

38 Fusion

38.1 BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag

Tillämpningsområde

Det allmänna rådet och vägledningen behandlar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag ska ske och är tillämpligt både om det övertagande företaget är ett AB eller en Ek.för. BFNAR 1999:1 trädde i kraft den 1 januari 2000. Det allmänna rådet ska tillämpas senast för räkenskapsår i det övertagande företaget som inleds närmast efter den 31 december 2000.

Definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det helägda aktiebolag som upplöses genom fusionen och vars tillgångar och skulder övergår till moderföretaget. Med *det övertagande företaget* avses det moderföretag som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *fusionsdag* avses den dag på vilken Bolagsverket registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusion. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar.

Vägledningen och dess innehåll

En fusion av ett helägt AB innebär för det övertagande företaget att ett indirekt ägande av dotterbolagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Aktierna i dotterbolaget byts i balansräkningen ut mot de tillgångar och skulder de tidigare har representerat. Bytet påverkar normalt det egna kapitalet i det övertagande företaget. De effekter fusionen får på det övertagande företags kapital, utöver de som beror på det överlåtande bolagets resultat under dess sista räkenskapsår, kallas för *fusionsdifferens*.

Grundtanken i BFNAR 1999:1 är att redovisningen så långt som möjligt ska återspegla att en fusion av ett helägt AB är en koncernintern omstrukturering. Koncernredovisningen tjänar därför som vägledning för hur redovisningen av fusionen i den övertagande juridiska personen ska gå till.

Löpande bokföring

Till dess att fusionen registreras av Bolagsverket och bolaget därmed upplöses är det överlåtande bolaget en självständig juridisk person. Därför ska bolagens löpande bokföringar

hållas åtskilda fram till denna tidpunkt. I praktiken finns två alternativ för hur den löpande bokföringen överförs från det överlåtande företaget till det övertagande. Antingen överförs saldona på huvudbokskontona i det överlåtande bolaget på fusionsdagen konto för konto till det övertagande företaget eller också överförs det överlåtande bolagets huvudbokssaldon per senaste balansdag till det övertagande företaget och de därefter inträffande affärshändelserna – affärshändelse för affärshändelse – till det övertagande företaget.

Oavsett vilket alternativ som väljs blir från fusionsdagen bokföringen i det överlåtande bolaget under dess sista räkenskapsår räkenskapsinformation både i det överlåtande och i det övertagande företaget. Fram till fusionsdagen ska den löpande bokföringen skötas på vanligt sätt i det överlåtande bolaget.

Värdering

Det finns två metoder för att värdera de tillgångar och skulder som övertas genom en fusion. *Bokfördavärde-metoden* innebär att tillgångarna och skulderna tas in i det övertagande företaget till de värden de haft i det överlåtande bolaget före fusionen. *Koncernvärde-metoden* innebär att man i de fall då det finns skillnader mellan de bokförda värdena och de värden som tillgångar och skulder redovisats till i koncernredovisningen i stället väljer de senare.

Koncernvärde-metoden ska tillämpas utom i fall då metoderna ger endast oväsentliga skillnader. I sådant fall får bokfördavärde-metoden tillämpas.

Företag som inte behöver upprätta koncernredovisning

För att företag som på grund av sin storlek inte behöver upprätta någon koncernredovisning ska kunna tillämpa koncernvärde-metoden finns vissa lättnader. Övervärden m.m. fördelas enligt principer som är desamma som de som ligger till grund för en förvärvsanalys. Saknas möjlighet att närmare bedöma fördelningen får t.ex. det sammantagna övervärdet hänföras till goodwill under förutsättning att en sådan fördelning är rimlig. Fördelningen ska ske utifrån de uppgifter företagen har eller utan svårighet kan skaffa sig tillgång till.

Undantag från koncernvärde-metoden

I de fall en redovisning enligt koncernvärde-metoden skulle ge endast oväsentliga skillnader i förhållande till bokfördavärde-metoden får den senare metoden tillämpas. Detta gäller alla företag, även de som är skyldiga att avge en koncernredovisning.

Värderings-tidpunkt

Fusionsdagen är värderingstidpunkt för såväl de poster som överförs som de koncernmässiga justeringsposterna vilka måste bokföras särskilt.

**Överlåtande
bolags årsresultat**

Fusionsårets resultat i det överlåtande bolaget ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning medan övriga effekter på eget kapital som fusionen ger upphov till – fusionsdifferensen – ska föras direkt till det övertagande företags eget kapital.

