

Tidningen **Balans**

Fördjupning

NUMMER 3
2019

Mervärdesskattens yttre gränser

– en modell för
forskare och
processförare vid
jämförelse av mer-
värdesskattelagen
med EU-rätten

s. 19



S. 4

Redovisning av koncerninterna fusioner
– alternativa fusioner i en struktur med mormoderbolag,
moderbolag och dotterbolag





Fusionsredovisning – mer läsning!

Redovisning av koncerninterna fusioner är ett av ämnena i detta nummer av Balans Fördjupning. Det är ett högaktuellt ämne i och med att Bokföringsnämnden i början av sommaren remitterade ett förslag på revidering av deras allmänna råd om fusionsredovisning, och författarna har berört ämnet i flera tidigare artiklar. Artikeln avslutas med lättöverskådliga och pedagogiska exempel.

Du har väl inte missat CH Witts pris för Bästa artikel i Balans? I slutet av september belönades Carl Svernlöv och Magnus Svernlöv med priset för artikeln "Är vd solidariskt ansvarig med styrelsen för hållbarhets- och bolagsstyrningsrapporterna?", publicerad i Balans Fördjupning nr 4 2018. Priset delas ut årligen och är ett samarbete mellan PwC och FAR. Syftet är att bidra till ökade kunskaper och debatt i viktiga branschfrågor. Så varför inte fatta pennan och skriva en artikel? Kanske blir det du som belönas med CH Witts pris nästa år!

Trevlig läsning!

Pernilla Halling
Chefredaktör

pernilla.halling@far.se
08-506 112 41

Funderar du
på att skriva en
fördjupnings-
artikel?

Hör av dig till mig på
pernilla.halling@far.se

Balans Fördjupning - Nummer 3/2019

**Chefredaktör och
ansvarig utgivare**

Pernilla Halling
08-506 112 41

Redaktion

Charlotta Marténg
08-506 112 49
Mats Rimér
08-506 112 56

Annonser

Alex Simonsson,
Swartling & Bergström Media AB
08-545 160 63, 070-798 84 23
alex@sb-media.se

Layout

Trilobit kommunikation

Webb

tidningenbalans.se

Balans Fördjupning ges ut av FAR AB

**Balans är medlem
i Sveriges Tidskrifter.**

TS-kontrollerad fackpressupplaga
11 500 (2017/2018)

Adress

Box 6417
113 82 Stockholm

E-post

fornamn.efternamn@far.se

FAR

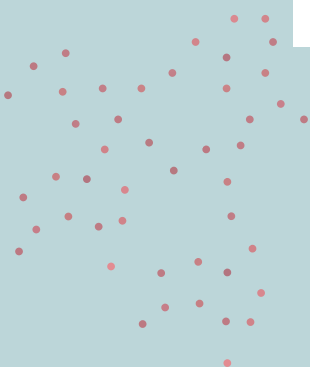
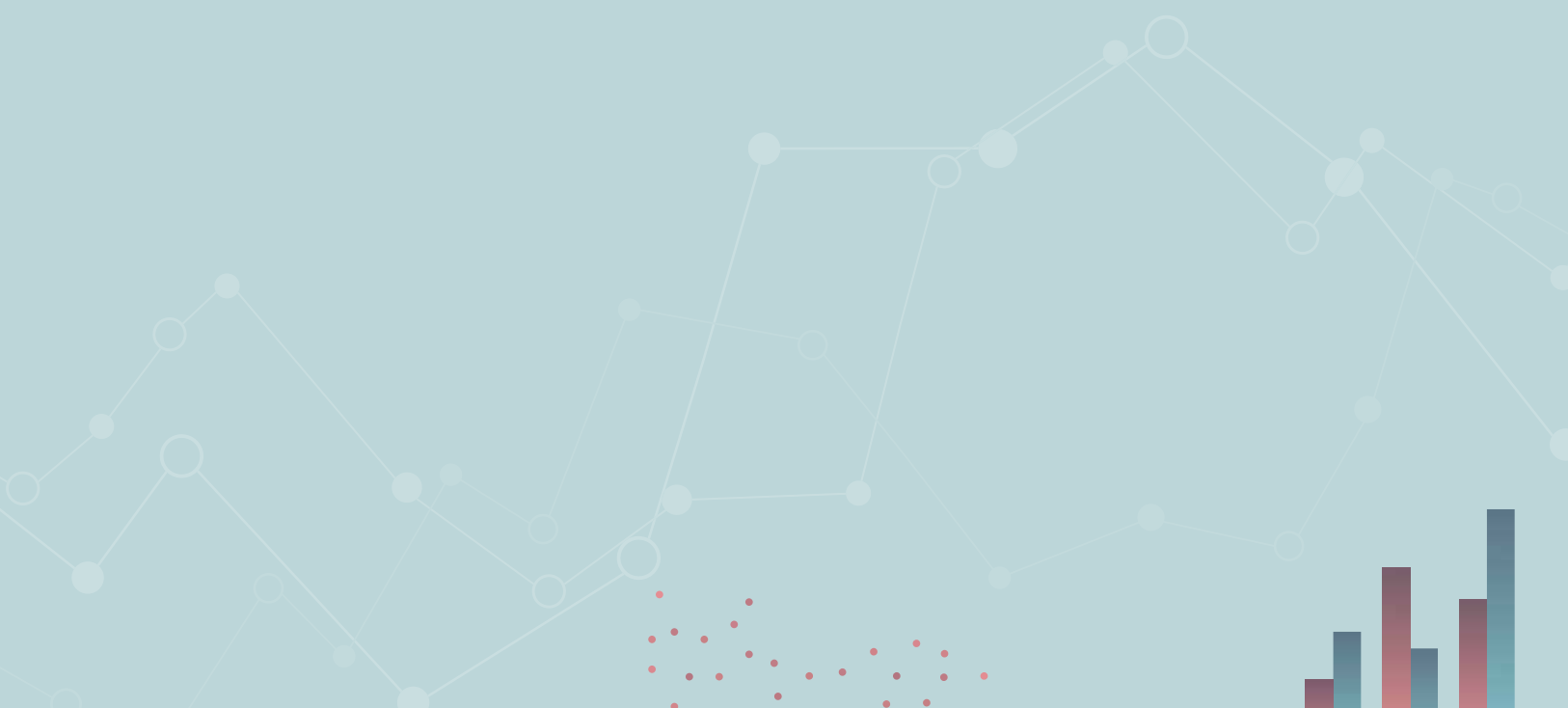
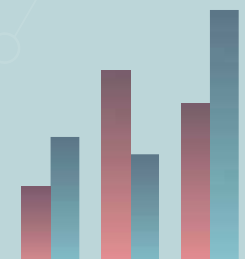
**SVERIGES
TIDSKRIFTER**





Innehåll

— NUMMER 3 2019 —

- 
- 
- 
- 4 Redovisning av koncerninterna fusioner – alternativa fusioner i en struktur med mor-moderbolag, moderbolag och dotterbolag**
Jan-Hugo Nihlén, Sven-Arne Nilsson
 - 19 Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten**
Björn Forssén

Redovisning av koncerninterna fusioner

– alternativa fusioner i en struktur med mormoderbolag, moderbolag och dotterbolag

I den här artikeln återkommer Jan-Hugo Nihlén och Sven-Arne Nilsson till redovisning av vissa koncerninterna fusioner. Först sammanfattas författarnas tidigare fyra artiklar om fusionsredovisning, varefter frågeställningen utvidgas med fyra alternativ. Därefter anger de hur de berörda bolagen, som är kvar efter fusion, i de olika fusionsalternativen ska redovisa. Slutligen illustreras alternativen i enkla exempel.

Ämnet är högaktuellt med tanke på att Bokföringsnämnden i juni remitterade ett förslag på revidering av deras allmänna råd om fusionsredovisning.

Text: **Jan-Hugo Nihlén & Sven-Arne Nilsson**



För ett tjugotal år sedan fick vi anledning att fråga oss hur absorption av helägt dotterbolag ska eller bör redovisas¹. Till vilka värden som det övertagande moderbolaget ska bokföra det eller de överlåtande dotterbolagens tillgångar

och skulder behandlade vi i vår första artikel (Balans nr 4/1998, sid. 18 – 27). Vid sådan absorption såg vi endast ett egentligt problem: anskaffningsvärdet för andelarna – det indirekta fusionsvederlaget – och nettot av tillgångar och skulder till verkligt värde vid absorptionstidpunkten avser olika uppsättningar tillgångar och skulder till värden vid olika tidpunkter. Den lösning som vi föredrog var att andelarnas anskaffningsvärde fördelas på övertagna tillgångar och skulder till deras koncernmässiga anskaffningsvärden, i förekommande fall restvärden.

Vilka effekter på utdelningsbara medel i det övertagande bolagets balansräkning, och i förekommande fall i dess koncernbalansräkning, som kan accepteras var ämnet för vår andra artikel (Balans nr 1/1999, sid. 37 – 41). Frågeställningen i den var alltså uppdelningen på bundet och fritt eget kapital i det övertagande moderbolaget.

Vid absorption av ett dotterbolag uppstår i moderbolaget – under förutsättning att övertagna tillgångar och skulder då bokförs till deras koncernmässiga restvärden – en fusionsdifferens om:

- Summan av de redovisade resultaten i dotterbolaget från förvärvs- till absorptionstidpunkten är större eller mindre än summan av:
- avskrivningar etcetera på koncernmässig goodwill och på koncernmässiga över- eller undervärden och
- utdelningar, under innehavstiden.

