

DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING AF SKAT

Sammenhæng i skatteopgørelsen og usikre skattepositioner

Speciale fra Cand. Merc. Aud. studiet

Aalborg universitet

Gruppe: Betina Hørby Jørgensen og Mia Lajgaard

Vejleder: Hans B. Vistisen

Dato: 31 maj 2020

Anslag: 211.457

Abstract

This thesis accounts for the role of an auditor's duty to investigate how taxes figure in the accounts. In addition, the thesis explains what uncertain tax positions are and contain. It is explained what the difference is in accounting and taxation in the various items in the accounts. In addition, an account has been prepared at a company where the tax accounts are presented. The tax account describes how the various items have been calculated and their significance based on the theory. This also shows joint taxation between groups.

Tax is generally a debated topic both politically and in society, to which it is also seen that new tax reforms and guidelines in the area are being prepared. Some of the reforms have regulated corporation tax, to which, according to the Corporate Tax Act, it can be seen that corporation tax has developed over a longer period and is now at 22 percent. This is a good picture in an area that is constantly being adapted and regulated, which means that the companies must correct the treatments in accordance with the applicable law.

When preparing the tax return for companies over a period of income, the financial statements, which have been prepared in accordance with the Danish Financial Statements Act, are based on the annual accounts. However, this is far from the same as shown in the accounting result made after the Danish Financial Statements Act and the tax result in which the final tax will be calculated. However, the difference between accounting and taxation can be explained by the fact that there are different principles that are used for recognition and costs in the two different statements. The differences that lie in accounting and taxation can be divided into two categories, respectively, permanent and temporary differences. The permanent discrepancies are the items that can be found in either tax returns or the accounts, but only one of them, whereas the temporary discrepancies consist of items that alternately and do not appear in one of the statements during the same period. In the case of permanent discrepancies, the tax treatment is fundamentally different for how it is treated in the accounting treatment, which means that it is not simply a time shift. A characteristic of the temporal deviations lies in the fact that they either increase or decrease the tax payable for the period, which also means that all temporal deviations will be offset over time. The reason for this is that over a longer period, there will be a settlement between the accounting and tax treatment of the temporary deviations. The purpose of making these adjustments to the taxable income is to ensure that a correct calculation of the income tax payable in the given income year is made. When calculating taxable income, the difference between the accounting result and the tax result can be explained as the sum

that comes from the permanent and temporal deviations. To this end, the correct taxable income must be calculated, which will initially require an identification of the transactions that are treated differently for accounting and tax purposes.

Deferred and current tax are two important areas for the financial statements, which is why it is relevant to have control over which items appear where, and furthermore how it is properly recognized in the financial statements. In the tax section there are also items where a great deal of uncertainty can arise, which is especially true across national borders. It is thus one of the areas that the thesis will try to elucidate, by examining and thus understanding how uncertain tax positions are treated. An example of uncertain tax positions has been prepared that shows how they are treated and how they are described in the financial statements. In order to create a picture of IFRIC 23, a timeline has been drawn up on how the companies will deal with the uncertain tax positions.

Indholdsfortegnelse

Indledning.....	5
Problemfelt	7
Problemformulering:	8
Afgrænsning	8
Metode	10
Metodekritik	12
Kildekritik.....	13
Specialets struktur	13
Beskatning af selskaber i Danmark	15
De Internationale Standarder	18
IAS 12.....	18
Aktuel skat.....	19
Udskudt skat	19
Skatteregnskabet.....	19
Afvigelser	20
Permentente afvigelser	21
Skattefrie indtægter	21
Ikke-Fradragsberettigede omkostninger	24
Ejendomme.....	27
Egenkapitalposterings	28
Tidsmæssige afvigelser	31
Skattemæssige mer-/mindreafskrivninger	31
Salg af afskrivningsberettigede aktiver	36
Varelagerregulering.....	37
Regnskabsmæssige hensættelser	39
Gæld og fordringer	40
Anvendt underskud.....	42
Sambeskatning.....	43
Måling og indregning af udskudt skat	47
Skatteopgørelsens indregning i årsregnskabet.....	49
Balancen	49

Resultatopgørelsen	55
Sammenhæng i regnskabet	58
Præsentation og oplysninger.....	61
Regneeksempel skatteopgørelse	62
Udskudt skatteberegning	69
Skatteafstemning	70
IFRIC 23 – Usikre skattepositioner	71
Proces ved indregning og måling af usikre skatteaktiver	72
1. Identificere en usikker skatteposition	73
2. Bestemmelse om hvorvidt skatteaktivet skal behandles for sig selv eller sammen med andre	74
3. Valg af metode. Enten det sandsynlige gennemsnit eller den sandsynlige værdi	75
4. Bestemmelse af de skattemæssige faktorer	76
5. Dokumentation for bestemmelser og beregninger.....	78
6. Indregning.....	78
7. Arkivering.....	79
Ændringer i fakta og omstændigheder.....	79
Betalingskorrektur i forhold til transfer pricing	80
Dokumentation af transfer pricing transaktioner.....	82
Sammenhæng mellem skattepligtig indkomst og regnskabsmæssig behandling vedrørende usikre skattepositioner	84
Konklusion	87
Bibliografi.....	90
Love og Standarder.....	90
Bilag 1 – Årsregnskabs for Case virksomhed; Egen tilvirkning	91
Bilag 2 – Skattemæssige indkomstopgørelse	98
Bilag 3 – Udskudt skatteberegning.....	101
Bilag 4 – Skatteafstemning	102

Indledning

Grundlæggende set beskriver et virksomhedsregnskab de økonomiske transaktioner i en virksomhed. Dermed giver årsregnskabet et overblik over virksomhedens økonomiske situation. I den henseende er der både tale om udfaldet af virksomhedens drift i de forgangene år, samt dens formue og gæld ved årets udgang. Årsregnskabet indeholder mange elementer og kan godt være svær selv at skulle sammensætte for en almindelig virksomhedsejer (Nielsen, 2009).

Der skal føres regnskab med indtægter, omkostninger, formue og gæld for at holde overblikket og opretholde en sund økonomi i virksomheden. Når der er styr på tingene, kan der reageres hurtigt på udsving i regnskabet (Nielsen, 2009).

Skat er generelt et debatteret emne både politisk og i samfundet, hvortil der også ses at der udarbejdes nye skattereformer samt retningslinjer indenfor området. Nogle af reformerne har reguleret selskabsskatten, hvortil det jævnfør Selskabsskatteloven kan ses, at selskabsskatten har udviklet sig over en længere periode, og ligger nu på 22 procent. Det er et godt billede på et område, som hele tiden tilpasses og reguleres, hvilket gør at selskaberne skal korrigere behandlingerne i forhold til den gældende ret.

Ved udarbejdelse af selvangivelsen for selskaber over en indkomstperiode, bliver der taget udgangspunkt i årsregnskabet, som er blevet udarbejdet i henhold til Årsregnskabsloven. Det er dog langt fra det samme der fremgår af det regnskabsmæssige resultat som er lavet efter Årsregnskabsloven og det skattemæssige resultat, hvor den endelige skat vil blive beregnet. Forskellen mellem det regnskabsmæssige og skattemæssige kan imidlertid forklares ved, at det er forskellige principper som anvendes ved indregninger og omkostninger i de to forskellige opgørelser. De forskelle som ligger i det regnskabsmæssige og skattemæssige kan deles ind i to kategorier, henholdsvis permanente afvigelser og midlertidige afvigelser. De permanente afvigelser er posterne som er at finde i enten selvangivelse eller regnskabet, men kun en af dem, hvorimod de tidsmæssige afvigelser er bestående af poster, som skiftevis og ikke i samme periode optræder i en af opgørelserne. Ved de permanente afvigelser er det gældende, at grundlæggende er den skattemæssige behandling forskellig for, hvordan det behandles i den regnskabsmæssige behandling, hvilket gør at der ikke blot er tale om en forskydning i tid. En karakteristisk ting, som er for de tidsmæssige afvigelser, ligger i, at de enten forøger eller formindsker den skat, som skal betales for perioden, hvilket også betyder at alle tidsmæssige afvigelser over tid vil blive udlignet. Grunden hertil er, at over en længere periode

vil der forekomme en udligning mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling af de tidsmæssige afvigelser. Formålet med at disse korrektioner foretages til den skattepligtige indkomst er at sørge for at der bliver lavet en korrekt beregning af den indkomstskat, som skal betales i det givne indkomstår. Når den skattepligtige indkomst skal opgøres, vil forskellen mellem det regnskabsmæssige og det skattemæssige resultat, kunne forklares som den sum der kommer fra de permanente og tidsmæssige afvigelser. Hertil skal den korrekte skattepligtige indkomst opgøres, hvilket indledningsvis vil kræve en identifikation af de transaktioner, som hermed bliver behandlet forskelligt regnskabsmæssigt og skattemæssigt (Hjermind, 2003).

Udskudt og aktuel skat er to vigtige områder for regnskabet, hvorfor det er relevant at have styr på, hvilke poster der fremgår hvor, og ydermere hvordan det indregnes korrekt i regnskabet. I skattedelen forefindes der tilmed poster, hvor der kan opstå megen usikkerhed omkring, hvilket specielt forekommer over landegrænserne. Det er dermed et af områderne som specialet vil forsøge at belyse, ved at undersøge og dermed forstå, hvordan usikre skattepositioner behandles.

Problemfelt

Problemstillingen omkring de skattemæssige afvigelser er ofte svære at forstå, hvordan det skal indregnes og forstås i regnskabet. Der kan opstå udfordringer om, hvordan de forskellige poster skal behandles i den skattemæssige opgørelse, og efterfølgende indregnes i regnskabet. Da det gøres forskelligt for de to opgørelser, er det vigtigt at kunne vide, hvornår der gøres hvad, og hvordan de forskellige elementer behandles. Der er mange regler, som skal følges, både i forhold til den danske lovgivning, og ved brugen af De Internationale Standarder. Det er vigtigt at få regnet skat korrekt ind i regnskabet, for at opnå et retvisende billede af regnskabet hos selskabet. Både den danske lovgivning samt De Internationale Standarder ændrer sig hele tiden, hvorfor det er vigtigt at være opdateret herpå, og være klar over, hvilke der gør sig gældende på hvilket tidspunkt.

Skatteregnskabet er reguleret af både dansk og international lovgivning, som skal hjælpe selskaberne med at udarbejde skatteregnskabet på bedst mulig vis, indenfor den korrekte lovgivningsramme. Der bruges derfor både national og international lovgivning, da den danske lovgivning ikke er nær så fyldestgørende i forhold til bearbejdning af de forskellige skattepositioner.

Generelt set er der mange områder indenfor skatteret som kan virke uklare, og svære at navigere rundt i. Dermed er hensigten med specialet at skabe et overblik over skatteregnskabet samt de vigtige elementer heri som har stor betydning. Skatteregnskabet byder på mere, end blot at finde frem til hvad der skal betales i skat. Skat kan både være opkrævet for året, men der kan også være skat som vil blive udskudt, og først blive opkrævet senere for selskabet. Hvilke poster som kan udskydes, og hvilke der skal betales i året kan være en jungle at finde rundt i, hvorfor det også anses som et relevant område at få overblik over. Herudover kan der også opstå spørgsmål ved sambeskatning mellem de forskellige selskaber i en koncern, da det også er et vigtigt område indenfor skattelovgivningen. Hertil kommer der spørgsmål til de usikre skattepositioner. Hvorfor er de usikre? Hvor kommer de fra? Hvad betydning har det?

De usikre skattepositioner har over tid været meget omdiskuteret, da der ikke har forelagt klare retningslinjer for, hvordan de behandles. Det giver derfor en del spørgsmål hertil, hvorfor problemformuleringen med underlagte spørgsmål, er udarbejdet for at kunne svare på den undren der har været heromkring. Underspørgsmålene er behjælpelige til at komme mere i dybden med problemformuleringen, og specificere den nærmere, for at svare på den bedst muligt. Specialet vil dermed anskueliggøre, hvordan det skattemæssige regnskab er udformet, og hvordan de usikre

skattepositioner skal behandles heri. IFRIC 23 beskriver, at den er blevet udarbejdet, da udvalget herfor var blevet gjort klar med, at de forskellige positioner blev indregnet forskelligt fra virksomhed til virksomhed, hvilket modsiger den sammenlignelighed der generelt ønskes af regnskaber. Skat er generelt et forvirrende område, med mange lovgivninger som skal overholdes, hvilket kan gøre det meget forvirrende for selskaberne.

Problemformulering:

”Hvilke udfordringer er der ved den regnskabsmæssige behandling af skat set i sammenhæng med den skattemæssige opgørelse, herunder udfordringer vedrørende den regnskabsmæssige behandling af usikre skattepositioner i henhold til IFRIC 23?”

Underspørgsmål:

- Hvordan er den overordnede beskatning af selskaber i henhold til skattelovgivningen i Danmark?
- Hvordan er den regnskabsmæssige behandling af skat i henhold til årsregnskabsloven (fortolkningsbidrag IAS 12) og IFRS (IAS 12)?
- Hvordan er sammenhængen mellem den skattemæssige opgørelse (skattepligtig indkomst) og den regnskabsmæssige behandling af skat?
- Hvad er usikre skattepositioner, og hvilke udfordringer er der i den regnskabsmæssige behandling i henhold til IFRIC 23?

Afgrænsning

For at kunne besvare problemformuleringen bedst muligt indenfor et område, vil dette afsnit tage afsæt i at afgrænse undersøgelsesområdet. Afgrænsningen tager afsæt i problemformuleringens formål, som består i at forstå skatteregnskabet i forhold virksomhedernes årsregnskab, og i hvilken grad skattestyrelsen vil kunne acceptere virksomhedernes skatteopgørelser. Det betyder dermed, at der er blevet taget til og fra valg for at kunne afgrænse undersøgelsesområdet på bedst mulig vis.

Der vil i specialet blive fokuseret på selskaber og virksomheder, som ikke er personlige virksomheder. Ydermere ses der bort fra særeglerne og de mere komplicerede virksomhedstyper. Grunden hertil er, at der ønskes fokus på det overordnede overblik og de mest gængse retningslinjer indenfor undersøgelsesområdet. Årsregnskabsloven og De Internationale Standarder vil blive benyttet i undersøgelse af det gældende område. Der er dermed afgrænset fra andre landes retssystemer og love. Specialet vil tage udgangspunkt i regnskabsklasse B virksomheder, da den

typiske danske virksomhed indgår i denne regnskabsklasse, hvilket vil give et mere generelt overblik over den anvendte skattebehandling. Det betyder også, at der ikke er fokus på blandt andet pengestrømsanalyser. Koncerner vil blive berørt i det omfang, at hver enkelt har deres eget regnskab, som dermed samler et regnskab hos moderselskabet. Strukturen og opbygningen af koncerner vil ikke blive berørt i specialet, da det ikke ses som relevant for at kunne svare på problemstillingen. Hermed vil der kun komme fokus på den del af koncern som vil indgå i moderselskabets skatteopgørelse og årsregnskab, men ikke yderligere koncernmellemværende.

Der er i specialet udarbejdet et regnskab, som er taget fra en allerede bestående virksomhed, dog med vores egen tilvirkning. Der vil derfor i regnskabet blive afgrænset fra nogle poster deri, og der er derfor kun medtaget det mest nødvendige for, at vi kan fremvise et skatteregnskab. Ligeledes er der foretaget specifikationer af nogle poster, som vi ikke er bekendte med, grundet virksomhedens ret til ikke at oplyse disse i årsregnskabet. Ydermere er der foretaget skøn og indregnet poster og værdier, som ikke nødvendigvis vil gøres gældende i en anden reel virksomhed af den ellers valgt virksomhedstype. Disse indregnede værdier er medtaget for at give behandlingen af skatteopgørelse nogle aspekter, som umiddelbart vurderes typisk i andre skatteopgørelser.

I og med der er fokus på skatteregnskabet og accepten af beregningsgrundlaget for skatteopgørelserne, bliver den regnskabsmæssige udarbejdelse kun berørt med henblik på det nødvendige i forhold til forståelsen af forskellene mellem årsregnskabet og skatteopgørelsen. Det betyder at regnskabets poster bliver præsenteret i forhold til den gængse forståelse for de forskellige poster og den sammenhæng der er mellem posterne. Dermed er dette teoriafsnit langt fra fyldestgørende i forhold til en eventuel udarbejdelse af et årsregnskab. Modsætningsvis vil der være større fokus på de forskellige poster, som udgør skatteregnskabet. Desuagtet er mere usædvanlige poster og i forhold, som omhandler internationale selskaber og koncerner, undladt. Dette er grundet et merbehov for forståelsen af de danske forhold, og den typiske danske virksomheds beregningsforudsætninger.

Fokus for specialet ligger på regnskabet, hvilket dermed også betyder at vi afgrænser os fra resten af indholdet i årsrapporten. Dette betyder at der ikke vil være fokus på de andre elementer i årsrapporten, medmindre disse er afgørende i forhold til de benyttede Internationale Standarder. Ydermere er der i specialet ikke fokus på revisionsdelen og revisors medvirken i udførelsen af en årsrapport. Specialet afgrænser sig fra usikre skattepositioner, som ikke er tilknyttet IAS 12. Det betyder, at der ikke vil være fokus på andre end de allerede nævnte Internationale Standarder i specialet. Desuagtet er det

behov for at nævne, hvor eventuelle elementer, krav og specifikationer kommer fra, uden at der vil blive foretaget en uddybende undersøgelse af, hvordan disse er ophavet i den egentlige litteratur eller lovtekst.

Metode

Skatteregnskabet og udarbejdelsen heraf, er en vigtig del af et regnskab. Samtidig har det været en stor del af undervisningen, hvorfor det har vakt en interesse for gruppen. Baggrunden for, hvorfor de mange forskellige poster, er sammensat som det ses i både resultatopgørelse, balance samt skatteregnskab, var ikke blevet gennemgået med en indstilling om, at alt det bagvedliggende skulle være forstået. Dertil opstod undren om, hvordan, hvorfor og hvilken indvirkninger der var på de forskellige opgørelser, samt sammenhængen mellem disse komponenter.

Formålet med metodeafsnittet er at sikre sammenhængen mellem udarbejdelse af specialet, og samtidig beskrive for læser, hvordan udvalget af diverse litteratur er blevet foretaget, samt hvordan analyser og konklusioner er blevet til.

De metodiske overvejelser med specialet, er baseret ud fra den retsdogmatiske metode. Når denne metode anvendes, er formålet at der først skal identificeres samt systematiseres i de retskilder, som er det afgørende, førend det er muligt at fastlægge, hvad der på området er den gældende ret. Der bliver i specialet ikke opstillet hypoteser eller antagelser, men derimod en mere åben problemformulering, som er lavet ud fra et restpositivistisk udgangspunkt, hvilket betyder at der vil blive brugt juridisk metode i forbindelse med at besvare problemformuleringen. Foruden brugen af den retsdogmatiske metode, vil metoden også tage afsæt i retspolitik, hvortil der vil vurderes, hvorvidt den nuværende retstilstand er fyldestgørende for sit område, og hermed eventuelt bidrage med inputs til eventuelle yderligere behov. Det betyder derfor, at retspolitikken vil blive anvendt i analysen (Evald, 2000).

Hovedkilderne i specialet i forhold til års- og skatteregnskabet er Årsregnskabsloven og De Internationale Standarder. Herudover er der også både gældende ret samt regnskabspraksis, som underbygger, hvordan det hele skal stilles op. Det betyder derfor, at formålet med specialet er, at finde frem til den korrekte måde at opstille skatteregnskabet ud fra gældende ret. Når det er overskueliggjort efter Årsregnskabsloven og Selskabsskatteloven, vil de gældende Internationale Standarder, for at kunne identificere de usikre skatteposter, blive gennemarbejdet og vurderet i forhold til de indtil udarbejdende afsnit om henholdsvis regnskabet og skatteopgørelsen. Her gøres fortolkningsbidraget

IFRIC 23 sig særligt gældende, hvilket er opstået og udarbejdet i henhold til andre Internationale Standarder. De opadliggende standarder vil ikke blive præsenteret yderligere, end hvad der gøres gældende i forhold til forståelsen af dette fortolkningsbidrag (Evald, 2000).

Retssystemet er ikke et statisk system, hvilket vil sige at retten aldrig står stille. Retssystemet har det formål, altid at skulle finde den retlige regulering, som passer til de samfundsmæssige behov, som er aktuelt på daværende tidspunkt, men det skal samtidig anses som rimelig og retfærdig (Evald, 2000). Dette ses også i forhold til den fornyelig udarbejdet IFRIC 23, som netop blev udarbejdet for en bedre forståelse af behandlingen af den i forvejen eksisterende lovtekst. Retssystemer er under konstant udvikling, da nye love bliver til og andre har begrænset levetid, hvilket gør at retssystemet er dynamisk. Dette betyder også, at dette speciale er udarbejdet på et givent tidspunkt, men ikke nødvendigvis vil gøre sig gældende i en fremtidig benyttelse til forståelse af de anvendte lovreguleringer.

Specialet er udarbejdet efter en fremgangsmåde, som har taget udgangspunkt i lovgivning og bøger. Metoden, som er benyttet, er analytisk, da der i specialet primært foreligger en beskrivelse af, hvordan lovgivningen og det praktiske samt anbefalingerne på det givende område er, her er der både tale om den danske lovgivning og den international lovgivning. Datagrundlaget, som er benyttet i specialet, er sekundære data, da kilderne er offentlig tilgængelige, hvor der er en tilbøjelighed til, at det er subjektive fortolkninger. Disse tager dog udgangspunkt i den givne lovgivning, hvorfor de må formodes at være valide. Validiteten vurderes i forhold til, at der ikke umiddelbart kan foreligge en holdningsbaseret tilgang til lovgivningen, da disse er angivet som et faktum (Evald, 2000). Der er herudover også benyttet empirisk data, dog med egen tilvirkning, som er i form af en årsrapport for en udvalgt virksomhed. Dermed er der indhentet en årsrapport, som er vurderet anvendelig i specialet, men som har haft mangler i forhold til det egentlige ønskede afkast i forhold til den almindelige forståelse for selv udarbejdelsen af et skatteregnskab. Det har ikke været muligt at indhente en årsrapport og de dertilhørende specifikationer, samt en eventuel skatteopgørelse for en virksomhed, som kunne have afhjulpet eller mindsket den videre egen tilvirkning (Evald, 2000).

Specialet er bygget op med en beskrivelse af teorien som ligger bag regnskabet, både set regnskabsmæssigt og skattemæssigt. Her er der benyttet en komparativ analyse, da der er tale om at benytte både loven, regnskabspraksis og lignende (Evald, 2000). Når teorien bag er beskrevet, vil det blive brugt i praksis, ved at der vil blive taget udgangspunkt i et regnskab, hvortil vi i gruppen har haft egen tilvirkning på det, da vi ikke har haft adgang til hele regnskabet. Der vil ud fra loven blive

udarbejdet eksempler og diskussioner, som er hjælpende til at lave en sammenfattende forståelse for, hvor der kan opstå problemer i forhold til opstilling af skatteregnskaber. Det betyder også, at den generelle viden fra loven og standarder, vil blive formidlet til noget praktisk. Analysen om de usikre skattepositioner vil, ligesom ved teorien, også ligge ud med den bagvedliggende metode, for derefter at kunne udlede nogle faste rammer for at benytte IFRIC 23. Litteraturindsamling er lavet ud fra relevant stof, som er fundet på henholdsvis biblioteket og internettet.

Informationsindsamling har foregået over tre gange. I første omgang var det fokus på at forstå Årsregnskabsloven i forhold til relevante regnskabsposter og sammenhængen heri. Herefter blev der foretaget informationsindsamling i forhold til skatteregnskabet. Det var først efter denne indsamling, det blev vurderet muligt at kunne sortere i relevant indhold af teoriafsnittet omkring årsregnskabet. Dette skulle hjælpe med at udvælge de nødvendige oplysninger i forhold til forståelsen af årsregnskabet og sammenhængen til skatteregnskabet. På trods af opdelingen af de to faser, er der forsøgt en sammenfatning af de to opgørelser med udgangspunkt i skatteopgørelsen og de skattemæssige aspekter. Efter forståelsen for de indledende teoriafsnit og en merforståelse for skatteposternes betydning for virksomhederne og deres skattesituationer, fortsatte informationsindsamlingen med henblik på De Internationale Standarder og de usikre skattepositioner. Grundet sammenhængen mellem alle tre faser, har der ikke været et naturligt stop i den ene dataindsamling for at kunne gå videre med den næste, hvormed der skulle opstå synergi mellem alle tre faser i projektet på trods af deres forskelligheder. Da specialet gaber over et stort område, vil nogen områder blive berørt mere end andre, og nogen steder kan dermed virke mere overfladisk. Umiddelbart vil alle de berørte elementer blive anvendt i forhold til det skattemæssige perspektiv, hvorfor det kun vil være den del, som kan henføres hertil, der vil blive forklaret eller analyseret for at forbedre forståelsen for de bagvedliggende retningslinjer.

Metodekritik

Den retsdogmatiske metode tager udgangspunkt i gældende ret, og har kun til formål at beskrive og sammenholde dette. Det betyder derfor også, at den gældende ret forældes i mange tilfælde indenfor en kortere tidsperiode, hvilket også kan betyde, at konklusionerne ville skulle opdateres ofte, for at kunne opnå en kvalificeret redegørelse indenfor det omhandlende område. En kritik på metoden er også, at den ikke nødvendigvis frembringer noget nyt, hvilket dog kan diskuteres, da metoden ligger op til at sammenligne de forskellige retskilder i analysedelen, hvilket kan frembringe nye sider indenfor området.

Kildekritik

Specialet har grundlæggende taget udgangspunkt i love, standarder, bøger samt fortolkninger på love og standarder. Bøgerne anses for at have en høj reliabilitet, da de er udgivet af både revisionshuse samt revisorer. Der har været brug litteratur, som ikke nødvendigvis har været opdateret i forhold til den nyere lovgivning. Det har også betydet et forøget behov for, at sammenholde de anvendte kilder med den eksisterende lovgivning. Dermed har det ikke været litteraturen, som har været den egentlig kilde, men derimod en hjælp til forståelsen af den gældende lovgivning. Herudover er der taget stilling til, hvem der har udgivet den gældende litteratur. Dette gøres også gældende for de faglige artikler, som er benyttet i informationsindsamlingen. Herudover anses love og standarder også for at have en høj reliabilitet, da de er udstedt af myndigheder indenfor området.

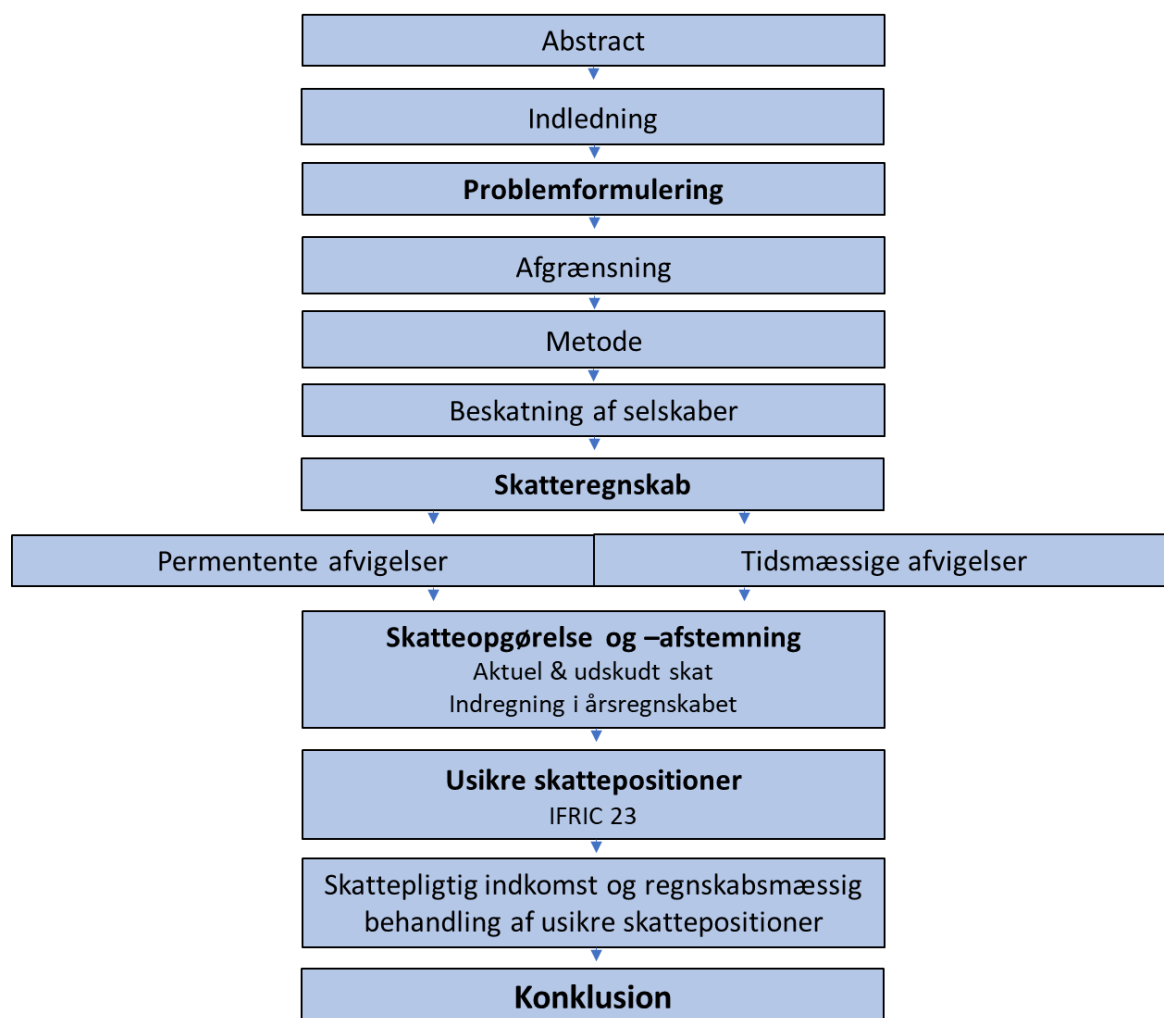
Det er af gruppens opfattelse, at flere kilderne som er anvendt, ikke er subjektive holdninger, da det er fortolkningsbidrag på loven. Disse udgivelser og rapporter er blevet skrevet med et udgangspunkt i loven og dets bestemmelser på området, hvilket er gjort ud fra den betragtning, at revisoren er offentlighedens tillidsrepræsentant. Ud fra disse betragtninger må objektiviteten ses som værende til stede, indenfor disse områder. Ydermere kan disse fortolkninger bidrage til en forståelse af, hvordan den gældende lov og de relevante teorier skal benyttes i praksis. Der er dog i specialet også brugt tekster som er skrevet med fortolkning af lovgivningen og lignende, hvorfor de må anses som værende subjektive i den forstand, at der kan udvælges de ønskede gældende reguleringer til en bestemt forståelse. Loven indeholder mange undtagelser til hovedreglerne, og vælger en kilde kun at forholde sig til hovedreglen eller en undtagelse, vil dette kunne medføre en specifik forståelse af lovens anvendelse.

