

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Förslag till allmänna råd och vägledning om redovisning av fusion

Dnr 18-99

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslaget genomförs men lämnar vissa synpunkter på utformningen av två allmänna råd och bestämmelsen om ikraftträdande. När det gäller exemplen i vägledningen lämnar Skatteverket förslag på förtydliganden. Skatteverket svarar även på de frågor som Bokföringsnämnden har ställt.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket tillstyrker Bokföringsnämndens (BFN) förslag till allmänna råd och vägledning om redovisning av fusion. Skatteverket lämnar synpunkter på utformningen av och förslag till tillägg i punkterna 2.7 och 2.15 i det allmänna rådet. Vidare lämnar Skatteverket synpunkter på tidpunkten för ikraftträdandet. När det gäller exemplen i vägledningen lämnar Skatteverket förslag på förtydliganden som kan göras. Slutligen svarar Skatteverket på frågorna som ställs i remissbrevet.

2.1 Allmänna råden med kommentarer

2.1.1 Punkt 2.7 Fusion av systerföretag

Av punkten 2.7 framgår att vid en fusion mellan två dotterföretag som ägs av ett och samma gemensamma moderföretag ska värderingen enligt punkt 2.4 utgå från de värden som följer av moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget. Punkt 2.4 är enligt ordalydelsen tillämplig då det övertagande företaget äger andelar i det överlåtande företaget. Punkten är alltså inte direkt tillämplig vid fusion mellan dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma gemensamma moderföretag (se punkten 2.7).

Skatteverket anser att det av punkten 2.7 uttryckligen bör framgå att punkten 2.4 ska tillämpas (dock på visst sätt) vid fusion mellan dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma gemensamma moderföretag. Detta kan jämföras med utformningen av punkt 3.3 där det klart framgår att punkten 2.4 ska tillämpas och hur. Om ett förtydligande inte görs finns det risk för att tillämpningsområdet för punkt 2.4 uppfattas som oklart i en situation som denna.

Skatteverket föreslår att punkten 2.7 utformas på följande sätt:

Vid fusion mellan dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma gemensamma moderföretag ska punkten 2.4 tillämpas men värderingen utgå från de värden som följer av moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget.

2.1.2 Punkt 2.15 Fusionsdifferens

Av punkten 2.15 framgår följande:

Vid beräkningen av fusionsdifferensen enligt punkt 2.16 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Har ägarförhållandet uppstått först därefter används istället de värden som förelåg vid tidpunkten för förvärvet.

Vid redovisning av fusionen till bokförda värden enligt punkt 2.9 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas vid beräkningen.

I sista stycket i kommentaren till punkterna 2.15 och 2.16 anges följande:

För tillgångar och skulder som det övertagande företaget förvärvar genom fusionen och som företaget inte direkt eller indirekt ägt före fusionen ska de värden som föreligger på fusionsdagen användas, se exempel 7, 10 och 11.

Vid en fusion enligt punkten 2.7 mellan två dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma moderföretag kan det inte direkt ur punkt 2.15 utläsas vid vilken tidpunkt fusionsdifferensen ska beräknas. I dessa fall föreligger inget ägarförhållande mellan det övertagande respektive överlåtande företaget i fusionen. Skatteverket antar att avsikten är att värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget ska användas vid beräkningen av fusionsdifferensen (jfr, exemplet 8 och 9), d.v.s. utifrån moderföretagets ägande.

Skatteverket föreslår därför att ett nytt andra stycke i punkt 2.15 införs med följande lydelse:

Vid en fusion enligt punkt 2.7 mellan två dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma gemensamma moderföretag ska tidpunkten för beräkningen av fusionsdifferensen utgå från moderföretagets ägande av andelarna i det överlåtande företaget.

Skatteverket anser dessutom att de situationer som beskrivs i kommentaren ovan ska framgå av det allmänna rådet och inte enbart av kommentaren. Det skulle innebära att även andra situationer där inget direkt eller indirekt ägande har funnits före fusionen kommer att vara reglerat i det allmänna rådet. Av kommentaren framgår att när det gäller tillgångar och skulder som förvärvas genom fusionen och som inte tidigare har ägts direkt eller indirekt ska de värden som föreligger på fusionsdagen användas vid beräkningen av fusionsdifferensen.