Den differensens belopp kan sägas vara vad moderbolaget kunde lyft som utdelning just före absorptionen, utan att utlösa nedskrivning av andelarna i dotterbolaget. En sådan fusionsdifferens ska ingå i det övertagande bolagets resultat². Någon annan

åtgärd beträffande fördelningen på bundet och fritt eget kapital behövs inte som vi såg det.

Redovisningsproblemet som uppstår om dotterbolaget har obeskattade reserver avslutade vi med i vår tredje artikel (Balans nr 8-9/1999, sid. 19 – 27). Under tiden, på 1990-talet, som vi satte oss in i redovisning vid absorption av dotterbolag kom en ny lag om beskattning av bland annat fusioner, och vi redogjorde också för den i den tredje artikeln. Särskilt behandlade vi delämnet goodwill och beskattning³.

På 1990-talet hade vi inte stött på någon omvänd fusion eller nedströmsfusion, ett dotterbolag absorberar tillgångar och skulder i sitt moderbolag. Sådana fusioner stötte vi däremot på ett antal gånger under 2000-talet. Då vi inte fann något tongivande om hur en sådan fusion skulle redovisas tog vi upp redovisningsaspekten i vår fjärde artikel (Balans nr 10/2008, sid. 42 – 44)^{4, 5}.

Utvidgad frågeställning

Även om vi i den fjärde artikeln och i repliken till Johan Månsson tog upp också redovisning i mormoderbolaget behandlade vi i de tidigare artiklarna fusioner i en struktur med endast moderbolag och (helägt) dotterbolag. Detta gjorde vi eftersom det dels var vad Rickard Elinder gjorde i sin artikel 1955⁶, dels var så praktiker diskuterade ämnet på 1990-talet. Följdfrågor som vi fått och konkreta fall som vi stött på, under åren som gått, talar dock för att ämnet ska behandlas i en koncernstruktur med mormoderbolag, moderbolag och dotterbolag⁷. Det förekommer förstås koncerner med fler nivåer, men det tillför principiellt inget utöver att gå från två till tre nivåer. Avsikten med denna artikel är att göra en fullständig behandling utifrån tre nivåer, och i en sådan struktur kan följande alternativa fusioner göras:

1. Moderbolaget absorbera tillgångar och skulder i dotterbolaget.
2. Mormoderbolaget absorbera tillgångar och skulder i moderbolaget.
3. Dotterbolaget absorbera tillgångar och skulder i moderbolaget.
4. Moderbolaget absorbera tillgångar och skulder i mormoderbolaget.

”I dotterbolagets årsredovisning händer ingenting, och det gör det i princip inte heller i mormoderbolagets koncernredovisning.”

Givetvis kan en fusion i något av dessa alternativ följas av ytterligare en fusion, i den resulterande strukturen med två nivåer, så att det återstår endast ett bolag, men det tillför principiellt inget utöver att gå från två till tre nivåer.⁸

Vi utgår från att bolagen på alla tre nivåerna är svenska aktiebolag, och vi utesluter att mormoderbolaget är ett noterat bolag.

Moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i dotterbolaget

Fallet att moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i dotterbolaget är en konventionell fusion av helägt aktiebolag, som redovisas av moderbolaget enligt våra första artiklar eller enligt BFNAR 1999:1. I mormoderbolagets årsredovisning händer ingenting, och det gör det i princip inte heller i mormoderbolagets koncernredovisning. Vid upprättandet av den senare kan dock vissa justeringar behövas, eftersom det blir konsolidering endast av mormoderbolagets och moderbolagets årsredovisningar.

Mormoderbolaget absorberar tillgångar och skulder i moderbolaget

Fallet att mormoderbolaget absorberar tillgångar och skulder i moderbolaget är egentligen också en konventionell fusion av helägt aktiebolag, som ska redovisas av mormoderbolaget enligt våra första artiklar eller enligt BFNAR 1999:1. Ofta stöter vi dock på en oklarhet rörande (om)värdering av övertagna tillgångar och skulder, vilket vi antar beror på att exemplet i BFNAR 1999:1 är en variant av upprättande av koncernredovisning eller på att koncernvärde-metoden förstås som värdena i mormoderbolagets koncernredovisning. Dock är den riktiga lösningen att strikt tillämpa koncernvärde-metoden: det övertagande bolaget övertar tillgångar och skulder till värden som har sin grund i den förvärvsanalys som upprättades vid förvärvet av det överlåtande bolaget. Tillgångarna och skulderna som övertas är moderbolagets tillgångar och skulder, inklusive andelarna i dotterbolaget, inte underkoncernens tillgångar och skulder.

I den förvärvsanalys som ett mormoderföretag upprättar vid förvärv av ett moderföretag är det oftast koncernen med det förvärvade företaget som moderföretag som analyseras, men vid en efterföljande absorption är det endast det förvärvade företagets tillgångar och skulder som absorberas. Ofta är det förvärvade företaget ett holdingbolag med andelar i dotterföretag som huvudsakliga tillgångar, och det är ganska enkelt att i efterhand upprätta en förvärvsanalys av just det förvärvade företagets tillgångar och skulder, så att man får mormoderföretagets koncernmässiga anskaffningsvärde på andelarna i ett eller flera dotterföretag till det förvärvade företaget.

I dotterbolagets årsredovisning händer ingenting, och det gör det i princip inte heller i mormoderbolagets koncernredovisning. Vid upprättandet av den senare kan dock vissa justeringar behövas, eftersom det blir konsolidering endast av mormoderbolagets och dotterbolagets årsredovisningar.

Dotterbolaget absorberar tillgångar och skulder i moderbolaget

Detta fall är alltså en nedströms- eller omvänd fusion, och en bra redogörelse för vad en sådan är, varför sådana fusioner görs, aktiebolagsrättsliga frågor (utifrån förra ABL) och skatterättsliga aspekter fann vi i en artikel av Viktor Magnell och Karl Sandström, bland annat:

En omvänd fusion innebär att ett moderbolags samtliga tillgångar och skulder övertas av dess dotterbolag mot vederlag till moderbolagets ägare i form av befintliga aktier i dotterbolaget, varvid moderbolaget upplöses utan likvidation. [...] Karakteristiskt för omvända fusioner är att fusionsvederlaget inte erläggs med nyemitterade aktier utan med befintliga (redan utgivna) aktier i dotterbolaget. [...]”

En stor osäkerhet förelåg om 1975 års aktiebolagslag (ABL) gav utrymme för omvända fusioner, men denna osäkerhet undanröjdes i och med 2005



års ABL. Visserligen behandlas omvända fusioner inte uttryckligen i den nya ABL, men de nämns i författningskommentaren till 19 kap. 5 §¹⁰. Paragrafen handlar om i vilka situationer ett aktiebolag får förvärva egna aktier, bland annat, i andra punkten, att aktierna ingår i en affärsrörelse som bolaget övertar. I början av kommentaren står det att bestämmelsen anses kunna tillämpas när två bolag går samman genom fusion och det överlåtande bolagets aktier i det övertagande bolaget till följd därav övergår till det övertagande bolaget, med det omedelbara tillägget att undantagsbestämmelsen (i 5 § från det allmänna förbudet i 4 § mot förvärv av egna aktier) är tillämplig enbart om de förvärvade aktierna representerar en mindre andel av bolagets aktiekapital, enligt paragrafens andra punkt. Därefter följer:

Denna begränsning av undantagsbestämmelsen kan få betydelse vid s.k. nedströmsfusioner, dvs. fusioner där ett moderbolag genom fusion går upp i ett helägt dotterbolag. Om fusionsvederlaget vid en sådan fusion består av enbart kontanter, kommer aktierna i dotterbolaget att övergå i dotterbolagets ägo. Ett sådant förvärv – som innebär att dotterbolaget blir självägande – faller in under bestämmelserna i förevarande kapitel. Eftersom förvärvet inte avser aktier som representerar en mindre andel av bolagets aktiekapital utan samtliga aktier i dotterbolaget, kan undantagsbestämmelsen i punkten 2 inte tillämpas. Fusionen strider därmed mot lagen och kan som en följd därav inte registreras. – Det bör för tydlighets skull tilläggas att vad som nu har sagts om nedströmsfusioner inte gäller sådana nedströmsfusioner där moderbolagets aktier i dotterbolaget utgör fusionsvederlag och därför övergår till de tidigare aktieägarna i moderbolaget.¹¹

Frågan här är hur nedströmsfusioner ska redovisas, och man kan i princip tala om det övertagande dotterbolagets redovisning och redovisningen i det mormoderbolag som blir dotterbolagets moderbolag, samt om koncernredovisningen i det mormoderbolag som blir dotterbolagets moderbolag.¹² Vi

utvecklar vad vi kom fram till i vår fjärde artikel, och vi gör först en distinktion mellan att moderbolaget är ett skuldfritt holdingbolag och att det är ett skuld- och egetkapitalfinansierat holdingbolag. Därefter tar vi upp att moderbolaget inte är enbart ett holdingbolag, och vi avslutar med effekter i mormoderbolaget.