Da specialet er udarbejdet efter love, bøger og rapporter, kan det vurderes, at det er lavet ud fra sekundære data, hvilket kan anses for at være en subjektiv dataindsamling. Der er i specialet ikke benyttet primære data, men det er stadig vurderet fyldestgørende i forhold til udarbejdelsen af de planlagte analyser og vurderinger, som vil kunne afhjælpe problemstillingen tilfredsstillende.

Specialets struktur

Specialet er opbygget over fem afsnit, hvortil første del er bestående af et problemfelt, hvori problemformuleringen er at finde. Herudover bliver der behandlet, hvordan tilgangen til specialet vil være, og hvilke områder der blive afgrænset fra. Den anvendte metode er at finde i denne del af specialet, hvori det også er muligt at forefinde den kritik som foreligger på kilderne. I det næste afsnit

af opgaven, er teori bag IAS 12 samt skatteregnskabet beskrevet, hvortil det ender ud med en analyse herpå, hvor en case virksomhed bliver anvendt. I denne del findes et teoriafsnit, som er omhandlende regnskabet og skatteregnskabet, og den teori som ligger bag ved de to opgørelser. De to opgørelser leder hermed op til at der forekommer et afsnit bestående af en skatteopgørelse, som viser teorien i praksis. Denne skatteopgørelse er til deles bestående af et kendt regnskab fra en virksomhed, og vores tilvirkning, for at kunne frembringe alle de nødvendige poster. Udover skatteopgørelsen forefindes der i afsnittet en skatteafstemning, som er med til at fremvise, hvorvidt skatteregnskabet stemmer. Case virksomheden leder hermed videre til at beskrive de usikre skattepositioner i henhold til IFRIC 23, hvor der er udarbejdet en tidslinje over, hvordan forløbet med IFRIC 23 er. Dette afsnit benytter sig end videre også af case virksomheden, hvori der er blevet indregnet usikre skattepositioner. Sidst i specialet fremkommer konklusionen på problemformuleringen.



Figur 1 - Specialets struktur

Beskatning af selskaber i Danmark

Virksomhederne som er betegnet som B, C og D selskaber er alle kapitalselskaber, hvilket betyder de er selvstændige skattesubjekter, og dermed er de skattepligtige i henhold til Selskabsskatteloven. Det betyder at hvert enkelt selskab skal have sit eget skattemæssige resultat ud fra deres regnskab, og dermed svare skat heraf. I de danske regler er der desuden regler omkring tvungen sambeskatning i situationer, hvor der er tale om et koncernforhold, hvilket vil blive beskrevet længere nede. Der bliver til regnskabet stillet et krav om, at der skal indregnes aktuel og udskudt skat ud fra de midlertidige forskelle mellem de regnskabsmæssige og skattemæssige værdier for virksomhederne. Skat placeres som en del af resultatopgørelsen, før årets resultat, hvori dette både dækker over årets aktuelle skat, samt den eventuelle forskydning i udskudt skat. Skat af årets resultat er en betegnelse for de skatteomkostninger, som er beregnet på grundlag af det regnskabsmæssige resultat. Det virksomheden skal svare skat af, beregnes ud fra virksomhedens skatteindkomst. Forskellen på de to er, at den skat, som skal betales af den skattepligtige indkomst, er beregnet ud fra reglerne i skattelovgivningen, hvorimod det regnskabsmæssige resultat før skat i årsregnskabet er lavet ud fra Årsregnskabsloven og den valgte regnskabspraksis (Anne Bastrup, 2017).

Selskabsskatteloven er i Danmark gældende for indkomstbeskatning af selskaber. Loven er delt ind i afsnit, hvori afsnit 1 beskriver, hvordan skattepligten er. Heri forklares, hvordan de forskellige selskaber og foreninger indgår, hvori det næste afsnit omhandler indkomstskattepligtens indtræden og ophør. Herefter kommer der et afsnit, som er omhandlende den skattepligtige indkomst, som herefter leder os videre til afsnittet omhandlende, hvordan beregning af indkomstskat foregår. De sidste tre afsnit omhandler bestemmelser om ligning og opkrævning, andre bestemmelser og sidst ikrafttrædelse- og overgangsbestemmelser. I forhold til de kommende afsnit i specialet, er det afsnittene om den skattepligtige indkomst, og beregningen af indkomstskat, som er mest interessant. Heri forefindes reglerne om, hvad der indgår i den skattepligtige indkomst, og hvordan selskaberne skal forholde sig i bestemte tilfælde. Herudover er det også muligt at finde, hvad der ikke skal regnes med i den skattepligtige indkomst. I afsnittet omhandlende beregning af indkomstskat, beskrives at beregning af indkomstskat gøres ud fra en procent på 22 af den skattepligtige indkomst, hvilket er det vigtigste punkt for selskaberne at tjekke op på, da det kan ændre sig. I tidligere år har skatten været højere, hvilket er vigtigt at huske, hvis selskaberne ønsker at kigge tilbage på tidligere resultater. De danske selskaber skal uanset, hvilken regnskabspraksis de vælger at følge, forholde sig til de danske

regler, som er beskrevet i Selskabsskatteloven, omhandlende hvad procentsatsen for skat ligger på, for det pågældende år.

Der er indført en ordning, som gør det muligt for selskaberne at betale skat løbende. Acontoskat er en skat, som de skattesubjekter, der er omfattet af Selskabsskatteloven, betaler i løbet af et år. Ordningen går ud på, at selskaber skal betale deres skat i løbet af året, hvilket er den 1 marts og den 1 november, hvori den sidste rettidige dato for indbetaling heraf ligger på den 20 i måneden. De to indbetalinger er lige store, hvilket betyder, at skatten vil blive delt op 50/50 baseret ud fra den indkomstskat, som har været over de sidste tre år. Har et selskab et andet regnskabsår end kalenderåret, er det dog stadig disse datoer som gælder, hvis selskaber har valgt denne ordning. Forventer selskaberne end større indkomst, end det som er indberettet, er det en mulighed at indbetale mere i skat, hvilket er frivilligt, og dermed også betyder, at har selskabet betalt for meget i skat, vil de få det udbetalt året efter. Det er også en mulighed at anmode om at få nedsat acontoskatten, hvilket er relevant at gøre, hvis der et år har været en lavere indkomst. Det kan hjælpe selskaberne at udregne et estimat over, hvad der forventes at skulle betales i skat for året. Acontoskat er en god hjælp for selskaberne, så de kan betale skat løbende, og ikke betale det hele på en gang, det kræver dog at selskaberne har en ide om, hvad deres skattepligtige indkomst vil være, så de kan få indbetalt det mest korrekte beløb (Mørup, 2020).

Der forefindes obligatoriske regler i Danmark om, at hvis et selskab indgår i en koncernforbindelse, er det omfattet af reglerne om sambeskatning, hvorimod det er frivilligt, hvis der er tale om koncernforbindelse med udenlandske selskaber. Ved sambeskatning er det muligt at kunne modregne et selskabs underskud i den skattepligtige indkomst fra de andre selskaber, som indgår i sambeskatning. Der er to former for sambeskatning, obligatorisk national sambeskatning og frivillig international sambeskatning (Hjermind, 2003).

Den nationale sambeskatning er obligatorisk, hvori det moderselskab som er øverst i koncernen, agerer som et administrationsselskab. Det er dermed moderselskabet, der har ansvaret for at samle selvangivelserne for de sambeskattede selskaber. Det enkelte selskab som er en del af sambeskatningen, skal hver især udarbejde deres egen indkomstopgørelse, for at det derefter kan indgå i den samlede skattepligtige indkomst for koncernens sambeskatningsordning. De enkelte selskaber i sambeskatningen skal betale deres andel af den samlede skat til moderselskabet. Er et selskab omfattet af en negativ skattepligtig indkomst, anvendes det til at modregne i indkomsten for alle de sambeskattede selskaber, hvortil selskabet med underskud skal have godtgjort skatteværdien

for det anvendte underskud (BDO, 2020). Selskaberne bliver en del af sambeskatningen fra den dato, hvor koncernforbindelsen bliver etableret og tilsvarende udtræder selskaberne på den dato, hvor koncernforbindelsen har ophør. De selskaber som er en del af sambeskatningen skal have samme regnskabsår som dets moderselskab. Når et selskab er omfattet af sambeskatning, er der solidarisk hæftelse af den samlede skat af sambeskatningsindkomsten. Ved selskaber som ikke er ejet 100 procent af den sambeskattede koncern, er hæftelsen for dem subsidiær og begrænset (BDO, 2020).

Den internationale sambeskatning er frivillig, og betegnes som en udvidelse af den nationale sambeskatning, som omfatter samtlige koncernforbundne udenlandske selskaber. Da det er frivilligt at bruge sambeskatning ved internationale koncerner, er der lavet en bindende periode herfor på 10 år. På samme måde som i den nationale sambeskatning er muligt at fratrække underskud i den samlede skattepligtige indkomst, kan det samme gøres ved de internationale koncernforhold (BDO, 2020).

De sambeskattede selskaber har samhandel, hvilket er underlagt nogle regler, som skal følges. Skattereglerne i Danmark kræver, at de koncernforbundne selskaber som handler sammen, gør det på samme vilkår, som der er for de uafhængige parter, også kaldet armslængdeprincippet. Det betyder dermed, at for at reglerne kan overholdes, skal der laves interne regler for afregning og lignende, altså transfer pricing, mellem selskaberne. Danmark har ligesom mange andre lande krav om, at virksomhederne skal give skattemyndighederne oplysninger om de koncerninterne transaktioner, hvilket derfor også ofte kræver en udarbejdelse af skriftlig dokumentation for, at det kommer til at foregå efter armslængdeprincippet. Transfer pricing er interessant, da det er noget som foregår internt mellem virksomhederne i koncernen, og der derfor er vigtigt at der ligger guidelines for, hvordan det skal håndteres (BDO, 2020).

Der er mange regler og love som selskaberne skal agere efter, når det kommer til skat. Der forefindes både nationale og internationale standarder, som har stor betydning for ageren og praksis. Det betyder derfor, at selskaberne skal have styr på, hvilke regler de kan vælge, og hvilke de er underlagt. Indenfor skat giver den internationale standard IAS 12 et godt billede af, hvordan selskaberne skal forholde sig og agere. Standarden ligger tæt op af de danske regler, og dermed er det en god guideline for selskaberne at benytte, hertil er det dog vigtigt at holde overblikket over, hvilke regler de danske selskaber er underlagt, i henhold til den danske lovgivning på området. Området indenfor skatteregnskaber udvikler sig konstant, hvilket også betyder at selskaberne skal holde sig opdateret på, om der kommer ændringer, som kan have betydning for deres selskab.

De Internationale Standarder

Det er som udgangspunkt kun virksomheder i regnskabsklasse D, som er underlagt De Internationale Standarder, men der er en vis sammenlignelighed mellem Standarderne og Årsregnskabsloven, hvilket gør, at de Internationale Standarder bliver aktuelle for alle virksomheder. Det er derfor valgfrit for de danske virksomheder at benytte sig af reguleringerne i De Internationale Standarder, men vælger en virksomhed at benytte sig af reguleringerne i De Internationale Standarder, skal disse også benyttes fuldt ud ved regnskabsaflæggelsen.

Det har siden 2005 været et krav, at alle børsnoterede virksomheder skal aflægge deres koncernregnskab i overensstemmelse med IFRS, og i 2009 blev det også et krav, at de børsnoterede selskaber, som ikke er en koncern, skulle lave deres regnskab efter kravene i IFRS. Så vidt det er muligt, er Årsregnskabsloven blevet tilpasset De Internationale Standarder, hvilket betyder at når ikke børsnoterede virksomheder laver deres regnskabsaflæggelse, vil de ikke blive væsentligt påvirket af IFRS. Årsregnskabsloven blev udgivet i 2001, hvor det også ses den er skrevet efter, at den skal udfyldes med IFRS og danske regnskabsvejledninger. Det er dog sket en del ændringer i IFRS, som både er bestående af nye og reviderede standarder, siden at Årsregnskabsloven blev vedtaget, hvortil den dog ikke er blevet tilpasset, hvilket dermed betyder at der er en række forskelle mellem IFRS og Årsregnskabsloven. De relevante forskelle for de standarder som er beskrevet heri vil blive uddybet i det omfang og anvendt på de relevante tidspunkter i projektet.

Når et selskab vælger at anvende IFRS som deres begrebsramme ved aflæggelse af årsregnskaber, skal det forventes at der kommer flere og hyppigere ændringer, som kommer ved den gældende regnskabsregulering, end hvad der ses under Årsregnskabsloven. Til trods for at selskaberne vælger at aflægge regnskab efter IFRS er de stadig underlagt at anvende nogle af reglerne, som kommer fra Årsregnskabsloven, heriblandt den skattesats som er valgt for året.

IAS 12

Standarden IAS 12 handler om, hvordan indkomstskatter behandles ved årsafslutningen og ved regnskabsaflæggelsen. Som udgangspunkt anses skat, som en omkostning ledelsen skal periodisere. Der findes aktuel skat og udskudt skat, og kravet er der skal afsættes fuldt ud til udskudt skat.

Aktuel skat

Den aktuelle skat er den skat, som selskabet skal betale af årets skattepligtige indkomst; opgørelsen er ydermere underlagt reguleringerne i skattelovgivningen og opgøres ved den skattepligtige indtægt fratrukket de skattemæssige fradragsberettigede omkostninger. Den aktuelle skat kan findes i balancen under kortfristede gældsforpligtelser, da det skal betales året efter, er der til gengæld betalt mere i forskudsskatter, vil det tilgodehavende blive indregnet som et aktiv. Den aktuelle skat vil altid blive målt som det beløb, der forventes at skulle betales til skattemyndighederne, hvortil der anvendes den skattesats som forefindes i Selskabsskatteloven, som er blevet vedtaget på balancedagen. (Regnskabsudvalg, 2020)

Udskudt skat

Der foreligger ingen definition af udskudt skat i Årsregnskabsloven, hvorfor der tages udgangspunkt i IAS 12. Heri bliver den udskudte skat defineret, som skatten af alle midlertidige forskelle, altså forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtigelse, som forventes afregnet ved en fremtidig udligning af de midlertidige forskelle. De hensatte forpligtigelser er derfor et udtryk for de udskudte skatteforpligtigelser, som gør, at den fremtidige skattepligtige indkomst vil være enten højere eller lavere, end det regnskabsmæssige resultat og dermed egenkapitalpåvirkning. (Regnskabsudvalg, 2020)

Umiddelbart kan udskudt skat opdeles i henholdsvis skatteforpligtigelser og skatteaktiver, hvor skatteforpligtigelser er indkomstskatter, der vil blive betalbare i fremtidige regnskabsår, grundet en skattepligtig midlertidig forskel. Modsat er et skatteaktiv bestående af indkomstskatter, der vil reducere en skattebetaling i de fremtidige regnskabsår. Dette kan til gengæld både skyldes en fradragsberettigede midlertidig forskel, et fremførbart uudnyttet underskud eller et fremførbart uudnyttet skattemæssigst fradrag. (Tidende, 2008)

Skatteregnskabet

Udgangspunktet for en virksomhed er, at der skal betales en vis procentdel af virksomhedens indkomst i skat, men til beregning af denne skat, skal der udarbejdes en skatteopgørelse. Dette tager udgangspunkt i årsregnskabet, men det regnskabsmæssige resultat er langt fra det skattemæssige resultat. Grunden til de forskellige resultater, kan forklares med forskellene i principperne ved indregning af indtægter og omkostninger i de to forskellige opgørelser. I balancen opgøres virksomhedernes skyldig skat i forhold til, hvad der har været skyldig primo, de betalte

forskudsskatter og den beregnede skat. De skattemæssige poster i årsregnskabet, har deres helt egen udregning og indgår ikke direkte i virksomhedens aktivitet, derfor har de deres egen skatteopgørelse, som har sine helt egne lovreguleringer på samme måde som posterne i årsregnskabet (Anne Bastrup, 2017).

De to principper vedrørende indregningen i henholdsvis regnskabet og skatteopgørelsen kan inddeles i to forskellige kategorier henholdsvis permanente afvigelser og tidsmæssige afvigelser. Af disse afvigelser opstår der en aktuel skat og en udskudt skat, som begge indregnes i virksomhedens regnskab under "Skat af årets resultat" (Anne Bastrup, 2017).

Afvigelser

De permanente afvigelser, er de indtægter og omkostninger som kun ses i den ene opgørelse, og ikke i den anden. Ved disse afvigelser ses, at den skattemæssige behandling er forskellig fra den regnskabsmæssige behandling. De tidsmæssige afvigelser er modsætningsvis de omkostninger og indtægter, som ikke figurerer i opgørelserne på samme tidspunkt. Ved det tidsmæssige princip, bliver alle omkostninger og indtægter behandlet, da de enten forøger eller formindsker den skat, som skal betales over en periode. Dermed bliver alle tidsmæssige afvigelser udlignet på længere sigt. Korrektionerne til den skattepligtige indkomst foretages for at sikre, at den beregnede betalbare indkomstskat er korrekt i regnskabsperioden (Hjermind, 2003).

Summen af de to forskellige afvigelser, vil dermed kunne vise forskellen mellem det regnskabsmæssige resultat og den skattepligtige indkomst, før der vil komme en eventuel modregning af det fremførte underskud, sambeskatning og lignende. Herefter skal der så opgøres den korrekte skattepligtige indkomst. For at kunne opgøre dette, skal de transaktioner som behandles forskelligt regnskabsmæssigt og skattemæssigt identificeres. For at kunne lave et skatteregnskab for virksomhederne, er det vigtigt at vide, hvilke poster der indgår hvornår. Der vil derfor være en gennemgang af, hvilken betydning de permanente og tidsbestemte afvigelser har. Listen er ikke udtømmende, men mange af de mest gængse er anvendt (Anne Bastrup, 2017).

Skattemæssige afvigelser fra årsregnskabet	
Permanente afvigelser	Tidsmæssige afvigelser
Skattefrie indtægter	Skattemæssige mer-/mindreafskrivninger
Ikke-fradragsberettigede udgifter	Varelagernedskrivninger
Ejendomme	Igangværende arbejde
Finansielle kontrakter	Regnskabsmæssige hensættelser
Øvrige indtægter og øvrige udgifter	Gæld og fordringer
	Anvendt underskud
	Sambeskatning

Figur 2 - Skattemæssige afvigelser

Permentente afvigelser

I henhold til ovenstående figur foreligger der en række forskellige permentente afvigelser, som skal indregnes i den skattepligtige indkomst. Disse afvigelser har hver deres betingelser ved indregningen (Anne Bastrup, 2017).

Skattefrie indtægter

Der findes en række indtægter, som er skattefri, dermed skal disse indtægter tilbageføres i skatteopgørelsen. Skatteopgørelsen tager udgangspunkt i årsregnskabet 'resultat før skat', hvormed de indtægter skattemæssigt betragtes, som indtægter virksomheden ikke skal svare skat af, og skal dermed tillægges resultatet før skat.

Kapitalandele

Når der tales om værdipapirer, skal der skelnes mellem om det er datterselskabsaktier eller porteføljeaktier. Førrend der kan blive tale om skattemæssigt fradrag for datterselskabsaktier, skal selskabet eje 10 procent af kapitalen herfor (Hjermind, 2003).

Ved indregning af en tilknyttet virksomhed giver selskabets årsregnskab et billede af de værdier, som selskabet besidder, altså indregnes andelene i en anden virksomhed som et aktiv. Kapitalandele kan indregnes i selskabets årsregnskab på flere forskellige måder, hvor de mest almindelige er

kostprismetoden og indre-værdi metoden. Ved indregning til kostpris bliver selskabets andel af den tilknyttede virksomheden indregnet med anskaffelsessummen i balancen ved erhvervelsen. Efterfølgende foretages der kun regulering heraf, hvis kapitalandelene vurderes mindre værd end, hvad virksomheden er indregnet til. Ved indre-værdi metoden bliver den tilknyttede virksomheds resultat indregnet med den berettigede andel. Ved brugen af den indre-værdi metode kommer selskabets andel af den tilknyttede virksomheds egenkapital til udtryk (Hjermand, 2003).

Når et selskab indregner en tilknyttet virksomhed efter indre-værdi metoden, bogføres den tilknyttede virksomheds resultat for året som en regulering af aktivet, og, jævnfør det dobbelt bogholdersprincip, indtægtsføres i selskabets resultatopgørelse, som en driftsindtægt. Dermed indgår selskabets andel af en tilknyttet virksomheds resultat i resultat før skat og overføres til skatteopgørelsen. Disse indtægter er dog ikke skattepligtige, og skal tilbageføres skattemæssigt (Hjermand, 2003).

Det betyder for årsregnskabet, at der er en post med et indregnet resultat fra dattervirksomheder, hvor der laves en korrigering for den skattepligtige indkomst. Denne form for regulering hører under de permanente forskelle, da den altid vil være skattefri, og dermed aldrig vil blive beskattet (Hjermand, 2003).

Investeringer i dattervirksomheder, skal der heller ikke afsættes udskudt skat af, hvis det er tilfælde hvor modervirksomheden kontrollerer udligningen for de midlertidige forskelle, hvilket sker gennem styring af udbytte politik, og samtidig skal det være sandsynligt, at den midlertidige forskel, ikke vil blive udlignet indenfor den nærmeste fremtid. Ved investeringer i associerede virksomheder og fællesledede virksomheder, er udgangspunktet modsat, at det er et krav, om at der skal afsættes til udskudt skat, da en investor normalt ikke har muligheden for at bestemme fordelingen af overskuddet i den fællesledede virksomhed eller at bestemme, hvordan det ser ud med udbyttepolitikken (Hjermand, 2003).

Ved virksomhedsovertagelse, skal der afsættes udskudt skat, da aktiver og passiver bliver omregnet regnskabsmæssigt og ikke skattemæssigt. Det betyder derfor også, at den udskudte skat påvirker goodwill-beløbet. Regnskabsmæssige opskrivninger som bliver lavet på materielle anlægsaktiver, skal der afsættes udskudt skat af, hvilket ikke skal foretages skattemæssigt (Hjermand, 2003).

Aktier

Aktier er et stort emne og der foreligger mange regler for, hvordan disse behandles både i forhold til den almindelig beholdning, den regnskabsmæssige indregning og i forhold til de skattemæssige administreringer. Det betyder også at området kun vil blive berørt af de væsentlige behandlingsformer (Hjermind, 2003).

Selskaber som ejer aktier og andre værdipapir omfattet af Aktieavancebeskatningsloven bliver som udgangspunkt beskattet af løbende afkast og fortjeneste ved afståelse. Det betyder dermed, at begrebet aktier skal forstås som de værdipapirer, som er omfattet af Aktieavancebeskatningslovens regler, hvilket både er aktier og anparter i aktie- og anpartsselskaber, samt andele i andre selvstændige juridiske enheder. Herudover bliver konvertible obligationer beskattet efter samme regler, hvilket betyder de også er omfattet af dette. Regnskabsmæssigt vil alle gevinster på aktier og anparter indgå i resultatet, hvor der dog er tale om en anden behandling skattemæssigt, her vurderes selskabets egen aktivitet og aktiviteten i det solgte selskab, hvor lang ejertiden har været, hvor stor en ejerandel der er, og til sidst beskatningen på det pågældende selskab. Der vil stort set altid skulle laves korrektioner, da der i alle tilfælde ville være forskelle mellem de regnskabsmæssige gevinster og tab og de skattemæssige gevinster og tab (Hjermind, 2003).

Ved en gevinst på aktier som er ejet i mere end tre år, vil det som udgangspunkt være skattefri, hvortil tab heller ikke vil være fradragsberettiget. Når der er tale om aktier, som er ejet mindre end tre år, er de skattepligtige. Det er kun muligt at opnå fradrag på tab, i det omfang det overstiger den skattefrie del af udbyttet, som er modtaget af den pågældende aktionær. Når anskaffelsessummen skal opgøres, skal selskabet som hovedregel skattemæssigt anvende gennemsnitsmetoden. Gennemsnitsmetoden er en metode, hvor anskaffelsessummen efter en delafståelse beregnes, ud fra en forholdsmæssig andel af den allerede samlede anskaffelsessum, som er for hele aktionærens beholdning lige før der sker en afståelse (Hjermind, 2003).

Gennemsnitsmetoden anvendes derfor på alle aktieklasser eller på de aktier, som på en eller anden måde har forskellige rettigheder. Herudover benyttes FIFO, som findes anvendelse i alle tilfælde. Det betyder dermed, at de først anskaffede aktier, anses for at skulle være afstået først. Dermed skal aktier med forskellig stemmeret holdes adskilt, og det samme gælder med udbytterettigheder. Det betyder derfor, at ved fastsættelse af den skattemæssige anskaffelsessum anvendes gennemsnitsmetoden for

alle aktier, hvor det ikke har betydning, hvilken klasse og uanset de rettigheder der er. Hvorimod når der benyttes FIFO skal det opgøres, hvilke aktier der er anset for at være afstået (Hjermind, 2003).

Ved friaktier og fondsaktier er der tale om aktier, som vederlagsfrit tildeles aktionærerne, når et selskab har opsamlet betydelige reserver. Det giver et mere rimeligt forhold mellem aktiekapitalen og reserverne hos selskabet. Disse aktier vil anses for værende anskaffet på samme tid, som det gøres med moderaktierne. Hertil kommer der tegningsretter, som er en ret der giver aktionærerne tilladelse til at tegne nye aktier i selskabet, som kan opstå i forbindelse med en udvidelse af aktiekapitalen. Skatteretligt er det vigtigt at vurdere, hvilke tegningsretter der giver ret til at tegne aktier til favørkurs, og hvilke der giver ret til at tegne aktierne til markedskurs (Hjermind, 2003). Når der er tale om en aktie, som er tegnet til favørkurs, anses det som anskaffet sammen med moderaktierne, når de tegnes til markedskursen, er det den pågældende dato som er gældende for tegningstidspunktet. Da tegningsretterne er betragtet som aktier, skal de også vurderes som de andre aktier, når der skal bedømmes skattemæssig anskaffelsessum, som sker efter gennemsnitsmetoden, hvorfor de også skal indgå i FIFO princippet. Ved anvendelse af gennemsnitsmetoden, er det en nødvendighed, at kunne opgøre den skattemæssige anskaffelsessum, som er tilknyttet tegningsretten. Det sker ved, at der udover anskaffelsessummen tillægges et vederlag, som der skulle betales for tegningsretten (Hjermind, 2003).

Vælger et selskab at sælge egne aktier, vil provenuet regnskabsmæssigt blive reguleret på egenkapitalen. Sker salget til selskabets egne aktionærer, vil det beløb som aktionærerne indbetaler til selskabet for aktien, skattemæssigt blive sidestillet med skattefri overkurs ved aktiemission. Sker salget til andre end selskabets aktionærer, vil salget skulle opgøres med gevinst eller tab, og derefter blive behandlet, som ved salg af andre aktier (Hjermind, 2003).

Ikke-Fradragsberettigede omkostninger

Udgangspunktet er at udgifter, som har været anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indtægtskilden, er fradragsberettiget i skatteopgørelsen, men der foreligger alligevel en række udgifter som ikke er fradragsberettigede.

Repræsentation og gaver

Omkostningerne i virksomheden som bliver afholdt til repræsentation, kan ikke fratrækkes skattemæssigt, i det samme omfang, som omkostningerne bliver fratrukket i årsregnskabet. Når man kigger i regnskabet, bliver de fratrukket fuldt ud, hvor det i skatteregnskabet kun må fratrækkes med

25 procent. Det betyder for den skattepligtige indkomst, at der foretages en korrektion, så der er 75 procent, som virksomheden ikke opnår skattemæssigt fradrag for. Eksempler herpå kan være, omkostninger til restaurationsbesøg med kunder, gaver og lignende (Anne Bastrup, 2017).

Det er dog vigtigt at virksomheden skelner mellem personale og kundeforbindelser i denne sammenhæng. Grunden hertil er, at restaurationsbesøg på rejser eller gaver for virksomhedens medarbejdere, ikke anses for at være repræsentation, og der til disse kan der opnås fuld skattemæssigt fradrag (Anne Bastrup, 2017).

Eksempel herpå: Afholdes der en reception for en medarbejder, hvor der er tale om en ægtefælle, går det ikke under repræsentation, og dermed er udgifterne fuld fradragsberettiget, da der er tale om en personaleudgift. Vælger men derimod at invitere forretningsforbindelser med, bliver det til repræsentation, og der kan for beværtning, underholdning og lignende opnås 25 procent fradrag. Er størstedelen af de deltagende dog personale, kan der for en del af udgifterne opnås fuldt fradrag, og for resten kan der opnås 25 procent.

Udover at der skal skelnes mellem, om det er repræsentation eller personale, skal der også skelnes mellem om der er tale om reklame eller repræsentation. Grænsen herimellem kan være svær, men også ret relevant, da der kan opnås fuldt fradrag på reklamer. Omkostninger på reklamer, defineres som de omkostninger der bruges for at opretholde eller fremme virksomhedens omdømme. En anden stor forskel på reklame og repræsentation er, at reklame laves for potentielle, og dermed også en ubestemt gruppe af kunder, hvorimod repræsentation er lavet for en mere snæver gruppe, af bestemte personer, som ikke er medarbejdere i virksomheden (Anne Bastrup, 2017).

Bøder, renter med videre

Modtager virksomheden bøder og lignende, skal det fratrækkes i årsregnskabet som en driftsomkostning, og derefter skal der korrigeres herfor i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der kan ikke opnås fradrag på bøder, som er blevet udstedt af det offentlige (Anne Bastrup, 2017).