Det överlåtande bolaget ska inte avsluta fusionsårets räkenskaper med ett årsbokslut eller en årsredovisning. BFN anser nämligen att det generella kravet på att årligen avsluta räkenskaperna inte kan anses gälla för bolag som upplösts genom fusion. Kravet på information om verksamheten under ett upplöst bolags sista räkenskapsår kan tillgodoses inom ramen för det i fusionen övertagande företags resultat- och balansräkningar samt tilläggsupplysningar.

Fusionsdifferens

Fusionsdifferensen beräknas på så sätt att det övertagande företags redovisade nettotillgångar vid ingången av det sista räkenskapsåret ökas/minskas med ett belopp som motsvarar effekten av de koncernmässiga tilläggen och justeringarna. De obeskattade reserverna behandlas därvid i sin helhet som en skuld. Det framräknade beloppet jämförs med det bokförda värdet på aktierna vid samma tidpunkt i det överlåtande bolaget. Skillnadsbeloppet är fusionsdifferensen, vilken ska föras direkt mot eget kapital.

**Bundet eget
kapital m.m.**

Det överlåtande bolagets egna kapital kommer att elimineras i samband med fusionen. Detta innebär att aktiekapitalet i bolaget försvinner. Inte heller det överlåtande bolagets reservfond, överkursfond eller uppskrivningsfond kommer att redovisas i det övertagande företaget.

Det allmänna rådet innehåller bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut kapital som annars skulle bli fritt genom fusionen. Uppskrivningsfond i det överlåtande bolaget liksom aktiekapital som tillkommit genom uppskrivning skall föras till uppskrivningsfonden i det övertagande företaget om uppskrivningen företags sedan den övertagande företaget förvärvat det överlåtande bolaget och uppskrivningsbeloppet ökat koncernens egna kapital.

De internvinster som uppkommit vid försäljning från det överlåtande bolaget till det övertagande företaget ska föras till det övertagande företags uppskrivningsfond i den mån de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen.

Tilläggsupplysningar i årsredovisningen De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning. Upplýsningarnas syfte är att tillförsäkra intressenterna i det överlåtande bolaget och det övertagande företaget den information de kan ha behov av för att kontrollera att de inte förfördelats genom fusionen.

Exempel I vägledningen finns utförliga exempel som visar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag kan göras.

38.2 BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion

Tillämpningsområde Det allmänna rådet och vägledningen behandlar hur andra fusioner i ABL än fusion av helägt AB ska redovisas. Vid fusion av helägt AB ska istället BFNAR 1999:1 tillämpas. BFNAR 2003:2 trädde i kraft den 1 april 2003. Det får tillämpas från ikraftträdandet och ska tillämpas senast från det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2003.

Definitioner Med *det överlåtande bolaget* avses det AB som upplöses genom fusion. Med *det övertagande bolaget* avses det AB som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *koncernvärde* avses den metod som utvecklats i BFNAR 1999:1 och som innebär att tillgångar och skulder övertas till de koncernmässiga värdena. En *reell anskaffning* avser en transaktion som leder till att ett bolag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar. Med *koncernintern omstrukturering* avses en fusion som inte innefattar någon reell anskaffning. Med *fusionsdag* avses den dag Bolagsverket registrerar bolagets anmälan om genomförd fusion.

Vägledningen och dess innehåll I ABL finns regler om fusion av helägt dotterbolag, absorption och kombination. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder förs över till ett annat redan existerande företag, varefter det upplöses utan något likvidationsförfarande. En kombination innebär att två eller flera företag överlåter sina tillgångar och skulder till ett företag som bildas genom fusionen varefter de överlåtande företagen upplöses utan något likvidationsförfarande.

Utgångspunkten för det allmänna rådet är att redovisning av en fusion så långt möjligt ska ske utifrån transaktionens ekono-

miska innebörd och att det därför ska bli samma redovisningsmässiga effekter av affärer som är ekonomiskt likvärdiga, oavsett om affären legalt ges formen av ett aktieförvärv, en inkråmsöverlåtelse eller en fusion.