Det absorberande dotterbolagets redovisning, moderbolaget skuldfritt holdingbolag

För det övertagande dotterbolaget är den enkla situationen att det överlåtande moderbolaget som enda tillgång har andelarna i dotterbolaget och att det är helt finansierat med eget kapital. Andelarna ifråga lämnas som vederlag till mormoderbolaget, som därmed blir moderbolag. Till vilket värde dotterbolaget bokför de övertagna andelarna och dessa andelar som fusionsvederlag har ingen betydelse, eftersom de omgående lämnas som vederlag. För fullständigheten föreslår vi att dotterbolaget använder det överlåtande moderbolagets redovisade värde.

Det absorberande dotterbolagets redovisning, moderbolaget skuld- och egetkapitalfinansierat holdingbolag

För det övertagande dotterbolaget är emellertid den vanliga, för att inte säga typiska, situationen att det överlåtande moderbolaget visserligen som enda tillgång, av någon betydelse, har andelarna i dotterbolaget men att det till betydande del är skuldfinansierat. Även skulderna absorberas naturligtvis, men alla andelarna ifråga måste ändå lämnas som vederlag till mormoderbolaget, som därmed blir moderbolag. Det övertagande dotterbolaget äger endast momentant andelarna i sig själv men blir gäldenär för de övertagna skulderna. Även i denna situation har till vilket värde dotterbolaget bokför de övertagna andelarna följt av dessa andelar som fusionsvederlag mindre betydelse, varför vi föreslår att man använder det överlåtande moderbolagets redovisade värden.

I den typiska situationen lämnas alltså samtliga andelar som fusionsvederlag men dotterbolaget förblir gäldenär för de övertagna skulderna. Vederlaget

”Ett alternativ är att dotterbolaget bokför de tillgångar och skulder som det behåller till det överlåtande moderbolagets redovisade värden.”

blir därmed större än nettot av övertagna tillgångar och skulder; skillnaden är de skulder som ”trycks ner” i dotterbolaget. I ABL 17 kap. 1 § 2 undantas förvärv av egna aktier, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 §¹³, från vad som i aktiebolagslagen avses med värdeöverföring. I redovisningen måste ändå det egna kapitalet i det övertagande dotterbolaget reduceras med det bokförda värdet av de övertagna skulder som förblir dotterbolagets ansvar efter den omvända fusionen inklusive utlämnandet av fusionsvederlaget. Särskilt som det överlåtande moderbolagets redovisade värden på dessa skulder knappast kan avvika väsentligt från skuldernas verkliga värde föreslår vi att de redovisade värdena i moderbolaget används vid dotterbolagets bokföring av dem. Det blir ingen fusionsdifferens eftersom dotterbolaget inte innehar sig själv under någon tid, andelarna lämnas momentant som vederlag.

Det absorberande dotterbolagets redovisning, moderbolaget även skuldfinansierat, därtill inte enbart holdingbolag utan även andra tillgångar

För det övertagande dotterbolaget är förstås en möjlig situation att det överlåtande moderbolaget har tillgångar av någon betydelse, utöver andelarna i dotterbolaget, och att det till betydande del är skuldfinansierat. Även tillgångarna i övrigt, som kan vara andelar i systerbolag till det övertagande dotterbolaget, och samtliga skulder övertas naturligtvis. Alla andelarna i sig själv måste, enligt författningsskomentaren, dotterbolaget lämna som vederlag till mormoderbolaget, som därmed blir moderbolag till dotterbolaget. (Eventuella systerbolag till det övertagande företaget blir dotterbolag till det.)

De tillgångar och skulder som förblir i dotterbolaget är en reell anskaffning, enligt BFNAR 2003:2, i meningen att fusionen leder till att dotterbolaget efteråt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. Samtidigt ligger det nära till hands att se även en omvänd fusion som enbart en koncernintern omstrukturering,

som inte innefattar någon reell anskaffning, enligt det allmänna rådet. Viktigt är vidare att det för oss är uteslutet att det övertagande dotterbolaget skulle ha värden enligt moderbolagets koncernredovisning på tillgångarna och skulderna ifråga (jfr det allmänna rådets p. 5 och p. 7 i BFNAR 1999:1).

Ett alternativ är att dotterbolaget bokför de tillgångar och skulder som det behåller till det överlåtande moderbolagets redovisade värden. Det innebär att när mormoderbolaget (före absorptionen)/moderbolaget (efter absorptionen) upprättar koncernredovisning och eliminerar det interna andelsinnehavet i dotterbolaget går det tillväga med dessa tillgångar och skulder på samma sätt som då det eliminerade det interna andelsinnehavet i moderbolaget. Ett annat alternativ är att bokföra tillgångar och skulder som dotterbolaget behåller till de verkliga värdena, vid fusionstidpunkten. För det senare talar att det reducerar värdeöverföringens belopp i redovisningen.¹⁴ Om dessa tillgångar och skulder bokförs till de verkliga värdena blir det en form av *fresh-start*, och om dotterbolaget absorberar andelar i systerbolag, så att det eller de blir dotterbolag, får det göra förvärvsanalys av det eller dem.

Mormoderbolaget

För mormoderbolaget kan man börja med att det är egalt om moderbolaget, mormoderbolagets dotterbolag, upplöses genom absorption av det som helägt dotterbolag eller genom absorption av det som omvänd fusion med dess dotterbolag. Alltså egalt om det är en uppströms- eller en nedströmsfusion. Om:

- det överlåtande moderbolaget som enda tillgång, av någon betydelse, har andelarna i dotterbolaget och enbart är egetkapitalfinansierat, och
- vederlaget från det övertagande dotterbolaget bestäms så att dess egna kapital inte berörs, se ovan,

bokför mormoderbolaget andelarna som erhålls (i dotterbolaget) som vederlag enligt koncernvärde-metoden, utifrån det indirekta anskaffningsvärdet då mormoderbolaget förvärvade moderbolaget. En

fusionsdifferens uppstår i analogi med och redovisas i princip enligt vår andra artikel, se ovan.

Om vederlaget från det övertagande dotterbolaget i stället bestäms så att dess egna kapital reduceras, typiskt genom absorption av skulder i moderbolaget, får den delen redovisas av mormoderbolaget som erhållen värdeöverföring, i resultatet. Bokföringen och redovisningen av andelarna som erhålls som vederlag liksom fusionsdifferensen påverkas inte. Dock behövs en hjälpberäkning för att bestämma beloppet av fusionsdifferensen:

- Mormoderbolaget startar med sitt redovisade värde på andelarna i moderbolaget och sin förvärvsanalys för förvärvet av detta. Vanligen är en sådan förvärvsanalys gjord på moderbolaget med sitt dotterbolag, alltså på den förvärvade koncernen, men i så fall ska förvärvsanalysen utvecklas till att vara i två steg, det första steget en analys av själva moderbolagets tillgångar och skulder. I det steget sätts ett koncernmässigt anskaffningsvärde på andelarna i dotterbolaget så att det inte blir någon skillnad i analysen, vare sig positiv eller negativ.
- Den egentliga hjälpberäkningen utifrån detta är en bokföring som om mormoderbolaget absorberade moderbolaget, så att man får fusionsdifferensen.

Den faktiska bokföringen i mormoderbolaget av att dotterbolaget absorberar moderbolaget blir:

1. Kredit andelarna i moderbolaget, till deras redovisade värde.
2. Debet andelarna i dotterbolaget, till deras koncernmässiga anskaffningsvärde för mormoderbolaget.
3. Debet eller kredit fusionsdifferensen enligt hjälpberäkningen.
4. Nettot blir värdeöverföringen, och om det är en kreditering så blir den intäktspost. (Om det skulle vara en debitering så redovisas den som aktieägartillskott, läggs till det redovisade värdet på andelarna i dotterbolaget, då det skulle vara en värdeöverföring till dotterbolaget.)

Innebörden av koncernvärdeemetoden

Främsta anledningen till den förbistring som vi ofta funnit i diskussion om eller redovisning av konkreta fusioner är nog innebörden av koncernvärdeemetoden. Den är för oss ett exempel på *concept creep*. Begreppet myntades av psykologen Nick Haslam men har i grunden en innebörd som passar in även här: "Many of psychology's concepts have undergone semantic shifts in recent years. [...] Concepts [...] have expanded their meanings so that they now encompass a much broader range of phenomena than before. [...]". I BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag står det om koncernvärdeemetoden:

[...] innebär att det övertagande företaget övertar tillgångar och skulder till värden som har sin grund i den förvärvsanalys som upprättades vid förvärvet av det överlåtande bolaget.

Det övertagande företags indirekta anskaffningsvärden blir genom absorptionen direkta. I BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion står det i det allmänna rådets inledning: "koncernvärdeemetoden – en metod som utvecklats i BFNAR 1991:1 och innebär att tillgångar och skulder övertas till de koncernmässiga värdena". Metoden ska användas vid fusioner som innebär ingen eller endast delvis en reell anskaffning, med följande motivering (i den sammanfattande inledningen till hela vägledningen): "De tillgångar och skulder som övergår genom fusionen har redan före fusionen indirekt tillhört det övertagande bolaget eller dess ägare." Sedan står det om de värden som tillgångarna och skulderna upptagits till i koncernredovisningen, men det är inte uttryckligen det övertagande bolagets koncernredovisning. Dock är det endast i en sådan koncernredovisning som de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen redan före den indirekt tillhört det övertagande bolaget.