Som hovedregel vil renteudgifter blive omkostningsført regnskabsmæssigt. Ser man på renter skattemæssigt, vil virksomheden som udgangspunkt have fradragsret for renteudgifterne, i sammenhæng med, at disse påløber. Der er dog i visse tilfælde, en række undtagelser for, hvornår virksomheden ikke har fradragsret for deres renteudgifter, skattemæssigt. Det medfører dermed en permanent afvigelse. I visse andre tilfælde, vil fradragstidspunktet for det skattemæssige kunne være

udskudt, blandt andet på grund af ubetalte forfaldne renteudgifter. Permanente afvigelser indenfor renter kan være, jævnfør Statsskatteloven og Ligningsloven: Procenttillæg omkring selskabsskat, hvilket ikke er fradragsberettiget, renter på moms og afgifter, som er betalt for sent og de ikke fradragsberettigede finansieringstillæg. Listen er ikke udtømmende. En skattemæssig definition af renter lyder på, at renter for det meste er periodiske vederlag til en kreditor, som er beregnet ud fra en bestemt procentdel, af det skylden beløb, for på den måde at stille kapital til disposition for lånet. For at der kan kræves renter på et beløb, skal der være en retlig pligt til at betale af på en gæld, og herved kunne forrente gælden. Som udgangspunkt skal selskaber skattemæssigt foretage en fuld periodisering af renteudgifterne, hvilket dermed betyder at selskaberne skal fordele renteudgifterne ud over den periode, som de vedrører. Har selskabet ikke betalt renteudgifter fra det tidligere år, kan renterne for det følgende indkomstår ikke fradrages, jævnfør Ligningslovens § 5 stk. 8, det betyder dermed at fradragsretten herfor vil blive udskudt, og der derfor er behov for en korrektion af indkomsten, som dermed giver en midlertidig afvigelse, hvis betalingen forekommer på et senere tidspunkt (Hjermind, 2003).

Advokat- og revisorudgifter

Udgangspunktet er at omkostninger til advokater og revisorer skal omkostningsføres løbende i resultatopgørelsen på samme måde som omkostningerne, hertil er fradragsberettigede i den skattepligtige indkomst. Dermed er der som hovedregel ingen forskel på behandlingen af disse omkostninger i de to forskellige opgørelser. Desuagtet forekommer der undtagelser hertil. Er omkostningerne foretaget i forhold til erhvervelsen af indtægter eller afholdelsen af omkostninger, som bliver indregnet i indkomstopgørelsen, er disse omkostninger skattemæssige fradragsberettigede. Til gengæld er omkostningerne hertil ikke fradragsberettigede, hvis der er tale om bistand til formuedispositioner eller det drejer sig om virksomhedens indtægtskilde. Dermed også forstået vil omkostninger i forbindelse med balancen, som advokatudgifter vedrørende et køb af et aktiv, der hermed kan tilgå anskaffelsessummen, ikke være fradragsberettigede i den skattepligtige indkomst (Hjermind, 2003).

Omkostninger som falder ind for virksomhedens naturlige rammer, som medvirker til at erhverve, sikre og vedligeholde den i forvejen tilkommende indkomst, er skattemæssigt fradragsberettigede, men er der til gengæld tale om omkostninger forbundet med skabelsen af et nyt indtægtsgrundlag, er det ikke længere tilfældet. Desuagtet er der stadig fradragsret for omkostninger forbundet med

markedsundersøgelser, så længe de ikke anses som en del af en købssum eller et fradrag i en salgssum og udgifterne medvirker til etableringen af den nye indtægtskilde (Hjermind, 2003).

Ejendomme

Det kan diskuteres, hvorvidt tab og gevinst på salg af fast ejendom, bør anses som værende en tidsmæssig afvigelse, her er det dog valgt som en permanent afvigelse, grundet den kompleksitet som kombination af ejendomsbeskatningen og afskrivningsloven medfører. Som udgangspunkt findes tab og gevinst ved salg af fast ejendom regnskabsmæssigt i resultatopgørelsen i årsregnskabet (Hjermind, 2003).

Skattemæssigt deles det op, hvor gevinster er skattepligtige, mens tab modregnes andre gevinster, når der er tale om fast ejendom. Der er særlige regler, når der er tale om opgørelse af tab og gevinst på en afskrivningsberettiget bygning, hvor udgangspunktet er, at gevinster er skattepligtige, mens tab herpå er fradragsberettiget. Ved gevinst på salg af fast ejendom, vil det altid være skattepligtigt, medmindre reglerne omkring genanbringelse eller ekspropriation anvendes, disse er kun de mest almindelige anvendte regler, og er dermed ikke en udtømmende liste, omkring ejendomsavance ved salg af fast ejendom. Førend der skattemæssigt kan laves en beregning af avance eller tab, skal der foretages en del forarbejde. Først skal laves en vurdering på, hvornår ejendommen er overdraget. Tidspunktet har ikke en direkte betydning for opgørelsen af tab eller gevinst, men skal hjælpe med at bestemme, hvilken regnskabsperiode tabet eller gevinsten skal indregnes i og, hvilken kursværdi der skal benyttes. Herefter skal salgssummen omregnes til den kontante værdi, hvorefter denne værdi fordeles på henholdsvis grunde, bygninger, installationer og lignende. Næste skridt er at bestemme anskaffelsessummen, hvor den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter, og eventuelle genvundne afskrivninger skal opgøres. Til sidst skal der foretages en opgørelse af de forbedringer og den vedligeholdelse som ikke tidligere har været fratrukket i den skattepligtige indkomst (Hjermind, 2003).

Ved investeringsejendomme som måles til dagsværdi, skal det antages, at her også først er tale om at aktivet genindvindes, når der sker et salg af aktivet. De skattemæssige konsekvenser ved udbytte, indregnes først, når forpligtelsen til det udbetalte udbytte indregnes. Ifølge IAS 12, må der ikke ske tilbagediskontering af udskudt skat.

Egenkapitalposterings

I årsregnskabet forekommer der nogle posterings i forbindelse med regnskabsudarbejdelsen, som vil blive ført direkte på egenkapitalen. Det betyder også, at disse ikke automatisk vil blive medtaget i skatteregnskabet, da de ikke figurere i resultatopgørelsen før 'Resultat før skat', som skatteregnskabet ellers tager udgangspunkt i.

Finansielle kontrakter

I henhold til skattelovgivningen er finansielle kontrakter ligesom almindelige kontrakter, hvor værdien afhænger af den værdi det underliggende aktiv har. Det underliggende aktiv kan være aktier, valuta, indeks eller råvarer. Først kontraktens gøres gældende skal der foreligge en bindende aftale med både et tilbud og en accept, det kan både være i form af en særskilt aftale eller, hvor aftalen er inkorporeret i en eventuel aktionæroverenskomst (Hjermind, 2003).

Gevinster og tab på kontrakterne beskattes som udgangspunkt efter lagerprincippet, hvor kontraktens værdi ved regnskabsafslutning skal opgøres, og reguleringen driftsføres. Udgangspunktet for den regnskabsmæssige behandling vil være en resultatføring af gevinster og tab, men der forekommer tilfælde, hvor den korrekte regnskabsmæssige behandling er en egenkapitalpostering eller der er tale om en off-balance behandling. Dermed vil der opstå en permanent skattemæssig afvigelse. Her kan være tale om aftalen om en kurssikring af egenkapitalen i et udenlandsk datterselskabs valuta. Hertil er der tale om permanente afvigelser fra en regnskabsmæssige behandling og den skattemæssige behandling af den reguleringer til denne finansielle kontrakt (Hjermind, 2003).

Leasing

Der findes to forskellige leasingaftaler som er operationel leasing og finansiell leasing, hvortil det skal siges, at finansieringsformen er meget udbredt, hvilket formentligt er grundet den fleksibilitet der findes i leasing.

Finansiell leasing er en aftale, hvor låntager får adgang over et produkt i en længere periode, hvor leasingydelse ses som en fast afbetaling, hvilket også gør at denne form for leasing nærmere ses som enten køb eller leje af et produkt. Denne form for leasing bruges ofte ved ejendomme, biler og lignende. Finansiell leasing går ofte over en lang periode, og kan ikke opsiges før tid, hvorefter låntager er forpligtet til at finde en køber eller selv købe produktet efter endt leasing. De finansielle leasingaftaler vises i balancen, som det gøres med andre købte aktiver. Når aktivet skal indregnes,

sker det fra starten til den opgjorte kostpris, hvorimod forpligtelsen til leasingselskabet indregnes som en gældsforpligtelse, ved indgåelse af aftalen, vil de to poster som hovedregel være lige store. Kostprisen skal opgøres til den laveste værdi af dagsværdien for aktivet, samt nutidsværdien fra leasingydelse, hvortil tillægget for de direkte omkostninger kommer. Hvis det er mest sandsynligt, at leasingtager overtager aktivet, når dets leasingperiode er udløbet, skal det afskrives ligesom de andre ejede aktiver, over dets økonomiske levetid. Det er ikke muligt for selskabet at opnå fradrag herpå, da betalingerne ses som et afdrag på et kreditkøb. Hvordan den finansielle leasing behandles skattemæssigt afhænger af, hvorvidt ejendomsretten af aktivet vil overgå til leasingtager, er det tilfældet, vil der kunne opnås skattemæssigt fradrag, for den betalte leasingydelse. Det betyder altså, at betingelserne ved indgåelsen skal vurderes i forhold til, om der er tale om køb på kredit eller en leasing. Det er vigtigt, at aktivet ikke kan anse for værende købt på kredit, førend der kan opnås fradragsret på leasingydelsen (Hjermind, 2003).

Den operationelle leasingaftale benyttes som regel, når der ønskes adgang til et program, kortvarig leje af entreprenørmateriale eller, hvis brugsretten til en bil ønskes. Når der er tale om operationel leasing, står leasingtager ikke selv for vedligeholdelse, og det er derfor også leasingfirmaet som har risikoen, hvis noget går i stykker, hvilket også gør denne form for leasing dyrere. Ved de operationelle leasingaftaler omkostningsføres leasingydelse i resultatopgørelsen, hvilket som udgangspunkt sker lineært over leasingperioden, hvilket svarer til de faktiske betalinger. Betalinger såsom up-front, forudbetalinger og lignende indregnes som en periodeafgrænsningspost i balancen i første omgang, hvorefter det omkostningsføres over kontraktens løbetid. Ydelserne til leasingaktivet er fuldt fradragsberettigede, hvorfor der heller ikke er momsudlæg på anskaffelsessummen. Fordelen ved operationel leasing er den store fleksibilitet, hvilket betyder det ofte er en mulighed at opsige aftalen midt i leasingperioden, da det typisk går over en kortere tid (Hjermind, 2003).

Øvrige indtægter og øvrige omkostninger

Årsregnskabet indeholder poster, som bliver posteret direkte på egenkapitalen, hvilket betyder det ikke har nogen resultateffekt. Hovedreglen for det skattemæssige er dog midlertidigt, at alle udgifter, bortset fra de formuemæssige reguleringer er fradragsberettiget. Det betyder derfor, at der i den skattepligtige indkomst, ville skulle foretages en skattemæssig korrektion, i form af fradrag for de omkostninger, som indregnes direkte på egenkapitalen. Eksempler på, hvor udgifter bliver behandlet forskellige regnskabsmæssigt og skattemæssigt, hvor det medfører en permanent afvigelse kan være (Hjermind, 2003);

- Kurstab på finansielle kontrakter omkring kapitalinteresser
- Kurstab på fordring ved udbytte, ændring i regnskabspraksis
- Kautionsstab i koncernforhold som på almindeligvis ikke ville være fradragsberettiget
- Tab ved erstatning som ikke er opstået ved almindelig driftsrisiko

Eksempler på tilfælde, hvor udgifterne bliver behandlet forskelligt regnskabsmæssigt og skattemæssigt, hvor det giver en tidsmæssig afvigelse kan være (Hjermind, 2003);

- Tab af diverse formuegoder
- Kurstab på finansielle kontrakter omkring kapitalinteresser
- Diverse indskud som i nogle tilfælde skal afskrives over en periode
- Tilslutningsafgifter og lignende hvor der dog ikke kan opnås fradrag men de skal afskrives med op til 20 procent årligt
- Udgifter til anskaffelse af afskrivningsberettiget aktiver som kan straks afskrives i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret, i det omfang, hvor udgiften er blevet betalt ved nogle bestemte tilskud

Udover udgifterne er der også de øvrige indkomster. Det betyder dermed også, at nogle poster ikke kan ses i årsregnskabet da de bliver ført direkte ind på egenkapitalen, hovedreglen for indtægter er, at de er skattepligtige, med undtagelse for formuereguleringer, og dermed skal de kunne ses i skatteregnskabet. Grunden her er, at der skal laves korrektioner heri, som kommer i form af tillæg til den skattepligtige indkomst. Eksempler herpå er; tekniske gevinster som kommer i forbindelse med ændring af regnskabspraksis. Herudover foreligger der også eksempler herpå, hvor der er tale om en permanent afvigelse, som kan være (Hjermind, 2003);

- I de fleste tilfælde, vil erstatning til dækning af omkostninger, som ikke er fradragsberettiget, være skattefri
- Opnår selskabet erstatning for en skattefri indtægt, vil det i de fleste tilfælde være skattefrit
- I visse tilfælde er erstatninger omkring formuetab skattefri

Ændring i anvendt regnskabspraksis

Der kan forekomme ændring i regnskabspraksis hos selskaberne. Oftest vil en ændring af regnskabspraksis gennemføres ved, at sammenlægningstallene fra året før tilrettes, så de har virkning fra primo regnskabsåret. Resultatpåvirkningen af ændringerne vil almindeligvis blive bogført direkte på selskabets egenkapital primo. På samme måde som de øvrige omkostninger og indtægter, skal der

således også korrigeres i den skattepligtige opgørelse for disse regnskabsmæssige ændringer. Ændring i regnskabspraksis er dermed en permanent afvigelse (Hjermind, 2003).

Tidsmæssige afvigelser

I henhold til ovenstående figur foreligger der en række forskellige tidsmæssige afvigelser, som skal indregnes i den skattepligtige indkomst. Disse afvigelser har hver deres betingelser ved indregningen.

Skattemæssige mer-/mindreafskrivninger

I henhold til den regnskabsmæssige behandling af anlægsaktiver, bliver der afskrevet på disse for at nedsætte værdien af aktivet, så det afspejler aktivets værdi på et givent tidspunkt. Ved afskrivning af anlægsaktiver bliver der regnskabsmæssigt taget højde for dets anskaffelsessum, en eventuel scrapværdi og aktivets levetid. Desuagtet kan der foreligge andre afskrivningsregler, når anlægsaktivet opgøres skattemæssigt. Forskellene på den regnskabsmæssige afskrivning og den skattemæssige afskrivning opgøres som den skattemæssige mer-/mindreafskrivning (Hjermind, 2003).

Størstedelen af reglerne for, hvordan der afskrives skattemæssigt har lovhjeml i Afskrivningsloven. Herforuden reguleres afskrivninger også i Ligningsloven og Statsskatteloven. Generelt gælder det, at der skal opfyldes en række betingelser førend der kan foretages skattemæssige afskrivninger på anlægsaktiverne. Hertil skal aktivet være anskaffet og den skattepligtige skal have ejendomsret over det. Samtidig skal aktivet benyttes i erhvervsmæssig forstand og det skal undergå slid. Dermed vil aktiver som anvendes både erhvervsmæssigt og af den private person, kunne afskrives, men kun på den erhvervsmæssige andel, og forventes det ikke at aktivet værdiforringes med tiden, kan der ikke afskrives på det (Hjermind, 2003).

Immaterielle anlægsaktiver

I henhold til Afskrivningslovens § 40 kan der som hovedregel afskrives skattemæssigt på immaterielle anlægsaktiver, så der hermed skal foretages en korrektion heraf i forhold til den regnskabsmæssige behandling.

I forhold til goodwill, som anskaffes i forbindelse med erhvervelsen af en anden virksomhed eller en andel heraf, forekommer der en opdeling af korrektionerne i forhold til anskaffelsestidspunktet. Har selskabet selv oparbejdet goodwill kan dette ikke afskrives skattemæssigt. Forekommer anskaffelsestidspunktet efter primo år 1999 udgør afskrivningsgrundlaget den kontantomregnede

anskaffelsessum. Heraf kan der afskrives med op til 1/7 pr. år. Denne afskrivningssats er dog ikke bundet, hvormed der frit kan vælges en mindre afskrivningsdel, hvis selskabet ønsker dette (Hjermind, 2003).

Anskaffelsestidspunktet for goodwill, er fra den dato, hvor der er indgået en endelig aftale herom. Der kan anskaffes goodwill i forbindelse med køb af en virksomhed eller køb af en andel i virksomhed, som drives i personlig regi. Der er forskellige beskættning for, hvornår goodwill er anskaffet, og hvordan det er anskaffet. Det er dog ikke muligt at afskrive på goodwill det år, som det sælges, og det er ikke en mulighed at afskrive på goodwill, som virksomheden selv har oparbejdet (Hjermind, 2003).

I henhold til Afskrivningslovens § 40 stk. 6, skal fortjeneste eller tab på goodwill medregnes i den skattepligtige indkomst. I tilfælde, hvor et vederlag ikke kan henføres til goodwill, kan det ifølge praksis som oftest henføres til et vederlag eller en betaling af de formuegoder, som også er omfattet Afskrivningslovens § 40 stk. 6.

Told- og skattestyrelsen har udsendt en vejledende anvisning om værdiansættelsen af goodwill, som er et udtryk for en standardiseret beregning heraf, men den er ikke bindende, da armslængdeprincippet stadig gøres gældende. Udgangspunktet er at goodwill bliver beregnet på baggrund af de regnskabsmæssige resultater før skat for de seneste tre regnskabsår med nogle dertilhørende korrektioner og yderligere faktorer, som skal give et udtryk for, hvor mange år det forventes at der vil forekomme afkast af den erhvervede goodwill (Hjermind, 2003).

Knowhow

Regnskabsmæssigt kan behandling af knowhow, patenter og lignende variere meget. Ved en koncernintern overdragelse, vil virksomhederne typisk foretage en lineær afskrivning herpå, der er dog også andre muligheder, som for eksempel kan være at anskaffelsessummen bliver ført direkte som en nedskrivning på egenkapitalen. Den skattemæssige behandling af knowhow er forskellig for de forskellige immaterielle aktiver, hvilket betyder ved knowhow, at det er en særlig type af viden, som virksomheden opnår. Skattemæssigt kan selskabet vælge at få fradrag på de udgifter der er for anskaffelse af knowhow, patenter og brugs- og eller licensrettigheder til knowhow i det år det er anskaffet. Udgifter som benyttes herpå efterfølgende, kan som hovedregel afskrives med en 1/7 om året, det kan dog ikke afskrives i det år, hvor det bliver solgt. Afskrivningsgrundlaget er den sum som kontantomregnet, er anskaffelsessummen (Hjermind, 2003).

Bygninger og installationer

Afskrivninger på bygninger og installationer behandles i Afskrivningslovens kapitel 3. Skellet mellem en bygning og dens installation kommer til udtryk ved, at den ikke er den del af selve bygningen, men stadig tjener til brugen af bygningen (Hjermind, 2003). Hertil stiller Afskrivningsloven krav til at installationen skal være fysisk placeret i bygningen. I henhold til Vurderingsloven § 9 er det sædvanlige tilbehør til en bygning, det der medtages ved ansættelsen.

Hovedreglen for bygninger er, at dem som anvendes erhvervsmæssigt, kan afskrives skattemæssigt. I henhold til Afskrivningslovens § 14, stk. 2 foreligger der en række bygninger med formål i henhold til punkterne 1 til 6. Derfor er det ikke en mulighed at afskrive på kontorbygninger og bygninger til beboelse. Desuagtet er der tilfælde, hvor det er muligt at afskrive på den erhvervsmæssige del af bygningerne, som både bliver brugt til erhverv og beboelse, ligesom det er muligt med kontorlokaler som ligger i sammenhæng med afskrivningsberettigede bygninger. Installationer som udelukkende tjener en afskrivningsberettigede bygning jævnfør omtalte betingelser, skal behandles og afskrives, som den tjente bygning. Tjener en installation ikke en afskrivningsberettigede bygning, kan den stadig afskrives særskilt, så længe den anvendes erhvervsmæssigt.

Når afskrivningsgrundlaget opgøres forligger der nogle forhold, som der skal tages hensyn til. Fordelingen af købesummen i forhold til handelsomkostninger, grund, bygning og installation skal vurderes. Ligeledes skal der foreligge en omregning af købssummen til kontantværdi og forhold om ombygning, forbedringer og vedligeholdelsesudgifter skal opgøres. Dette gøres i forhold til fordelingen af de afskrivningsberettigede dele, og hvilken andel der skal afskrives med hvad. Handelsomkostninger til blandt andet advokat indgår i anskaffelsessummen og skal ligeledes fordeles på de forskellige bestanddele (Hjermind, 2003).

Det er muligt at afskrive med op til 4 procent af den kontante anskaffelsessum af både bygninger og installationer, hvilket sker efter de lineære afskrivningsmetoder. Desuagtet har nogle bygninger en kortere levetid end normalt, hvormed disse afskrives med yderligere procenttilskrivning på 3 procent. Det er ikke en mulighed at foretage skattemæssige afskrivninger på grunde, da det ikke antages, at de har en begrænset levetid (Hjermind, 2003).

Driftsmidler

Som udgangspunkt kan driftsmidler til virksomheden, bestående af værktøj, computere, mobiltelefoner, kontorinventar, biler, lastbiler og lignende, ikke fratrækkes med det samme i den skattepligtige indkomst. Det betyder dermed for virksomheden, at de kan foretage afskrivninger på de forskellige midler, over en årrække. Hermed opnås der stadigt fradrag, hvilket dog bliver fordelt over flere år (Hjerminde, 2003).

I og med der ikke foreligger en egentlig definition af driftsmidler i Afskrivningsloven, er der tale om, hvorvidt aktivet indgår i henholdsvis anlægsaktiverne eller omsætningsaktiverne. Dermed følger der også en række betingelser for, hvornår der afskrives på driftsmidler jævnfør Afskrivningslovens § 3. Aktivt skal være leveret til en igangværende virksomhed, være bestemt til at indgå i virksomhedens drift og være færdiggjort i det omfang, at det kan indgå i driften, altså funktionsdygtig. Når aktivet skal indgå i driften, er der her tale om en erhvervsmæssig benyttelse (Hjerminde, 2003).

Der er forskel på afskrivningerne i de to regnskaber. Anlægsaktiver afskrives i årsregnskabet typisk efter en lineær metode, hvorimod der skattemæssige afskrivninger på maskiner, inventar og andre driftsmidler bliver reguleret i kapital 2 i Afskrivningsloven. I henhold til Afskrivningslovens § 5 skal driftsmidler og skibe afskrives på en samlet saldo. I opgørelsen vil der fremgå en afskrivningsberettigede saldo værdi primo, årets til- og afgang på aktiver, hvilket giver selskabet en afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi saldo afskrives med 25 procent. Desuagtet er der nogle enkelte 'storaktiver' med en bruttotonnage på 20 ton eller derover, som afskrives med maksimalt 15 procent. Det har den betydning, at afskrivningerne i skatteopgørelsen og årsregnskabet ikke følges ad, og det derfor er forskellige beløb, som fratrækkes i de forskellige regnskaber. Ved afhændelse af et driftsmiddel, hvor der sker tab eller fortjeneste, behandles det forskelligt regnskabsmæssigt og skattemæssigt. Regnskabsmæssigt opgøres en afhændelse for et aktiv ved, at avancen bliver opgjort. Når der er tale om skattemæssig behandling af driftsmidlerne, bliver de behandlet på en samlet konto, og har der været enten et køb eller salg, fratrækkes en eventuel salgssum og ved køb bliver der tillagt en kontant anskaffelsessum (Hjerminde, 2003).

Ved afhændelse af driftsmidler, fratrækkes summen i saldo værdien, hvilket godt kan gøre, at der opstår en situation, hvor der forekommer en negativ saldo værdi. Dette betyder en skattemæssig fortjeneste, hvilket dog oftest kun opstår, hvis virksomheden har få aktiver. Hertil skal der sondres

mellem om salget er i forbindelse med ophøret af selskabet eller, om salget er den del af selskabets drift. Er det sidst nævnte tilfældet har selskabet to muligheder her, hvilket kan være at tage beløbet med som indtægt i det år, den negative saldo opstår, eller virksomheden kan vente med at tage det med det efterfølgende år og dermed indregne det for året, hvis der ikke er blevet anskaffet nye driftsmidler i mellemtiden, så saldoen igen kan blive positiv (Hjermind, 2003).

Ydermere kan der være tale om aktiver, hvor det kun er en del af aktivet som er afskrivningsberettigede skattemæssigt, mens det er hele aktivet, der indregnes i årsregnskabet med de dertilhørende afskrivninger. Foretager et selskab eksempelvis investeringer i edb, er det vigtigt at der bliver foretaget en opdeling i hardware og software. Virksomheden kan opnå fuldt fradrag på omkostningerne til software, hvorimod hardware bliver skattemæssigt afskrevet, ligesom de andre driftsmidler i virksomheden. Foretager virksomheden en større edb-investering, vil de regnskabsmæssigt blive indregnet som ét aktiv med et samlet beløb som typisk vil blive afskrevet over 3 til 5 år. Det betyder dermed, at der kan opstå store forskelle på de regnskabsmæssigt og skattemæssige værdier (Hjermind, 2003).

Umiddelbart afskrives driftsmidler skattemæssigt indtil restsaldoen kommer under grænsen for småanskaffelser. Ved småanskaffelser eller småaktiver forstås aktiver som har en anskaffelsessum på 14.100 kroner (2020) eller derunder. Småaktiver kan afskrives fuldt ud i anskaffelsesåret. Det skal dog siges, at der er visse forhold som skal vurderes, førend det kan fastlægges, om aktivet falder ind under den ovenstående grænse. Det er ikke en mulighed at købe flere driftsmidler hver for sig, som skal fungere sammen, så de går ind under småaktiverne. Det vil for eksempel være, hvis virksomheden vælger at købe første del af maskinen i det ene regnskabsår, og derefter købe resten af maskinen i det næste regnskabsår, og dermed køre hver del under småaktiver. Da driftsmidlerne fungerer sammen, vil de gå under samme aktiv, hvilket betyder derfor de dermed skal afskrives sammen (Anne Bastrup, 2017).

En hovedregel for, hvornår et aktiv kan straks afskrives er, når det kan fungere alene, efter dens konstruktion og indretning. Det kan den ikke i det ovenstående eksempel, da den skal kobles på virksomhedens computere og netværk. Det betyder derfor, at for småaktiverne vil der være en stor regnskabsmæssig og skattemæssig forskel. Forskelsbehandlingen som sker i indregningen, vil dermed skabe midlertidige forskelle, som er en del af indregningen af den udskudte skat. Ved en forskel på den skattemæssige og den regnskabsmæssige værdi vil der opstå henholdsvis et skatteaktiv eller en skatteforpligtigelse. I tilfælde, hvor den regnskabsmæssige værdi overstiger den

skattemæssige værdi er der tale om en skatteforpligtigelse, mens der modsat er tale om et skatteaktiv, hvor selskabet har udskudt et skatteaktiv til senere afskrivninger (Anne Bastrup, 2017).

Indretning af lejede lokaler

Har en virksomhed lokaler, som de ikke ejer, vil det være muligt at afskrive på de udgifter, som bliver afholdt til at indrette de lejede lokaler. Det betyder dermed, at hvis der i regnskabet er blevet fratrasket udgifter, som vedrører indretning af lejede lokaler, skal der til den skattepligtige indkomst ske en korrektion, da udgifter ikke kan fratrækkes fuldt ud. De udgifter virksomheden har på indretning, ombygning og forbedring ved de lejede lokaler, vil under visse betingelser kunne afskrives med 20 procent pr år. De kan dog maksimalt afskrives over den periode som lejemålets løbetid er på. De betingelser som skal være opfyldt er (Hjermind, 2003):

- Det er lejer som skal afholde udgifterne til ombygning, indregning samt forbedring
- Der skal være en reel risiko for, at virksomheden kan blive opsagt. Hvilket også betyder, at ingen af parterne må have en bestemmende indflydelse på, hvordan den anden part agerer
- De lejemål som er tegnet efter 1 januar 2000, må ikke være indgået mellem nærtstående parter
- Der må ikke ligge en køberet, som afviger fra markedsvilkårene

Hvis der er en eller flere af disse punkter som ikke er opfyldt, er det dog stadig en mulighed at afskrive på udgiften, hvis lokalernes anvendelse opfylder betingelserne for afskrivninger jævnfør Afskrivningslovens § 14, hvilket dog også betyder, at der kun kan afskrives med 5 procent pr år (Hjermind, 2003).

Salg af afskrivningsberettigede aktiver

I praksis vil der i stort set alle tilfælde skulle ske en tilbageførsel af de regnskabsmæssige gevinster, som kan fremkomme på diverse afskrivningsberettigede aktiver. Det skyldes de forskellige principper skattemæssigt og regnskabsmæssigt, som sker indenfor op og nedskrivninger af aktiver, samt de særlige kontantomregningsregler. Eksempler på ofte sete fejl og mangler kan være (Hjermind, 2003);

- Et tab eller en gevinst regnskabsmæssigt, som ikke er tilbageført korrekt på driftsmidler
- Hvis der ved skattemæssige afståelsessummer ikke er blevet lavet korrekt opgørelse - det kan ske ved forkert eller ingen kontantomregning, eller hvis virksomheden glemmer at tage hensyn til diverse købs- eller salgs omkostninger ved avanceopgørelsen

- Hvis virksomheden ikke er opmærksom på et tabsfradrag omkring de genvundne afskrivninger

Varelagerregulering

Indenfor varelager vil der være en række afvigelser fra de regnskabsmæssige til de skattemæssige principper for værdiansættelse, set med skattemæssige briller, foretages en værdiansættelse af varelageret efter varelagerloven. Der findes en række tilfælde, hvor der sker en tidsmæssig afvigelse, grundet der kan være forskel i værdien, hertil kan der blandt andet nævnes (Hjermind, 2003);

- De hensættelser som er til den regnskabsmæssige ukuransnedskrivning
- LIFO-princippet bliver benyttet regnskabsmæssigt, men er ikke anerkendt at benytte skattemæssigt
- De endnu ikke aktiverede fragttudgifter
- De indirekte produktionsomkostninger bliver aktiveret efter forskellige principper
- Lageret for det engangsemballage virksomheden har, bliver udgiftsført regnskabsmæssigt
- Regnskabsmæssigt anses genbrugsemballage som et varelager, hvorimod det anses som driftsmidler skattemæssigt

Listen er ikke udtømmende. Der er tre forskellige måder skattemæssigt at ansætte varelagerets værdier. Der er dagspris ved årets afslutning. Det er prisen for, hvad varen vil have kostet at anskaffe den sidste dag i regnskabsåret eller den pris det koster at fremstille varen. Den næste måde er ved indkøbsprisen, som er med de tillæg der må være på fragt, told og lignende. Det betyder altså den faktiske indkøbspris på varen med de direkte afholdte udgifter for at få varen hjem. Den sidste måde er fremstillingsprisen, hvis varen er blevet fremstillet i egen virksomhed. Her medregnes de direkte afholdte udgifter for at fremstille varen. Virksomheden kan vælge at tage de indirekte produktionsomkostninger med, som er administrationsudgifter, husleje og lignende (Hjermind, 2003).