Enligt Skatteverket kan detta göras genom ett nytt tredje stycke i punkt 2.15 med följande lydelse:

För tillgångar och skulder som det övertagande företaget förvärvar genom fusionen och som företaget inte direkt eller indirekt ägt före fusionen ska de värden som föreligger på fusionsdagen användas.

2.2 Bestämmelser om ikraftträdandet

Enligt remissbrevet föreslår BFN att det allmänna rådet ska gälla från och med den dag beslut att anta det allmänna rådet fattas och att det får tillämpas på fusioner med fusionsdag efter detta datum. Det allmänna rådet är tvingande att tillämpas efter den 31 december 2020.

Av punkten 2 i ikraftträdandebestämmelserna framgår att det allmänna rådet ska tillämpas på fusioner med fusionsdag från och med den 31 december 2020 och det får tillämpas på fusioner som har fusionsdag efter beslutsdag.

Skatteverket utgår från att det är en felskrivning i punkt 2. Rätteligen ska det av punkt 2 i ikraftträdandebestämmelserna framgå att det allmänna rådet ska tillämpas på fusioner med fusionsdag efter den 31 december 2020. En sådan skrivning stämmer även överens med punkten 4 i ikraftträdandebestämmelserna där det framgår att de upphävda allmänna råden får tillämpas på fusioner som har fusionsdag före den 1 januari 2021.

2.3 Exempel

2.3.1 Referenser till det allmänna rådet i exempel 1

Sist i exempel 1 på s. 33 refereras till det allmänna rådets punkter 2.1, 2.5, 2.11, 2.13-2.17.

Då det är en fusion mellan moderföretag och ett sedan flera år helägt dotterföretag anser Skatteverket att det även ska refereras till punkt 2.4 i det allmänna rådet.

2.3.2 Exempel 6

I huvudet på den sista tabellen i exempel 6 ”Avstämning av eget kapital i MB” finns en felskrivning.

I tabellens huvud ska det stå 1/10 år 4 i stället för /10 år 4.

2.3.3 Exempel 8 och 9

I förutsättningarna till exemplen anges att andelarna i DB1 och DB2 förvärvades vid ett tillfälle men inte när respektive dotterföretag är förvärvat, trots att detta har betydelse för exemplet. Förvärvstidpunkten för respektive dotterföretag framgår endast indirekt av exemplen.

För att underlätta för läsaren anser Skatteverket att respektive förvärvsdatum ska framgå av förutsättningarna i inledningen av exemplen.

2.3.4 Exempel 10

I tabellen ”Koncernbokslut 31/12 år 4” där justeringen för den effekt fusionen haft i koncernen på avskrivning av goodwill och eget kapital visas, är summeringen av det egna kapitalet i koncernen fel. Summa eget kapital ska vara 6 035.

2.3.5 Allmänna synpunkter på exemplen

Då vägledningen behandlar ett mycket svårt och komplext område är det av stor vikt att exemplen görs så tydliga, förklarande och enhetliga som möjligt. Detta för att de ska bli överskådliga och lätta att ta till sig och förstå. I praktiken kommer exemplen sannolikt att vara en mycket viktig del av vägledningen för att tillämpare ska förstå hur de ska göra.

Skatteverket anser därför att förutsättningarna som finns inledningsvis i varje exempel bör vara så uttömmande som möjligt, t.ex. underlättar det för läsaren om det i förutsättningen till varje exempel framgår vilken normgivning som tillämpas i respektive företag och inte enbart i inledande text till exemplen.

Rubriker på tabeller och avstämningar bör vara enhetliga mellan exemplen, t.ex. tabellen över ”Analys av bidrag till eget kapital” på s. 47 i exempel 5 jämfört med motsvarande tabell på s. 51 i exempel 6 som benämns ”Analys av bidrag”.

Det skulle också väsentligen underlätta för läsaren om justeringsposterna i exemplen mer utförligt specificeras i siffror och förklarande text under respektive tabell. Detta gäller särskilt i de fall beloppen består av olika delbelopp. Detta gäller främst exempel 5 och framåt, men även de föregående exemplen till viss del.

Det underlätta även om det framgår tydligare var olika belopp kan härledas från och vad de består av i olika analyser, t.ex. i ”Analys av fusionsdifferensen” på s. 32 i exempel 1. Det skulle bli mer lättillgängligt och underlätta för läsaren om samtliga belopp i en sådan analys beskrivs mer utförligt med text och belopp samt hänvisningar var de återfinns i övrigt i exemplet.