I BFNAR 2003:2 görs vad avser redovisningen ingen skillnad mellan de olika fusionsformerna i ABL. Om en kombination innefattar en reell anskaffning ska den hanteras enligt de regler som gäller för sådana transaktioner, annars inte. Motsvarande gäller för absorptioner. Det allmänna rådet omfattar inte transaktioner där ett moderbolag går upp i ett dotterbolag genom fusion. Skälet till att detta inte reglerats i det allmänna rådet är att enligt BFN är det mycket osäkert om ABL:s regler ger utrymme för ett sådant förfarande.

**Löpande bokfö-
ring och dess
avslutande m.m.**

Ett bolag som upplöses genom fusion ska inte avge någon årsredovisning. Det övertagande bolaget övertar ansvaret för den löpande bokföringen och ska i sin resultaträkning – under vissa förutsättningar – redovisa årets resultat i det övertagna bolaget. Detta överensstämmer med de principer som anges i BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag.

Värdering

I det allmänna rådet görs skillnad mellan fusion som innefattar en reell anskaffning och de som inte gör detta. En reell anskaffning har skett om fusionen leder till att ett företag efter fusionen direkt eller indirekt ägde tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt hade före fusionen. En fusion som enbart är *koncernintern omstrukturering* innefattar inte någon reell anskaffning.

En reell anskaffning ska redovisas i enlighet med de koncernredovisningsprinciper som följer av god redovisningssed, vilket innebär att de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen ska värderas till verkliga värden när det är fråga om förvärv och till bokförda värden när det är fråga om samgående (se Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00). Fusioner som inte innefattar en reell anskaffning ska antingen redovisas enligt koncernvärdemetoden såsom den utvecklats i BFNAR 1999:1 eller i vissa fall till bokförda värden.

Oäkta koncerner

Bokfördavärdemetoden ska användas vid fusion mellan två bolag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. bolagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion sker mellan bolag som i väsentligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer.

Fusioner som delvis innefattar en reell anskaffning	I de fall en fusion delvis innefattar en reell anskaffning ska verkliga värden och koncernmässiga värden (historiska verkliga värden) tillämpas parallellt på samma fusion.
Tilläggsupplysningar	De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning.
Övriga bestämmelser	I det allmänna rådet hänvisas till principerna i BFNAR 1999:1 beträffande hur obeskattade reserver och eget kapital ska redovisas.
Exempel	I vägledningen finns flera mycket utförliga exempel som visar hur redovisningen kan upprättas vid olika typer av fusioner. Ett av exemplen innehåller även förslag till hur tilläggsupplysningar kan utformas i det övertagande bolagets årsredovisning.

38.3 Fusionsförfarandet enligt ABL

Fusionsförfarandet är detaljerat reglerat i ABL. En fusion av ett helägt AB kan förenklat beskrivas i följande sju moment.

1. En fusionsplan upprättas.
2. Fusionsplanen granskas av revisorerna i moder- och dotterbolag.
3. Fusionsplanen registreras av Bolagsverket.
4. Underrättelse till kända borgenärer om fusionsplanen.
5. Ansökan hos Bolagsverket om att få verkställa fusionsplanen.
6. Bolagsverket kallar bolagets borgenärer för eventuell bestridande av ansökan.
7. Bolagsverket registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusionsplanen.

När Bolagsverket har registrerat beslutet om tillstånd är det helägda AB:et upplöst. Stegen för genomförande av övriga typer av fusioner enligt ABL överensstämmer i stort med vad som gäller för fusion av helägt AB. För absorption och kombination tillkommer följande två moment.

1. Anmälan till Bolagsverket om genomförd fusion (med intyg från revisor att det överlåtande bolagets tillgångar överlämnats till det övertagande bolaget).
2. Bolagsverket registrerar anmälan varvid överlåtande bolaget är upplöst.

Vid fusion av helägt aktiebolag ska något *fusionsvederlag* inte lämnas, beroende på att moderbolaget äger samtliga aktier i dotterföretaget. Vid övriga fusioner, absorption och kombination, utgår normalt vederlag till aktieägarna i de bolag som går upp i ett annat existerande bolag (det övertagande bolaget). Fusionsvederlaget kan lämnas i form av (vanligtvis nyemitterade) aktier i det övertagande bolaget eller i kontanter, eller en kombination av aktier och kontanter. Fusionsvederlag i form av aktier i det övertagande bolaget tillfaller aktieägarna när Bolagsverket registrerar anmälan och det överlåtande bolaget är upplöst.