På almindeligvis, er det ikke en mulighed at varelageret kan optages til den forventede udsalgspris, men derimod har landsskatteretten i visse tilfælde vurderet, at værdiansættelse kan ske efter salgsprissystemet. Her beregnes indkøbsprisen på grundlag af udsalgsprisen, med et fradrag fra den udregnede avance. Det er vigtigt, at virksomheden sørger for at vælge værdiansættelsesprincippet indenfor hver enkelt af de varegrupper, som virksomheden har på deres varelager (Hjermind, 2003).

Der er i selvangivelsen krav om, at der skal fremgå særskilte oplysninger om, hvis der har været nedskrivning for ukurans. Grunden hertil er, at hvis der er foretaget en regnskabsmæssig nedskrivning for ukurans, som ikke følger de skattemæssige regler, vil der i den skattepligtige indkomst skulle foretages korrektioner. Skattemæssigt er det i to situationer muligt at nedskrive for ukurans. Den første mulighed er, hvis varen er beskadiget eller defekt, hvorfor det derfor ville være muligt at konstatere fysisk. Når varen er beskadiget eller defekt, er det muligt at optage værdien herpå til salgspris med fradrag af de nødvendige direkte omkostninger ved salg af varen. Det kan være udgifter til det videre forarbejde, eller emballering af varen, det er dog forudsat at denne værdi er lavere end den værdi, som varen vil kunne optages til efter Varelagerloven. Det betyder altså, at en ukuransnedskrivning viser den forskel, som er mellem den faktisk opgjorte indkøbspris eller fremstillingspris og salgsprisen for varen. Det betyder dermed også at afviger den regnskabsmæssige værdi fra ovenstående, vil der skulle foretages en korrektion i den skattemæssige værdiansættelse af varelageret (Hjermind, 2003).

Den næste situation, hvor der kan nedskrives, er, hvis varens ukurans er fremkommet med tekniske eller økonomiske årsager. Det kan opstå, hvis der sker ændring i fabriksmetoder, en ændring i markeds- eller efterspørgselsforhold, ved fejlslagne indkøbspositioner, og ved nye produkter eller lignende. Der er et par vejledende omstændigheder som kan gennemgås, for at se om der er tale om en teknisk eller økonomisk ukurans (Hjermind, 2003).

- Er varen ikke indkøbt eller produceret indenfor det seneste år; forud for statustidspunktet
- Hvis varen ikke er genfremstillet eller genanskaffet efter statustidspunktet
- Der er i omsætningshastigheden sket et væsentlig fald for varen

Er en eller flere af de tre punkter til stede for en vare, vil der kunne foretages en skattemæssig nedskrivning af varelagerets værdi. Praktisk kan en teknisk eller økonomisk ukurans vare nedskrives med følgende (Hjermind, 2003):

- 1 år: 50 procent
- 2 år: 75 procent
- 3 år: 100 procent

Det betyder derfor, at der er foretaget en anden værdiansættelse regnskabsmæssigt, skal der korrigeres, så de ovennævnte satser anvendes ved opgørelsen af den skattemæssige værdi af varelageret. I praksis kan den skattemæssige værdi dog ikke opgøres til mindre end den værdi, som forefindes regnskabsmæssigt (Hjermind, 2003).

Regnskabsmæssige hensættelser

Skatteretten opererer ikke med hensættelser som et begreb, men derimod som en periodisering, så indtægter og omkostninger påvirker den skattepligtige indkomst i indkomståret, som indtægten eller omkostningen kan henføres til. Primo regnskabsmæssige hensættelser behandles, som er endelige forpligtelser og dermed fradrages, og bliver derfor fratrasket det skattemæssige resultat. Ultimo regnskabsmæssige hensættelser, som betegnes som de ikke endelige hensættelser, og bliver derfor tilbageført og tillægges det skattemæssige resultat (Hjermind, 2003).

Det kan for selskabet være nødvendigt at foretage hensættelser til dækning af eventuelle krav, ved levering af varer og ydelser, som kunderne eventuelt efterfølgende kan rette mod selskabet. Regnskabsmæssig vil hensættelserne blive udgiftsført til garantiforpligtelserne, det betyder også, at de regnskabsmæssige principper oftest ikke opfylder de skattemæssige betingelser, og kan dermed ikke opnå fradrag for hensættelse til garanti- og serviceforpligtelser. Der er krav for, at en henlæggelse for garantiforpligtelser kan godkendes (Hjermind, 2003):

1. Garantien gælder de mangler, som kan findes ved leveringstidspunktet, men først kommer frem senere
2. At der i praksis har været en risiko
3. At beløbene som bruges til at udrede som en følge af garantien ikke ses som uvæsentlige

Førend det er muligt at opnå fradrag på en hensættelse til garantiforpligtelsen, skal alle tre ovenstående forhold være opfyldt, herudover skal virksomheden påhviles en retlig forpligtelse. I praksis ses det, at virksomheder ofte opgør deres hensættelser til garanti- og serviceforpligtelser, som værende en fast del af debitormassen eller af årets omsætning. Skatteretligt vil dette kunne anerkendes, hvis den procentdel som er benyttet, er lavet ud fra historiske forhold, enten helt konkret på det ene selskab eller som noget generelt fra branchen. I praksis går selskaberne dermed i en retning, hvor der er tale om en mere konkret vurdering af samtlige forhold i sagen, før en omfanget for en eventuel garantihensættelse for skatteopgørelsen kan fastsættes (Hjermind, 2003).

Hensatte til tab på debitorer

Udgangspunktet for behandlingen af debitorer er, at indtægten bliver registeret i resultatopgørelsen, selvom indbetalingen endnu ikke har fundet sted. Det betyder også, at de tilgodehavender bliver indregnet på aktivsiden i balancen. Af disse tilgodehavender kan det ikke undgås, at der er nogen debitorer, hvor det viser sig, at de ikke er i stand til eller vil betale. Dermed har man indregnet en

indtægt, som egentlig ikke er reel. Bliver der derfor konstateret et tab på nogle debitorer, vil dette beløb blive udgiftsført i resultatopgørelsen, tabet er yderligere fradragsberettigede i skatteopgørelsen, da virksomheden i princippet har betalt for den forventede indtægt (Hjermind, 2003).

Gæld og fordringer

Regnskabsmæssigt kan behandlingen af tab og gevinst på gæld være forskellig; hovedreglen herfor er dog at omkostninger og indtægter indgår i resultatopgørelsen. Tidspunktet for, hvornår det skal indgå i resultatopgørelsen, fastsættes i forhold til principperne om det retvisende billede, hvilket derfor også betyder, at der kan ske tidsmæssige afvigelser i forhold til den skattemæssige opgørelse af skattepligt. Desuagtet er der en række tilfælde, hvor gevinster og tab ikke er henholdsvis skattepligtige og fradragsberettigede (Hjermind, 2003).

Generelt er selskaber skattepligtige af den opnåede gevinst på gæld, hvilket dermed også betyder, at de generelt har fradrag for tab og valuta på gæld. Dette er tilfældet, uanset om der er tale om gæld i dansk eller udenlands valuta. Der findes dog undtagelser for situationer, hvor der ikke kan opnås fradrag for tab, hvilket betyder at tab ikke er fradragsberettigede i følgende tilfælde (Hjermind, 2003):

- Tab ved fordringer og gæld, der indgår som en del af beskattningen i avance ved salg af fast ejendom, hvor det hører under den skattepligtiges levevej, kan ikke fradrages. Undtagelsen gælder dog ikke gæld på næringsejendomme, når gælden er opstået, efter ejendommen er blevet erhvervet, og hvor gælden indfries inden ejendommens afståelsestab på gælden
- Når der sker et tab på indekseringen af en hovedstol eller af restgæld på et lån i danske kroner, hvortil der er en pålydende rente som enten er lig med eller større end mindsterenten, er det ikke fradragsberettiget
- Selskabet kan heller ikke opnå fradrag, hvis der er tale om tab på indfrielse af gæld i dansk valuta, hvor renten er lig med, eller overstiger mindsterenten på stiftelsestidspunktet til en overkurs, jævnfør Kursgevinstlovens § 7 stk. 2.
- Tab på parilån er ikke fradragsberettiget efter landsskatterettens opfattelse

Hovedreglen teoretisk for opgørelse af gevinst og tab er, at det skal opgøres efter realisationsprincippet, det betyder altså, at når gælden indfries, omlægges, byttes eller lignende, vil den forsvinde helt. De skattepligtige fortjeneste og tab skal derfor medregnes i indkomstopgørelsen det år, hvor enten fortjenesten eller tabet er blevet realiseret, hvilket dermed er den forskel, som er mellem anskaffelsessummen og realisationsværdien. Når der er tale om børsnoterede obligationer og valutakursændringer på ikke børsnoterede fordringer og gæld, kan lagerprincippet benyttes. Vælges

lagerprincippet skal det benyttes i alle tilfælde for fordringer i danske kroner og det samme med den fremmede valuta, hvor det samme gælder for gæld. Ønskes det, at princippet herfor ændres, skal der indhentes tilladelse hos den myndighed, som står for ansættelsen, hvilket i praksis kun ses ske en gang. Har en virksomhed valgt at benytte lagerprincippet, er det dog muligt i nogle situationer at benytte realisationsprincippet på gæld samtidig; det kan ske ved gæld, hvor hovedstolen eller restgælden indekseres; når der er tale om gæld som bliver indfriet til overkurs og til sidst ved koncerninterne fordringer (Hjermind, 2003).

Når det skal opgøres til den skattemæssige gevinst eller tab på gæld, medregnes de fradragsberettigede låne- og handelsomkostninger, som kan være advokat- og revisorudgifter, stiftelsesprovisioner og lignende, hvor der ikke er blevet fradraget efter særregler. Andre indirekte omkostninger, som ikke allerede er fradraget, kan også indgå. Det kan blandt andet være vekselomkostninger, kurtag ved salg af obligationer som opstår i forbindelse med stiftelse af et obligationslån og lignende. Skyldnerskifte ses som en skattemæssig realisation af gæld, hvilket derfor også betyder, at gevinst og tab skal opgøres (Hjermind, 2003).

Låneomkostninger

Det er muligt for virksomheder at opnå fradrag på kontantlån og almindelige banklån, i takt med at lånet afdrages. Når der optages lån, kommer der typisk en række låneomkostninger sammen med lånet, som herunder kan være stiftelsesprovision, kurtag, gebyrer og lignende. Hovedreglen hedder sig, at det som udgangspunkt ikke er muligt at opnå fradrag for hverken låneomkostninger eller et kurstab (Hjermind, 2003).

Det er en mulighed for virksomhederne at fratrække låneomkostningerne, hvis lånet har en løbetid på mindre end to år. I det første af de to år, er det kun muligt at få et fradrag på 2,5 procent af lånets hovedstol. Er låneomkostningerne større end de 2,5 procent, kan der opnås fradrag for den overskydende del, i det efterfølgende indkomstår. Som hovedregel er det de samme regler som gælder ved fradrag både for personer og for selskaber. Forskellen er dog, at selskaberne vil have fradrag efter kursgevinstloven, ved udgifter til sikkerhedsstillelse, i tilfælde af der er tale om enten kontantlån eller pari-pari-lån. Selskaberne opnår fradraget i takt med lånet indfries (Hjermind, 2003).

Renteswap

Der findes et finansielt instrument, renteswap, hvor der er tale om, at to parter udveksler deres rentebetalinger over en periode, det kan dermed siges, at to parter bytter renter for en aftalt periode. Renteswap er relevant, hvis virksomheden ønsker at beholde et eksisterende lån, men ønsker at udskifte dets rentebetalinger på lånet, som for eksempel kan være fra en variabel rente til en fast rente, eller omvendt. Når en virksomhed har lavet et renteswap, betragtes det som en højrisiko. Forventer selskaberne at renten vil stige, og dermed laver et renteswap, hvorefter den falder i stedet, vil selskabet være udsat for at skulle betale mere i rente efter det gennemførte renteswap. Et renteswap vil typisk løbe over en periode mellem 1 til 10 år, hvilket er alt efter, hvilken aftale der er blevet indgået. Når der laves et renteswap, beregnes omkostningerne som et rentetillæg eller som et rentefradrag til den allerede aftalte rente. Det er en mulighed at indfri renteswappen før tid, hvilket sker ved en indbetaling til markedsværdien. Ren praksis sker lukningen heraf ved, at der tilsvarende indgås en forrentning i modsat retning. Selskaberne vil herefter blive beskattet af den gevinst eller tab som foreligger i forbindelse med renteswap. Har et selskab ved en fejl ikke behandlet en finansiell kontrakt efter lagerprincippet, kan virksomheden risikere at blive beskattet af penge, som de ikke har tjent, eller risikere dobbeltfradrag på tab, når fejlen bliver rettet (Anne Bastrup, 2017).

Anvendt underskud

Når der ses på underskud med regnskabsmæssige øjne, vil udgangspunktet være, at det skal være opgjort når regnskabet er afsluttet. Tager man derimod de skattemæssige briller på, er det vigtigt at holde styr på, hvilke underskud der kan fremføres til en eventuel modregning i en fremtidig indkomst. Regnskabsmæssigt vil underskud i årets resultat blive overført til egenkapitalen og vil dermed fremgå af det samlede overførte over-/underskud primo i det næste regnskabsår. Der findes regler omkring underskud som er permanente og tidsmæssige afvigelser. Som en permanent afvigelse er der blandt andre de underskud, som vedrører de udenlandske filialer og faste driftssteder, som indgår i årsregnskabet, hvortil det ikke er muligt, at de indgår skattemæssigt i den skattepligtige indkomst. I nogle tilfælde kan der, i det omhandlende underskud fra en virksomhed i Danmark, ses bort fra underskud ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, med det henblik om, at få en lempelse for skatter i udlandet, hvilket er betegnet som en tidsmæssig afvigelse. Herudover ligger der en regel fast om, at underskud i den skattepligtige indkomst, kan blive fremført til modregning i årets overskud. Disse regler er ikke udtømmende, da der er flere forskellige typer af underskud, som kan påvirke den skattepligtige indkomst (Hjermind, 2003).

Der forekommer dog en række forhold, hvor det ikke nødvendigvis er det mest optimale, at selvangive det størst mulige skattemæssige underskud. Derfor behøver det ikke nødvendigvis at være fordelagtigt at foretage maksimal skattemæssige afskrivninger, som kan give det største skattemæssige underskud. Forventes det at selskabet skal undergå et ejerskifte eller en omstrukturering af selskabet, i form af en eventuel fusion eller spaltning, er der risiko for at selskabet mister det eventuelle fremførbare underskud. Derfor kan det være en fordel for virksomheden, modsætningsvis, at anvende det hidtil fremførte underskud. På denne måde vil virksomheden ikke afskrive skatteaktiver mindre, hvilket også vil give dem større værdi at afskrive af, når de har gennemgået omstruktureringen. Samtidig vil de ikke miste et fremført underskud, da denne blot vil være blevet brugt for at nedbringe den skattepligtige indkomst, i stedet for de afskrivningsforskelle der vil være på virksomhedens aktiver (Hjermind, 2003).

Det fremførte underskud opgøres ved en samlet primo for tidligere års underskud, en eventuel tilgang i form af skattemæssigt underskud for indkomståret eller en anvendelse af det fremført underskud i den skattepligtige indkomst for året, hvilket giver et skattemæssigt underskud til fremførsel i efterfølgende indkomstår (Hjermind, 2003).

Sambeskatning

Indgår et dansk selskab i en koncernforbindelse med andre danske selskaber, bliver disse tvunget til at foretage national sambeskatning, jævnfør Selskabsskattelovens § 31. Det er til gengæld valgfrit, hvorvidt et selskab ønsker at indgå i sambeskatning med deres koncernforbundne udenlandske selskaber, faste driftssteder eller ejendomme (Hjermind, 2003).

Koncernforbundne selskaber er selskaber og foreninger med videre, der på noget tidspunkt i indkomståret sammen med andre selskaber tilhører en koncern, ved at der har været tale om bestemmende indflydelse eller råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne med flere, jævnfør Selskabsskattelovens § 31 C. Ved sambeskatning forstås, at koncernforbundne selskaber bliver beskattet sammen af den samlede skattepligtige indkomst, hvormed et underskud i et selskab kan trækkes fra overskuddet i et andet. Det er, det øverste moderselskab i koncernen, der skal fungere som administrationsselskab for sambeskatningen. Hermed er det dette selskab, som har ansvaret for, at der bliver udarbejdet en samlet selvangivelse for alle de selskaber, som indgår i sambeskatningen. Administrationsselskabet står for betalingen af den samlede skyldige skat, hvormed de får et tilgodehavende hos de underliggende selskaber på deres andel af beskatningen. Endvidere er det administrationsselskabet, som har kontakten med skattestyrelsen (Hjermind, 2003).

Da sambeskatning blev en del af den danske lovgivning, blev territorialprincippet indført i Selskabsskatteloven, hvilket medførte at et dansk selskab ikke skal medregne deres indtægter fra de faste driftssteder og faste ejendomme, selskabet har i udlandet, ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Det kan derfor siges, at sambeskatningen som udgangspunkt kun omfatter den del af selskabet, som er på dansk territorium. Der blev herudover indført et globalpulje princip, hvilket betyder at vælger et selskab international sambeskatning, skal det omfatte alle de driftssteder selskabet har, både nationalt og internationalt (Hjermand, 2003).

Selskaberne skal benytte den fulde fordelingsmetode, når fordelingen af skatterne skal finde sted i sambeskatningen. Her fordeler selskaberne den aktuelle skat mellem alle de overskudsgivende selskaber, og dermed refunderes skatteværdien af det uudnyttede underskud til de underskudsgivende selskaber. Som udgangspunkt er fordelingen også bestående af tillæg, fradrag og godtgørelse, samt de renter, der er tilknyttet skattebehandlingen (EY, 2019). Når der under sambeskatning er underskud, er der nogle retningslinjer, som det skal uddeles efter. Er det tilfældet, at der er underskud ved en eller flere af de sambeskattede selskaber, vil underskuddet blive fordelt forholdsmæssigt ud på de selskaber, som har et overskud i det pågældende regnskabsår. Er det tilfælde at der er et større underskud end overskud af de sambeskattede selskaber, vil underskuddet blive fordelt ud på de underskudsgivende selskaber, og dermed blive fremført til næste års resultat, jævnfør Ligningslovens § 15. Ligningslovens § 33 definerer, hvordan selskaberne skal forholde sig til genbeskatning af underskud, som er fragået i et moderselskab eller ved at andet sambeskattet selskabsoverskud, i tilfælde hvor underskuddet stammer fra et udenlandsk sambeskattet datterselskab.

I sambeskatningsforhold er der solidarisk hæftelse for selskabsskatter, kildeskatter på udbytter, royalties, renter og visse kursgevinster. Betalingsmæssigt hæfter administrationsselskabet og de sambeskattede selskaber, hvor der ses et direkte eller indirekte ejerskab af kapitalandelene ved indkomstårets udløb, solidarisk sammen med selskabet, for den andel af indkomstkatten, acontoskatten, restskatten og tillæg og renter, som er vedrørende indkomsten, og hermed fordeles til selskabet. Er der dermed forsøgt at få udlæg for skattebeløbet hos selskabet, som hæfter solidarisk, er det muligt at gøre kravet gældende hos de andre selskaber i sambeskatningskredsen. I tilfælde hvor der udbetales udbytte, royalties, renter og visse kursgevinster er der i nogle tilfælde, hvor der skal tilbageholdes kildeskat, hvilket påhviler det selskab, som udbetaler udbyttet. Hæftelsen for denne tilbageholdelse af kildeskatten, påhviler ikke kun det ene selskab, men gøres gældende for alle selskaber, som er en del af sambeskatningskredsen, på tidspunktet hvor kildeskatten tilbageholdes.

Et selskab hæfter kun for de andre selskabers skatter, den tid de er en del af sambeskatningen, hvilket betyder, at når selskabet udtræder af sambeskatningen, hæfter det ikke længere, og heller ikke for den tid de har været der. Når der er tale om et selskab som ikke er 100 procent ejet af den sambeskattede koncern, er der kun tale om en subsidær og begrænset hæftelse, hvilket betyder at selskabet maksimalt kan hæfte for den kapital i det hæftende selskab, som der er ejet af koncernselskabet. Hæftelsen for selskaberne generelt, skal være beskrevet i noterne (EY, 2019)

Ved tilfælde, hvor nogen selskaber i koncernen har indbetalt for lidt og derfor skal betale restskattetilleg, og andre for meget og derfor være berettiget til godtgørelsestilleg, kan det være et spørgsmål om, hvordan dette skal fordeles mellem de sambeskattede selskaber. Koncernen kan frit vælge en fordelingsprocedure, så længe nogle betingelser er opfyldt. Første betingelse, at fordelingsproceduren skal ligge fast. Den næste betingelse er, at fordelingsproceduren skal gælde alle i hele koncernen. Den sidste betingelse er, at ingen af selskaberne stilles dårlige i forhold til fordelingen, end hvis de vil blive beskattet enkeltvis uden sambeskatning. Det betyder derfor, at et selskab som isoleret set har overskydende skat, skal mindst modtage et beløb, som vil svare til den godtgørelse selskabet vil opnå, hvis de ikke deltog i sambeskatningen (EY, 2019).

Skatter vil altid blive fordelt mellem danske, sambeskattede virksomheder og filialer, hvilket altid gøres under anvendelse af den gældende skattesats, også i situationer, hvor der er valgt international sambeskatning. Der er nogle lempelsesregler, som skal anvendes ved sambeskatning på skatteberegningen i moderselskabet. Det betyder at for en danske virksomhed, som har betalt en lempelsesberettiget skat til udlandet, vil den skulle have refunderet et beløb tilsvarende fra moderselskabet, hvilket dog kun kan ske i det omfang, hvortil virksomheden har haft nedsat skatten i den danske skattebetaling, for det pågældende år (EY, 2019).

Ved udskudte skatteaktiver i koncernen, bliver der taget udgangspunkt i de virksomheder, som er omfattet af sambeskatningen, idet de udskudte skatteaktiver, som hovedregel kan blive realiseret gennem en fremtidig udligning i de udskudte skatteforpligtelser og/eller ved den regnskabsmæssige indtjening i koncernvirksomhederne. Det kan blive en nødvendighed at nedskrive udskudte skatteaktiver, hvis der ikke menes at være en tilstrækkelig mulighed for, at de kan blive udlignet i enten eksisterende udskudte skatteforpligtelser eller af skat af den fremtidige indtjening, hvilket bedømmes på koncernniveau indenfor sambeskatningskredsen. Ved udskudt skat, skal de udskudte skatteforpligtelser og aktiver samt den fremtidige indtjening indgå i vurderingen for beskatningen. For de enkelte virksomheder i sambeskatningen ses det ved, at det er en mulighed at realisere det

udskudte skatteaktiv gennem sambeskatning, i det omfang, hvor de underliggende midlertidige forskelle kan anvendes i den fremtidige skattepligtige indkomst, som kommer fra de andre selskabers eksisterende skatteforpligtelser eller fremtidige indtjening. Det betyder dermed, at de udskudte skatteaktiver og forpligtelser vil blive indregnet hos de virksomheder i sambeskatningen, hvor de midlertidige forskelle eksisterer. Er der tilfælde, hvor der skal nedskrives udskudte skatteaktiver, skal det foretages i de virksomheder, hvor det ikke-realiserbare udskudte skatteaktiv er blevet opgjort, hvilket gøres med et udgangspunkt i den koncernmæssige beregning, som fører til en nedskrivning. Fordelingen af nedskrivninger, som finder sted mellem flere virksomheder, ved de udskudte skatteaktiver, skal dermed foretages efter en konkret vurdering, hvilket ikke nødvendigvis er den mest hensigtsmæssige vurdering. Det vigtigste er, at skatteaktivet efter nedskrivning, vil blive målt i de virksomheder, hvor aktivet vil forventes at blive realiseret (EY, 2019).

Genbeskatning vil opstå i situationer, hvor den danske modervirksomhed vælger at fratrække underskud fra udenlandske dattervirksomheder som indgår i sambeskatningsindkomsten. Det regnskabsmæssige problem ved genbeskatningsforhold ligger i, at der i visse tilfælde fører til, at der efter regnskabsreglerne vil blive målt mindre udskudt skat, end ved den maksimale forpligtelse, som bliver opgjort efter Selskabsskattelovens § 31 a. Denne bestemmelse kræver derfor, at ved udnyttelse af underskud i udlandet, skal det indregnes separat, og som en udskudt skatteforpligtelse i moderselskabets årsrapport. Da afviklingen af genbeskatningssaldi er noget specielt, kan det give udfordringer for fastlæggelse af, hvordan den regnskabsmæssige behandling skal foregå, hvilket heller ikke kan udledes af IAS 12. Genbeskatningen kommer fra at det udenlandske underskud vil blive fradraget i den skattepligtige indkomst i Danmark, og herudover vil det samtidig blive fremført til senere modregning i et udenlandsk skatteaktiv, hvilket giver en mulighed for at dobbeltindtægtsføre skat. Modsvaret hertil er dog, at et senere overskud hos den udenlandske dattervirksomhed vil blive dobbelt beskattet, dels i Danmark og dels i udlandet, hvor creditimpelse ikke er en mulighed i Danmark, hvis der på grund af en underskudsfræmførsel ikke vil blive betalt udenlandsk aktuel skat. Det betyder også, at det fratrukne udenlandske underskud vil blive genbeskattet, når de betingelser som er herfor, vil blive udløst, ved løbende eller ophørs genbeskatning. Når der er tale om genbeskatning efter danske skatteregler, kan det enten foregå som løbende genbeskatning, hvor der sker beskatning af overskud fra det pågældende udland, eller som en ophørs genbeskatning, som sker når en dattervirksomhed afvikles eller der sker et fravalg af international beskatning. Størrelsen af genbeskatningsforpligtelsen afhænger derfor af, hvilke foranstående alternative situationer, som kan udløse genbeskatning. Den regnskabsmæssige

genbeskatningsforpligtelse vil blive målt efter en overensstemmelse om, hvordan situationen forventes og hvilke hensigter ledelsen har hertil (EY, 2019).

Selskabsskattelovens § 31 stk.2, 3.-10. punkt forklarer, hvordan selskaber skal fremføre underskud ved sambeskatning. Det skal gøres ved en bestemt rækkefølge; Det første heri i særunderskud, hvor der er tale om underskud i et selskab fra perioder, inden det kunne modregnes i et overskud fra sambeskatningen. Den næste i rækkefølgen er de egne underskud fra tidligere år, i den aktuelle sambeskatning. Den tredje fremførsel er fordeling af årets underskud i sambeskatning, hvori en negativ sambeskatningsindkomst skal selskaberne fordele underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber, og derefter skal det fremføres ved det pågældende selskab til modregning for det efterfølgende indkomstår. Sidst i rækkefølgen kommer andre selskabers underskud fra tidligere år i sambeskatning (Hjermind, 2003).

Hovedreglen for, hvornår der sker en genbeskatning af de tidligere fradragte underskud, hvor der ikke vil blive modsvaret af senere overskud er; ved ophør af sambeskatning, når der sker en hel eller delvis afhændelse af datterselskabets virksomhed til et koncernforbundet selskab. Herudover sker det når moderselskabet har ophør af fuld skattepligt i Danmark, og det sidste tilfælde er, når et moderselskab bliver hjemhørende i en udenlandsk stat, grundet en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det overordnede formål med genbeskatningsreglerne er, at sikre at adgangen med sambeskatningen, som sker selskaberne imellem, kommer til at virke som en skattecredit, når de udenlandske datterselskaber giver underskud. Herudover er hovedreglen også, at tab som lides, medfører en adgang til selskaberne, om at undgå genbeskatning (Hjermind, 2003).

Måling og indregning af udskudt skat

Er der en forskel mellem værdien af et regnskabslement i balancen i årsregnskabet som henholdsvis ses i skatteopgørelsen, fremkommer der en midlertidig forskel, som kan give selskabet enten et skatteaktiv eller en skatteforpligtelse, også kaldet udskudt skat. Måden at opgøre forskellene på, er ved hjælp af den balanceorienterede gældmetode, hvilket tager udgangspunkt i den regnskabsmæssige balanceværdi og den skattemæssige balanceværdi. Ved metoden er der i henhold til IAS 12 nogen principper, som er væsentlige; Den udskudte skatteforpligtelse skal som udgangspunkt indregnes for alle de skattepligtige midlertidige forskelle, som der er. Andet princip omhandler, når der er tale om et udskudt skatteaktiv, vil det blive indregnet for alle de fradragsberettigede midlertidige forskelle, dog kun i det omfang, hvor der vil være skattemæssigt overskud at finde, hvortil den fradragsberettigede midlertidige forskel kan blive modregnet i. Det

tredje og sidste princip går ud på, at det uudnyttede skattemæssige fradrag samt underskud skal indregnes som udskudte skatteaktiver, hvis det vil være sandsynligt, at der vil være et skattemæssigt overskud til rådighed i fremtiden. Der findes dog nogen få undtagelser til de nævnte hovedprincipper, omhandlende at der skal afsættes udskudt skat af samtlige midlertidige forskelle (Anne Bastrup, 2017).

Udskudt skat er en post, hvor de skattemæssige konsekvenser af afvikling for forpligtelsen eller den forventede anvendelse af aktivet vil blive afspejlet. Det har den betydning, at der er forskellig beskatning på fortsat brug eller afhændelse af aktivet, hvorfor det er vigtigt at den udskudte skat bliver beregnet efter den forventede anvendelse. Forventer ledelsen dermed at sælge aktivet, skal den udskudte skat først afsættes baseret på en avanceopgørelse. Et aktiv som ikke kan afskrives regnskabsmæssigt, men er opskrevet efter IAS 16, kan ledelsen ikke forvente, at den regnskabsmæssige værdi af aktivet vil blive genvundet gennem anvendelse. Herudfra siger IAS 12 dermed, at den udskudte skatteforpligtelse eller skatteaktiv, som vil forekomme ved en omvurdering, vil blive målt ud fra de skattemæssige konsekvenser, som kommer ved salg af aktivet, hvilket er en regel som i praksis kun vil være gældende ved grunde.