2.4 Svar på de ställda frågorna

2.4.1 Fråga 1 - Fusion mellan systerföretag

Skatteverket har inga synpunkter på att värderingen av tillgångarna och skulderna som förvärvats vid en fusion mellan två dotterföretag med ett gemensamt moderföretag ska göras med utgångspunkt i moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget.

Skatteverket anser däremot att det är svårt att överblicka helheten och vilka konsekvenser en motsvarande regel skulle få om den utvidgas till att vara tillämplig även på andra nivåer inom en koncern. Frågan är också om den ska vara tillåten på och mellan samtliga nivåer inom en koncern eller ska en sådan regel begränsas och i så fall på vilken nivå. Ett införande av en motsvarande regel medför också att det blir fler särregleringar som komplicera och tynger vägledningen. Skatteverket anser därför inte att en motsvarande regel ska införas. I det fall BFN anser att en sådan motsvarande regel ska införas måste konsekvenserna utredas och analyseras. Ett sådant förslag bör dessutom remissbehandlas.

2.4.2 Fråga 2 - Fusion mellan företag i oäkta koncern

Tillämpningen av punkt 2.9 i det allmänna rådet är frivillig. I en fusion där punkten tillämpas och övertagande företaget redovisar enligt K3¹ kommer skillnaden mellan det verkliga värdet på andelarna och det bokförda värdet på förvärvade tillgångar och skulder redovisas i fusionsgoodwillen och fusionsdifferensen. I det fall punkt 2.9 inte tillämpas ska de allmänna reglerna i det allmänna rådet tillämpas. Då kommer skillnaden att påverka de förvärvade tillgångarna och eventuellt fusionsgoodwill samt fusionsdifferensen.

Eftersom ett övertagande företag som redovisar enligt K3 har en valmöjlighet enligt förslaget hur fusionen ska redovisas anser Skatteverket att det inte finns något behov av en särreglering av hur aktier eller andra egetkapitalinstrument ska värderas vid en fusion.

¹ Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning.

Dessutom medför varje särreglering i det allmänna rådet att komplexiteten ökar och principen i K3 fullföljs även i denna situation.

2.4.3 Fråga 3 - Fusion mellan ekonomiska föreningar

Skatteverket anser att den föreslagna särskilda regeln att de övertagna tillgångarna och skulderna vid en fusion mellan ekonomiska föreningar ska tas upp till bokförda värden ska finnas kvar. Regeln innebär en förenkling i dessa situationer.

2.4.4 Fråga 4 - Hantering av negativ goodwill i vissa fall

Skatteverket anser att den uppskjutna skatten som belöper på ett övervärde på t.ex. en fastighet för ett företag som tillämpar K2² ska minska tillgångens värde med beloppet motsvarande den uppskjutna skatten. En sådan hantering blir enklare.

2.4.5 Fråga 5 - Exemplet fusion av holdingbolag

Skatteverket anser att den lösning som presenteras i exemplet är ett rimligt redovisningsmässigt tillvägagångssätt då övervärdet i andelarna vid förvärvet i sin helhet kan hänföras till dotterföretagen till det överlåtande företaget i fusionen. Det innebär en förenkling och att ingen ny fusionsgoodwill uppstår i koncernen. Den koncernmässiga goodwillen blir oförändrad. Det innebär i sin tur färre skattemässiga justeringar.

2.4.6 Fråga 6 - Exempler saknas det något eller ska något tas bort?

I praktiken kommer exemplen vara en mycket viktig del av vägledningen. Många användare kommer att läsa och följa dem för att förstå hur de ska göra. Av den anledningen anser Skatteverket att exempelsamlingen ska utökas med två situationer som inte behandlas i förslaget. Den ena situationen är när två ekonomiska föreningar fusionerar och den andra situationen är när det sker en gränsöverskridande fusion där de inblandade företagen har olika redovisningsvalutor.

2.4.7 Fråga 7 - Övrigt

Skatteverket har inga övriga synpunkter på förslaget utöver det som framförts ovan i detta remissvar.

Detta remissvar har beslutats av rättschefen Gunilla Hedwall och föredragits av rättslige experten Mats Schröder. Vid den slutliga handläggningen har också enhetschefen Eva Mårtensson deltagit.

Gunilla Hedwall

Mats Schröder

² Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag.