULTATRÄKNINGEN OCH BALANSRÄKNINGEN

6.1. Enskild bokföringsskyldig

Latenta skatteskulder upptas som en separat post bland passiva under främmande kapital i balansräkningen. Skatteskulderna kan beroende på sin karaktär upptas antingen som långfristiga skulder i balansräkningen eller fördelade på långfristiga och kortfristiga skulder.

Latenta skattefordringar upptas i balansräkningen bland aktiva under fordringar som separata poster fördelade på kortfristiga och långfristiga fordringar.

En latent skatteskuld upptas i resultaträkningen under inkomstskatter och specificeras i noterna enligt bestämmelserna i bokföringsförordningen. Undantag från detta utgör poster som antecknas direkt under eget kapital (exempelvis uppskrivning eller omräkningsskillnad). Förändring av latent skatteskuld som beror på detta redovisas i samma post under eget kapital som förändringen av den aktuella balansräkningsposten.

Nettning av latenta skatteskulder och skattefordringar i balansräkningen är tillåten endast om skattetagaren är densamma och realiseringsstidpunkten för de latenta skattefordringarna och skatteskulderna sammanfaller i tillräckligt hög grad. I resultaträkningen tas förändringen (latent skatt) alltid upp till sitt nettobelopp.

Den bokföringsskyldige får avdra den latenta skattefordran och skatteskulden från varandra endast då:

- 1) bolaget har enligt lagen rätt att verkställa en kvittning av skattefordran och skatteskulden med varandra utgående från räkenskapsperiodens beskattningsbara inkomst; och
- 2) de latenta skattefordringarna och skatteskulderna anknyter till inkomstskatt som samma skattetagare uppbär antingen av
 - a) samma skattskyldiga; eller
 - b) olika skattskyldiga, som antingen har för avsikt att inbördes kvitta skattefordringar och skatteskulder som grundar sig på räkenskapsperiodens beskattningsbara inkomst eller realisera fordran och betala skulden samtidigt under varje sådan framtida räkenskapsperiod under vilken man förväntas betala en betydande andel av de latenta skatteskulderna eller utnyttja en betydande andel av de latenta skattefordringarna.

För att det inte skall finnas ett behov av att upprätta en detaljerad plan för när varje separat temporär differens upplöses, skall den bokföringsskyldige endast använda sig av nettning av den latenta skattefordran mot den latenta skatteskulden i de fall då de hänför sig till inkomstskatter som samma skattetagare uppbär och den bokföringsskyldige utgående från den beskattningsbara inkomsten för räkenskapsperioden enligt lagen har rätt att verkställa en kvittning av skattefordringarna och skatteskulderna.

6.2. Koncernbokslut

Skatteskulder och skattefordringar som beror på sammanställningsåtgärder får upptas som en separat post eller tillsammans med poster i särskilda bokslut. Detsamma gäller latenta skatteskulder som beror på reserver och avskrivningsdifferenser. Om posterna har sammanställts i balansräkningen skall de enligt BFF 4:4.1 § 3 punkten specificeras i noterna.

I koncernresultaträkningen upptas en latent skatteskuld bland inkomstskatterna och den specificeras i noterna enligt bestämmelserna i bokföringsförordningen. Den andel av för-

ändringar i latent skatteskulder och skattefordringar som upptas under koncernens eget kapital (exempelvis sådana som gäller omräkningsskillnader och fördelad koncernaktiva) antecknas i regel under samma post under eget kapital som förändringen av den aktuella balansräkningsposten.

7. NOTER

7.1. Noter om latent skatteskulder och skattefordringar som upptas i balansräkningen

Om den bokföringsskyldige upptar de latent skatteskulderna och skattefordringarna i resultaträkningen eller balansräkningen skall följande uppgifter upptas i noterna:

- i samband med kalkyleringsprinciperna ett omnämnande att latent skatteskulder och skattefordringar har upptagits i balansräkningen;
- förändringar av latent skatteskulder och skattefordringar som antecknats direkt under eget kapital;
- utredning om uppskrivningarnas eventuella verkningar på beskattningen (BFF 2:6.1 § 3 punkten);
- latent skatteskulder och skattefordringar före nettning av latent skatteskulder och skattefordringar samt skatteskulder och skattefordringar som inte tagits upp i balansräkningen på grund av att de sannolikt inte förverkligas; samt
- indelningen av reserver och avskrivningsdifferenser i en andel jämförbar med eget kapital och i latent skatteskuld.