I RedR 9 Redovisning av nedströmsfusioner är visserligen definitionen av koncernvärdeemetoden ändrad (genom RedP 2017:2) till:

En metod som utvecklats i BFNAR 1999:1 och innebär att det övertagande företaget övertar tillgångar och skulder till värden som har sin grund i den förvärvsanalys som upprättades vid förvärvet av det överlåtande bolaget.

men i avsnittet om anpassning till det övertagande bolagets redovisningsprinciper i juridisk person respektive koncernredovisning står det:

4.5 Vid omvärdering av det övertagande dotterbolagets tillgångar och skulder till koncernmässigt redovisade värden i det överlåtande moderbolagets koncernredovisning måste justering i förekommande fall ske till de redovisningsprinciper som tillämpas i det övertagande dotterbolaget. [...]

Det övertagande dotterbolagets tillgångar och skulder omvärderas till värden i det överlåtande moderbolagets koncernredovisning, som har sin grund i den förvärvsanalys som upprättades vid det överlåtande moderbolagets förvärv av det övertagande dotterbolaget. *The concept creeps*.

1) Haslam, N. (2016). Concept Creep: Psychology's Expanding Concepts of Harm and Pathology. *Psychological Inquiry*. Volume 27 Issue 1 pp. 1-17. Tillgänglig 2019-05-09: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1047840X.2016.1082418>

Vad det slutligen gäller mormoderbolagets koncernredovisning är den omvända fusionen uppenbart en koncernintern omstrukturering, utan effekt på koncernredovisningen.

Moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i mormoderbolaget

Slutligen det fjärde fallet, moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i mormoderbolaget. Analogt med fallet att dotterbolaget absorberar samtliga tillgångar och skulder i moderbolaget bestäms redovisningen av om mormoderbolaget är skuldfritt eller skuld- och egetkapitalfinansierat, och av om det enbart är holdingbolag för andelsinnehavet i moderbolaget. Om mormoderbolaget är skuldfritt lämnar moderbolaget samtliga andelar i sig själv som vederlag till mormoderbolagets ägare, utan redovisningseffekt i moderbolaget. Om mormoderbolaget är skuld- och egetkapitalfinansierat innebär absorptionen att moderbolaget ikläder sig mormoderbolagets skulder, vilket är en värdeöverföring analogt med fallet ovan med dotterbolaget som övertagande bolag. Om mormoderbolaget inte är enbart holdingbolag

bestäms värdeöverföringen av andelarna i moderbolaget, fusionsvederlaget, i förhållande till nettot av övriga tillgångar och skulder, se avsnittet om fallet att dotterbolaget absorberar moderbolagets tillgångar och skulder.

Avslutning

Även om inte heller denna artikel är uttömmande rörande redovisning av koncerninterna fusioner hoppas vi att den ger svar på ytterligare frågor, som ofta ställs i praktiken. Vidare att behandlingen uttryckligen i en struktur med mormoder-, moder- och dotterbolag är mera pedagogisk.



JAN-HUGO NIHLÉN

tidigare auktoriserad revisor verksam vid Deloitte.

SVEN-ARNE NILSSON

verksam vid Deloitte och tidigare gästprofessor vid Linköpings universitet.

Fotnoter

1) Något år därefter gav Bokföringsnämnden (BFN) ut BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag.

2) En sådan fusionsdifferens ansåg vi ska ingå i det övertagande moderbolagets resultat. Fusionsdifferensen ifråga är en koncernintern post varför den i koncernredovisningen måste återföras i koncernresultaträkningen och omföras mellan årsresultatet och fria reserver i koncernbalansräkningen. (Enligt BFNAR 1999:1 p. 18 ska fusionsdifferensen föras direkt till eget kapital i det övertagande företaget.)

3) Nutida beskattning vid fusioner redogör Bengt Heinestam för (Heinestam, B. (2014). Fusioner Redovisning & Beskattning. 8:e uppl. Björn Lundén Information AB.) Smärre förändringar har skett efter 2014, dels SFS 2015:617 i syfte att uppnå ökad neutralitet i behandling av utländska bolag som inte är hemmahörande i EU-medlemsstat, dels SFS 2018:1260 i syfte att fånga in behandlingen av kvarstående negativa räntenetton även vid ägarförändringar som sker genom fusion eller fission.

4) Johan Månsson svarade oss (Balans nr 12/2008 sid. 46). Vi återkom med några synpunkter på Månssons svar, främst för att tydliggöra alternativen (Balans nr 1/2009 sid. 37).

5) FAR gav senare, i december 2011, ut Red R 9 Redovisning vid nedströmsfusioner.

6) Elinder, R. (1955). Redovisningsproblem vid fusioner. Affärsekonomi, nr 16 - 1955, sid. 1125-1144.

7) Alternativt kan man förstås tala om moderbolag, dotterbolag och dotterdotterbolag, men det innebär ingen principiell skillnad.

8) Andra koncerninterna fusioner kan förstås ske, närmast systerbolagsfusioner, men vi behandlar inte dem här. Även systerbolagsfusioner ingår i BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion.

9) Magnell, V., & Sandström, K. Omvända fusioner – när moderbolag "går upp" i dotterbolag. Svensk Skattetidning, 70, nr 6-7/2003, sid. 463-482.

10) Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag, sid. 770.

11) Det följande stycket i kommentaren handlar om att förvärv av egna aktier enligt 19 kap. 5 § undantagits från begreppet värdeöverföring, se vidare nedan.

12) Om man utvidgar strukturen med dotterdotterbolag är dotterbolaget som absorberar tillgångarna och skulderna i sitt moderbolag själv ett moderbolag, som ska eller kan avge koncernredovisning. Om moderbolaget har andra dotterbolag än det absorberande blir de andra dotterbolag till det absorberande. Se nedan om bokföring av andelarna i dessa dotterbolag till de redovisade värdena i moderbolaget eller till verkliga värden. Hur dotterbolagets koncernredovisning i dessa situationer påverkas behandlar vi dock inte.

13) Enligt det följande stycket i kommentaren, se ovan, innebär det bland annat att borgenärsskyddsbestämmelserna i 17 kap. 3 och 4 §§ inte är tillämpliga.

14) Moderbolaget kan förstås ha en struktur med andra tillgångar än andelarna i dotterbolaget och skulder så att det inte blir någon värdeöverföring, trots att alla andelarna i dotterbolaget lämnas som vederlag. Strukturen kan till och med vara sådan att nettot av andra tillgångar än andelarna i dotterbolaget och skulder blir positivt, och frågan uppstår om dotterbolaget som fusionsvederlag ska lämna pengar, utöver andelarna i sig själv.

Redovisning av fusioner enligt tysk rätt

I Tyskland finns en särskild lag om omvandlingar¹. Avgörande för redovisning av fusioner är lagens § 24 (vår översättning):

Värderingsansatser i det övertagande företaget

I det övertagande företagens årsredovisningar kan som anskaffningsvärden enligt § 253 avsnitt 1 i HGB [HGB är motsvarigheten till ÅRL, baserad på EU:s redovisningsdirektiv] också de redovisade värdena i ett överlåtande företags stängningsbalans användas.

Det kan låta kryptiskt, och apropå att också de redovisade värdena kan användas frågar man sig vilka värden det är som enligt grundregeln kan användas som anskaffningsvärden. En förklaring är att enligt tidigare rätt var det tvingande att föra vidare det överlåtande företags redovisade värden, trots att det är en avvikelser från anskaffningsvärdeprincipen. Då en vidareföring ofta leder till en fusionsförlust, som är oönskad, ligger det närmare till hands att välja anskaffningsvärdemetoden. Den senare är alltså uttryckligen tillåten, men samtidigt förblir länken av redovisade värden tillåten.

I lagkommentaren framhålls att metodvalet gäller endast övertagna tillgångar och skulder, inte de tillgångar och skulder som det övertagande företaget redan har. Den ur företagsekonomi stammande *fresh-start-method* kommer inte på fråga².

Ur svensk synvinkel är det intressant att koncernvärdemetoden inte ens nämns i lagkommentaren. Redovisningen av de fyra alternativa fusionerna kan ändå så att säga speglas i den tyska rätten. I den ställs, vad det gäller värderingen av övertagna tillgångar och skulder, främst två frågor:

1. Det värde som ska sättas övertagna tillgångar och skulder.
2. Hur något skillnadsbelopp (fusionsvinst respektive -förlust) mellan nettot av värdena av övertagna tillgångar och skulder och ett vederlag ska visas. Det blir graverande skillnad, vad gäller beloppet, utifrån valet av anskaffningsvärdeprincip eller länkning av redovisade värden.

Dock uppstår, givet anskaffningsvärdemetoden, inom ramen av en fusion inte anskaffningsvärden för enskilda tillgångar eller skulder, då de inte förvärvas mot individuella vederlag, utan det överlåtande företags tillgångar och skulder övergår som en helhet. Det övertagande företaget lämnar, beroende på fusionsvarianter, i skilda former ett vederlag för helheten. Begreppet anskaffningsvärde ska därför tillämpas fusionsspecifikt, i första hand respektive (sam)tidsvärde (*Zeitwert*, ungefär vårt begrepp verkligt värde) vid tidpunkten för förmögenhetsövergången, åtminstone med tanke på en övre gräns.

Våra fyra alternativ speglas på följande sätt i lagkommentarens avsnitt om moderföretags absorption av dotterföretag och dotterföretags absorption av moderföretag.

Moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i dotterbolaget

Ett dotterföretags uppgående i sitt moderföretag kännetecknas, fortsatt enligt lagkommentaren, av att de övertagna tillgångarna och skulderna ekonomiskt träder istället för de andelar som moderföretaget hade. Även i detta slag av fusion är det ett utbytesliknande skeende, och det övertagande moderföretaget kan välja mellan det redovisade värdet och tidsvärdet på de upphörande andelarna. Likaså tillåtet är ett mellanvärde så att inget resultat blir följden. Om anskaffningsvärde överstiger det redovisade värdet väljs, ska skillnaden påverka resultatet, och redovisas i resultaträkningen.

Här förefaller lagkommentatorerna skifta infallsvinkeln från det värde som ska sättas de övertagna tillgångarna och skulderna till det värde som ska sättas de andelar i dotterföretaget som upphör. En förklaring till skiftet kan finnas i ett avsnitt om fusion i allmänhet med vederlag i form av nya andelar (i det övertagande företaget).

Där sägs att bestämningen av anskaffningsvärdet i en sådan fusion är omstridd; medan en åsikt utgår endast från beloppet på de nya andelarna, går en annan ut från att tidsvärdet på de övertagna tillgångarna och skulderna är tvingande, och en tredje åsikt ger det övertagande ett val mellan de två första. Lagkommentatorerna anser i grunden att den senare åsikten ska följas, eftersom det inte finns någon grund för att tvinga det övertagande företaget att visa de belopp varmed det verkliga värdet överstiger det tidigare redovisade.

Hur som helst finns i tysk rätt inte motsvarigheten till koncernvärdemetoden vid absorption av tillgångar och skulder i ett helägt dotterföretag.

Mormoderbolaget absorberar tillgångar och skulder i moderbolaget

Då den tyska rätten inte alls innehåller koncernvärdemetoden uppstår ingen klarhet rörande mormoderbolagets värdering av övertagna tillgångar och skulder i ett dotterföretag som i sin tur är moderföretag, se i övrigt förra alternativet, att moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i dotterbolaget.

Dotterbolaget absorberar tillgångar och skulder i moderbolaget

I en nedströmsfusion lämnas andelarna i det övertagande företaget direkt till de tidigare andelsägarna i moderföretaget, alltså liksom i svensk rätt. Ur det övertagande företags synvinkel äger därför en anskaffning rum endast av (övriga) absorberade tillgångar och skulder. Hur värdena på dem ska bestämmas är omstritt och huruvida det övertagande företaget får välja mellan flera möjligheter:

1. De övertagna tillgångarna måste sättas motsvarande tidsvärden.
2. En resultatneutral ansats, d.v.s. med det nominella värdet på de övertagna skulderna.
3. En rätt att välja ges mellan tidsvärdena på tillgångarna och värdet på de övertagna skulderna.

Lagkommentatorerna instämmer i den tredje möjligheten. Alltså ligger det vid en första blick nära till hands att som anskaffningsvärden anse endast värdet på de övertagna skulderna, då faktiskt endast de utgör vederlag, för att förvärva tillgångarna. I varje fall måste också här tidsvärdet på de övertagna tillgångarna utgöra den övre gränsen, så att vid högre skulder – fallet särskilt vid hög andel skuldfinansiering – en omedelbar nedskrivning följer.

I många fall förfogar det överlåtande moderföretaget inte över några nämnvärda tillgångar utöver andelarna i dotterföretaget. Då de senare, i motsats till skulderna, inte finner någon ingång i det övertagande företags balansräkning, inträffar vid en nedströmsfusion ofta motsvarande fusionsförlust. (Om en nedströmsfusion medför en sådan förlust är fusionen tillåten endast om den ryms inom den tyska rättens kapitalskyddsregler.)

Moderbolaget absorberar tillgångar och skulder i mormoderbolaget

Resonemanget i lagkommentarens avsnitt om dotterföretags absorption av moderföretag är lika tillämpligt på vårt alternativ att det är moderbolaget som absorberar tillgångar och skulder i mormoderbolaget, se alltså förra alternativet.

1 Redogörelsen här baseras på: Habersack, M. & Wicke, H. (2019). Kommentar zum Umwandlungsgesetz. C.H.BECK.

2 I lagkommentaren sägs också att av hänvisningen i paragrafen till årsredovisning och till HGB följer att föreskriften inte finner någon användning inom ramen av IFRS. Balansbehandlingen av fusioner enligt IFRS följer egna regler, företagssammanslagningar ska enligt IFRS 3 redovisas enligt förvärvsmetoden. I den definieras anskaffningsvärdet som faktiskt vederlag, och den ansats som krävs är tidsvärdet vid förvärvstidpunkten. Följaktligen lämnas inget utrymme för länkning av redovisade värden.

Exempel

Exempel som visar effekterna av de tre första alternativen i artikeln. Från skatt och skattekonekvenser bortses i hela exemplet. Det samma gäller ränteinkomster eller -utgifter vid lånefinansiering. Först ges förutsättningarna i form av balansräkningar för bolagen och koncernerna. Därefter illustreras de tre fusionsalternativen.

Förutsättningar åren 0, 1 och 2

Inför och vid utgången av år 0:

Mormoderbolaget (MM) moderbolaget (M) och dotterbolaget (D).

Inför utgången av år 0 men före M:s förvärv antas:

- 1) Mormoderbolaget MM ha diverse tillgångar på 400, eget kapital på 100 och skulder på 300.
- 2) Moderbolaget M ha diverse tillgångar på 150 och eget kapital på 150.
- 3) Dotterbolaget D ha diverse tillgångar på 200, eget kapital på 120 och diverse skulder på 80.

Just före utgången av år 0	MM	M	D
Tillgångar	400	150	200
Aktier i D			
Goodwill			
Summa	400	150	200

Eget kapital 100 150 120

Balanserat resultat

Årets resultat

Totalt eget kapital 100 150 120

Skulder 300 80

Summa 400 150 200

M antas förvärva D just före utgången av år 0 och betala 150 kontant. Vid förvärsanalysen av D:s tillgångar och skulder visar det sig att en tillgång, med en återstående ekonomisk livslängd på 20 år, har ett verkligt värde överstigande det redovisade med 20. Goodwill blir alltså 10, och den avskrivs under 5 år, med 2/år.

Koncernen M år 0

	M	D	Elim.	KC M
Tillgångar 1)		200	20	220
Aktier i D 2)	150		-150	
Goodwill 3)			10	10
Summa	150	200	-120	230

Eget kapital 4) 150 120 -120 150

Balanserat resultat

Årets resultat

Totalt eget kapital 150 120 -120 150

Skulder 80 80

Summa 150 200 -120 230

1) Elim: Övervärde i tillgångar år 20. Avskrivs med -1 per år under 20 år.

2) Elim: Aktierna i D elimineras med -150.

3) Elim: Goodwill blev i förvärsanalysen 10.

4) Elim: Egna kapitalet i D elimineras med -120.

Ingen MM-koncern år 0

Vid utgången av år 1:

Bolagen MM, M och D

D visade under år 1 ett resultat på 3, så att underkoncernen M visade ett nettoresultat (efter avskrivning med -1 av övervärdet 20 och avskrivning med -2 av goodwill).

	MM	M	D
Tillgångar ¹⁾	243	203	
Aktier i dotterföretag	157	150	
Goodwill			
Summa	400	150	203

Eget kapital	100	150	120
Balanserat resultat			
Årets resultat 2)			3
Totalt eget kapital	100	150	123
Skulder	300	80	
Summa	400	150	203

1) Tillgångarna i D har ökat med 3.
2) Resultatet i D under år 1 blev 3.

MM antas förvärva M just före utgången av år 1 och betala 157 kontant. Förvärsanalysen görs på underkoncernen M, och tillgången i D, nu med en återstående ekonomisk livslängd på 19 år, har ett verkligt värde överstigande det i D redovisade med 19. Priset på M 157 och nettot av tillgångar och skulder 222-80=142, så att goodwill blir 15. Den avskrivs under 5 år, från och med år 2 med 3/år.

Koncernen M år 1

	M	D	Elim.	KC M
Tillgångar ¹⁾	203	19	222	
Aktier i D 2)	150		-150	
Goodwill 3)		8	8	8
Summa	150	203	-123	230

Eget kapital	150	120	-120	150
Balanserat resultat				
Årets resultat 4)	3	-3		
Totalt eget kapital	150	123	-123	150
Skulder	80			80
Summa	150	203	-123	230

1) Elim: Övervärde 20 minus 11 avskrivning = 9.
2) Elim: Aktierna eliminerar med -150.
3) Elim: Goodwill på 10 minus 2 i avskrivning = 8.
4) Elim: Årets resultat i koncernen är 0 och består av: Resultat i D = 3, koncernavskrivningar på övervärde -1 och goodwill -2.

Koncernen MM år 1

	MM	KC M	Elim.	KC MM
Tillgångar	243	222		465
Aktier i M 1)	157		-157	
Goodwill 2)		8	7	15
Summa	400	230	-150	480

Eget kapital	100	150	-150	100
Balanserat resultat				
Årets resultat				
Totalt eget kapital	100	150	-150	100
Skulder	300	80		380
Summa	400	230	-150	480

1) Elim: Aktierna eliminerar med -157.
2) Elim: Goodwill är 15, som skrivs av på 5 år, från och med år 2 med 3/år.