Hovedreglen er at der skal beregnes udskudt skat af alle midlertidige forskelle med få undtagelser, hvormed der forekommer både skatteforpligtigelser og skatteaktiver i samme regnskabsperiode. Det er den samlede udskudte skat, der bestemmer, hvorvidt der er tale om en fremtidig skattepligt eller – indkomst. Den udskudte skat beregnes ud fra den skattesats det antages, er gældende for det tidspunkt, hvor der forventes udligning af den udskudte skat. Forekommer der ændringer i den reelle skattesats i forhold til den forventede skattesats, skal den primo afsatte udskudte skat, korrigeres i forhold til den nye skattesats (Anne Bastrup, 2017).

Ved indregning måles den udskudte skat til nettorealisationsværdien, og der skal dermed tages højde for, hvornår den udskudte skat forventes realiseret, som ved modregning i den udskudte skat inden for den samme juridiske skatteenhed. Hermed forstået skal et udskudt skatteaktiv heller ikke indregnes i regnskabet, hvis det ikke vurderes at kunne blive realiseret eller modregnet inden for en efterfølgende periode på 5 år. Der afsættes derfor en udskudt skat af de tidsmæssige forskelle, fordi der afskrives forskelligt på aktiverne og forpligtigelserne i henholdsvis regnskabet og i skatteregnskabet. Skatten periodiseres på denne måde via den udskudte skat, så den effektive skatteprocent vil svare til den aktuelle skatteprocent, hvis der ikke var nogen permanente forskelle. Udskudt skat måles efter den balanceorienteret gældsmetode, hvormed der skal beregnes skat af alle

midlertidige forskelle af regnskabsmæssige og de skattemæssige værdier også af dem, som har bevægelser direkte på egenkapitalen (Hjermind, 2003). Det kan blandt andet være opskrivninger af materielle anlægsaktiver efter Årsregnskabslovens § 41. Hermed skal den bundne reserve mindskes med den del, der er forbundet med den udskudte skat, som skal hensættes efter Årsregnskabslovens § 47.

Skatteopgørelsens indregning i årsregnskabet

Regnskabet er bygget op på en måde, hvor virksomhedens drift i årets løb bliver præsenteret i dens resultatopgørelse, mens virksomhedens formue ved årsafslutning bliver præsenteret i dens balance. Virksomhedens skatteopgørelse bliver både præsenteret i resultatopgørelsen og i balancen (Nielsen, 2009).

Grundlæggende for et regnskab er der tale om aktiver, som er de sandsynlige fremtidige økonomiske fordele, som virksomheden enten ejer eller kontrollerer. Det betyder altså, at aktiverne er de værdier, som man kan skyde ind i virksomheden. Det er herunder en eventuel tilgodehavende skat vil fremgå. Herforuden findes der forpligtelser, hvilket er de synlige afståelser af de økonomiske fordele, som er en følge af, at virksomheden gennem en tidligere begivenhed har påtaget sig en forpligtelse om at skulle overføre nogen af dets aktiver eller serviceydelser til den anden part. Kort kan det dermed siges, at passiver er gældsposten for virksomheden. Er der tale om en fremtidig betalbar skat, vil denne blive opgjort på virksomhedens passivside, som en fremtidig afståelse af økonomiske fordele. Summen af virksomhedens aktiver skal være lig summen af virksomhedens passiver, og afspejler virksomhedens formue. Selskabets aktiver og passiver udgør tilsammen dets balance (Nielsen, 2009).

Balancen

I henhold til Årsregnskabslovens § 25 består en virksomheds balance af henholdsvis aktiver og passiver, hvor passiverne består af egenkapitalen og forpligtigelserne. Egenkapitalen udgør herved forskellen på virksomhedens aktiver og forpligtigelser. I Danmark har praksis udviklet sig på den måde, at virksomheder sædvanligvis opstiller deres balance efter det, der kaldes kontoform i henhold til Årsregnskabslovens bilag 2, skema 2. Det betyder at virksomheden opgør deres aktiver i henholdsvis anlægsaktiver og omsætningsaktiver, hvor aktiverne opstilles efter de mest illikvide aktiver først, som immaterielle aktiver, og de mest likvide aktiver til sidst, altså den likvide beholdning. Det betyder også, at virksomhedens eventuelle tilgodehavende skat, vil fremgå under dens omsætningsaktiver, da der er tale om rede penge, som virksomheden har til gode. På samme

måde som aktiverne, opstilles virksomhedens passivside efter de passiver, som skal tilbagebetales sidst. Hermed egenkapitalen først, da der ikke er noget krav på tilbagebetaling af den investering, som der har været i virksomheden, og de korte gældsforpligtigelser til sidst, da de har forfald inden for 12 måneder. Hvorfor en eventuel betalbar skattepligt vil fremgå herunder, i forhold til en betaling heraf i perioden efter regnskabsafslutningen. Jævnfør Årsregnskabslovens § 23 skal virksomheden opstille deres regnskab i skematisk form i henhold til bilag 2, skema 1, 2, 3 eller 4. Dermed må virksomheden ikke bytte rundt på præsentationen af de forskellige konti i balancen, til gengæld er der nogle konti, som virksomheden gerne må opdele, hvis det kan bidrage til at give et mere retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation. I disse skematiske former fremgår hverken en tilgodehavende skat eller skyldig skat ikke på særskilte poster, foruden at det bliver nævnt som et punkt under 'Anden gæld'. Ydermere kræver Årsregnskabslovens § 24 sammenligningstal fra året før, hvis disse foreligger. På samme måde skal poster i regnskabet, som indeholdt en værdi året forinden vises, også selvom der ikke er nogen værdi på posten i det indeværende år. Det betyder også, at der både vil kunne fremgå en post med tilgodehavende skat og en post med skyldig skat i årsregnskabet, hvis virksomhedens forrige regnskabsperiode havde en tilgodehavende skat og i indeværende år har en skyldig skat.

Virksomhedens balance	
AKTIVER	PASSIVER
Anlægsaktiver Immaterielle aktiver Materielle aktiver Finansielle aktiver Omsætningsaktiver Varebeholdning Tilgodehavende - Tilgodehavende skat Værdipapir og kapitalandele Likvide beholdninger Sum	Egenkapital Virksomhedskapital Reserver Overført overskud/underskud Udbytte Forpligtigelser Hensættelser Langsigtede forpligtigelser Kortfristede forpligtigelser - Skyldig selskabsskat Sum

Figur 3 - Egen tilvirkning

Aktiver

En virksomheds aktiver er et udtryk for virksomhedens formue på regnskabsafslutningens tidspunkt, dermed bliver det også et udtryk for, hvordan det går virksomhedens kerneforretning. Før end et aktiv kan indregnes i balancen, foreligger der en definition, som aktivet skal overholde. I henhold til Årsregnskabslovens bilag 1C er aktiver ressourcer. Hertil skal aktivet være i virksomhedens kontrol, og virksomheden behøver derfor ikke nødvendigvis at have ejerskab over aktivet, og aktivet skal indregnes i regnskabet, når virksomheden har alle væsentlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten over aktivet. Ydermere skal kontrollen være opstået som resultat af tidligere begivenheder, hvortil der også skal være sket risikoovergang, så virksomheden har ansvaret for aktivet i tilfælde af eventuel bortgang. Sidst nævnt skal det forventes, at aktivet vil kunne bringe fremtidige økonomiske fordele til virksomheden, så aktivet i fremtiden vil kunne omsættes for penge, eller at det vil kunne hjælpe med at skabe indtjening i virksomheden. Der forelægger to typer af aktiver henholdsvis anlægsaktiver og omsætningsaktiver (Petersen, 2019).

Anlægsaktiver

På aktivsiden fremgår der anlægsaktiver, som er de aktiver, der er erhvervet til vedvarende eje eller brug. Under anlægsaktiver er der henholdsvis immaterielle aktiver, materielle aktiver og finansielle aktiver. Gældende for alle disse aktiver, skal de ved første indregning måles til kostprisen, som er det beløb der er ydet som vederlag for aktivet, indeholdende alle omkostninger, der har været forbundet med erhvervelsen før aktivet kan tages i brug. Efter ibrugtagningstidspunktet skal aktiverne afskrives efter Årsregnskabslovens § 43. Afskrivningerne skal afspejle en systematisk brugsmåling af aktivet. Forekommer der en decideret værdiforringelse af aktivet, skal der også foretages nedskrivninger. Begge skal foretages for, at aktivets regnskabsmæssige værdi forbliver retvisende i forhold til virksomhedens formueforhold, således aktivets regnskabsmæssige værdi symboliserer den værdi aktivet er værd ved salg, inklusivt omkostninger forbundet hertil eller ved genindvindingsværdi. Heri ligger forskellen mellem årsregnskabet og skatteregnskabet, da aktiverne i skatteregnskabet ikke behøver at afspejle aktivets reelle værdi. Samtidig foreligger der kun en maksimum afskrivning på aktiverne, hvormed virksomheden egentlig selv bestemmer hvor meget aktiverne skal afskrives med. Det er i forhold til den årlig vurdering af aktivet. Hermed skal aktiverne afskrives regnskabsmæssigt efter den fastlagt værdiforringelse, besluttet ved erhvervelsen, mens det skattemæssigt kan vurderes år for år, i hvilket omfang der er behov for afskrivninger (Petersen, 2019).

I årsregnskabet forekommer der forskellige måder, hvorpå et anlægsaktiv kan indregnes, der er tale om henholdsvis til kostpris, til dagsværdi eller ved genindvindingsværdi. Kostprismetoden er den mest almindelige. Her tages dog ikke stilling til aktivets reelle værdi, da der blot afskrives over den valgte periode. Ved dagsværdimetoden eller genindvindingsværdi bliver aktivet indregnet til den nøjagtige værdi. (Kilde) Ved indregning af et aktiv ved kostprismetoden, bliver aktivet indregnet med den pris der er betalt for aktivet. Hertil omfatter kostprisen den nominelle købesum af aktivet inklusiv diverse tillæg og omkostninger ved erhvervelsen. Der er hertil også tale om eventuel advokat- eller revisorbistand ved købet. Denne metode benyttes oftest til indregning af materielle anlægsaktiver. Den nok mest anvendte metode ved indregning af værdien for kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder er til gengæld den indre-værdi-metode. Herved forekommer den første indregning af kapitalandele med udgangspunkt i kostprisen, hvor det herefter skal indregnes efter den indre værdi til årsregnskabet. Kort sagt omhandler indre-værdi-metoden at ejer en virksomhed 80 procent af en dattervirksomhed med en egenkapital på 10 millioner kroner, vil værdien for dattervirksomheden være 8 millioner kroner for modervirksomheden. I tilfælde hvor kostprisen vil være større end dagsværdien ved første indregning, vil forskellen herimellem skulle indregnes som en koncerngoodwill, og derefter afskrives for den forventede levetid for denne (Hjermind, 2003). Ydermere kan gevinster opgøres efter gennemsnitsmetoden, som er den forskel, der er mellem salgssum for den solgte aktie og gennemsnittet for købssummen af aktierne. Den gennemsnitlige købesum bliver beregnet ud fra købesummen på alle aktierne i selskaber, som er før salget. (Hjermind, 2003) I henhold til Årsregnskabslovens § 42 er der krav om, at alle anlægsaktiver skal nedskrives til genindvindingsværdi, hvis denne skulle være lavere end den regnskabsmæssige værdi i henhold til den valgte indregnings metode. Genindvindingsværdien er den højeste værdi af salgsværdien og kapitalværdien fratrasket de forventede omkostninger ved salg.

Indregnes aktivet til kostpris foretages der årlige afskrivninger på aktivet, og Årsregnskabslovens § 43 indeholder ikke egentlige regler omkring metoden for beregningen af afskrivninger, men den mest udbredte er en lineær afskrivning. Ved denne metode er afskrivningerne altså kostprisen inklusiv eventuelle opskrivninger fratrasket den restværdi, som det forventes at aktivet har, når afskrivningsperioden er slut, fordelt på den brugstid, som aktivet forventes at have en værdi i. Ved at der årligt bliver foretaget afskrivninger af alle anlægsaktiver, fremgår der en regnskabsmæssig værdi, som skal afspejle aktivernes reelle værdi, uden at der foretages en omfattende analyse for at påvise denne værdi. Dermed sagt, er det også virksomheden, med hjælp fra revisor, som vurderer den korrekte levetid og dermed afskrivning af det enkelte aktiv (Petersen, 2019). Det er særligt i forhold til den

valgte afskrivningsmetode, der vil forekomme afvigelser i forhold til skatteopgørelsen. I og med der oftest afskrives lineært på aktiverne i regnskabet og aktiverne i skatteopgørelsen afskrives efter saldometoden, giver dette virksomheden en anden regnskabsværdi af aktiverne end, hvad aktiverne vil have i skatteopgørelsen. Dette vil give en udskudt skat, som vil blive uddybet i et senere afsnit (Hjerminde, 2003).

I forhold til præsentationen af anlægsaktiverne fremgår den regnskabsmæssige værdi på regnskabsafslutningstidspunktet i balancen. Ydermere kan virksomheden vælge at forsyne årsregnskabet med en note med oplysninger, om de bevægelserne der har været i årets løb, altså op-/nedskrivninger og afskrivninger. Dette er dog en pligt for virksomheder i regnskabsklasse C og D. Ofte har virksomhederne flere anlægsaktiver, som de afskriver på, hvortil det kan blive uoverskueligt at skulle holde styr på hvert enkelt aktiv. Derfor kan der oprettes et anlægskartotek, hvor hvert aktiv vil blive afskrevet for sig selv, men i årsregnskabet vil det være den samlede regnskabsmæssige værdi som vil fremgå. Skattemæssigt vil der ikke være nogen decideret opgørelse af de forskellige aktiver, i og med disse vil blive samlet på en konto, hvor ultimo værdi vil blive fremført som primo i året efter. Dermed tager skatteopgørelsen ikke stilling til afskrivninger på de forskellige aktiver, men blot på den samlede værdi af disse (Petersen, 2019).

Omsætningsaktiver

Omsætningsaktiver skal på samme måde som anlægsaktiver overholde definitionen på et aktiv førend det kan indregnes i balancen. Det er både i forhold til virksomhedens kontrol over aktivet, at det er et resultat af tidligere begivenheder og at det fremadrettet forventes at kunne tilflyde økonomiske fordele til virksomheden. Forskellen på de to aktivkategorier ligger i hensigten med erhvervelsen af aktivet. Er aktivet ikke bestemt til vedvarende eje eller brug, er der tale om et omsætningsaktiv. I henhold til Årsregnskabslovens bilag 2.2 gør det muligt at klassificere aktiverne som henholdsvis langfristede aktiver eller kortfristede aktiver. Her kan et aktiv klassificeres som kortfristede, hvis det overordnet forventes realiseret inden for 12 måneder eller er i virksomhedens besiddelse med henblik på salg eller brug i virksomhedens normale driftscyklus. Under omsætningsaktiver finder vi blandt andet varebeholdning, tilgodehavende, periodeafgrænsningsposter og likvide beholdninger. Det vil derfor være under virksomhedens tilgodehavende, det er muligt at finde et eventuelt skattetilgodehavende. Opgøres virksomhedens skat, i forhold til årets primo, betalte skatter i året og den beregnede skat, til et tilgodehavende, vil virksomheden få denne udbetalt i løbet af det næste år, hvorfor der vil være tale om et omsætningsaktiv ved regnskabsafslutningen (Petersen, 2019).

Et omsætningsaktiv indregnes i balancen til kostprisen efter samme princip som et anlægsaktiv. Her er der tale om de omkostninger, som er foranlediget af anskaffelsen eller som direkte kan henføres til aktivet, dog må distributionsomkostninger ikke medregnes heri. I forhold til et eventuelt tilgodehavende, vil det være det beløb, virksomheden forventer at få for udbetalt. Uanset hvilket omsætningsaktiv, der er tale om, kan virksomheden godt risikere, at værdien af aktivet er faldet til balancedagen. En vare i varebeholdning kan godt have mistet værdi, hvis der er kommet bedre produkter på markedet, eller et tilgodehavende kan være gået tabt, fordi debitoren alligevel ikke kan betale for det leverede produkt. I disse tilfælde skal der foretages nedskrivninger af aktiverne, så de løbende bliver reguleret til dagsværdi, således den regnskabsmæssige værdi igen kommer så tæt på den reelle værdi som muligt (Petersen, 2019).

Passiver

Jævnfør ovenstående indeholder passivsiden af balancen virksomhedens forpligtigelse og egenkapitalen, hvor egenkapitalen er forskellen på virksomhedens aktiver og forpligtigelser. Hermed er passiver, jævnfør Årsregnskabslovens § 25, summen af egenkapitalen og de indregnede forpligtigelser.

Egenkapitalen

I praksis defineres egenkapitalen som ejerens andel af virksomheden. Dermed forstået er der tale om den kapital som ejerne har indskudt eller investeret i virksomheden, og er altså den kapital som virksomheden skylder ejerne. I forhold til reglerne i det dobbelte bogholderis princip, vil en balance ikke komme til at stemme før årets resultat fra resultatopgørelsen bliver overført til egenkapitalen og dermed indgår i virksomhedens passiver. Det betyder også, at der kan udarbejdes en egenkapitalopgørelse for virksomheden, hvor indholdet og udformningen er fastsat i Årsregnskabslovens § 86 a. Ved en egenkapitalopgørelse skal der for hver post oplyses henholdsvis størrelsen på primo, tilgang, afgang og størrelsen på ultimo. Ydermere skal reserver for opskrivninger og udviklingsomkostninger, samt beløb som er indregnet direkte på egenkapitalen fremgå særskilt. Den indkomstskat, som dermed vedrører de transaktioner, der indregnes direkte på egenkapitalen, skal også indregnes direkte herpå, som skat af årets egenkapitalstransaktioner. Dette kan dog være vanskeligt i forhold til eventuelle ændringer i Skattelovgivningen eller en reguleret skattesats, som medfører en regulering af den udskudte skat for tidligere år. Hertil må der foretages en forholdsmæssig fordeling, som kan sikre årsregnskabet retvisende billede af årets skat (Petersen, 2019).

Forpligtigelser

Virksomhedens forpligtigelser er et resultat af tidligere begivenheder og som, med følge af indfrielse, vil medføre afståelse af fremtidige økonomiske fordele. Dermed skal virksomheden allerede inden balancedagen have handlet på en måde, så den har påtaget sig en pligt ved at have modtaget det, der skaber forpligtigelsen. Samtidig skal indfrielsen af forpligtigelsen medføre, at virksomheden bruger ressourcer på denne pligt frem for andre indtægtsmuligheder. Der er tale om to typer forpligtigelser, henholdsvis finansielle og ikke-finansielle forpligtigelser, hvor de finansielle forpligtigelser er opstået grundet en tidligere aftale, mens ikke-finansielle er pålagt virksomheden som følge af lovgivning (Petersen, 2019).

I henhold til Årsregnskabslovens § 33, stk. 3 skal en forpligtigelse indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at den økonomiske fordel vil fragå virksomheden, og værdien af forpligtigelsen kan måles pålideligt. På samme måde, som ved aktiver, skal forpligtigelser ved første indregning måles til kostpris, som også omfatter omkostningerne hertil; altså er det, det beløb som er modtaget som vederlag for forpligtigelsen. Efterfølgende indregnes forpligtigelsen med regulering til den amortiseret kostpris, som er den værdi, forpligtigelsen først blev indregnet til med fradrag af afdrag, afskrivninger eller nedskrivninger. Desuagtet gøres det gældende for ikke-finansielle forpligtigelser, at den efterfølgende indregning heraf måles til nettorealiseringsværdien, jævnfør Årsregnskabslovens § 36. Der er altså tale om summen af de fremtidige nettobetalingen, for hele forpligtigelsens levetid.

Virksomhedens forpligtigelser skal jævnfør Årsregnskabslovens § 26, stk. 3 opdeles i henholdsvis en kortfristet del og langfristet del, hvor de kortfristede er de forpligtigelser, som forfalder inden for den næste regnskabsperiode. Det er derfor her et eventuel skyldig skat, vil fremgå under 'Anden gæld', som den nederste oplyste forpligtigelse i regnskabet. Den skyldige skat vil skulle betales i løbet af det næste år, og vil fremgå som en kortfristet forpligtigelse, som har høj prioritet i forhold til opstillingen efter mindst betalingskrav.

Resultatopgørelsen

Udover balancekonti er der også en resultatopgørelse, som udarbejdes for virksomheden, over periodens indtægter og omkostninger. Løbende registreres indtægts- og omkostningsskabende transaktioner. Formålet med resultatopgørelsen er at lave en måling på virksomhedens præstationer over en fastlagt periode, som oftest går over 12 måneder. Dette gør det muligt for regnskabsrugerne at vurdere virksomhedens indtjeningsevne (Petersen, 2019). Der er to måder at opstille en

resultatopgørelse jævnfør Årsregnskabsloven § 23, henholdsvis en artsopdelt resultatopgørelse og en funktionsopdelt resultatopgørelse. Uanset opstillingsformen vil virksomhedens skat skulle fremgå lige inden Årets resultat. Her vil både virksomhedens beregnede skat, hvis der foreligger en skyldig skat, og virksomhedens ændring af den udskudte skat fremgå (Petersen, 2019).

Virksomhedens resultatopgørelse	
Artsopdelt	Funktionsopdelt
Nettoomsætning - Vareforbrug - Eksterne omkostninger Bruttofortjeneste - Personaleomkostninger Resultat før afskrivninger - Afskrivninger Resultat før finansielle poster + Andre finansielle indtægter - Øvrige finansielle omkostninger Resultat før skat - Skat af årets resultat - Andre skatter Årets resultat	Nettoomsætning - Produktionsomkostninger Bruttoresultat - Salgsomkostninger - Distributionsomkostninger - Administrationsomkostninger Resultat før finansielle poster + Andre finansielle indtægter - Øvrige finansielle omkostninger Resultat før skat - Skat af årets resultat - Andre skatter Årets resultat

Figur 4 - Egen tilvirkning

Der er for virksomhederne frit valg for, hvilken af de to opstillinger de vil vælge; praksis har dog udviklet, at handelsvirksomheder som oftest anvender den artsopdelte resultatopgørelse, hvorimod produktionsvirksomheder som oftest vælger den funktionsopdelte resultatopgørelse (Anne Bastrup, 2017). Årsregnskabslovens § 23 stk. 2 siger, at alle posterne skal anføres særskilt i resultatopgørelsen, og i samme rækkefølge som det ses i skemaet. Er indholdet ikke dækket i en af de allerede eksisterende poster, er det muligt at tilføje en ny post i resultatopgørelsen, herudover må der også gerne ske sammendragning af posterne, for at gøre det mere overskueligt, det skal dog anføres i en note.

I henhold til Årsregnskabslovens § 28, er resultatopgørelsen bestående af indregnede indtægter og omkostninger. Herudover skal et regnskabsår, jævnfør Årsregnskabslovens § 15 stk. 1, bestå af 12 måneder, og regnskabsåret skal starte og slutte på en bestemt dato i året; er der dog tale om en ny virksomhed, kan der være tale om en kortere eller længere regnskabsperiode i det første regnskabsår.

Indtægter

I henhold til Årsregnskabslovens bilag 1C er indtægterne en stigning i virksomhedens økonomiske fordele i regnskabsperioden, som både kan være i form af tilgang eller værdistigninger af aktiver, eller være et fald på virksomhedens forpligtelser. Indtægterne bliver målt til dagsværdi af det enten modtaget eller tilgodehavende vederlag, men der tages også hensyn til eventuelle afgivne rabatter, hvilket kommer til at udgøre virksomhedens nettoomsætning. Disse indtægter vil medføre en stigning i årets resultat og dermed også en stigning i egenkapitalen. Indskud fra ejere indgår ikke som en del af indtægterne, hvilket også betyder at der i Årsregnskabslovens § 49, stk. 3 er lavet et direkte forbud om, at der ikke må indregnes kapitalindskud fra aktionærer i indtægterne, derimod indregner man indskuddet direkte på egenkapitalen. Herudover står der også beskrevet i Årsregnskabslovens § 49, stk. 2, nr. 1, at det er forbudt at lave indtægtsføring af opskrivninger af materielle anlægsaktiver og varebeholdninger. Denne form for beløb skal derfor også indregnes direkte på egenkapitalen. De indtægter en virksomhed har, som ligger udenfor deres primære indtægter, vil som oftest blive indtægtsført på Andre driftsindtægter, Andre finansielle indtægter eller lignende. Det betyder derfor, at det er vigtigt at kende til nettoomsætningen, da den bruges til at klassificerer de indtægter som kommer. Det er derfor vigtigt at kende til virksomhedens hovedaktivitet, så indtægterne kan registreres korrekt.

Indregningen af indtægter kan foregå i henhold til to metoder. Gældende for begge metoder er, at indtægter indregnes i takt med, at de indtjenes i henhold til Årsregnskabslovens §49, stk. 1, 1. punkt. Dermed skal virksomheden ikke afvente betaling fra kunden før der indtægtsføres. Desuagtet skal den indtægtsskabende aktivitet være udført. Den ene metode for indregning er produktionsmetoden, hvor der indtægtsføres i takt med udarbejdelse af arbejdet. I denne forbindelse tales der om en færdiggørelsesgrad, som bestemmer hvor stor en procentdel af den endelig indtægt, der skal indregnes i forhold til, hvornår det vurderes at arbejdet er fuldt ud udført. Omsætningen er dermed upåvirket af, hvornår der sker fakturering af arbejdet, hvilket også betyder at omsætningen bliver indregnet, i takt med at virksomheden udfører arbejdet. Den anden metode er faktureringsmetoden. Herved indtægtsføres der først, når der sket en endelig levering og fordele, samt risiko er overgået til køber. Den valgte metode skal afspejle den aktivitet der foregår i virksomheden og vælges faktureringsmetoden i en virksomhed med længerevarende projekter, vil der kunne opstå en ujævn resultatudvikling med underskud i de år, hvor de ikke har fortaget fakturering af deres arbejde. Dette vi ikke give et retvisende billede af den løbende aktivitet.

Umiddelbart vil virksomheden ikke kunne få en indtægt i årets skat, da et underskud ikke medfører at der vil forekomme en udbetaling, men at virksomheden i stedet for har mulighed for at fremføre underskuddet. Desuagtet vil denne post godt kunne fremgå som en indtægt, hvis der forekommer en ændring i den udskudte skat, som giver et mer-skatteaktiv for virksomheden. Uanset, hvordan ændringen af den udskudte skat forekommer, vil virksomheden ikke skulle indregne denne værdi i den betalbare skat, da dette blot er en regulering af det skatteaktiv eller den hensatte skatteforpligtigelse, som virksomheden må have senere hen.

Omkostninger

Definitionen på omkostningerne findes i bilag 1C til Årsregnskabsloven. Omkostningerne er bestående af et fald i de økonomiske fordele, her er det i form af en afgang eller en værdiforringelse af aktiver eller en stigning i forpligtelser, som i sidste ende vil give virksomheden et fald i egenkapitalen. I omkostningerne findes dog ikke udlodning eller uddelinger til ejerne, dette skal i henhold til Årsregnskabslovens § 49, stk. 3, ske på egenkapitalen. Afskrivninger på materielle anlægsaktiver, samt afskrivninger på immaterielle aktiver, nedskrivninger på varebeholdninger og tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser samt ændringer af hensatte forpligtelser er alle punkter, som skal indsættes på omkostningerne i resultatopgørelsen, da de alle defineres som omkostninger, jævnfør Årsregnskabslovens § 49, nr. 2. Den efterfølgende behandling af disse reguleringer af balanceposterne ved omkostningsførelse, bliver efterfølgende reguleret i skatteopgørelsen i henhold til den gældende lovgivning i Selskabsskatteloven.

Sammenhæng i regnskabet

Der er i Årsregnskabsloven et krav om indregning af udskudt og aktuel skat, som kan identificeres af de forskellige opgørelsesafvigelser. Der indregnes både aktuel skat og udskudt skat i resultatopgørelsen, hvor det placeres under regnskabsposten 'Skat af årets resultat'.

Hovedreglen omkring aktuel og udskudt skat er, at det skal indregnes som omkostninger og indtægter i resultatet. Der er dog undtagelser vedrørende skat i IAS 12, som relaterer sig til egenkapitalposter, aktiebaseret vederlag, virksomhedsovertagelser og øvrig totalindkomst. På posterne øvrig totalindkomst og egenkapitalposter skal aktuel og udskudt skat føres direkte på øvrig totalindkomst og egenkapitalen, men aktuel og udskudt skat ved en virksomhedsovertagelse vil gå ind og påvirke goodwill. Ved aktiebaseret vederlæggelse skal der afsættes udskudt skat, i tilfælde, hvor det skattemæssige fradrag for ordninger som disse, ikke vil blive opnået i samme periode, som

omkostningsførelsen af ordningerne vil finde sted. Ville det skat, af de forventede skattemæssige fradrag for ordningerne, overstige de akkumulerede omkostningsførte beløb for ordningerne, vil skat fra den overskydende del blive ført direkte på egenkapitalen.

Virksomheden har et regnskabssystem, som skaber et billede og overblik over de økonomiske ressourcer og hændelser, som sker mellem virksomheden og omverden. Når dette system først er opstillet, kan alle de aktiviteter virksomheden foretager sig eller er en del af, ses herigennem, ved at der sker en ændring i deres ressourcer, til enten den positive eller negative side. Der er sket meget på det tekniske gennem de sidste mange år, dog er det dobbelte bogholdersprincip stadig det bagvedliggende princip. Princippet indeholder, at enhver økonomisk hændelse eller transaktion registreres to gange, hvilket gør det muligt at se både den finansielle samt materielle side af en typisk handelstransaktion. Dette gøres også gældende ved indregning af skatteopgørelsen i årsregnskabet. Dette grundlæggende princip er baseret ud fra den grundlæggende balanceligning som hedder, at aktiver er lig med passiver. Generelt er det, at rører man ved den ene side, skal man også huske enten at fratrække eller tillægge på den modsatte side, ligesom beskrevet tidligere, hvor aktiver er lig med passiver. Der vil hermed være tale om en postering på henholdsvis aktiv- og passivside, aktivside og resultatopgørelsen, hvor resultatopgørelsen påvirker passivside eller på passivside og en negativ indregning i resultatopgørelsen, som vil udligne posteringen i balancesummen (Anne Bastrup, 2017).