38.4 Inkomstskatt

Sambandet

Inledning

I svensk skatterätt har under lång tid funnits särskilda kontinuitetsregler för fusioner, som medger att beskattningen skjuts upp. Utan sådana skatteregler hade en fusion medfört att det överlåtande bolaget, enligt allmänna principer (oneröst fång), beskattats för de genom fusionen överlåtna tillgångarna. Hos aktieägarna hade vidare, utan särskilda undantagsbestämmelser, en fusion utlöst kapitalvinstbeskattning. Före 1999 var endast fusion av helägt AB skattegynnade. Numera gäller att alla former av svenska och internationella fusioner är föremål för en uppskovsgrundande reglering. Gränsöverskridande fusioner är dock inte möjliga att genomföra i avsaknad av civilrättsliga regler.

I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. (2005), del 3 avsnitt 16, finns en utförlig redogörelse för de skatteregler som gäller avseende fusion. Nedan återges skattereglerna i sammandrag.

Skatteregler – 37 kap. IL

Bestämmelser om fusion finns i 37 kap. IL. Den grundläggande tanken med reglerna är att fusioner inte ska utlösa någon omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det leder till en skattemässig kontinuitet mellan företagen. Med fusion avses, enligt 37 kap. 3 §, en ombildning som uppfyller följande förutsättningar.

- Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) ska tas över av ett annat företag (det övertagande företaget).
- Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

En förutsättning för att en fusion ska kunna genomföras utan att någon beskattning utlöses är att fusionen uppfyller villkoren för kvalificerade fusioner enligt 37 kap. 11–15 §§ IL. Detta innebär att följande villkor ska vara uppfyllda.

- Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen varit skattskyldig i Sverige för åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit undantagen från beskattning pga. skatteavtal.
- Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldig i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företags beskattats för.
- Fusionsvederlag får endast betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget.
- Beskattningsåret för den genom fusion överlåtna näringsverksamheten får inte överstiga arton månader.
- Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (ej aktiebolag).

Skattereglerna för överlåtande och övertagande företag innebär följande.

- Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Det ska heller inte beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs.
- Inkomsten hos det övertagande företaget – för det beskattningsår då fusionen genomförs – beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet anses ha skett retroaktivt, vilket innebär bl.a. att avdrag medges för underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under fusionsåret.
- Den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lager- eller kapitaltillgångar) behålls i det övertagande företaget. Kontinuitetsregeln har företräde framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som

anskaffats av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättnings-tillgångar.

- Kontinuitetsregeln innebär vidare rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten och outnyttjade avdrag för kapitalförluster (aktiefällan). Det finns dock vissa inskränkningar när det gäller att ta över gamla underskott. För fåmansföretag är rätten att överta ”fällanförluster” begränsad.
- Kontinuitetsregeln innebär att övertagande sker av uppskov pga. andelsbyte.
- Om ett övertagande företag tar upp värdet av övertagna inventarier till högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget får det övertagande företaget behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning, om mellanskillnaden tas upp som intäkt under fusionsåret eller med en tredjedel detta år och med en tredjedel vardera de följande två åren.
- Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen beroende av om dessa utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar.

Skattereglerna för andelsägare i det överlåtande företaget är följande vid en kvalificerad fusion.

- Hos det övertagande företaget utlöses ingen beskattning när det överlåtande företaget upplöses genom fusion.
- För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp som intäkt fusionsåret. Skulle vederlag för de utslucknade andelarna i det överlåtande företaget istället utgå i form av andelar i det övertagande företaget kan reglerna om andelsbyten bli tillämpliga.

Samordning mellan olika omstruktureringsregler

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. inte ska konkurrera med varandra har man lagreglerat i vilken ordning de ska tillämpas. I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. (2005), del 3 avsnitt 20, framgår att bestämmelserna om kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL i vissa fall kan kollidera med andra om-

struktureringsregler. Vid eventuella kollisioner gäller att bestämmelserna i 37 kap. har företräde.

Frågor

Deklarationer för det upplösta bolaget

Av BFNAR 1999:1 och BFNAR 2003:2 framgår att det genom fusion upplösta företaget inte ska upprätta något årsbokslut eller någon årsredovisning för fusionsåret. De tilläggsupplysningar som det övertagande företaget ska lämna i sin årsredovisning ersätter årsredovisningen för det övertagande företaget.