Vid utgången av år 2:

Bolagen MM, M och D

Under år 2 visar D ett resultat med 5.

	MM	M	D
Tillgångar ¹⁾	243		208
Aktier i dotterföretag	157	150	
Goodwill			
Summa	400	150	208

Eget kapital	100	150	120
Balanserat resultat ²⁾		3	3
Årets resultat ²⁾		5	5
Totalt eget kapital	100	150	128
Skulder	300	80	
Summa	400	150	208

1) D: Tillgångarna har ökat med 8, år 1 med 3 och år 2 med 5.
2) D: Balanserat resultat från år 1 år 3. Årets resultat år 2 år 5.

Koncernen M år 2

	M	D	Elim.	KCM
Tillgångar ¹⁾	208	18	226	
Aktier i D	150		-150	
Goodwill ²⁾		6	6	
Summa	150	208	-126	232

Eget kapital	150	120	-120	150
Balanserat resultat		3	-3	
Årets resultat ⁴⁾		5	-3	2
Totalt eget kapital	150	128	-126	152
Skulder		80		80
Summa	150	208	-126	232

1) D: Totalt resultat på 8 (3+5).
1) Elim: Ursprungligt övervärde var 20 minus 2 års avskrivning på -1/år. UB 18 (20-1-1)
2) Goodwill: Ursprungligt värde var 10 minus 2 års avskrivning på -2/år. UB 6 (10-2-2).

Koncernen MM år 2

	MM	KCM	Elim.	KCMM
Tillgångar	243	226		469
Aktier i M	157		-157	
Aktier i D				
Goodwill ¹⁾		6	6	12
Summa	400	232	-151	481

Eget kapital	100	150	-150	100
Balanserat resultat				
Årets resultat ²⁾		2	-1	1
Totalt eget kapital	100	152	-151	101
Skulder	300	80		380
Summa	400	232	-151	481

1) Goodwill avskrivs i koncernen MM med -3 per år (15 under 5 år) och år vid utgången av år 12 (15-3).
2) Elim: Eget kapital elimineras från toppen med -150 på raden Eget kapital och -1 på resultat avskrivning av goodwill utöver avskrivningen i M-koncernen med -2.

Fusionsalternativen

De alternativa fusionerna beslutas under år 2 så att de registreras, och därmed redovisas, vid utgången av år 2.

1) M absorberar tillgångarna och skulderna i D

M bokför av D redovisade tillgångar med 226 (200+3+5+18), goodwill med 6 och skulder med 80. Netto 152 ställs mot det redovisade värdet på andelarna i M, 150, och ger en fusionsdifferens på 2. Den består av redovisade resultat 3+5=8 minskade med avskrivningarna på övervärdet och på goodwill: $(2 \times 1) + (2 \times 2) = 6$.

Utgången av år 2	M	D	Just 1)	=Absorb	M+D fusion
Tillgångar		208	18	226	226
Aktier i D	150		-150	-150	
Goodwill			6	6	6
Summa	150	208	-126	82	232

Eget kapital 150 -120 =150

Balanserat resultat 3 -3 =0

Årets resultat 5 -3 =2

Totalt eget kapital 150 -126 =232

Skulder 80 =80

Summa 150 -126 =232

1) Poster hos D som absorberas av M, justeringar till koncernmässiga värden:

- Övervärde 20 minus avskrivning 2=18.
- Goodwill 10 minus avskrivning 4=6.
- Aktierna i D justeras mot D:s eget kapital från toppen med -120 och balanserat resultat -3 och årsresultat -3.

Notera att ren absorption övertas endast tillgångar och skulder. Eget kapital övertas inte. För att underlätta förståelsen här läggs först hela D (tillgångar, skulder och eget kapital) in men D:s eget kapital justeras omedelbart mot M:s aktier i D.

M har inte längre dotterföretag och avger ej koncernredovisning.

Koncernen MM år 2, moderföretaget MM och dotterföretaget M inklusive tillgångar och skulder absorberade från D.

Utgången av år 2	MM	M+D fusion	Elim.	KC MM
Tillgångar	243	226		469
Aktier i M 1)	157		-157	
Goodwill 2)		6	6	12
Summa	400	232	-151	481

Eget kapital 100 150 -150 =100

Balanserat resultat

Årets resultat 2 -1 =1

Totalt eget kapital 100 152 -151 =101

Skulder 300 80 =380

Summa 400 232 -151 =481

1) Aktierna 157 elimineras.

2) Goodwill utgår från förvärvets 15 minus 3 i avskrivning=12. M har goodwill på 6 varför 6 läggs till vid elimineringen.

2) MM absorberar tillgångarna och skulderna i M

MM delar upp sin förvärsanalys för att få det koncernmässiga värdet på andelarna i D. Eftersom köpeskillingen var 157 och M:s redovisade egna kapital då var 150 så var det indirekta anskaffningsvärdet på D också 157. Därför blir det ingen fusionsdifferens, vilket stämmer med att M inte visat något resultat år 2, och inte har tillgångar eller skulder som koncernmässigt ska avskrivas eller lösas upp.

Utgången av år 2	MM	M	Just	=Absorb	MM+M fusion
Tillgångar	243				243
Aktier i M 1)	157	150	-307	-157	
Aktier i D 1)			157	157	157
Goodwill					
Summa	400	150	-150		400

Eget kapital	100	150	-150		100
Balanserat resultat					
Årets resultat					
Totalt eget kapital	100	150	-150		100
Skulder	300				300
Summa	400	150	-150		400

1) Då MM inte längre äger aktierna i M utan i D, blir anskaffningsvärdet på aktierna i D 157, varmed aktier i M krediteras med 157 och aktier i D debiteras med 157. Justeringen av -307 består av MM:s aktier i M, 157, samt M:s aktier i D, 150.

M finns ej kvar vid utgången av år 2.

Koncernen MM år 2, moderföretaget MM och dotterföretaget D.

Utgången av år 2	MM+M fusion	D	Elim 1)	KC MM
Tillgångar	243	208	18	469
Aktier i M				
Aktier i D	157		-157	
Goodwill 2)			12	12
Summa	400	208	-127	481

Eget kapital	100	120	-120	100
Balanserat resultat		3	-3	
Årets resultat 3)		5	-4	1
Totalt eget kapital	100	128	-127	101
Skulder	300	80		380
Summa	400	208	-127	481

1) Tillgångar: Övervärdet uppgår till 18 (19 minus 1 års avskrivning -1) för MM.
2) Goodwill uppgår till 12, det vill säga ursprungligt för MM 15 minus 3 i avskrivning år 2.
3) Avskrivning på övervärdet -1 och på MM:s goodwill -3.

3.1) D absorberar tillgångarna och skulderna i M, M är skuldfritt

D bokför M:s andelar i D med 150 men bokför direkt att andelarna lämnas som vederlag till MM, också med 150. Då M inte visat några resultat under år 1 eller 2 finns det inga andra tillgångar i M.

Utgången av år 2	D	M	Just 1)	=Absorb	D+M fusion
Tillgångar	208				208
Aktier i D/Vederlag		150	-150		
Goodwill					
Summa	208	150	-150		208
Eget kapital	120	150	-150		120
Balanserat resultat	3				3
Årets resultat	5				5
Totalt eget kapital	128	150	-150		128
Skulder	80				80
Summa	208	150	-150		208

1) M:s aktier i D på 150 kan inte ligga kvar efter fusionen utan lämnas som vederlag till MM.

MM krediterar sitt innehav i M, som upphör genom fusionen, med 157. Samtidigt debiterar MM vederlaget från D/andelarna i D med 157.

M finns ej kvar vid utgången av år 2.

Koncernen MM år 2, moderföretaget MM och dotterföretaget D.

Utgången av år 2	MM	D+M fusion	Just	KC MM
Tillgångar 1)	243	208	18	469
Aktier i D	157		-157	
Goodwill 2)			12	12
Summa	400	208	-127	481
Eget kapital	100	120	-120	100
Balanserat resultat		3	-3	
Årets resultat 3)		5	-4	1
Totalt eget kapital	100	128	-127	101
Skulder	300	80		380
Summa	400	208	-127	481

1) Tillgångar: Övervärdet uppgår till 18 (19 minus 1 års avskrivning -1).

2) Goodwill uppgår till 12, det vill säga ursprungligt för MM 15 minus 3 i avskrivning.

3) Avskrivning på övervärdet -1 och på MM:s goodwill -3.

3.2) D absorberar tillgångarna och skulderna i M, M är även skuldfinansierat

M antas vara skuldfinansierat med 50, och alltså egenkapitalfinansierat med 100.
D bokför M:s andelar i D med 150 och de övertagna skulderna med 50, netto 100.
D bokför direkt att andelarna lämnas som vederlag till MM, med 150. Skillnaden mot 100 blir 50 och debiteras D:s egna kapital, som värdeöverföring till MM. Då M inte visat några resultat under år 1 eller 2 finns det inga andra tillgångar i M.

	D	M	Just	=Absorb	D+M fusion
Tillgångar	208				208
Aktier i D		150	-150		
Goodwill					
Summa	208	150	-150		208
Eget kapital	120	100	-100		120
Balanserat resultat	3		-50	-50	-47
Årets resultat	5				5
Totalt eget kapital	128	100	-150	-50	78
Skulder	80	50		50	130
Summa	208	150	-150		208

Eftersom M antas vara skuldfinansierat med 50 antas att MM förvärvade andelarna i M för 157-50=107.