7.2. Latent skatteskulder och skattefordringar som upptas i noterna

I noterna upptas:

- det totala beloppet latent skatteskulder och skattefordringar som enligt denna allmänna anvisning skall upptas i balansräkningen om den är väsentlig (BFF 2:6.1 § 1 punkten);
- utredning om uppskrivningarnas eventuella verkningar på beskattningen (BFF 2:6.1 § 3 punkten) samt
- skatteskulder och skattefordringar som på grund av sitt osannolika utfall inte kan upptas i balansräkningen.

7.3. Noter till koncernbokslutet

I noterna upptas:

- samma noter som för en enskild bokföringsskyldig;
- en specifikation av de latent skatteskulderna och förändringar i dem utgående från bokslutsdispositionerna, utgående från sammanställningsåtgärder och sådana latent skatteskulder som ingår i koncernföretagens resultaträkningar och balansräkningar, om dessa har upptagits som en sammanställningspost i koncernens resultaträkning och balansräkning (BFF 4:4.1 § 3 punkten);
- skatteskulder och skattefordringar som beror på dotterföretagens och intresseföretagens ofördelade vinster och omräkningsskillnader som inte antecknats i balansräkningen på grund av bestämmanderätten och deras osannolika utfall; samt

- en redogörelse för de väsentliga skatteskulder och skattefordringar som har upptagits till nettovärden i koncernens resultaträkning eller balansräkning.

8. FÖRFARINGSSÄTT UNDER ÖVERGÅNGSPERIODEN

När en bokföringsskyldig första gången tar upp latent skatteskulder och skattefordringar i sin balansräkning, indelas de för fastställning av bokföringssättet i tre grupper:

- 1) latent skatteskulder och skattefordringar som uppstått före den aktuella räkenskapsperioden. Förändringen i dessa antecknas i resultaträkningen (exempelvis sådana som beror på avsättningar);
- 2) skulder och fordringar som uppstått under räkenskapsperioden vilkas förändring antecknas i resultaträkningen (exempelvis sådana som beror på avsättningar); och
- 3) skulder och fordringar vilkas förändring antecknas i balansräkning (exempelvis sådana som beror på uppskrivningar).

De ovannämnda grupperna upptas i bokslutet för övergångsperioden enligt följande:

- 1) Skatteskulder och skattefordringar som uppstått under tidigare räkenskapsperioder upptas i balansräkning som en kreditering eller debitering av eget kapital (**BFN 1750/2005**);
- 2) skatteskulder och skattefordringar som uppstått under räkenskapsperioden samt av poster som hör till punkt 1 sådana skatteskulder och skattefordringar som realiserats, skall upptas på vanligt sätt i resultaträkningen som latent skatter i samband med inkomstskatten; och
- 3) skatteskulder och skattefordringar vilkas förändring också vanligen antecknas under eget kapital, antecknas under övergångsperioden helt under eget kapital.

När en bokföringsskyldig första gången i sitt koncernbokslut delar in avskrivningsdifferens och reserver i eget kapital och latent skatteskuld, skall den andel av de latent skatteskulderna som härrör från tidigare räkenskapsperioder debiteras eget kapital. I koncernresultaträkningen antecknas endast den förändring av den latent skatteskulden som motsvarar förändringarna av reserver och avskrivningsdifferenser.

BILAGA 1: EXEMPEL PÅ PERIODISERINGSDIFFERENSER OCH ÖVRIGA TEMPORÄRA DIFFERENSER TILL FÖLJD AV VÄRDERINGAR

1. Beskattningsbar differens från periodiseringar (som kan leda till latent skatteskuld)

- Inkomsterna från försäljning av varor inkluderas i bokföringens resultat då varorna levereras, men i den beskattningsbara inkomsten enligt kontantprincipen.

2. I beskattningen avdragsgill differens från periodiseringar (som kan leda till latent skattefordran)

- de framtida utgifter och förluster samt avsättningar som avses i 5:14 § i bokföringslagen och som får avdras i beskattningen först efter att realiserade utgifter har täckts.
- fastställd förlust
- internvinst eller försäljningsvinst som eliminerats i koncernbokslutet.
- Nedskrivningar på värdepapper, som man inte ännu har fått avdra i beskattningen

3. Beskattningsbar temporär differens till följd av värderingar

- uppskrivning
- fördelad andel av koncernaktiva
- ofördelade vinster i dotterföretag och intresseföretag
- positiv omräkningsdifferens
- värdering av finansieringsmedel till ett högre verkligt värde än den ursprungliga anskaffningsutgiften

4. I beskattningen avdragbar temporär differens till följd av värderingar

- fördelad andel av koncernreserven
- negativ omräkningsdifferens
- förluster i dotterföretag och intresseföretag
- värdering av finansieringsmedel till ett lägre verkligt värde än den ursprungliga anskaffningsutgiften

BILAGA 2: BERÄKNINGSEXEMPEL

I detta exempel upptar den bokföringsskyldige sina latent skatteskulder och skattefordringar i balansräkningen. Siffrorna i de olika skedena hänvisar till **punkt 5.1.2** i denna allmänna anvisning.