Enligt 37 kap. 17 § IL ska det överlåtande företaget inte beskattas för inkomst av näringsverksamhet för det beskattningsår som avslutas med fusion (det sista beskattningsåret). Det upplösta företaget fullgör sin deklarationsskyldighet genom att i inkomstskattedeklarationen för det sista beskattningsåret upplysa att bolaget upplösts genom fusion. Det övertagande företaget är istället enligt 37 kap. 18 § skattskyldig och därmed deklarationsskyldig för det överlåtande företags sista beskattningsår.

För mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter gäller att det överlåtande företaget ska lämna skattedeklarationer så länge företaget inte är upplöst. Från fusionsdagen övergår skyldigheten på det övertagande företaget att redovisa skatter och avgifter i sina skattedeklarationer avseende det överlåtande företags verksamhet.

Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod

Av BFNAR 1999:1 (och BFNAR 2003:2) framgår att om en del av det överlåtande bolagets resultat avser tid före det att koncernförhållandet mellan företagen uppstått, ska denna del inte tas med i det övertagande företags resultaträkning. I sådant fall ska det övertagande företaget i sin årsredovisning som tilläggsupplysning ange den del av det överlåtande bolagets årsresultat som inte redovisats i det övertagande företags resultaträkning.

I de fall punkten är aktuell ska det finnas en korrigeringspost i det övertagande företags inkomstdeklaration. Posten ska innefatta den del av det överlåtande företags årsresultat som inte tagits med i det övertagande företags resultaträkning.

Fusionsdifferens

En tillämpning av de allmänna råden innebär att det vanligtvis uppkommer en fusionsdifferens. Detta beror på att det övertagande företags indirekta ägande (aktier) av det överlåtande

företagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Hur fusionsdifferensen beräknas framgår närmare av de exempel som finns i BFN:s vägledningar. Enligt de allmänna råden ska en fusionsdifferens redovisas direkt mot eget kapital. Denna differens är vare sig avdragsgill eller skattepliktig.

Omvärderingar till koncernvärden

Vid tillämpningen av koncernvärdemetoden omvärderas vid fusionen det överlåtande företagets tillgångar och skulder från bokfört värde till de koncernmässiga värdena. Omvärderingen medför vissa skattekonsekvenser.

Antag att ett bolag A förvärvat samtliga aktier i bolag B för 1000 med ett eget kapital på 400. Av den förvärvsanalys som upprättats (enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00) framgår att övervärdet 600 fördelar sig på posterna lager, inventarier, fastighet och goodwill (allmänt affärsvärde).

De övervärden som framkommer vid fusionen ska skattemässigt hanteras enligt följande.

Lager

Skillnaden mellan bokfört värde i bolag B och det värde som tas upp i bolag A pga. fusionen beskattas. Detta är inte särskilt lagreglerat. Av allmänna beskattningsprinciper följer dock att det övertagande företaget ska ta upp skillnaden som intäkt.

Inventarier

Konsekvensen av att bolag A tar upp inventarierna till högre värden än bokfört värde hos bolag B är reglerat i 37 kap. 20 § IL. För att behålla rätten till räkningsmässig avskrivning måste A ta upp mellanskillnaden till beskattning. A kan välja mellan att ta upp hela beloppet fusionsåret eller fördela det på tre år.

Av skatteverkets skrivelse 2005-03-21 (dnr 130 133562-05/111) framgår att om värdet av inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre belopp än anskaffningsvärdet så kan bara avdrag medges enligt huvudregeln vid räkningsmässig avskrivning. Används kompletteringsregeln uppkommer en sådan skillnad mellan värdet på inventarierna enligt balansräkningen och deras skattemässiga värde att företaget förlorar rätten till räkningsmässig avskrivning.

Fastighet

Om fastigheten hos bolag B har karaktär av kapitaltillgång medför fusionen inte några beskattningskonsekvenser, oavsett

vilket värde den åsätts vid fusionen. Detta eftersom upp- eller nedskrivning av en kapitaltillgång inte beaktas vid beskattningen. Om fastigheten har karaktär av lager gäller allmänna beskattningsprinciper, dvs. att eventuellt framkommet övervärde vid fusionen beskattas. Fastigheten behåller den skattemässiga karaktär som den hade hos bolag B, även efter fusionen.