M krediterar sitt innehav av samtliga andelar i M med 107 och debiterar vederlaget, andelarna i D, med 157. Skillnaden blir erhållen värdeöverföring med 50, som redovisas som vinst. Det blir ingen fusionsdifferens.

M finns ej kvar vid utgången av år 2.

KC MM år 2, moderföretaget MM och dotterföretaget D.

	MM	D+M fusion	Elim 2)	KC MM
Tillgångar ¹⁾	293	208	18	519
Aktier i D	157		-157	
Goodwill ¹⁾			12	12
Summa	450	208	-127	531
Eget kapital	100	120	-120	100
Balanserat resultat ³⁾		-47	47	
Årets resultat ³⁾	50	5	-54	1
Totalt eget kapital	150	78	-127	101
Skulder ³⁾	300	130		430
Summa	450	208	-127	531

1) Elim: MM:s resterande övervärde på tillgångar samt goodwill läggs in.

2) Elim: +18-157+12=127 elimineras från toppen med -120, balanserat resultat -3 och årets resultat med -4. Där till justering med 50, se 3).

3) MM:s erhållna värdeöverföring är koncernintern och justeras mot D:s balanserade resultat. Alltså eliminering av balanserat resultat: -3+50=47 och av årets resultat -4-50=-54.

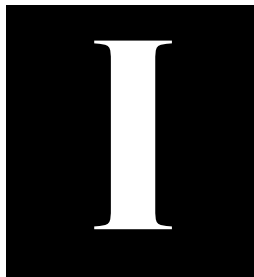
Mervärdes- skattens yttre gränser

– en modell för forskare och processförare
vid jämförelse av mervärdesskattelagen med
EU-rätten

I denna artikel går Björn Forssén igenom en modell för bedömning av momsfrågor, beträffande huruvida en regel i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är förenlig med EU-rätten på momsområdet. Han belyser situationer där det kan diskuteras om den svenska nationella ML håller sig inom EU-rättens yttre gränser på området. Genomgången är tänkt att fungera som ett stöd för forskningen på momsområdet eller för den som arbetar med att företräda företag och organisationer i skatteprocesser och andra mål som berör moms.

När det gäller behovet av en reformering av regelverken på momsområdet visar Björn Forssén dessutom på att behovet av förändringar även föreligger på EU-nivå, och han efterlyser en aktivitet från både lagstiftaren och forskarna i ett sådant mer komplett perspektiv på ämnet.

Text: **Björn Forssén**



artikeln utgår jag från den schematiska översikten nedan av mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, och går igenom fem olika exempel på grundläggande frågeställningar för mervärdesskatten, där jag behandlar om ML

överskrider skyldigheterna eller begränsar rättigheterna jämfört med de yttre gränser som uppställs i dessa hänseenden enligt EU-rätten på området, det vill säga främst i förhållande till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

I förekommande fall hänvisar jag vid genomgången av frågorna till numreringen i schemat (se nedan). Jag berör numren 1a) - 4), men inte avdragsförbuden enligt nummer 5). Avdragsförbuden i ML har i olika sammanhang ifrågasatts i förhållande till EU-rätten. I första hand har det rört sig om avdragsförbudet

för ingående moms som hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad (8 kap. 9 § första stycket 1 ML) och avdragsförbud respektive begränsning av avdragsrätten för personbilar och motorcyklar (8 kap. 15 och 16 §§ ML). Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så länge inte annat beslutas på EU-nivå. Avdragsförbuden innebär enbart en begränsning av rättigheterna enligt 3a) och 3b) i schemat. Om avdragsförbuden inte fanns, skulle den begränsningen av rättighetssidan i schemat försvinna och det skulle enbart gälla mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter allmänt sett. Avdragsförbuden behöver därför inte behandlas vid genomgången av en modell för att bedöma om en regel i ML är förenlig med EU-rätten på momsområdet. I denna artikel får det räcka med att nämna att det finns avdragsförbud i ML med stöd av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och att vissa av dem ändå kan ifrågasättas i sig utifrån EU-rätten på momsområdet.

Personer		
1a) Beskattningsbara personer		1b) Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
2a) Skattepliktig	2b) Från skatteplikt kvalificerat undantagen	2c) Från skatteplikt okvalificerat undantagen
3a) Avdragsrätt för ingående moms	3b) Återbetalningsrätt för ingående moms	4) Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster.
5) Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms.		

Frågeställningarna om vissa regler i ML i jämförelse med mervärdesskattedirektivet

1. Den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet är *beskattningsbar person* (1a). På den punkten överensstämmer sedan 1 juli 2013 bestämmningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § ML fullständigt med mervärdesskattedirektivet, genom att 4 kap. 1 § första stycket första meningen ML enligt SFS 2013:368 innehåller samma ordalydelse för vem som är beskattningsbar person som huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet: "Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat". Om den beskattningsbara personen gör en *skattepliktig omsättning* av vara eller tjänst (2a), blir denne *skattskyldig* till moms (*momsskyldig*), enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 (med hänvisning till 1 § första stycket 1) ML som överensstämmer med huvudregeln i artikel 2.1 a) och c) i mervärdesskattedirektivet, och ska därmed redovisa och betala utgående moms på beskattningsunderlaget (med tillämpning av aktuell momssats). I min licentiatavhandling från 2011, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, ifrågasatte jag att 4 kap. 1 § ML var förenlig med artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Den koppling som då fanns i 4 kap. 1 § 1 till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innebar nämligen att en juridisk person utgjorde skattesubjekt enligt ML utan att rekvisiten i huvudregeln för vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, var uppfyllda. Det berodde på att alla juridiska personer har näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL, oavsett om de subjektiva rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL är uppfyllda. Det innebar en skillnad mellan bestämmningen av skattesubjektet

enligt ML beträffande å ena sidan fysiska personer och å andra sidan juridiska personer, och att ML för sistnämnda kategori personer överskred den yttre gräns som mervärdesskattedirektivet uppställer i det hänseendet enligt huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Lagstiftaren uppmärksammade inte att jag som bifrågor till den huvudfrågan i avhandlingen tog upp att även bruket av uttrycken skattskyldighet respektive skattskyldig för bestämmningen i de nationella lagstiftningarna om moms av inträdet av avdragsrätten för ingående moms respektive av vem som är skyldig att momsregistrera sig också kan ifrågasättas i förhållande till EU-rätten på momsområdet. Jag återkommer i denna punkt i förevarande artikel till den förstnämnda av dessa båda frågeställningar och i nästa punkt återkommer jag till den sistnämnda frågeställningen.

Enligt artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet har en beskattningsbar person *avdragsrätt för ingående moms* på förvärv eller import i sin verksamhet redan när denne gör förvärv eller import med avsikt att göra skattepliktig omsättning i verksamheten. Enligt EU-domstolens mål 268/83 (Rompelman), punkt 23, behöver nämligen inte skattepliktiga omsättningar faktiskt ha skett, innan avdragsrätten har uppkommit. Frågan är om huvudregeln för avdragsrättens omfattning och inträde i ML, 8 kap. 3 § första stycket (3a), är förenlig med EU-domstolens praxis, beträffande när avdragsrätten inträder. Frågeställningen gäller på motsvarande sätt förhållandet mellan 10 kap. 11 § första stycket ML och artikel 169 i mervärdesskattedirektivet beträffande så kallad återbetalningsrätt för ingående moms (3b) i verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst sker (2b).

Problemet med 8 kap. 3 § första stycket ML i förhållande till EU-domstolens praxis beträffande bestämmningen av när avdragsrätten för ingående moms inträder är att regeln innehåller uttrycket *skattskyldighet*, medan artikel 168 a) i

mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person för samma bestämmelse. *Skattskyldig* motsvarar *betalningsskyldig* i mervärdesskattedirektivet, och lydelsen av 8 kap. 3 § första stycket ML kan därmed tolkas som att det skulle krävas att skattepliktig omsättning av vara eller tjänst faktiskt har skett, innan avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten inträder. Huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket ML är således inte EU-konform i förevarande hänseende. Lydelsen av 8 kap. 3 § första stycket ML är: "Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten". Om inte begreppet *skattskyldighet* utmönstras ur 8 kap. 3 § första stycket och ersätts med en formulering för bestämmelse av avdragsrättens inträde, där skattskyldighet har ersatts med *beskattningsbar person*, begränsar sålunda huvudregeln i ML den rättigheten i förhållande till huvudregeln om avdragsrättens omfattning och inträde i artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

En beskattningsbar person (1a) ska inte behöva vänta på att erhålla rätt till avdrag (3a) eller återbetalning (3b) för ingående moms på förvärv eller import, om denne avser att göra skattepliktiga (2a) eller från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b) omsättningar av varor eller tjänster med sina förvärv eller import. Vederbörande har sådan rätt enligt punkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) redan på grund av den avsikten. Bruket av begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första stycket ML öppnar för en tolkning där den beskattningsbara personen skulle behöva vänta på att erhålla rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms tills skattepliktiga eller från skattepliktiga kvalificerat undantagna omsättningar faktiskt har skett i företaget. På så sätt håller sig inte ML inom de gränser som uppställs i mervärdesskattedirektivet för den enskildes rättigheter beträffande mervärdesskatten. Jag nämner det som ett exempel på när ML överskrider mervärdesskattens yttre gränser enligt EU-rätten, i det här fallet i fiskalt hänseende.