SKEDE 1

I samband med skattealkylen utreds skillnaderna mellan bokföringens resultat och beskattningsbar inkomst.

Resultat före skatt	1000
50 % av representationskostnaderna	70
I beskattningen oavdragbar avsättning	600
Beskattningsbar inkomst	1670
 Räkenskapsperiodens skatt 26 %	 434

Under tidigare räkenskapsperioder har det inte uppstått temporära differenser. De ackumulerade differenserna är sålunda lika stora som räkenskapsperiodens differenser.

SKEDE 2

Från förteckningen slopas s.k. permanenta skillnader, dvs. 50 % av representationskostnaderna. Av de poster som blir kvar i förteckningen kräver bokföringslagen att latent skatteskulder eller skattefordringar utreds.

SKEDENA 3 – 5

Övriga skillnader mellan bokföringsvärdet och beskattningsvärdet samt fastställda förluster utreds. Här efter konstateras en uppskrivning på 500. De fastställda förlusterna uppgår också till 500.

För att göra det tydligare och underlätta beräkningen fogas till samma tabell de temporära differenser som utretts i skede 1. Här efter konstateras det att det i förteckningen inte finns poster som enligt den allmänna anvisningen skall uteslutas.

	Bokföringsvärde (kredit = minus)	Beskattningsvärde	Skattepliktig temporär differens	Avdragbar temporär differens
Markområden (inkluderar 500 i uppskrivning under räkenskapsperioden)	3000	2500	500	
Fastställda förluster	0	500		500
Avsättning	- 700	1) 0		700
Maskiner och inventarier 1000 - avskrivningsdifferens 300	2) 700	700	0	

1) Beskattningsvärde, passiva = bokföringsvärde, från vilket avdras ett framtida eventuellt avdragsgillt belopp. $700 - 700 = 0$

2) Den helhet som bokföringsvärdet och avskrivningsdifferensen efter avskrivningar enligt plan utgör, behandlas tillsammans i denna kalkyl.

SKEDE 6

Utför beräkningen:

	Skattepliktig temporär skillnad	Avdragsgill temporär skillnad	Latent skatteskuld 26 %	Latent skattefordran 26 %
Uppskrivning	500		130	
Avsättning		700		182
Fastställda förluster		500		130

SKEDE 7

Realiseringen av latent skatteskulder och skattefordringar uppskattas. För uppskattningen finns följande uppgifter att tillgå:

- ett markområde som uppskrivits skall säljas i framtiden vid en tillsvidare okänd tidpunkt;
- avsättningarna får sannolikt dras av i beskattningen åren x2 (50 %) och x3 (50 %);
- fastställda förluster skall användas senast år x2.

Exempelvis följande konstateras:

- Om förlusterna avdras i sin helhet år x1, skall den ackumulerade inkomsten för både år x2 och år x3 vara minst 350 för att alla latent skattefordringar skall kunna upptas i balansräkningen.
- Om endast en del av förlusten kan avdras år x1 eller om den inte då kan avdras överhuvudtaget, måste det under åren x2 och x3 flyta in beskattningsbar inkomst till ett motsvarande högre belopp.

Först påvisas med dokumenterade och motiverade planeringskalkyler att det under framtida räkenskapsperioder sannolikt kommer att flyta in tillräckligt med beskattningsbar inkomst. Alternativt kan man konstatera att latent skattefordringar inte kan upptas i balansräkningen.

SKEDENA 8 – 10

I balansräkningen antecknas de belopp som uppstått som ett resultat av skede 7 nettade enligt anvisningen, med beaktande av att de latent skatteskulderna och skattefordringarna tidsmässigt skall vara kompatibla. I resultaträkningen antecknas nettoförändringen av skatteskulder och skattefordringar. Förändringen av den latent skatteskulden som gäller uppskrivningar antecknas i uppskrivningsfonden under eget kapital.