Goodwil

En tillämpning av BFN:s allmänna råd innebär att i det övertagande företaget kan en tillgångspost goodwill uppkomma, som inte existerar i det överlåtande företag, men som väl fanns i koncernredovisningen på fusionsdagen. RR har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt SRN:s förhandsbesked att en sådan goodwillpost inte anses förvärvat från dotterbolaget och är därmed inte att betrakta som ett inventarium vid beskattningen (jfr 18 kap. 1 § IL). Därmed är bestämmelserna i 37 kap. 20 § IL (som innebär att en intäkt ska tas upp om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande bolaget än de hade i det överlåtande och räkenskapsenlig avskrivning ska tillämpas) inte tillämpliga. Av domen framgår att det inte heller har någon betydelse om goodwillposten redovisas i en gemensam post tillsammans med s.k. inkråmsgoodwill..

Beskattningskonsekvenserna ovan kan medföra justeringsposter i inkomstdeklarationen.

Fusionsgoodwill och räkenskapsenlig avskrivning

Av föregående avsnitt (*Omvärdering till koncernvärden*) framgår att vid fusion uppkommen goodwill – fusionsgoodwill – inte utgör inventarium skattemässigt. Om sådan goodwill redovisas i en gemensam post tillsammans med förvärvat goodwill – inkråmsgoodwill är fråga om rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Av RSV:s skrivelse 2002-09-19, dnr 7431-02/110 avseende redovisning av djur i jordbruk framgår följande: RSV anser att en skattskyldig inte automatiskt förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas som inventarier i bokföringen trots att djuren skattemässigt utgör lager. Motivering till detta är att lagtexten i 18 kap. 14 § IL enbart innefattar sådana tillgångar som skattemässigt utgör inventarier. Det utesluter inte att det kan finnas andra tillgångar som i bokföringen avskrivs som inventarier men som inte skattemässigt utgör inventarier. I sådana fall ska justering ske i deklarationen. En förutsättning är att bokföringen är ordnad så

att avskrivningarna på djuren kan urskiljas så att återföring kan ske vid beskattning. Den ovannämnda skrivelsen torde också innebära att redovisning av fusionsgoodwill och inkråmsgoodwill i en sammanslagen post inte innebär att rätten till räkningsenlig avskrivning går förlorad så länge som avskrivningarna på de olika goodwillposterna kan särskiljas i redovisningen.

Avskrivning av inventarier och räkenskapsårets längd

Värdeminskningsavdrag på inventarier får uppgå till högst viss procentsats av avskrivningsunderlaget för år räknat. Detta innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företags räkenskapsår är det nödvändigt att skilja mellan de inventarier som övertagits vid fusionen och det övertagande företags egna inventarier.

Räkenskapsårets längd är – såvitt avser den övertagna verksamheten – från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Räkenskapsårets längd får dock vara högst 18 månader (37 kap. 19 § IL). Säg att ett överlåtande företag har kalenderår som räkenskapsår och det övertagande företaget har räkenskapsår 1 juli–30 juni. Fusionen sker den 1 oktober. Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir då 1 januari–30 juni påföljande år. I exemplet kommer de högsta tillåtna avskrivningsprocenten för inventarierna i den överlåtna verksamheten att vara 45 % för räkningsenlig avskrivning enligt huvudregeln, 30 % enligt kompletteringsregeln och 37,5 % vid restvärdesavskrivning medan den kommer att vara 30 %, 20 % resp. 25 % för de befintliga inventarierna i det övertagande företaget.

Justeringar för internvinster

Av de allmänna råden framgår att justeringar ska göras för internvinster. Detta ska ske i den utsträckning de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. I vägledningen till BFNAR 1999:1 åskådliggörs hur internvinster ska justeras i redovisningen vid en fusion. Följande fyra typer av internvinster åskådliggörs.

a) Moderbolaget har sålt till dotterbolaget före balansdagen

Försäljningen har medfört att tillgången, i ett koncernperspektiv, tagits upp till för högt värde i dotterbolagets balansräkning. Detta justeras i fusionen genom att vid beräk-

ningen av fusionsdifferansen tillgången tas upp till det koncernmässiga anskaffningsvärdet. Internvinsten kommer på så sätt att motsvaras av ett lika stort negativt värde på fusionsdifferansen. Eftersom nedvärderingen av den överlåtna tillgången justeras mot fusionsdifferansen (och latent skatteskuld) påverkas inte årets resultat. En sådan nedvärdering i bokföringen medför vissa skattemässiga komplikationer. Är det fråga om en *kapitaltillgång* bör inte omvärderingen medföra några särskilda beskattningsfrågor, med bortseende från utredningssvårigheter avseende det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgången ifråga. Avser internvinsten en *lagertillgång* uppkommer problematiken att det bokförda anskaffningsvärdet är lägre än det skattemässiga anskaffningsvärdet. Det får anses vara oklart när avdrag för detta mellanskillnadsbelopp kan medges. Skatteverket anser att avdrag bör kunna medges som ett deklarationsavdrag det beskattningsår då fusionen genomförs. Avser internvinsten en *inventarietillgång* kommer det bokförda värdet inte att överensstämma med det skattemässiga restvärdet, vilket innebär att rätten till räknenskapsenlig avskrivning kan gå förlorad.

b) Dotterbolaget har sålt till moderföretaget före balansdagen

Ett belopp motsvarande internvinsten överförs till uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om vinsten på fusionsdagen skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. Genom att minska fria reserver och öka bundna reserver görs vinsten inte utdelningsbar. Justeringen medför inga beskattningsekvenser.

c) Moderbolaget har sålt till dotterbolaget efter balansdagen

Det redovisade resultatet ska minskas i det övertagande företaget. Minskningen uppgår till internvinsten minus latent skatt. Samtidigt ska en motsvarande minskning av värdet av den överlåtna tillgången ske. I denna situation uppkommer samma skattemässiga frågeställningar som i a) ovan.

d) Dotterbolaget har sålt till moderföretaget efter balansdagen

Internvinsten har inte beaktats när fusionsdifferansen beräknades eftersom vinsten uppkommit efter balansdagen. Den vinst som övertagits från det överlåtna bolaget förs till uppskrivningsfonden. Denna justering av årets vinst är inte avdragsgill och ska återläggas i deklarationen.

Omvänd fusion

Med omvänd fusion avses att ett moderbolag fusioneras in i sitt dotterbolag. Detta förfarande är inte särskilt reglerat i ABL. Det förekommer dock att PRV registrerar omvända fusioner. Skälet till att omvänd fusion används är att det är ett praktiskt förfarande att avsluta ett koncernförhållande när det finns ett rörelsedrivande dotterbolag med ett moderbolag vars enda tillgång är aktierna i dotterbolaget. Av BFN:s vägledning – Redovisning av fusion – framgår att BFN har ägnat stor uppmärksamhet åt frågan. Enligt BFN:s mening är det mycket osäkert om ABL:s regler ger utrymme för ett sådant förfarande. BFN har därför avstått från att reglera omvända fusioner.

Skattemässigt har omvänd fusion bl.a. prövats av SRN i förhandsbesked 1999-11-24 (inte överklagat). Av SRN:s förhandsbesked framgår att SRN utgick från att den ifrågasvarande omvända fusionen inte stred mot ABL och av förhandsbeskedet framgår att de särskilda skattemässiga lätttnadsreglerna i 37 kap. IL var tillämpliga för den omvända fusionen.

Kostnader för fusion

Av 16 kap. 7 § IL framgår att utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission är avdragsgilla

38.5 Särskild löneskatt

Hur särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) ska hanteras vid fusioner är inte reglerat i lag. Genom RÅ 2000 ref. 36 (förhandsbesked) har dock rättsläget klarlagts. I domen fastslog RR att kontinuitet ska tillämpas vid beräkningen av underlaget för SLP. Det övertagande företaget medgavs rätt att överta det överlåtande företags negativa beskattningsunderlag för SLP, dvs. från beskattningsår före det år då fusionen genomfördes. I domskälen uttalades att starka materiella och taxeringstekniska skäl talade för att låta uttag av SLP följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen.

38.6 Fastighetsskatt och avkastningskatt på pensionskostnader

Hur fastighetsskatt och avkastningskatt på pensionskostnader ska hanteras vid en fusion är inte särskilt reglerat i lag. Frågan är heller inte prövad i rättspraxis. Med hänsyn till vad RR har

uttalat i RÅ 2000 ref. 36 avseende SLP kan skäl anföras för att kontinuitetsprincipen även kan tillämpas i dessa fall. Frågan har diskuterats i Skattenytt 2002 (sid. 577).

38.7 Övrigt

Part i rättsprocess efter genomförd fusion

Ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och kan inte vara part i en process. Detta innebär inte att en process avseende det upplösta bolaget som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösa bolaget tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

Särskilda frågor med anledning av BFNAR 2003:2

Det allmänna rådet BFNAR 2003:2 innehåller inte några egna värderingsregler för tillgångar och skulder som överförs vid en fusion.