Det dobbelte bogholdersprincip er med til at opholde ligevægt mellem aktiver og passiver på balancekontiene, når der bogføres. Det har den betydning, at i overensstemmelse registreres alle regnskabsmæssige transaktioner to gange. Den positive og negative værdi er dermed to enkeltstående transaktioner med en lige stor værdi. Det betyder derfor, at bogføring af en regnskabsmæssig transaktion altid vil kræve, at der registreres mindst to posteringer, henholdsvis én debit- og én kreditpostering. Debetposteringer er posteringer som forøger balanceligningens aktiver, eller hvis der sker en formindskelse af passiverne. Kreditposteringerne er det modsatte, det vil sige, at de enten nedsætter aktiverne eller forøger passiverne. Posteringerne opretholder dermed balanceligningen, så aktiver og passiver konstant er lig med hinanden. Særligt ved bogføring efter det dobbelte bogholdersprincip er bogføringen i resultatopgørelsen. Det betyder dermed, at balancen er en detaljeret oversigt, hvortil resultatopgørelsen er en oversigt over de indtægter og udgifter der har været over det seneste år netto, hvor enten tab eller overskud for virksomheden vises (Anne Bastrup, 2017).

Eksempel: Når skatteopgørelsen er færdigudarbejdet og der forekommer en ændring af den udskudte skat og en aktuel skat, som skal indregnes i årsregnskabet, skal dette også foregå efter det dobbelte bogholderis princip. Ændringen af den udskudte skat bogføres derfor med en postering både i balancen på den post der vedrører den udskudte skat og i resultatopgørelsen under skat af årets resultat. Er der tale om et skatteaktiv, som stiger i værdi vil ændringen skulle debiteres på aktivsiden og krediteres i resultatopgørelsen, så den vil fremgå som en indtægt. Modsat vil en beregnet aktuel skat til betaling skulle debiteres i resultatopgørelsen og debiteres under selskabsskat på passivsiden. Dette er en forpligtigelse for den næste periode og indregnes derfor under kortfristet gældsforpligtigelser. Ydermere kan der forekomme rentetillæg på skattekontoen, det kan både være i forhold til for sen indbetaling eller rentetillæg i forhold til selskabsskat. Disse bliver indregnet særskilt i forhold til skatten, hvormed de bliver indregnet under de finansielle poster i resultatopgørelsen og eventuelt på andre skyldige poster i balancen, hvis de ikke er betalt endnu.

Virksomhedens resultatopgørelse			
Aktuel skat		50.000	
Udskudt skataktiv		-30.000	
Udskudt skatteforpligtigelse		60.000	
Resultat		-80.000	

Virksomhedens balance			
AKTIVER		PASSIVER	
Udskudt skatteaktiv	30.000	Overført resultat	-80.000
		Udskudt skat forpligtigelse	60.000
		Skyldig skat	50.000
Sum	30.000	Sum	30.000

Figur 5 - Egen tilvirkning. Simpel illustration af det dobbelte bogholderi

Præsentation og oplysninger

Der forefindes ud fra IAS 12 oplysninger, som skal fremgå i regnskabet. Alle poster med aktuel og udskudt skat, hvilket betyder både aktiver og forpligtelser, skal være præsenteret i balancen på særskilte poster. Der skal ved udskudt skat laves en opgørelse efter modregning som sker mellem udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver, dog kun indenfor den samme juridiske skatteenhed, herudover er det ikke tilladt at lave modregning, og klassificere udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser som omsætningsaktiver og kortfristede gældsforpligtelser. Ved sambeskatning skal selskabet forklare anvendt regnskabspraksis, og præcisere sambeskatningen yderligere, i forhold til almindelig selskabsbeskatning. Det skal tydeligt fremgå, hvordan skatten indregnes og præciseres i årsrapporten. Den aktuelle skat kan præsenteres på to måder i balancen, enten som tilgodehavende eller skyldig selskabsskat, eller tilgodehavende eller skyldigt sambeskatningsbidrag. Hvilken af de to muligheder som benyttes, vælges efter aftalen mellem koncernvirksomhederne og af de sambeskatningsvilkår som er. Det giver et godt og hurtigt overblik at sætte den skyldige eller tilgodehavende skat i sambeskatning på en post for sig selv i balancen.

Der skal i regnskabspraksis være beskrevet, hvordan behandlingen af skatterne er foregået, hvortil der også skal beskrives, hvordan kriterierne for indregning af årets skat i resultatet og egenkapitalen, aktuelle og udskudte forpligtelser og aktiver i balancen ser ud. Hvis det er tilfældet, at der i resultatopgørelsen skal præsenteres ophørte aktiviteter, vil der skulle foretages en fordeling heraf mellem de fortsættende og ophørende skatteaktiver.

Der er også andre oplysninger som skal oplyses i regnskabet:

- Skat af året skal være udspecificeret i de væsentlige elementer, både indenfor årets aktuelle skat og årets udskudte skat
- Der skal være lavet en samlet aktuel skat og udskudt skat som vedrører egenkapitalbevægelser
- Under øvrig indkomst skal skatteeffekten af hver enkel post indgå
- Der skal laves en forklaring på sammenhængen af årets resultat før skat og skat af årets resultat, skatteafstemningen. Forklaringen skal enten være givet som en beløbsmæssig eller procentvis afstemning ud fra den skatteprocent, som er gældende for regnskabsåret.
- Herudover skal der ligge en forklaring på ændringer som har været i den anvendte skatteprocent, som bliver sammenlignet med den foregående regnskabsperiode

- Der skal oplyses om både art og størrelse for de skatteaktiver, som ikke er indregnet i balancen
- En forklaring på art og størrelse af de skattepligtige midlertidige forskelle for de investeringer som er foretaget i associerede virksomheder, dattervirksomheder samt kapitalandelene i de fællesledede virksomheder, hvor der ikke er blevet indregnet de udskudte skatteforpligtelser
- Sidste punkt på denne liste er udskudte skatteforpligtelser og aktiver, hvortil værdien af det uudnyttede skattemæssige underskud, som skal specificeres i hovedposter, samt specifikation af den påvirkning de enkelte hovedposter har i resultatet, hvis det ikke er muligt at udlede direkte fra de ændringer som ses i de balanceførte beløb

Herudover er der også nogle oplysninger som skal tages med, hvis de ses som relevante for regnskabet:

- Hvis der har været ophørte aktiviteter hos selskabet
- Hvilke skattemæssige konsekvenser der har været af et foreslået udbytte
- Hvilke skattemæssige konsekvenser som opstår, ved udbetaling af udbytte og potentielle skattemæssige konsekvenser som kommer af fremtidige udbetaling af udbytte
- Hvis der er forekommet skattemæssigt underskud, skal de indregnede skatteaktiver herom beskrives
- I tilfælde af der har været en virksomhedsovertagelse, skal ændringerne af de hidtidige indregnede udskudte skatteaktiver beskrives
- Herudover skal der tilføjes, indregningen efter overtagelsen af de hidtil ikke indregnede udskudte skatteaktiver som er opstået ved en virksomhedsovertagelse

Regneeksempel skatteopgørelse

Følgende regneeksempel tager udgangspunkt i et regnskab af egen tilvirkning, **i henhold til bilag 1**. I regnskabets balance figurerer både Goodwill, forskellige typer af materielle anlægsaktiver og noter til balancen, der skal korrigeres for i en skatteopgørelse.

Opgørelse af den skattepligtige indkomst

Spec	2018	2017
Resultat før skat jf. årsregnskabet	-164.291	1.384.345
Regnskabsmæssige afskrivninger tilbageført	1.478.674	1.397.834
1 Skattefrie indtægter	-132.550	-20.464
2 Ikke-fradragsberettigede omkostninger	9.940	10.866
Skattemæssig resultat korrigeret for skattefrie indtægter og ikke-fradragsberettigede omkostninger	1.191.773	2.772.581
3 Skattemæssige afskrivninger	-1.515.437	-1.560.277
Midlertidige forskelle	-1.515.437	-1.560.277
Skattepligtige indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	-323.664	1.212.305
4 Anvendt undskud fra tidligere år	0	-1.212.305
Skattepligtige indkomst	-323.664	0
<i>Skatten heraf udgør -71206 kr.</i>		
Sambeskatning		
Egen skattepligtig indkomst	-323.664	0
Aarestrup Stål og Skrot ApS, Aarestrupvej 107, Skørping; CVR.: 56 45 82 95	248.159	301.753
Aarestrup Lagerhal og Opbevaring ApS, Aarestrupvej 105, Skørping; CVR.: 45 82 65 15	49.570	51.764
	-25.935	353.517

Figur 6 – Skatteopgørelse; Egen tilvirkning

I ovenstående opgørelse bliver alle korrektionerne samlet i forhold til de permanente og de tidsmæssige afvigelser. Heraf forekommer der løbende sammentælling for at synliggøre, hvilken forskel disse har i skatteopgørelsen. Ved den første sammentælling, ses det, at de permanente afvigelser forøger den skattepligtige indkomst fra det regnskabsmæssige resultat før skat på 164 t.kr. til en

positiv indkomst på 1.192 t.kr. Efterfølgende bliver denne indkomst reduceret med de skattemæssige afskrivninger, hvormed selskabet ender med en negativ skattepligtig indkomst på 324 t.kr. Sidste år havde selskabet en positiv indkomst efter korrektionen af afvigelserne med 1.212 t.kr, men i og med selskabet i årene forinden har haft et underskud, som nu anvendes til en yderligere reduktion, har selskabet hverken i år eller sidste en skattepligtig indkomst, som giver en betalbar skat. Dermed har selskabet ikke skulle svare skat, i nogen af de opgjorte indkomstår. Ydermere fremkommer der en oversigt over den sambeskattede indkomst. Denne opgørelse viser den individuelle skattepligtige indkomst i de underliggende tilknyttede virksomheder, som indgår i sambeskatningen. Denne oversigt skal hjælpe administrationsselskabet med indberetningen til Skattestyrelsen, hvor de enkelte indkomster og den samlede skattepligtige indkomst skal oplyses.

I skatteopgørelsen er der foretaget specifikationer til de enkelte afvigelser, som viser mere præcist, hvor korrektionerne kommer fra.

Specifikationer og oplysninger til skatteopgørelsen		
1 Skattefrie indtægter		
Resultatandel af tilknyttet virksomhed	-132.550	-20.464
	-132.550	-20.464
2 Ikke fradragsberettigede omkostninger		
Repræsentation og gaver 75 %	6.491	8.156
Bøder, renter mv.	3.449	2.710
	9.940	10.866

Figur 7 – Skattefrie indtægter og ikke-fradragsberettigede omkostninger; Egen tilvirkning

I de første to noter som omhandler de permanente afvigelser, ses det, at der korrigeres for det resultat der har været i selskabets dattervirksomhed. I henhold til ovenstående teori skal selskabet ikke svare skat af denne regnskabsmæssige indkomst, da der ikke er tale om en reel indkomst, men en regnskabsmæssig visning af værdien og det overskud, som dattervirksomheden har formået at levere i årets løb. I specifikation to ses det, at der korrigeres for ikke-fradragsberettigede omkostninger. Her er tale om repræsentation, som selskabet, jævnfør ovenstående teori, ikke har fuld fradragsret på. Dermed bliver den skattepligtige indkomst kun reduceret med det, der svare til 25 procent af de omkostninger, som selskabet har haft i forbindelse med reklame til deres nuværende kunder. Hvormed de resterende 75 procent bliver lagt til indkomsten igen. Ydermere bliver der tillagt de omkostninger, selskabet har haft til det offentlige i form af bøder, renter med videre. Disse omkostninger er heller ikke fradragsberettigede, da det ikke skal kunne betale sig at have gæld til det offentlige.

3 Skattemæssige afskrivninger

Afskrivninger Goodwill	257.143
Afskrivninger Grunde og bygninger	216.544
Afskrivninger Produktionsanlæg og maskiner	928.851
Afskrivninger Andre anlæg, driftsmidler og inventar	112.898
	1.515.437

Figur 8 – Opgørelse skattemæssige afskrivninger; Egen tilvirkning

I specifikation nummer tre er der først foretaget en samlet opgørelse af de skattemæssige afskrivninger, der er på selskabets aktiver. I og med der i skatteopgørelsen efter overførelsen af resultat før skat bliver foretaget en tilbageførsel af de regnskabsmæssige afskrivninger, skal der også foretages en reduktion af de skattemæssige afskrivninger. I ovenstående opgørelse fremgår det, hvordan de skattemæssige afskrivninger fordeles på de forskellige aktiver, og hvad de samlede skattemæssige afskrivninger i regnskabsperioden bliver.

Skattemæssige afskrivninger Goodwill

Anskaffelsessum 1. januar	1.800.000
Årets tilgang	0
Årets afgang	0
Anskaffelsessum 31. december	1.800.000
Akkumulerede afskrivninger 1. januar	1.542.857
Årets afskrivninger	257.143
Afskrivninger 31. december	1.800.000
Skattemæssige saldo 31. december	0

Figur 9 – Skattemæssige afskrivninger, Goodwill; Egen tilvirkning

Først vises opgørelsen af Goodwill, der, ligesom i regnskabet er har en anskaffelsessum, hvor der hvert år, hvis der erhverves anden goodwill, forekommer en tilgang, eller i modsatte tilfælde kan registrere en afgang. Ydermere ses det, hvilke skattemæssige afskrivninger, der har været forinden det indeværende indkomstår. Disse er ikke i lighed med de regnskabsmæssige afskrivninger primo grundet forskellige afskrivningsmetoder i henholdsvis års- og skatteregnskabet. I regnskabet bliver selskabets goodwill afskrevet over 10 år, men den skattemæssige afskrivning skal foretages over maksimum 7 år, jævnfør ovenstående teori. Det samme gøres gældende for årets afskrivninger. Sammenlagt betyder dette at goodwill skattemæssigt er fuldt afskrevet, men der stadig forekommer en regnskabsmæssige værdi af goodwill, hvilket giver selskabet et skatteaktiv.

Skattemæssige afskrivninger grunde og bygninger

	Anskafelses- sum	Afskrivnings- grundlag	Sats	Årets afskrivninger	Afskrivninger i alt
Grund	689.000	689.000	0%	0	0
Værksted	2.999.000	2.999.000	4%	119.960	841.937
Lagerhal	1.477.858	1.477.858	4%	59.114	414.893
Kontor (privatandel 25 %)	1.249.000	936.750	4%	37.470	262.982
	6.414.858	6.102.608		216.544	1.519.812

Figur 10 – Skattemæssige afskrivninger, Grunde og bygninger; Egen tilvirkning

Herefter er der foretaget en specifikation af de skattemæssige afskrivninger på grunde og bygninger. Denne opgørelse viser, at de forskellige elementer som grund, værksted, lagerhal og kontor ikke bliver opgjort samlet, ligesom der foretages en samlet opgørelse af goodwill og andre anlægsaktiver. Dette skyldes at der skattemæssigt afskrives forskelligt på hver af elementerne, jævnfør ovenstående teori. Grunde skal der ikke afskrives på, hvorfor afskrivningssatsen er på 0 procent og der ikke forekommer nogen afskrivninger. Der forekommer også en afveksling i den skattemæssige afskrivning af kontor, da det antages, at 25 procent heraf bliver brugt til privaten. Det giver dette element et mindre afskrivningsgrundlag, end hvad bygningen er anskaffet for. Regnskabsmæssigt bliver der lavet en samlet opgørelse, og alle elementerne bliver afskrevet lige meget. Hvormed der også her forekommer en veksling af afskrivningerne.

Skattemæssige afskrivninger Produktionsanlægs og maskiner

Skattemæssige saldo 1. januar	5.623.693
Årets tilgang	568.650
Årets afgang	0
Afskrivningsgrundlag	6.192.343
Afskrivninger 15 %	-928.851
Skattemæssige saldo 31. december	5.263.491

Skattemæssige afskrivninger Andre anlæg, driftsmidler og inventar

Skattemæssige saldo 1. januar	282.520
Årets tilgang	169.073
Årets afgang	0
Afskrivningsgrundlag	451.593
Afskrivninger 25 %	-112.898
Skattemæssige saldo 31. december	338.694

Figur 11 – Skattemæssige afskrivninger; Egen tilvirkning

Ligesom der regnskabsmæssigt foretages et skel mellem, hvorvidt der er tale om produktionsanlæg og maskiner eller der er tale om andre anlæg, driftsmidler og inventar, foretages det samme skel skattemæssigt. Dette er i forhold til, at der kan forekomme forskellig behandling af de to anlægsgrupper. Selvom anlægsaktiver skal afskrives i en samlet opgørelse, er der i ovenstående eksempel forskel på afskrivningssatsen, hvorfor de forskellige anlægsaktiver bliver placeret i hver deres gruppe. Det er på baggrund af afskrivningssatsen. Der er for hver af de to grupper lavet en samlet opgørelse, hvor årets tilgange, afgang og afskrivninger fremgår. I regnskabet foretages der en lineær afskrivning på begge grupper, hvorimod der skattemæssigt foretages en saldoafskrivning. Disse afskrivningsmetoder betyder, at der forekommer væsentlige forskelle i den regnskabsmæssige værdi og den regnskabsmæssige værdi over årene. Nedenfor illustreres de to forskellige afskrivningsmetoder i forhold til den effekt det har på aktivets værdi i årenes løb.

Tabel 1 - Regnskabsmæssige afskrivninger

Regnskabsmæssigt	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Saldo værdi primo	125.000	100.000	75.000	50.000	25.000
Afskrivninger	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000
Saldo værdi ultimo	100.000	75.000	50.000	25.000	0

Tabel 2 - Skattemæssige afskrivninger

Skattemæssigt	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6	År 7	År 8	År 9
Saldo værdi primo	125.000	93.750	70.313	52.734	39.551	29.663	22.247	16.685	12.514
Afskrivninger	31.250	23.438	17.578	13.184	9.888	7.416	5.562	4.171	12.514
Saldo værdi ultimo	93.750	70.313	52.734	39.551	29.663	22.247	16.685	12.514	0

Ovenstående eksempel tager udgangspunkt i et anlægsaktiv med en anskaffelsessum på 200 t. kr. Og der forekommer ingen scrapværdi. Regnskabsmæssigt afskrives aktivet lineært over 5 år, mens det skattemæssigt afskrives med 25 procent årligt. Det ses i eksemplet at den regnskabsmæssige værdi i de første fem år overstiger den skattemæssige værdi. Dette giver aktivet en midlertidig forskel af den skattemæssige og den regnskabsmæssige værdi, hvoraf der beregnes udskudt skat. I og med der er afskrevet mest skattemæssigt vil den aktuelle skat være lavere og der bliver dermed afsat en udskudt skatteforpligtigelse. I år fem bliver aktivet afskrevet fuldt ud regnskabsmæssigt, hvormed der foreligger et skatteaktiv for resten af aktivet skattemæssige levetid. I det sidste år af den skattemæssige levetid ses en væsentlig større afskrivning end, hvad der har været i årene forinden. Det skyldes at aktivets primoværdi er under grænsen for straksafskrivninger af mindre anskaffelsesaktiver.

	2018	2017
4 Skattemæssigt underskud til fremførsel		
Skattemæssigt underskud 1. januar	170.963	1.383.268
Tilgang	323.664	0
Anvendt	0	-1.212.305
Skattemæssigt underskud 31. december	494.628	170.963

Figur 12 – Skattemæssigt underskud; Egen tilvirkning

I specifikation nummer 4 kan det ses at selskabet primo 2017 havde et fremført underskud fra tidligere år på 1.383 t.kr. I og med selskabet i dette år havde en positiv skattemæssig indkomst var det muligt at anvende det fremførte underskud for at reducere den betalbare skat. Selskabets fremførte underskud var større end den positive skattepligtige indkomst, hvorfor det fulde beløb kunne reduceres og selskabet ultimo stadig havde underskud til fremførsel. I år 2018 opgøres der til gengæld en negativ skattepligtig indkomst, hvormed det skattemæssige underskud får en tilførsel af dette underskud, som giver selskabet et yderligere underskud til fremførsel. Ultimo har selskabet derfor et skattemæssig underskud til fremførsel på 495 t.kr.

	2018	2017
5 Skattemæssigt underskud til fremførsel sambeskatning		
Skattemæssigt underskud 1. januar	0	0
Tilgang	25.935	0
Anvendt	0	0
Skattemæssigt underskud 31. december	25.935	0

Figur 13 – Skattemæssigt underskud, Sambeskatning; Egen tilvirkning

Som det ses i ovenstående figur, har selskabet sambeskatning med to andre selskaber. De ene selskab er Dansk, hvilket betyder der er tvungen sambeskatning, hvortil det andet er internationalt, og dermed valgt. I 2017 ender den samlede skattepligtige indkomst på 353 t.kr., hvori moderselskabet har haft et resultat på 0, og de andre selskaber er gået ud med et plus på henholdsvis 301 tk.kr. og 51 tk.kr., hvilket betyder at der skal svares skat af det samlede resultat, som er på 22 procent efter dansk lovgivning. I 2018 har moderselskabet et minus resultat på 323 tk.kr., hvilket derfor vil modregnes i de resultater som ligger hos datterselskaberne der begge er et positivt resultat. Det negative resultat er større end det samlede resultat hos datterselskaberne, hvilket betyder at der i år 2018 ikke skal betales skat. Dermed kan moderselskabet fremføre det uudnyttede resultat for 2018 til 2019, og benytte det her, hvilket vil være beskrevet i noterne til skatteopgørelsen.

Udskudt skatteberegning

Foruden skatteopgørelsen, som giver selskabets dets aktuelle skat, er der også foretaget beregning af selskabets udskudte skat. Hermed vil der stadig kunne opstå en betalbar skat for året, selvom der i ovenstående skatteopgørelse ikke har været nogen aktuel skat til betaling.

Beregning af udskudt skat

Beregningsgrundlag	Regnskabs- mæssige værdi	Skatte- mæssige værdi	Beregnings- grundlag	Beregnet udskudt skat
Goodwill	540.000	0	540.000	118.800
Grunde og bygninger	5.717.960	4.582.796	1.135.164	249.736
Produktionsanlæg og maskiner	9.132.122	5.263.491	3.868.631	851.099
Andre anlæg, driftsmidler og inventar	713.866	338.694	375.172	82.538
Fremført underskud	0	494.628	-494.628	-108.818
			5.424.339	1.193.355
Afsat udskudt skat primo				1.256.473
Afsat udskudt skat ultimo				<u>1.193.355</u>
Ændring af afsat udskudt skat				63.118
Beregning af udskudt skat primo med korrektion af årets skatteprocent				
Regulering af udskudt skat primo med årets skatteprocent		22%	5.713.100	<u>1.256.473</u>
				0

Figur 14 – Udskudt skat; Egen tilvirkning

Ovenstående beregning tager udgangspunkt i det midlertidige forskelle af den regnskabsmæssige og den skattemæssige værdi. I beregningen ses den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi på de forskellige aktiver, forskellen herimellem giver beregningsgrundlaget for den udskudte skat. Forskellen fra den udskudte skatteberegning og opgørelsen af de skattemæssige mer-/mindrefskrivninger kommer fra at der i den udskudte skatteberegning også medtaget fremført underskud. Samlet får selskabet en udskudt skatteforpligtigelse på 1.193 t.kr. Denne forpligtigelse bliver indregnet i årsregnskabet under hensatte forpligtigelser, men det er ikke ad denne sum selskabet skal svare skat. I og med der har været en udskudt skatteforpligtigelse i år 2017, skal selskabet kun svare skat af den regulering, der har været af forpligtigelsen. Derfor indgår også den udskudte skatteforpligtigelse primo i beregningen af den udskudte skat. I denne værdi primo skal der ydermere

reguleres for den gældende skattesats, i tilfælde, hvor det har været antaget at en udskudt skatteforpligtigelse har haft én skattesats, men der i indeværende år skulle forekomme en anden skattesats end, hvad der har været forventet. Reguleres den udskudte skat i forhold til den angivet primoværdi, får selskabet dermed en betalt udskudt skat, som skal indgå i den samlede årets skat, på 63.118 kr.

Skatteafstemning

Skatteafstemningen laves for at se, hvor vidt den udregnede skat svarer til det, som menes at være skattepligtig af årets resultat. Som beskrevet ovenfor, kan korrektioner normalt i det regnskabsmæssige resultat og skattemæssige resultat, deles op i de permanente og tidsmæssige afvigelser. Det kan ikke udelukkes, at der opstår fejl og mangler i regnskabet, hvorfor skatteafstemningen er lavet som et redskab til at se, hvorvidt afstemningen af de forskellige poster passer (Hjermind, 2003).

Skatteafstemning

Årets resultat før skat jf. regnskab		-164.291
Forventet skat, 22 %		-36144,02
Permanente afvigelser		
Repræsentationsudgifter 75 %	6.491	1427,91
Renter selskabsskat	0	
Bøder	3.449	758,78
Kursregulering, aktier	0	
Regulering af udskudt ejendomsavance	0	
Resultat i datterselskaber	-132.550	-29161
Faktisk skat		-63.118
Aktuel skat jf. regnskab		0
Regulering udskudt skat		-63.118
Andet		0
		-63.118
Difference		0

Figur 15 - Skatteafstemning; Egen tilvirkning

Skatteafstemningen har til formål at sikre; Dokumentation af bilag, som sker ved at årsrapporten stemmer, og de at midlertidige forskelle i resultatet og årets ændring i balancen stemmer. Det andet

formål er at vise den skattemæssige og regnskabsmæssige værdi for en gruppe af aktiver og passiver, ud fra om den udskudte skat, som er afsat i årsrapporten kan ses, og dermed gør det let at vurdere dens størrelse. Skattebilagets indkomst er udregnet efter årsrapporten. Når indkomsten bliver korrigeret skattemæssigt, forventes der også at opstå tilsvarende forskelle i balancen. Ved den traditionelle afstemning sammenlignes der to summer, som forventes at være ens, den første er årets resultat før skat, sammenlagt med de permanente forskelle, som skal sættes op mod summen af årets skattepligtige indkomst og de midlertidige forskelle. Den første sum viser, hvor meget af årets resultat der er skattepligtig nu eller først senere, hvortil sum nummer to viser, hvor meget der i år vil blive beskattet, og hvor meget der er udskudt eller hentet (Hjermind, 2003). Differencen mellem disse to poster skal dermed give en værdi på 0, hvilket også er tilfældet i figuren.

En skatteopgørelse kan også indeholde nogle usikre skattepositioner på den måde, at selskabet har indregnet nogle poster i skatteopgørelsen, som de ikke er sikre på, hvordan Skattestyrelsen vil behandle. Denne usikkerhed vil ikke fremgå i skatteopgørelsen, men ville skulle tages stilling til sideløbende.

IFRIC 23 – Usikre skattepositioner

Der blev i juni 2017 udsendt en fortolkning, som vedrører retningslinjerne for den regnskabsmæssige behandling af usikre skattemæssige poster, lavet af IFRS, kaldet IFRIC 23. Fortolkningsbidraget er lavet ud fra, at der er blevet konstateret, at der var forskellig regnskabspraksis i forhold til, hvordan og hvorvidt virksomhederne indregner og måler effekten af skattemæssige forhold. I IFRIC 23 er det forklaret, hvordan virksomheder skal måle både aktuelle og udskudte skatteaktiver samt skatteforpligtelser, når der opstår en usikkerhed om, hvad der er rigtig og forkert, for den skattemæssige disposition, med betydning for selskabet. Der bliver via IFRIC 23 ikke tilføjet nye notekrav, men den henviser til de allerede eksisterende krav, som ses i IAS 1.

IFRIC 23 omhandler de usikkerheder som er omkring indkomstmæssige skattebehandlinger. Det er i forhold til en eventuel uklar behandling af en transaktion, eller hvor der kan være uenighed virksomheden og skattemyndigheden imellem i forhold til behandlingen af de skattemæssige faktorer. Fortolkningsbidraget er lavet efter et selskab satte spørgsmål hertil, da IAS 12 kun inkluderer krav til indregning og måling af skatteaktiver og forpligtelser, hvortil den ikke specificerer, hvordan usikkerhederne afspejles. Udvalget som står for udarbejdelse af fortolkningsbidraget, blev gjort klar over, at virksomheder benyttede sig af forskellige rapporteringsmetoder, når anvendelsen af

skattelovgivningen er usikker. Fortolkningen på de usikre skattepositioner gælder ikke skatter og afgifter, som ikke er omfattet af IAS 12.

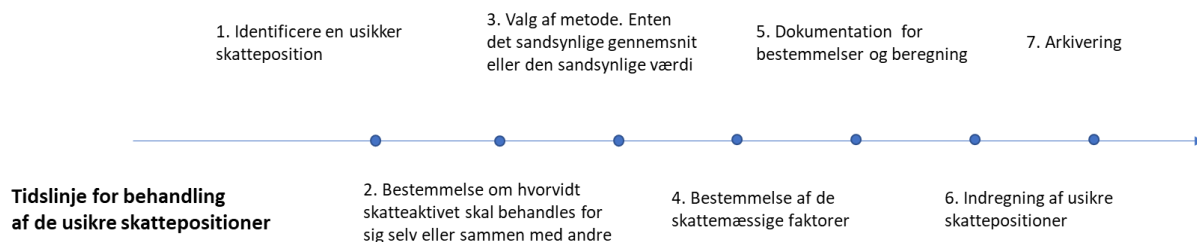
IFRIC 23 vil blive benyttet i tilfælde, hvor der er usikkerhed omkring indkomstskattebehandlinger. Hertil findes der fire konkrete tilfælde for at afværge usikkerheden. Det første tilfælde er, hvorvidt en virksomhed betragter usikre skattebehandlinger separat. Herudover er der tale om tilfælde, hvor virksomheder foretager antagelser ud fra det skattebehandlings regelsæt, der forelægger i forhold den undersøgelse som skattemyndigheder skal foretage, for at virksomhederne kan udarbejde deres skatteopgørelse. Det næste tilfælde er i forhold til situationer, hvordan de forskellige virksomheder fastlægger skattepligtig fortjeneste eller tab, skattegrundlag, uudnyttet skattemæssige underskud, uudnyttede skattefordele og skattesatser. Hermed er der tale om de skattemæssige faktorer. Sidste tilfælde er, hvilke overvejelser en virksomhed har ved ændringer i fakta og omstændigheder.

Hverken loven eller de internationale standarder indeholder en specifik vejledning til indregning og måling af de usikre skattepositioner, hvorfor IFRIC 23 er lavet som et fortolkningsbidrag ud fra de gældende IAS'er. Når IFRIC 23 benyttes, kræver det af virksomheden, at denne tager stilling til, om skattepositionen skal vurderes alene eller om der er flere mulige skattekorrigeeringer, som skal vurderes samlet.

IFRIC 23 er udledt ud fra tre andre IAS standarder udover IAS 12, hvori regler og anbefalinger herfra skal overholdes. Den første er IAS 1, som omhandler den generelle opstilling af regnskabet. Heri forefindes, hvordan de forskellige poster skal opstilles i regnskabet af virksomheden, og hvilke krav der er om indhold heri. Den næste standard som fortolkningsbidraget har skulle forholde sig til, er IAS 8, som er omhandlende de kriterier som er, hvis der er tale om ændring i regnskabspraksis, hvori kriterierne for regnskabsmæssige skøn og korrektioner forelægger. Den sidste af de tre andre standarder er IAS 10, som omhandler begivenhederne som er opstået efter regnskabsperioden. Alle tre standarder en med til at gennemgå og forstå, hvordan virksomhederne skal forholde sig til fortolkningsbidraget IFRIC 23, hvorfor de også vil blive anvendt i analysen herom.

Proces ved indregning og måling af usikre skatteaktiver

Udledt af IFRIC 23 foreligger der nogle helt klare retningslinjer for nogle processer, som skal udføres, når en virksomhed skal behandle et usikkert skatteaktiv. Processen bliver kortlagt fra identifikationen af et usikker aktiv til, hvordan virksomhederne efter behandlingen skal arkivere dokumentationen for indregning heraf.



Figur 16 - Behandling af usikre skattepositioner; Egen tilvirkning

1. Identificere en usikker skatteposition

Idet virksomhederne bliver klar over, at der er tale om en indregning af et usikkert skatteaktiv, foreligger der en række overvejelser, som skal hjælpe med den videre proces i forhold til behandlingen heraf. IRIC 23 gør det meget klart, at det skal forventes, at skattemyndighederne vil undersøge de forskellige indregnede aktiver, hvilket skal bestemme den efterfølgende behandling af aktivet. Skattemyndighederne har ret til at undersøge og have det fulde kendskab til alle de relaterede oplysninger, hvis der skal foretages en undersøgelse af, hvorvidt og hvordan en usikker skattebehandling kan komme til at påvirke fastlæggelsen af de skattemæssige faktorer. Når virksomhederne vælger at indregne en usikker skatteposition, skal det forventes at skattemyndighederne vil tjekke hver eneste post, hvorfor det skal overvejes, hvor sandsynligt det vil være, at skattemyndighederne vil acceptere den usikre skattebehandling i selskabets skatteopgørelse. Det betyder også at der skal tages udgangspunkt i, at skattemyndighederne har den samme indsigt og dokumentation, som virksomheden har. Det betyder dermed, at opdagelsesrisikoen ikke vil kunne tillægges nogen værdi, i forhold til en usikker skatteposition.

Det er overvejelsen af sandsynlighed for accept af indregning, der bestemmer usikkerheden af indregning af et skatteaktiv, og er der tale om indregning og måling af aktiver og forpligtigelser, hvor virksomheden ikke med sikkerhed kan sige, at skattemyndighederne vil acceptere indregningen, er der tale om en usikker skatteposition. Skattemyndighedernes accept eller ikke accept heraf, vil kunne medføre en anden aktuel skat eller udskudt skat, som vil give virksomheden en anden betalbar skat. Desuagtet behøver en usikker skattebehandling ikke nødvendigvis at blive godkendt af skattemyndighederne, for at være aktuel, men virksomheden skal blot sørge for at holde sig indenfor de kriterier og retningslinjer som fortolkningen henviser til. Umiddelbart inkludere IAS 12 krav til indregning og måling af skatteaktiver og forpligtigelser, men det angives ikke, hvordan en eventuel usikkerhed om skattemyndighedernes accept skal afspejles i opgørelsen. Det betød at virksomheder

anvendte forskellige rapporteringsmetoder ved usikkerheder, som har medført udarbejdelsen af fortolkningsbidraget IFRIC 23. Dette er derfor en supplerende fortolkning af IAS 12 om behandling af skatteindkomsten.

Umiddelbart træder IFRIC 23 i kraft fra 1. januar 2019, men det er tilladt for virksomhederne at anvende den med tilbagevirkende kraft på tidligere perioder. Hermed er der altså to måder at benytte dette fortolkningsbidrag ved førstegangsanvendelsen. Første måde er med tilbagevirkende kraft, som sker under anvendelse af IAS 8, hvis det kan gøres uden, at der efterfølgende ville kunne forekomme yderligere revurderinger, som specificerer at sådanne ændringer af tidligere regnskaber. Det betyder at ændringerne skal fremgå på en særskilt post i regnskabet, hvilket gøres gældende for hver regnskabspost og ikke blot en samlet virkning af de foretagne ændringer. Den anden mulighed er at ved førstegangsanvendelse af fortolkningsbidraget, anvendes med tilbagevirkende kraft, ved at indregne den samlede virkning på datoen for førstegangsanvendelsen. Vælger en virksomhed at benytte sig af denne strategi, skal sammenligningstallene ikke tilpasses, men derimod indregne den samlede virkning, som forekommer som en regulering af primo i overført resultat, eller som et andet element på egenkapitalen, hvis det virker mest hensigtsmæssigt. Datoen for førstegangsanvendelsen opstår, sammen med begyndelsen af det regnskabsår, hvor virksomheden for første gang vælger at anvende et fortolkningsbidrag. Desuagtet foreligger der også en konkret vejledning i IAS 8 til, hvornår det er umuligt at foretage ændringer i tidligere regnskabsperioder.

Umiddelbart gøres det alligevel gældende at virksomheder som er overgået til De Internationale Standarder førend 1. juli 2017, ikke behøver at skulle tage højde for de ændringer denne fortolkning ville kunne medføre. Det er med henblik på, at virksomheder, der tidligere har foretaget sig behandling af skatteaktiver, som har været accepteret af skattemyndighederne tidligere, ikke skal foretage nye revurderinger af deres skattebehandlinger.

2. Bestemmelse om hvorvidt skatteaktivet skal behandles for sig selv eller sammen med andre

I henhold til IFRIC 23 skal virksomhederne vurdere, hvorvidt den enkelte usikre skattebehandling skal overvejes separat eller sammen med en eller flere usikre skattebehandlinger. Dette skal baseres ud fra, hvilken fremgangsmåde, der giver den bedste løsning for usikkerheden. Denne beslutning er ikke ligegyldig, og i henhold til IAS 8 er indholdet vigtigere end formalia, hvormed indregning skal give det mest realistiske billede af virksomhedens økonomiske stilling, frem for opstillingen af den mest korrekte juridiske form. Ydermere giver IAS 8 to muligheder for at foretage ændringer til regnskabet, hvilket også kan henføres til skatteopgørelsen. Dette er henholdsvis i forhold til

eventuelle krav i De Internationale Standarder eller i tilfælde, hvor en ændring kan give en mere relevant og pålidelig information af virksomhedens finansielle stilling. Heraf udledes, at virksomheden kan behandle et skatteaktiv sammen med andre, hvis det ikke giver et forvrænget billede af virkningen heraf. Hermed kan der være tale om et væsentlighedsniveau i forhold til, hvor grænsen går fra acceptabel at behandle sammen eller der er behov for at behandle aktiverne hver for sig.

Når en virksomhed skal bestemme, hvilken fremgangsmåde der giver den bedste løsning for at mindske usikkerheden, kan de overveje to muligheder. Den første mulighed er, hvordan dokumentationen for skatteaktivet forberedes i forhold til understøttelsen af skattebehandlingerne. Den næste mulighed er, hvordan virksomheden forventer at skattemyndigheden vil foretage en undersøgelse af problemet, og derefter forberede sig på de problemer, som vil opstå af undersøgelsen. Forekommer der derfor usikkerheder omkring indkomstskattebehandlinger, skal virksomhederne afgøre, hvorvidt der skal oplyses om de vurderinger samt kilderne herfor, som der ligger til baggrund for beregningerne af de skattemæssige faktorer i forhold til de vurderede skøn og forventninger i henhold til præsentationen af regnskabet jævnfør IAS 1. Ydermere skal virksomheden vurdere sandsynligheden for at skattemyndighedernes accept af en usikker skattebehandling og om den potentielle virkning skal oplyses som en skattemæssig reserve.

3. Valg af metode. Enten det sandsynlige gennemsnit eller den sandsynlige værdi

Virksomheden skal vurdere, hvilken af de to metoder, som passer bedst på deres position. Som nævnt kan virksomheden enten vælge at behandle de usikre skattepositioner separat eller sammen med en eller flere andre usikre skatteaktiver. Sidder virksomheden i en position, hvor de usikre skattepositioner minder meget om hinanden, og for eksempel er bestående af at være meget lig hinanden, kan de med fordel behandles samlet ved at udarbejde et sandsynligt gennemsnit til indregning. Sidder virksomheden derimod med flere usikre skattepositioner, som på ingen måde minder om hinanden, og det dermed heller ikke er muligt at lave noget generelt herfor, vil det for virksomheden være den bedste metode at indregne dem hver for sig med hver deres sandsynlige værdi. Det betyder derfor, at det er et individuelt valg ud fra vurdering, hvordan virksomheden bør indregne de forskellige poster.

Forekommer der eventuelt 10 forskellige udfald, som virksomhedens er usikker på i henhold til den skattemæssige position, vil der blive udregnet et estimeret sandsynlig korrektionsbeløb og en sandsynlighed for behovet for korrektionen. Dette gøres gældende på alle de usikre udfald. Af den

sandsynlig antagende procentsats vil der også fremkomme et estimeret forventede beløb, altså det estimeret korrektionsbeløb ganget med procentsatsen. Herefter skal virksomheden træffe en beslutning om, hvilken metode, som bedst afspejler den konkrete usikre skatteposition. Af de henførte udfald kan virksomheden vælge den sandsynlighedsvægtede metode, hvilket vil være det samlede beløb af de estimerede forventede beløb, som udgør den usikre skatteposition. Herimod kan virksomheden også vælge det mest sandsynlige udfald, hvormed det vil være det estimerede forventede beløb af det udfald, som har den største sandsynlig, der vil udgøre den usikre skatteposition.

4. Bestemmelse af de skattemæssige faktorer

I henhold til IFRIC 23 skal selskaberne foretage bestemmelserne for de skattemæssige faktorer, her er der tale om en ledelsesbestemmelse i henhold til IAS 8. Heri fremgår det tydeligt, at det er ledelsen, som skal vælge, fastlægge, anvende og beskrive den anvendte regnskabspraksis. Det udledes heraf, at det samme gøres gældende i forhold til indregning af de forskellige skatteaktiver og -forpligtigelser. Det betyder også, at ledelsen ved fastlæggelsen af de forskellige faktorer skal overveje, hvor sandsynligt det er, at skattemyndighederne vil acceptere behandlingen af de usikre skatteaktiver, som er blevet foretaget. Forud for disse bestemmelser er det dog vigtigt, at virksomheden først har vurderet den fremtidige aktivitet i forhold til going-concern princippet i overensstemmelse med IAS 10. Det er med henblik på, om der skal foretages regnskabsafslutning i forhold til realisationsprincippet.

Kommer et selskabet frem til den konklusion, at skattemyndigheden med sandsynlighed vil acceptere en usikker skattebehandling, skal virksomheden i overensstemmelse med den anvendte skattemæssige behandling ind og fastlægge de skattepligtige faktorer og forberede overdragelsen af oplysningerne til skattemyndigheder, ved fornuftig arkivering af de nødvendige informationer. Konkluderer virksomheden derimod at det ikke er sandsynligt at skattemyndighederne vil acceptere den usikre skattebehandling, vil virksomheden skulle vise den usikkerhed, som kommer i forbindelse med de skattepligtige faktorer. Der er to metoder, hvorpå virksomheden kan afspejle den virkning af usikkerheden for hver af de usikre skattebehandlinger. Den første mulighed omhandler at benytte det mest sandsynlige beløb, dette kan være behjælpelig med at forudsige opløsningen af usikkerheden, hvis der er tale om en værdi som enten er bestående af to dele eller som en koncentreret værdi. Ved den anden metode er der tale om den forventede værdi, hvor der ses på summen af de forventede beløb i en række af mulige resultater. Når der er tale om den forventede værdi, er den bedre til at

forudsige opløsningen af usikkerheden, hvis der er en række af mulige resultater, som hverken er en værdi bestående af to dele eller en koncentreret værdi.

I henhold til IAS 1 skal det huskes at der skal være sammenlignelighed mellem regnskaberne, hvorfor det også er vigtigt at få gjort tingene ens, fra år til år. Det betyder altså, at der skal være kontinuitet i bestemmelserne af faktorerne, da det ikke hjælper at indregne det i det ene år, og derefter ikke vil indregne det, det næste år. Dette kan henvises videre til IAS 8 som siger, at det er ledelsen som vælger og fastlægger, hvorfor det dermed også er vigtigt at de sørger for at få overført de forskellige poster fra år til år. Som det er nævnt i indledningen, er der nogle forskellige skattemæssige omstændigheder, som virksomhederne skal forholde sig til, når der er tale om de usikre skattepositioner. Skattepligtig fortjeneste og tab opstår i situationer, hvor et selskab frasælger, hvilket både kan være bestående af kapitalandele, dattervirksomheder, bygninger og lignende. Når der er tale om et salg, skal der svares skat af fortjenesten og ikke af tabet, hvilket udregnes forskelligt efter, hvad der er tale om, hvortil det skal indregnes i den skattepligtige indkomst. Den usikre skatteposition kan blandt andet opstå ved, at der er tale om et salg over landegrænser, hvortil det er usikkert, hvor skatten skal svares og lignende. Skattegrundlaget er det som danner grundlag for beregning og opkrævning af skat. Det er den skattepligtige indkomst, som udgør skattegrundlaget for indkomstbeskatningen. Hertil er det vigtigt at virksomheden har styr på reglerne i de pågældende lande, og dermed ved, hvor der skal svares skat til. Herudover skal virksomheden forholde sig til, at der kan være et uudnyttet skattetab, som regnskabet vil skulle reguleres for. Det kan give nogen usikkerheder i den forstand at har virksomheden et aktiv i udlandet, som de dermed har betalt en skat af, som er lavere end den skat, de reelt skulle have betalt, hvilket udløser et eventuelt skattetab. Det sidste af punkterne omhandler uudnyttede skattefordele og skattesatser. Dette punkt kan have den fordel for virksomheden, at det kan drage nytte af, at den tidligere har haft nogen skattefordele eller skattesatser, som den ikke har benyttet til fulde.

Kommer der en usikker skattebehandling, som både påvirker den aktuelle og udskudte skat, for eksempel, hvis den både vil påvirke den skattepligtige fortjeneste, som bruges til at bestemme den aktuelle skat, og det skattegrundlag som bruges til at beregne den udskudte skat, vil selskabet skulle ind og foretage konsekvente vurderinger og skøn for både aktuel og udskudt skat.

Ved betragtningen omkring usikkerheder i forhold til indkomstskattebehandlinger, er det nødvendigt at foretage skøn, hvortil vurderingen af sådan et skøn skal være baseret på tilgængelig information. De oplysninger som ligger tilgængeligt for en virksomhed omkring usikre skattebehandlinger kan

ændre sig over tid, hvilket derfor betyder, at virksomhederne bliver nødt til at revurdere skøn, som bliver ramt af, at fakta og omstændigheder kan ændre sig. Dermed blev det også besluttet, at virksomhederne ud fra IAS 8 skulle afspejle virkningen på de ændringer, som var opstået for det pågældende skøn.

5. Dokumentation for bestemmelser og beregninger

I forbindelse med udregningerne vil der forekomme nogle arbejdspapir, som skal fungere som dokumentation for de udregninger og den indregning der har været af usikre skattepositioner i skatteopgørelsen. Disse arbejdspapir skal blive tilgængelig for skattemyndighederne, hvis de ønsker at foretage en yderligere undersøgelse af et skatteaktiv. Ligeledes vil de kilder, som der er blevet brugt for at bestemme, hvordan beregningerne skal fremkomme, og dokumentationen for valget om indregningen af en usikker skatteposition klargøres. Det vil også betyde, at skattemyndighederne ville kunne gennemskue, hvis der skulle være pyntet på tallene, for at frembringe et ønsket billede af virksomhedens finansielle stilling, og i henhold til IAS 8, er det ikke tidladt at lave bevidste fejl herfor. Her er der tale om kriterier for ændringer i regnskabspraksis, men dette gøres generelt gældende for udarbejdelsen af regnskabet, hvilket derfor også henføres til skatteopgørelsen. Hertil skal det dog bemærkes at der både i IAS 1 og 8 gives mulighed for at fravælge nogle bestemmelser i De Internationale Standarder, hvilket også må være gældende for de usikre skattepositioner. Desuagtet skal alt til- og fravalg i forhold til de usikre skattepositioner dokumenteres, for at hjælpe skattemyndighederne med at acceptere den valgte beslutning.

6. Indregning

Der findes i IAS 1 og IAS 12 oplysningskrav, som kan være behjælpelige ved usikkerhederne om indkomstskattebehandlingerne. Derfor er IFRIC 23 lavet ud fra at fremhæve disse allerede eksisterende krav. Det betyder også, at trods de usikre skattepositioner, skal de overholde kravet i IAS 1 om at en regnskabsperiode går over 12 måneder, og de usikre skattepositioner dermed skal følge den periode, og indregnes i den periode de tilhører. I IAS 1 er der minimumskrav til opstillingen, hvori det er gjort til at krav, at der skal indregnes aktuel og udskudt skat, som begge kan indeholde usikre skattepositioner, og dermed påvirker de usikre skattepositioner begge poster. IAS 12 kræver at de udskudte skatteaktiver skal indregnes i det omfang, hvortil det er sandsynligt at virksomheden vil være i stand til at benytte fradragsberettiget midlertidige forskelle, med den skattepligtige fortjeneste. Umiddelbart foreligger der i henhold til IAS 12 ingen specificeret grænse for den aktuelle skat, medmindre det er opstået som følge af et skattetab. I tilfælde hvor virksomheden har en

usikkerhed, som har virkning på den aktuelle og udskudte skat, men herudfra konkluderer at myndighederne ikke vil acceptere en usikker skattebehandling, skal de stadig afspejle virkningen heri. Dette skal gøres i tilfælde, hvor det er sandsynligt at virksomheden vil modtage eller betale et beløb for den usikre skattebehandling. Der blev konkluderet, at dette vil gøre virkningen for usikkerhederne mere sammenlignelige i forhold til virksomhederne og for at reducere nogle måleomkostninger.

7. Arkivering

Det er vigtigt at virksomhederne husker at arkivere begrundelserne for, hvordan de er kommet frem til de usikre skattepositioner. Grunden hertil er, at de altid skal forvente at myndighederne vil stille spørgsmålstejn til deres indregninger og målinger. Virksomhederne bør dermed sørge for, at opbevare dokumentationen, og sørge for, at det er nemt at tilgå alle oplysningerne for det dermed er nemt at videre sende til myndighederne, hvis de ønsker at foretage en undersøgelse heraf.

Ændringer i fakta og omstændigheder

Forekommer der nogen ændringer til de fakta eller omstændigheder, som har været baggrunden for behandlingen af et usikkert skatteaktiv, skal der foretages et skøn over den virkning ændringerne vil have. Et eksempel herpå kan være, at der sker en ændring i de kendte oplysninger eller omstændigheder, som dermed vil ændre virksomhedens konklusioner om accepten af en skattebehandling eller virksomhedens estimat af virkningen på usikkerheden, eller begge dele.

Når der opstår en virkning på ændring i fakta og omstændigheder eller grundet nye oplysninger som en ændring i regnskabsmæssige skøn, skal virksomheden anvende IAS 8 om regnskabspolitikker, afspejle virkningen i ændringerne på de regnskabsmæssige estimater og fejl. Herefter skal virksomheden benytte sig af IAS 10 til at vurdere, om en ændring som finder sted efter rapporteringsperioden, er en reguleret eller ikke-reguleret begivenhed.

Forekommer der ændringer i nogle fakta eller omstændigheder, som kan ændre den endelige indregningsbeslutning, skal virksomheden ind og vurdere relevans og virkning af ændringerne eller de nye oplysninger, som kan komme i forbindelse med gældende skattelovgivning. Hertil kan der være tale om, at en bestemt begivenhed vil resultere i at der skal foretages en revurdering af en beslutning eller et skøn, som er blevet lavet for én skattemæssig behandling, men ikke en anden, hvis disse skattebehandlinger har været underlagt forskellige skattelovgivninger. En eventuel revurdering af en beslutning eller et skøn inkluderer, men er ikke begrænset til, henholdsvis undersøgelser eller handlinger, som foretages af skattemyndighederne i forhold til en aftale eller uenigheder, eller

oplysninger herom, omkring den skattemæssige behandling, der ellers anvendes i virksomheden. Ligeledes i forhold til eventuelle modtagne eller betalte beløb for afvikling af en skattebehandling. Ydermere kan der være tale om, at der bliver foretaget ændring af reglerne fastlagt af skattemyndighederne, som påvirker konklusionen af den behandling, der har været foretaget, hvilket også medfører en revurdering af de beslutninger eller skøn, som har været foretaget. Til sidst skal den konsekvens, en eventuel uenig behandling af et skatteaktiv kan have, overvejes, hvis skattemyndighedernes ret til at foretage undersøgelse af behandlingen udløber. Dette er i forhold til en senere behandling eller korrektioner af skatteaktiver i og med IAS 8 stiller krav om, at der skal foretages korrektioner så langt tilbage som muligt.

Betalingskorrektion i forhold til transfer pricing

De usikre skattepositioner kan opstå, når der sker en transaktion mellem typisk udenlandske og danske selskaber i koncernen. Her kan det være usikkert, hvor der skal svares skat af, og hvordan det skal behandles. For selskaberne er det vigtigt at de lader transfer pricing mellem interne koncernselskaber, ligne de transaktioner, som vil være mellem et uafhængigt selskab. Det betyder altså, at laver man en handel intern, skal det være magen til samme handel, som vil blive lavet eksternt.

Der kan opstå usikre skattepositioner i henhold til betalingskorrektion med transfer pricing, mellem de forskellige selskaber. Betalingskorrektion er med til at sikre, at pengestrømmene altid vil blive tilpasset, i forhold til de afregningsvilkår, som er fastsat af skattemyndighederne. En betalingskorrektion vil regnskabsmæssigt ikke kunne betragtes som en væsentlig fejl, hvor der skal korrigeres med tilbagevirkende kraft, da det ikke er en regnefejl eller forglemmelse, som virksomheden vil kunne have haft kendskab til, på et tidligere tidspunkt. Det betyder dermed, at en betalingskorrektion er et skøn, som vil blive regnet ind i resultatopgørelsen i regnskabsåret, hvor korrektionen er blevet besluttet. Hvordan en betalingskorrektion behandles regnskabsmæssigt, kan dog være afhængig af, om der mellem sammenhandelsparterne er aftalt en mulighed for betalingskorrektion. Er der ikke mellem parterne blive aftalt hjemmel til betalingskorrektion, vil transaktionen anses som værende en ejertransaktion, og vil dermed regnskabsmæssigt skulle indregnes som et udbytte eller et kapitaltilskud, alt efter hvilken vej betalingen vender (EY, 2019).

Transaktioner som foregår mellem de koncernforbundne selskaber, skal altid ske på armslængdevilkår, hvilket har den betydning, at var transaktionen sket med en tredjemand, vil det være sket under samme vilkår. Ved anvendelse af princippet betyder det, at priser og vilkår ved den

kontrollerede transaktion skal kunne sammenholdes og eventuelt kunne erstattes med de vilkår og priser, som kunne være aftalt med en tredje part, en uafhængig part, hvori den skattepligtige indkomst skal gøres i overensstemmelse med dette. Der er to grundlæggende betingelser som skal være opfyldt; Det første er at begge parter skal være stillet bedre, end før transaktionen, og anden betingelse er, at transaktionen skal gøre parterne bedre stillet, end de realistiske alternativer som er til transaktionen. Disse regler gør sig gældende for både de danske selskaber samt de udenlandske selskaber i koncernen. I henhold til Skattekontrollen § 3 B skal der være lavet en fyldestgørende dokumentation for de priser som er anvendt ved transfer, hvilket skal kunne identificeres med at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I tilfælde hvor dokumentationen foreligger, er skattemyndighederne berettiget til, at kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af de danske selskabers skattepligtige indkomst (Hjermind, 2003). Omfattet af reglerne herom er de koncernforbundne selskaber, filialer og hovedaktionærer, det betyder derfor i tilfælde, hvor nogen er i besiddelse af 50 procent af kapitalen, eller har råderet over mere en 50 procent af stemmerne. Det vil derfor betyde, at i tilfælde, hvor et selskab ejer 50 procent af selskabet, men kun råder over 40 procent af stemmerne, er der tale om en koncernforbindelse. Det samme gælder, hvis der er tale om fysiske personer. Har en fysisk person majoriteten i to forskellige selskaber, vil de automatisk gå ind og være koncernforbundne, hvilket også gælder for selskaber som kan være ejet af to forskellige personer, som er i nær familie med hinanden. Det er derfor vigtigt at være opmærksom på, at der på dette område, er det ikke samme regler om koncerndefinition som er gældende, som det ses på sambeskatningsområdet, hvor det kun er stemmerne som er afgørende herfor (BDO, 2020).

Der ligger en vigtig undtagelse hos de mindre virksomheder, hvor de særlige krav om skriftlig dokumentation ikke foreligger. De mindre virksomheder er dem, som har under 250 ansatte, og hvor balancen er under 125 millioner kroner, eller virksomhedens omsætning er under 250 millioner kroner. Vurderingen af, om der er tale om en mindre virksomhed, går på koncernniveau, hvori de udenlandske selskaber også skal medregnes, hvilket kan have den betydning, at et lille dansk selskab kan blive omfattet af reglerne, hvis det er ejet af en stor international koncern. Skal de koncerninterne transaktioner med selskaber med videre, som ligger udenfor EU/EØS eller i ikkeoverenskomstlande, er det et krav, at der altid foreligger skriftlig dokumentation, uanset hvilken størrelse koncernen har. Det skal dog siges, at til trods for de små virksomheder ikke skal udarbejde dokumentation, er de altid forpligtet til at handle efter armslængdevilkårene (BDO, 2020).

Der foreligger en oplysningspligt om, at der skal gives oplysninger til skattemyndighederne om, hvis der er koncernforbindelse, hvilket også gælder for dem som er omfattet af undtagelserne. Denne pligt er uanset om selskaberne handler eller har transaktioner med hinanden eller ej. I tilfælde, hvor der forekommer transaktioner mellem selskaberne, vil der skulle afgives en summarisk oplysning om arten af transaktionerne og størrelsen heraf i oplysningsskemaet (BDO, 2020).

De virksomheder som ikke hører under undtagelsen om ikke at udarbejde dokumentation, skal udarbejde og derefter opbevare dokumentationen skriftlig, hvori priser og vilkår er fastsat ved transaktionerne mellem de koncernforbundne selskaber, filialer og hovedaktionærer. Den udarbejdede dokumentation skal ikke indsendes sammen med oplysningsskemaet, men derimod skal det udleveres til skattemyndighederne indenfor 60 dage, hvis det forlanges. Der er den 1. januar 2019 trådt en lov i kraft om, at transfer pricing dokumentation skal færdiggøres senest på det tidspunkt, hvor oplysningsskemaet skal indgives. Det er et krav, at der skal laves kontroller, som sikrer, at transaktionerne vil blive foretaget, som det er indgivet i dokumentationen, herudover er det vigtigt at selskaberne sørger for, at der løbende sker en ajourføring samt justering af procedurene, i forhold til at virksomheden hen over tid ændrer sig. Det betyder derfor, at dokumentationen vil skulle opfylde de krav, som bliver stillet af skattemyndighederne (BDO, 2020).

Dokumentation af transfer pricing transaktioner

I henhold til den i forvejen anvendte case-virksomhed, fremgår der i nedenstående figur en eventuel dokumentation for transaktioner inden for transfer pricing. Disse transaktioner antages at være foregået mellem henholdsvis Aarstrup Værktøjs-og Maskinfabrik ApS og QRSP Engineering GmbH. I og med der er tale om virksomheder, som er omfattet af sambeskatningsregler for international sambeskatning, er der tale om koncernenheder med interne køb og salg, hvor der kan opstå usikkerhed om Skattestyrelsens accept af de indregnede transaktioner.

		Enheder	Enhedspris	pris
1	Luftgennemstrøm. FTL-MAXI	2	12.000	24.000,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			875
2	Luftbehandling MEDI-FIL 1/2	4	15.498	61.992,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			820
3	Rensesystem BY5495	8	11.486	91.888,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			750
4	Drejebænk	2	68.490	-136.980,00
	Adminstrationsomkostninger			-250
	Fragtomkostninger			-1.840,00
5	Boreenhed PSK 3000	2	6.730	13.460,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			680
6	EC-ventilator LM4692	5	9.486	47.430,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			940
7	Bonfiglioli umalede energisparende n	12	18.659	223.908,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			1.120,00
8	Rustfrie IEC motorer	7	13.490	94.430,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			1.060,00
9	Kompaktcylinder ACE	6	8.472	50.832,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			590
10	Special luftværktøj energibesparende	4	22.450	-89.800,00
	Adminstrationsomkostninger			-250
	Fragtomkostninger			-1.240,00
11	Svirvelkoblinger AH564712	4	4.835	19.340,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			670
12	Elektromagnetiske bremsere IR848950	18	6.475	116.550,00
	Adminstrationsomkostninger			250
	Fragtomkostninger			870

Figur 17 - Tranfer pricing transaktioner; Egen tilvirkning

Sammenhæng mellem skattepligtig indkomst og regnskabsmæssig behandling vedrørende usikre skattepositioner

Udgangspunktet er at en aktuel skat eller et aktuelt skatteaktiv på grundlag af den behandling, der har været foretaget i skatteopgørelsen og dermed også virksomhedens selvangivelse. Dette er i forhold til vurderingen om at skattestyrelsen vil acceptere den skattemæssige behandling, hvorfor det også skal vurderes om der skal foretages en indregning, hvis det vurderes, at skattemyndighederne ikke vil acceptere behandlingen. I henhold til IFRIC 23 er der to måder at måle en usikker skatteposition, det er henholdsvis den sandsynlighedsvægtet metode og det mest sandsynlige udfald. Forpligtigelsen skal måles ud fra den metode, som bedst afspejler forpligtigelsen og den dertil knyttede usikkerhed. Er der tale om mange mulige udfald, vil det være den sandsynlighedsvægtede metode, som bedst vil kunne afspejle de faktiske forhold, mens målingen ud fra det mest sandsynlige udfald gøres mere gældende i situationer, hvor der er få muligheder. Der er hermed ikke tale om et valg af regnskabspraksis, men derimod et skøn, som skal sikre det bedste estimat af den usikre skatteposition. Uanset måden for bestemmelsen af skønnet, skal der efter lovens almindelige regler oplyses om transaktioner med usikkerhed vedrørende indregning og måling både i årsregnskabet og i ledelsesberetningen, såfremt usikkerheden kan relateres til et væsentligt beløb.