Det allmänna rådet hänvisar istället till Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 när det avser fusioner som innefattar en reell anskaffning. Enligt huvudregeln i RR 1:00 ska förvärvade identifierbara tillgångar och skulder värderas till verkligt värde (marknadsvärdet). En tillämpning av RR 1:00 kan därmed innebära att det uppkommer en goodwillpost, som avser den del av anskaffningsvärdet som inte kan fördelas på enskilda tillgångsposter.

Till den delen en fusion inte innefattar en reell anskaffning hänvisar BFNAR 2003:2 till koncernvärdemetoden i BFNAR 1999:1. Sker fusion mellan bolag som i sin helhet ägs av samma fysiska personer ska dock enligt BFNAR 2003:2 tillgångar och skulder överföras till sina respektive bokförda värden.

En tillämpning av BFNAR 2003:2 kan innebära att i en och samma fusion ska samtidigt tillämpas både värderingsprinciperna enligt RR 1:00 (marknadsvärde) och värderingsprinciperna enligt BFNAR 1999:1 (koncernvärdena). Så är förhållandena när det överlåtande företaget bara delvis ingår i samma koncern som det övertagande företaget. Därvid uppkommer flera skattefrågor, vilka kommenteras i den utsträckning som anges nedan.

Lager, inventarier och fastigheter

Beträffande övervärden i posterna lager, inventarier och fastigheter uppkommer samma beskattningskonsekvenser som angetts ovan i avsnitt 38.4.

Goodwill

Hur en goodwillpost som framkommer vid en fusion pga. en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt är inte klarlagt. Som framgår av avsnitt 38.4 har RR i RÅ 2003 ref. 47 ansett att en goodwillpost som framkommer vid tillämpning av BFNAR 1999:1 inte utgör ett inventarium. RR hade i det fallet att utgå från att det avsåg en fusion mellan moderbolag och helägt aktiebolag och där det i koncernredovisningen existerade en balanspost goodwill, vilken dock inte motsvarades av något bokfört värde i det helägda aktiebolaget. En goodwillpost som framkommer vid tillämpning av RR 1:00 skiljer sig från omständigheterna i RÅ 2003 ref. 47 i två avseenden. Dels behöver det inte föreligga koncernförhållande, dels motsvaras den framkomna goodwillposten inte av något bokfört värde i en koncernredovisning. Det är därför oklart hur en goodwillpost uppkommen vid en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt.

Fusionsvederlag

Om det övertagande företaget inte äger samtliga aktier i det överlåtande bolaget utgår normalt fusionsvederlag i form av aktier eller pengar till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Om t.ex. ett moderbolag önskar fusionera två helägda dotterbolag med varandra ska det övertagande dotterbolaget utge fusionsvederlag till moderbolaget. Om fusionsvederlaget överstiger det bokförda värdet på aktierna i det överlåtande bolaget uppstår en kapitalvinst/-förlust som bokförs i resultaträkningen. Denna är inte skattepliktig eller avdragsgill om aktierna i det överlåtande bolaget var näringsbetingade, vilket innebär att det blir en justeringspost i deklarationen

För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp till intäkt det år då tillgången avyttrats (44 kap. 26 § 1 st. IL). Om fusionsvederlaget istället utgår i form av aktier i det övertagande företaget blir reglerna om andelsbyten tillämpliga. Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att föras fram till beskattning vid ett senare tillfälle än vad som gäller enligt huvudregeln.

Överlåtande bolags årsresultat

Det överlåtande företags årsresultat för fusionsåret ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. Det innebär att vid en kvalificerad fusion måste en justeringspost avseende den del av resultatet som inte redovisas tas upp i deklarationen.

38.8 Rättspraxis m.m.

- | | | |
|---|---|-----------------|
| Rättspraxis | – Omvänd fusion | SRN 1999-11-24 |
| | – Ej karaktärsbyte vid fusion där investmentföretag är övertagande | RÅ 2000 ref. 18 |
| | – Kontinuitet gäller för SLP | RÅ 2000 ref. 36 |
| | – Det övertagande företaget är part i processer | RÅ 2002 ref. 82 |
| | – Fusionsgoodwill utlöser inte beskattning | RÅ 2003 ref. 47 |
| Skatteverkets ställningstaganden | – Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion, 2005-03-21 (dnr 133562-05/111) | |
| | – Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19 (dnr 7431-02/110) | |