Umiddelbart skal virksomhederne forholde sig til IFRIC 23, når der tales om usikre skattepositioner, i og med denne forklarer, hvordan virksomheden skal indregne og måle udskudte og aktuelle skatteaktiver- og forpligtigelser, når rigtigheden af en skattemæssig disposition med betydning for regnskabet bliver usikker. Desuagtet tilføjer IFRIC 23 ikke nogen nye notekrav, men henviser i stedet til de allerede eksisterende krav i IAS 1 om oplysninger i regnskabet i forhold til skøn og vurdering.

I De Internationale Standarder er krav til oplysninger af den vurdering, der ligger til baggrund for den anvendte regnskabspraksis, samt oplysninger om de væsentlige kilder i forhold til at foretage skøn og den usikkerhed der er medført af disse skøn. I henhold til IAS 1 skal der i beskrivelsen om anvendt regnskabspraksis oplyses, hvilke anvendte målegrundlag som er brugt, og hvis der er anden anvendt regnskabspraksis, som er relevant, førend regnskabsbrugeren kan opnå forståelsen af regnskabet. Der skal enten i den anvendte regnskabspraksis eller i noterne oplyses, hvilke vurderinger ledelsen har foretaget, som et led af anvendelsen af virksomhedens regnskabspraksis, og hvad der har haft størst indvirkning på målingen af posterne, som er indregnet i regnskabet, her skal de regnskabsmæssige skøn dog ikke med. Herudover skal der oplyses, hvis der er væsentlige kilder til skøn, hvilket omfatter de væsentlige forudsætninger, der har været grundlaget for vurdering af de forventninger, som er til

fremtiden. Ydermere skal der oplyses, hvis der er væsentlige usikkerheder som vedrører de skøn, som er foretaget på balancedagen, og dermed kan have en betydelig risiko for, de regnskabsmæssige værdier af aktiver og forpligtelser, som vil blive reguleret i det næste regnskabsår. I denne beskrivelse er det vigtigt, at der skal være beskrevet, hvilken art af aktiver og forpligtelser, som forholdet vedrører, og hvad posterne på balancedagen har af regnskabsmæssig værdi. Disse kilder kan bestå af væsentlige forudsætninger og usikkerhed, som kan fremkomme ved måling af genindvindingsværdi på anlægsaktiverne.

Opgørelse	Estimeret		Sandsynlighed	Forventet beløb
	Transaktioner	korrektionsbeløb		
Salg	-226.780,00	60.000	15,00%	9.000,00
Omkostninger til vare	743.830,00	143.000	10,00%	14.300,00
Administrationsomko	2.000,00	2.000	60,00%	1.200,00
Fragtomkostninger	5.295,00	5.295	50,00%	2.647,50
Resultat af transaktio	524.345,00	210.295,00		27.147,50

Figur 18 - Dokumentation for sandsynlighed ved transfer pricing transaktioner; Egen tilvirkning

I og med oplysninger om usikkerheder skal oplyses i ledelsesberetningen, kunne et sådanne afsnit se ud som følgende henhold til den anvendte case-virksomhed:

“Usikkerhed ved indregning og måling

Der er usikkerhed forbundet med værdiansættelsen af immaterielle anlægsaktiver. Det er ledelsens vurdering, at det forringede resultat har medført en betydelig øget usikkerhed, men at de bogførte hensættelser repræsenterer et konstruktivt skøn. Ligeledes forventes der er væsentligt forbedret resultat af den ordinære drift i 2019, som vil understøtte den bogførte værdi af de immaterielle aktiver.

Der er usikkerhed forbundet med værdiansættelsen af transfer pricing transaktionerne. Der har tidligere været tale om få transaktioner, hvorfor der har været foretaget en indregning i forhold til det mest sandsynlige udfald. I årets løb har der dog været flere transaktioner end tidligere, og ledelsen overvejer at benytte sig af den sandsynlighedsvægtet metode, hvis denne udvikling fortsætter i fremtidige regnskabsår.”

Det fremgår i ovenstående eksempel, hvordan ledelsen har forholdt sig til de usikkerheder der foreligger ved de målinger og indregninger, der er foretaget i regnskabet. Desuagtet bliver det kun omtalt, at der foreligger en usikkerhed, og at ledelsen vurderer den indregnede værdi korrekt. En

uddybning hertil forefindes derfor i noteoplysningerne, hvor til supplerende tekst kunne se ud som følgende:

“Usikkerhed ved indregning og måling

Der indgår i selskabets balance pr. 31. december 2018 goodwill med en regnskabsværdi på 540 t.kr. Værdien heraf er forbundet med usikkerhed idet denne er betinget af at selskabet opnår de budgetterede forventninger. På trods af en tilbagegang i selskabets drift, er indregningen af goodwill med den samme måling som tidligere år uændret, da der er indgået kontrakter med to andre selskaber, hvor Aarestrup værktøjs- og maskinfabrik A/S skal være hovedleverandører, hvorfor ledelsen har foretaget impairmenttest af værdien af de indregnede immaterielle aktiver.

Der er indregnet transfer pricing transaktioner med samlede omkostning på 524 t.kr. Værdien heraf er forbundet med usikkerhed idet denne er betinget af Skattestyrelsen accept af indregningen. Ledelsen har foretaget en forventet sandsynlighed for en efterfølgende korrektion, og at der mulighed for at der skal korrigeres med 27 t.kr. (i henhold til den sandsynlighedsvægtede metode). Disse mulige korrektioner er udarbejdet med hjælp fra revisor i henhold til Skatteloven.”

Af ovenstående note bliver læseren bekendt med baggrunden for de usikkerheder der har været ved indregning og måling, samt de endelige mulige korrektioner af de indregnede værdier. Heri fremgår der de forpligtigede oplysninger jævnfør IAS 1 med både de vurderinger ledelsen har foretaget, som et led af anvendelsen af virksomhedens regnskabspraksis, og hvad der har haft størst indvirkning på målingen af posterne, og de væsentlige kilder til skønnene, som omfatter de væsentlige forudsætninger der har været grundlaget for vurdering af de forventninger.

Konklusion

Årsregnskabet og den skattemæssige opgørelse bliver reguleret i to forskellige lovgivninger, henholdsvis Årsregnskabsloven og Selskabsskatteloven. De to forskellige reguleringskrav giver nogle forskelligheder i forhold til, hvilke indtægter, omkostninger og balancereguleringer der skal indgå i opgørelserne. Udfordringerne ligger i at identificere disse forskelle og foretage de nødvendige reguleringer, for at komme frem til den korrekte indregning, som både skal give årsregnskabet et retvisende billede af selskabets finansielle stilling og opgøre den skattepligtige indkomst korrekt.

Umiddelbart tager skatteopgørelsen udgangspunkt i årsregnskabet, hvorefter der korrigeres for de permanente afvigelser og de tidsmæssige afvigelser. Det er særlig i forhold til identifikationen af disse afvigelser, der vil kræve en særlig forståelse for Selskabsskatteloven. Her er det selskabstypen og de dertilhørende transaktioner, som er afgørende for forskellene mellem opgørelserne. De permanente afvigelser er de afvigelser, som kun optræder i den ene opgørelse og ikke i den anden, mens de tidsmæssige afvigelser er de afvigelser, som ikke optræder i opgørelserne på samme tid. Hertil ligger de permanente afvigelser helt fast i forhold til, hvad selskabet ikke må indregne i skatteopgørelsen, selvom de indgår i årsregnskabet. Til gengæld forekommer der en del skønsposter i forhold til indregning af de tidsmæssige forskelle.

I henhold til de tidsmæssige afvigelser i forhold til anlægsaktiver, ligger den første problemstilling i kategorisering heraf. Det er umiddelbart Årsregnskabsloven der definerer, hvorvidt der er tale om et anlægsaktiv, hvorfor de skattemæssige aktiver også tager udgangspunkt i de anførte regnskabsmæssige aktiver. Heri er der flere poster, som kan identificeres og placeres under flere poster i regnskaber, hvor det er små og specifikke detaljer, der kan gøre forskellen for en indregning under anlægsaktiver. Herefter foreligger der en problemstilling i den valgte afskrivningsmetode, som i årsregnskabet skal afspejle aktivets reelle værdi, på trods af at der ikke foretages en egentlig analyse heraf regnskabsår for regnskabsår. I praksis anvendes typisk den lineære afskrivningsmetode, hvormed der opstår differencer i forhold til skatteopgørelsen, der særligt anvender saldoafskrivning jævnfør Selskabsskatteloven. Ydermere foreligger særlige krav til et aktiv førend dette kan afskrives i skatteopgørelsen. Herforuden foreligger der ikke krav om afskrivninger på skatteaktiverne, hvilket betyder at selskaberne selv bestemmer afskrivningssatserne, så længe de ikke overskrider nogle fastsatte satser.

Det er, af de ovenstående forskelle, hvorpå der opstår en udskudt skat, som har til formål at periodisere skatten, således årsregnskabet giver et korrekt og retvisende billede. Selskaberne skal derfor ikke svare en direkte skat af de udskudte skatter, men kun af reguleringen heri i det givne regnskabsår. Foruden at selskaberne skal svare skat af reguleringen af den udskudte skat, skal der også i hvert regnskabsår foretages en beregning af den aktuelle skat. Den egentlige betalbare skat bliver reguleret i Selskabsskatteloven, som per 2019 har anført en skattesats på 22 procent. Det betyder at selskaberne skal betale en skat på 22 procent af den opgjorte skattepligtige indkomst.

I den skattepligtige indkomstopgørelse foreligger der nogle faktorer, der påvirker den opgjorte skattepligtige indkomst, men som ikke indgår i årsregnskabet. Her kan blandt andet være tale om et fremført underskud, som kun er en skattemæssig korrektion, der kan reducere den skattepligtige indkomst i det givne år, hvis selskabet tidligere har haft en negativ skattepligtig indkomst. Ydermere er der i forhold til hensyntagende koncernregi, hvor tilknyttede selskaber bliver sambeskattede, hvilket giver en samlet betalbar skat for alle de sambeskattede selskaber. Dette gør det muligt at anvende et underskud i en virksomhed til reduktionen af den skattepligtige indkomst i en anden.

Det er både det beregnede aktuelle skat i henhold til skatteopgørelsen og den udskudte skat, som skal indregnes i årsregnskabet. Forskellen på indregningen af disse ligger i, at den aktuelle skat har en betalingsfrist, hvormed denne bliver indregnet som en skyldig post og en omkostning i resultatopgørelsen, mens den udskudte skat bliver indregnet som henholdsvis et aktiv eller en hensat forpligtigelse. Der skal i første omgang ikke svares skat af den udskudte skat, men til gengæld bliver reguleringen af denne for hvert regnskabsår indregnet i 'Årets skat', som den betalbare del af skatteaktivet eller –forpligtigelsen. Det betyder også, at selskabet ikke kan få en tilgodehavende skat af den aktuelle skat, da et negativt skattemæssigt resultat vil blive fremført til senere år, men til gengæld kan et udskudt skatteaktiv godt medføre en skat til udbetaling, såfremt reguleringen heri vil medføre en stigning i det udskudte skatteaktiv.

På trods af de ellers klare retningslinjer i Selskabsskatteloven, foreligger der stadig nogle faktorer, som gør en indregning, af nogle poster i skatteopgørelsen, usikre. Umiddelbart skal selskaberne forholde sig til IFRIC 23, når dette gøres gældende. Denne forklarer, hvordan virksomheden skal indregne og måle udskudte og aktuelle skatteaktiver- og forpligtigelser, når rigtigheden af en skattemæssig disposition med betydning for regnskabet bliver usikker.

Usikre skattepositioner er særligt bestående af de transaktioner mellem selskaber, som foregår over landegrænserne. Transaktionerne er ofte bestående af køb og salg mellem selskaberne, men kan både være i koncernsammenhæng og mellem uafhængige parter. Posterne bliver usikre, når selskabet er i tvivl om, hvorvidt Skattestyrelsen vil godtage indregningen af den usikre skatteposition i den skattemæssige indkomst opgørelse, eller når selskaberne er i tvivl om, hvordan positionerne skal indregnes i den skattemæssige opgørelse. De usikre skattepositioner giver udfordringer i det omfang, at de skaber forvirring hos selskaberne, og dermed bliver indregnet forskelligt, da der ikke har været en specifik måde at behandle posterne på, førend IFRIC 23 er blevet udarbejdet. Det kan dog stadig virke uklart i IFRIC 23.

Der er to måder at indregne de usikre skattepositioner, enten som en samlet post baseret på det estimeret sandsynlige beløb, som der forventes at kunne blive foretaget en korrektion med, eller ved at indregne det beløb der er størst sandsynlighed for at skattestyrelsen vil korrigere indkomstopgørelsen med. Har selskabet dermed mange poster, som minder om hinanden, vil det være en fordel at benytte sig af at tage flere poster, og lave et gennemsnit herfor. Er det derimod mange forskellige poster, vil det give selskabet det bedste billede at tage hver enkelt post for sig selv. Selskaberne skal huske, at der i noterne skal beskrives, hvorfor de medtaget skattepositionerne på valgte måde, og samtidig skal der udarbejdes dokumentation herfor. Dokumentationen skal foreligge klar, og uddybes tilstrækkeligt i tilfælde af, at Skattestyrelsen ønsker at indhente dokumentationen for de usikre skattepositioner. De regnskabsmæssige udfordringer opstår i, at der er usikkerhed om, hvordan det medregnes korrekt, hvorfor det er vigtigt, at selskaberne sørger for at gøre de kontinuerligt hvert år, og ikke skifte indregningsmetoder uden god begrundelse. Har et selskab valgt at indregne en usikker position i deres skatteopgørelse, vil denne ikke komme til udtryk i årsregnskabet. Til gengæld er der krav om, at selskaberne oplyser om disse usikkerheder i henholdsvis både ledelsesberetningen og i noterne til regnskabet. Hermed vil en usikker skatteposition blive beskrevet i forhold til, hvorfor ledelsen har valgt at indregne den, hvad der sandsynlig kan blive reguleret med, og hvilke kilder der har medført indregningen af skattepositionen på trods af usikkerheden.

Bibliografi

- Anne Bastrup, J. D. (2017). *Årsrapport og Regnskabsanalyse*. Hans Reitzels Forlag.
- BDO. (Februar 2020). *Sambeskatning*. Hentet fra BDO: <https://www.bdo.dk/getmedia/23bd51c6-f6bb-4b9d-85d9-38bb2f987cd0/Sambeskatning-2020.pdf.aspx>
- BDO. (Maj 2020). *Transfer Pricing*. Hentet fra BDO: <https://www.bdo.dk/getmedia/fac1cd12-68b1-45cd-a2a7-b737053c610f/Transfer-pricing-2020.pdf.aspx>
- Evald, J. (2000). *Retskilderne og den juridiske metode*. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- EY. (2019). *Indsigt i årsregnskabsloven*. EY.
- Hjermind, J. H. (2003). *Fra Årsrapport til Skatteregnskab For Selskaber*. Forlaget FSR.
- Mørup, S. (02. Marts 2020). *Viden om - skat og moms: Acontoskat for selskaber 2020*. Hentet fra BDO: <https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/skat-og-moms/acontoskat-for-selskaber-for-2020>
- Nielsen, J. C. (2009). *Virksomhedens årsregnskab*. Syddansk Universitetsforlag.
- Petersen, L. W. (2019). *Eksternt Regnskab*. Hans Reitzels Forlag.
- Regnskabsudvalg, F. -D. (2020). *Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder*.
- Tidende, D. E. (2008). *Internationale Standarder*.

Love og Standarder

Afskrivningsloven

Ligningsloven

Selskabsskatteloven

Vurderingsloven

Årsregnskabsloven

Internationale standarder og fortolkningsbidrag:

- IAS 1 - Præsentation og oplysninger
- IAS 8 - Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl
- IAS 10 - Begivenheder er balancedagen
- IAS 12 - Indkomstskatter
- IAS 16 - Materielle anlægsaktiver
- IFRIC 23 - Usikre skattepositioner

Bilag 1 – Årsregnskabs for Case virksomhed; Egen tilvirkning

Resultatopgørelse Case virksomhed for 2018

Note		2018	2017
	Nettoomsætning	19.707.909	22.786.182
	Intægter fra tilknyttede virksomhed	132.550	20.464
	Vareforbrug	-6.849.531	-8.471.910
1	Andre eksterne omkostninger	-1.643.608	-1.761.253
	Bruttofortjeneste	11.347.320	12.573.483
6	Personaleomkostninger	-9.166.979	-8.844.108
7	Af- og nedskrivninger	-1.478.674	-1.397.834
	Driftsresultat	701.667	2.331.541
	Finansielle omkostninger fra tilknyttede virksomheder	-6.740	0
	Andre finansielle omkostninger	-859.218	-947.196
	Resultat før skat	-164.291	1.384.345
8	Skat af årets resultat	63.118	6.840
	Årets resultat	-101.173	1.391.185
	Resultatdisponering		
	Ordinært udbytte for regnskabsåret	0	500.000
	Overført resultat	-101.173	891.185
		-101.173	1.391.185

Balance pr 31.12.2018

Aktiver

Note		2018	2017
	Goodwill	540.000	720.000
9	Immaterielle anlægsaktiver	540.000	720.000
	Grunde og bygninger	5.717.960	5.833.753
	Produktionsanlæg og maskiner	9.132.122	9.570.131
	Andre anlægs, driftsmateriel og inventar	713.866	653.565
10	Materielle anlægsaktiver	15.563.948	16.057.449
11	Tilknyttede virksomheder	301.174	168.624
	Finansielle anlægsaktiver	301.174	168.624
	Anlægsaktiver	16.405.122	16.946.073
	Råvarer og hjælpematerialer	2.039.836	1.483.932
	Varer under fremstilling	271.595	274.412
	Fremstillede varer og handelsvarer	671.668	397.455
	Varebeholdning	2.983.099	2.155.799
	Tilgodehavende fra salg og tjenesteydelser	2.499.023	3.097.485
12	Igangværende arbejde for fremmed regning	940.692	720.376
	Tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder	0	10.700
	Andre tilgodehavende	267.773	198.126
	Periodeafgrænsning	334.259	113.407
	Tilgodehavende	4.041.747	4.140.094
	Likvide beholdninger	1.767	2.139
	Omsætningsaktiver	7.026.613	6.298.032
	Aktiver	23.431.735	23.244.105

Balance pr 31.12.2018

Passiver

Note		2018	2017
	Virksomhedskapital	700.000	500.000
	Overført overskud	1.945.989	2.047.162
	Forslag til udbytte for regnskabsåret	0	500.000
13	Egenkapital	2.645.989	3.047.162
	Udskudt skat	1.193.355	1.256.473
	Hensatte forpligtigelser	1.193.355	1.256.473
	Gæld til realkreditinstitutter	2.175.847	2.311.879
	Bankgæld	3.451.723	4.011.194
	Finansielle leasingforpligtigelser	4.188.224	4.463.168
	Anden gæld	312.131	416.751
14	Langfristede gældsforpligtigelser	10.127.925	11.202.992
14	Kortfristede del af langfristede gæld	1.945.498	2.087.107
	Bankgæld	3.027.260	2.622.644
	Leverandører af varer og tjenesteydelser	2.447.473	1.253.928
	Gæld til tilknyttede virksomheder	295.962	0
	Gæld til virksomhedsdeltagere og ledelse	33.015	23.292
	Skyldig sambeskatningsbidrag	0	58.639
	Anden gæld	1.714.849	1.691.459
	Kortfristede gældsforpligtigelser	9.464.057	7.737.069
	Gældsforpligtigelser	19.591.982	18.940.061
	Passiver	23.431.326	23.243.696

Noter resultatopgørelse

Note	2018	2017
1 Andre eksterne omkostninger		
Salgsomkostninger jf. note 2	51.548	51.616
Lokaleomkostninger jf. note 3	130.413	137.275
Bilomkostninger jf. note 4	415.474	459.021
Administrationsomkostninger jf. note 5	1.046.173	1.113.341
	<u>1.643.608</u>	<u>1.761.253</u>
2 Salgsomkostninger		
Repræsentation	8.654	10.875
Annocer og reklamer	17.894	15.741
Sponsorstøtte	25.000	25.000
	<u>51.548</u>	<u>51.616</u>
3 Lokaleomkostninger		
El	42.564	46.852
Vand og varme	29.213	32.987
Vedlejeholdelse	27.843	24.946
Rengøring	12.769	12.842
Alarm	18.024	19.648
	<u>130.413</u>	<u>137.275</u>
4 Bilomkostninger		
Leasing	342.378	367.646
Service	7.204	9.010
Forsikring	18.120	22.650
Drift	38.592	48.240
Vægtafgift	9.180	11.475
	<u>415.474</u>	<u>459.021</u>
5 Administrationsomkostninger		
Kontorartikler	2.675	2.819
EDB-omkostninger	27.528	32.328
Vedligeholdelse af driftsmateriel og inventar	60.192	61.392
Telefon og internet	14.951	15.783
Porto og gebyr	7.861	7.986
Revisor	34.000	34.000
Forsikringer	85.128	86.952
Kontingenter	15.072	16.915
Kassedifferencer	-115	-2.675
Leasing/ leje af udstyr	798.881	857.841
	<u>1.046.173</u>	<u>1.113.341</u>

Noter resultatopgørelse

Note	2018	2017
6 Personaleomkostninger		
Gager og lønninger	8.032.724	7.704.081
Pensioner	586.486	481.324
Andre omkostninger til social sikring	175.343	158.258
Andre personaleomkostninger	372.426	500.445
	<u>9.166.979</u>	<u>8.844.108</u>
Gennemsnitligt antal fuldsansatte medarbejder	21	22
7 Af- og nedskrivninger		
Afskrivninger på immaterielle anlægsaktiver	247.450	27.450
Afskrivninger på materielle anlægsaktiver	1.231.224	1.125.384
Tab og gevinst ved salg af immaterielle og materielle anlægsaktiver	<u>0</u>	<u>25.000</u>
	<u>1.478.674</u>	<u>1.177.834</u>
8 Skat af årets resultat		
Aktuel skat	0	58.639
Ændring af udskudt skat	<u>-63.118</u>	<u>219.200</u>
	<u>-63.118</u>	<u>277.839</u>

Noter balancen

Note

		Goowill		
9	Immaterielle anlægsaktiver			
	Kostprimo 1. januar		1.800.000	
	Kostpris 31. december		1.800.000	
	Af- og nedskrivninger 1. januar		-1.080.000	
	Årets afskrivninger		-180.000	
	Af- og nedskrivninger 31. december		-1.260.000	
	Regnskabsmæssige værdi 31. december		540.000	
10	Materielle anlægsaktiver			
	Kostprimo 1. januar	6.414.858	14.377.900	1.036.132
	Tilgang	0	568.650	169.073
	Kostpris 31. december	6.414.858	14.946.550	1.205.205
	Af- og nedskrivninger 1. januar	-581.105	-4.807.769	-382.567
	Årets afskrivninger	-115.793	-1.006.659	-108.772
	Af- og nedskrivninger 31. december	-696.898	-5.814.428	-491.339
	Regnskabsmæssige værdi 31. december	5.717.960	9.132.122	713.866
			2018	2017
11	Tilknyttet virksomhed			
	Kostpris 1. januar		200.000	200.000
	Kostpris 31. december		200.000	200.000
	Op-/nedskrivninger 1 januar		-31.376	-51.840
	Årets resultat		132.550	20.464
	Op-/nedskrivninger 31. december		101.174	-31.376
	Regnskabmæssige værdi 31. december		301.174	168.624
12	Igangværende arbejde for fremmed regning			
	Igangværende arbejde for fremmed regning		4.279.609	1.773.376
	Foretagne acontofakturering		-3.338.917	-1.053.000
			940.692	720.376

Noter balancen

13		Virksom-	Overført	I alt
		hedskapital	overskud	
	Egenkapital 1. januar	500.000	2.047.162	2.383.544
	Kapitaltilskud	200.000	0	200.000
	Årets resultat	0	-101.173	-101.173
		700.000	1.945.989	2.482.371

14	Langfristede gældsforpligtigelser	Forfald inden for 12 mdr. 2018	Forfald inden for 12 mdr. 2017	Forfald efter 12 mdr. 2018	Restgæld efter 5 år
	Gæld til realkreditinstitutter	137.167	134.948	2.175.847	1.677.422
	Bankgæld	572.500	572.500	3.451.723	1.231.250
	Finansielle leasingforpligtigelser	1.057.031	1.141.259	4.188.224	140.939
	Anden gæld	178.800	238.400	312.131	0
		1.945.498	2.087.107	10.127.925	3.049.611

Bilag 2 – Skattemæssige indkomstopgørelse

Opgørelse af den skattepligtige indkomst

Spec	2018	2017
Resultat før skat jf. årsregnskabet	-164.291	1.384.345
Regnskabsmæssige afskrivninger tilbageført	1.478.674	1.397.834
1 Skattefrie indtægter	-132.550	-20.464
2 Ikke-fradragsberettigede omkostninger	9.940	10.866
Skattemæssig resultat korrigeret for skattefrie indtægter og ikke-fradragsberettigede omkostninger	1.191.773	2.772.581
3 Skattemæssige afskrivninger	-1.515.437	-1.560.277
Midlertidige forskelle	-1.515.437	-1.560.277
Skattepligtige indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	-323.664	1.212.305
4 Anvendt undskud fra tidligere år	0	-1.212.305
Skattepligtige indkomst	-323.664	0
<i>Skatten heraf udgør -71206 kr.</i>		
Sambeskatning		
Egen skattepligtig indkomst	-323.664	0
Aarestrup Stål og Skrot ApS, Aarestrupvej 107, Skørping; CVR.: 56 45 82 95	248.159	301.753
Aarestrup Lagerhal og Opbevaring ApS, Aarestrupvej 105, Skørping; CVR.: 45 82 65 15	49.570	51.764
	-25.935	353.517

Specifikationer og oplysninger til skatteopgørelsen

1 Skattefrie indtægter

Resultatandel af tilknyttet virksomhed	-132.550	-20.464
	-132.550	-20.464

2 Ikke fradragsberettigede omkostninger

Repræsentation og gaver 75 %	6.491	8.156
Bøder, renter mv.	3.449	2.710
	-9.940	-10.866

3 Skattemæssige afskrivninger

Afskrivninger Goodwill	257.143
Afskrivninger Grunde og bygninger	216.544
Afskrivninger Produktionsanlæg og maskiner	928.851
Afskrivninger Andre anlæg, driftsmidler og inventar	112.898
	1.515.437

3 Skattemæssige afskrivninger Goodwill

Anskaffelsessum 1. januar	1.800.000
Årets tilgang	0
Årets afgang	0
Anskaffelsessum 31. december	1.800.000

Akkumulerede afskrivninger 1. januar	1.542.857
Årets afskrivninger	257.143
Afskrivninger 31. december	1.800.000

Skattemæssige saldo 31. december	0
---	----------

Skattemæssige afskrivninger grunde og bygninger

	Anskaffelses- sum	Afskrivnings- grundlag	Sats	Årets afskrivninger	Afskrivninger i alt
Grund	689.000	689.000	0%	0	0
Værksted	2.999.000	2.999.000	4%	119.960	841.937
Lagerhal	1.477.858	1.477.858	4%	59.114	414.893
Kontor (privatandel 25 %)	1.249.000	936.750	4%	37.470	262.982
	6.414.858	6.102.608		216.544	1.519.812

Specifikationer og oplysninger til skatteopgørelsen - fortsat

Skattemæssige afskrivninger Produktionsanlægs og maskiner

Skattemæssige saldo 1. januar	5.623.693
Årets tilgang	568.650
Årets afgang	0
Afskrivningsgrundlag	6.192.343
Afskrivninger 15 %	-928.851
Skattemæssige saldo 31. december	5.263.491

Skattemæssige afskrivninger Andre anlæg, driftsmidler og inventar

Skattemæssige saldo 1. januar	282.520
Årets tilgang	169.073
Årets afgang	0
Afskrivningsgrundlag	451.593
Afskrivninger 25 %	-112.898
Skattemæssige saldo 31. december	338.694

	2018	2017
4 Skattemæssigt underskud til fremførsel		
Skattemæssigt underskud 1. januar	170.963	1.383.268
Tilgang	323.664	0
Anvendt	0	-1.212.305
Skattemæssigt underskud 31. december	494.628	170.963
5 Skattemæssigt underskud til fremførsel sambeskatning		
Skattemæssigt underskud 1. januar	0	0
Tilgang	25.935	0
Anvendt	0	0
Skattemæssigt underskud 31. december	25.935	0

Bilag 3 – Udskudt skatteberegning

Beregning af udskudt skat

Beregningsgrundlag	Regnskabs- mæssige værdi	Skatte- mæssige værdi	Beregnings- grundlag	Beregnet udskudt skat
Goodwill	540.000	0	540.000	118.800
Grunde og bygninger	5.717.960	4.582.796	1.135.164	249.736
Produktionsanlæg og maskiner	9.132.122	5.263.491	3.868.631	851.099
Andre anlæg, driftsmidler og inventar	713.866	338.694	375.172	82.538
Fremført underskud	0	494.628	-494.628	-108.818
			5.424.339	1.193.355
Afsat udskudt skat primo				1.256.473
Afsat udskudt skat ultimo				1.193.355
Ændring af afsat udskudt skat				63.118
Beregning af udskudt skat primo med korrektion af årets skatteprocent				
Regulering af udskudt skat primo med årets skatteprocent		22%	5.713.100	1.256.473
				0

Bilag 4 – Skatteafstemning

Skatteafstemning

Årets resultat før skat jf. regnskab		-164.291
Forventet skat, 22 %		-36144,02
Permanente afvigelser		
Repræsentationsudgifter 75 %	6.491	1427,91
Renter selskabsskat	0	
Bøder	3.449	758,78
Kursregulering, aktier	0	
Regulering af udskudt ejendomsavance	0	
Resultat i datterselskaber	-132.550	-29161
Andet		
Andet		
Afrunding skattepligtig indkomst		
Faktisk skat		-63.118
 Aktuel skat jf. regnskab		0
Regulering udskudt skat		-63.118
Andet		0
		<u>-63.118</u>
 Difference		<u><u>0</u></u>