2. Reglerna om skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt återfinns i 7 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns

i artiklarna 213-216. Även i detta hänseende skapar bruket av uttrycket *skattskyldig* i den svenska nationella lagstiftningen problem i förhållande till EU-rätten, när det anges i 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL att Skatteverket (SKV) ska registrera den som är *skattskyldig* enligt ML, medan artikel 213 i mervärdesskattedirektivet använder begreppet *beskattningsbar person* i det hänseendet – det vill säga inte det mot skattskyldig svarande begreppet betalningsskyldig.

En beskattningsbar person kan åberopa den skrivna regeln i SFL och underlåta att momsregistrera sig, så länge denne inte faktiskt har gjort någon skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152), RF, begränsar i förevarande fall en EU-konform tolkning av regeln i SFL om skyldigheten att momsregistrera sig. En EU-konform tolkning ska ske av de nationella reglerna, men det innebär inte en skyldighet för EU-ländernas myndigheter och domstolar att tolka dem i strid med deras ordalydelse (*contra legem*). Det är också EU-domstolens uppfattning, enligt punkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). I detta fall begränsar den svenska nationella lagstiftningen på momsområdet den enskildes skyldigheter, men en ändring av 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL bör ske så att SKV:s kontrollmöjligheter inte försvåras beträffande registreringskyldigheten och inte heller den enskildes – företagarens – framförhållning försvåras i samma hänseende. Det riskerar att leda till konkurrenssnedvridningar, och strider således mot den för mervärdesskatten grundläggande principen om en neutral moms enligt fjärde stycket i ingressen till mervärdesskattedirektivet, artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet och artikel 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).

Enligt min mening bör således 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL ändras, så att skyldigheten att momsregistrera sig knyts till begreppet *beskattningsbar person*, i stället för till begreppet *skattskyldig*. De kontrollmöjligheter för SKV och möjligheter till framförhållning för den enskilde som försvåras annars består i följande. En beskattningsbar person (1a) som från början enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna (2c) omsättningar av varor eller tjänster har varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms

på förvärv eller import (4). Denne bör dock anses vara skyldig att registrera sig i momsregistret, och inte bara i det allmänna skatteregistret. Även om EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet, föreligger i dag problem såväl för SKV:s kontrollverksamhet som beträffande framförhållningen för företagaren, om vederbörande ska momsregistrera sig först om denne övergår till att – enbart eller även – göra skattepliktiga (2a) eller från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b) omsättningar.

Även om legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF medför att skyldigheterna enligt mervärdesskatten kan begränsas i förhållande till mervärdesskattedirektivet mot bakgrund av den nationella lagstiftningens ordalydelse, innebär det enligt min mening, beträffande skyldigheten att momsregistrera sig, att mervärdesskattens yttersta gränser överskrids systematiskt sett, när det leder till oönskade konkurrenssnedvridningar, om den i EU:s sekundärrätt och primärrätt fastlagda neutralitetsprincipen för momsen åsidosätts på det beskrivna sättet. I sammanhanget får nämnas beträffande primärrätten att ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje EU-land, och den så kallade restkompetens som finns kvar på nationell nivå gäller enbart bestämmandet av form och tillvägagångssätt för genomförandet, enligt artikel 288 tredje stycket FEUF. Av bland annat EU-domstolens mål C-437/06 (Securenta), punkt 35, får anses följa att när en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte utgör ett tillräckligt tolkningsunderlag vid en EU-konform tolkning av en regel i nationell lagstiftning avseende moms är medlemsstaterna skyldiga att utöva sin befogenhet att tillämpa nationella tolkningsregler med beaktande av syftet med och systematiken i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), numera mervärdesskattedirektivet. Jag anser att de beskrivna problemen med att registreringskyldigheten till moms bestäms genom bruket av begreppet skattskyldig i 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL medför att SFL kan tolkas och tillämpas i strid mot mervärdesskattedirektivet (sekundärrättsligt), och att den åtföljande konkurrenssnedvridningen innebär att SFL i förevarande

hänseende även strider mot EU:s primärrätt på momsområdet men inte bara avseende artikel 113 FEUF, utan också med hänsyn till artikel 288 tredje stycket FEUF.

- Om en vanlig privatperson, det vill säga en konsument/skattebärare (1b), kan omfattas av mervärdesskatten enligt ML (eller SFL), strider det mot grunderna för vad som avses med mervärdesskatt enligt EU-rätten. Grundläggande för mervärdesskatten är nämligen att en åtskillnad – gränsdragning – ska ske mellan å ena sidan skattesubjekten (1a), det vill säga beskattningsbara personer (i princip företagare) och å andra sidan konsumenterna (1b), det vill säga de som ska bära skatten (skattebärare). Då måste den så kallade representantregeln för skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), ändras, så att en vanlig privatperson (konsument) inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första meningen ML skulle vara tillämplig för en vanlig privatperson, bara för att denne är delägare i en rättslig figur som utgör enkelt bolag (eller partrederi) – en rättslig figur som för övrigt inte utgör ett rättssubjekt. Det strider således mot mervärdesskattens grunder, och framför allt mot huvudregeln om vem som är beskattningsbar person, det vill säga mot artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, eftersom gränsdragningen mellan 1a) och 1b) därmed inte upprätthålls konsekvent av reglerna i ML.

I doktorsavhandlingen från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, benämner jag nämnda tolkningsresultat avseende 6 kap. 2 § ML för extremt, eftersom grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. En vanlig privatperson skulle ges rätt till momsavdrag på sina utgifter, exempelvis vid inköp i matvaruaffären. Momsen är en konsumtionsskatt och skatten ska bäras av konsumenten, som vanligen är en privatperson och som, till skillnad från skattesubjekten, inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid inköp av till exempel matvaror. Den som exempelvis har en restaurang bedriver ekonomisk verksamhet, och har – såsom skattesubjekt – avdragsrätt för ingående moms på inköp av bland annat matvaror.

Denne debiterar i sin tur moms i restaurangnotan till gästen, som i egenskap av konsument inte får någon fordran på staten motsvarande momsen i notan. Om konsumenterna skulle kunna göra gällande en fordran på moms gentemot staten, skulle det vara fråga om något slags bidrag från staten, och inte om en ingående moms såsom ett skatteobjektets fordran på staten. En sådan rättighet skulle enligt min uppfattning inte omfattas av något skyddsvärt intresse enligt legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första stycket 2 RF, och skulle i och för sig inte kunna utövas av konsumenten gentemot SKV. Emellertid får enligt min mening en lagändring ändå anses påkallad, eftersom det riskerar att leda till sådana konkurrenssnedvridningar som innebär att den nationella regeln överskrider mervärdesskattens yttre gräns systematiskt sett och sålunda står i strid mot EU-rätten på momsområdet såväl sekundär- som primärrättsligt sett.

4. Om det i stället vore fråga om att en beskattningsbar person (1a) som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (2c), och sålunda inte har avdrags- eller återbetalningsrätt (4), ändå ges avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (3a/3b), är det fråga om ett otillåtet statligt stöd av sådana beskattningsbara personer (företag) enligt artikel 107.1 FEUF, eftersom konkurrensen snedvrids även på det sättet. Det följer av punkt 59 i EU-domstolens mål C-172/03 (Heiser) av 3 mars 2005, där domstolen ansåg att sådant otillåtet statligt stöd förelåg, när den omständigheten att de tjänster en läkare tillhandahöll övergick från att vara skattepliktiga (2a) till att vara okvalificerat undantagna från skatteplikt (2c) inte ledde, enligt österrikisk mervärdesskattelagstiftning, till den i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet – föreskrivna beskattningsåtgärden, vilken skulle bestå i nedsättning av avdragsrätten för ingående moms på grund av förändrad användning av investeringsvarorna.¹

Om ML skulle ge avdrags- eller återbetalningsrätt

avseende verksamheter där från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar görs, såsom beträffande vård eller social omsorg enligt 3 kap. 4-7 §§, skulle också det innebära att ML överskrider mervärdesskattens yttre gräns enligt EU-rätten såväl sekundär- som primärrättsligt sett och i så fall med hänsyn till en EU-konform tolkning av en sådan regel i förhållande till bestämmelserna i artiklarna 184-192 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga utan att det vore nödvändigt med en tolkning med beaktande av syftet med och systematiken avseende mervärdesskattedirektivet i dess helhet.

5. För bestämningen av skatteobjektet bör samma regelteknik – systematik – användas i ML som i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av vara respektive tjänst. I stället innehåller direktivet regler om skattepliktiga transaktioner och om vilka transaktioner – leveranser av varor respektive tillhandahållande av tjänster – som undantas från beskattning. Bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker således – till skillnad från i ML – utan någon föregående bestämning av om det är fråga om en vara eller tjänst. Därför bör 1 kap. 6 § utmönstras ur ML, som i stället också bör innehålla enbart regler om skattepliktig omsättning respektive undantag från skatteplikt för vissa omsättningar av varor eller tjänster, när det gäller bestämningen av skatteobjektet eller undantag från skatteplikt.

Bedömningen av om fråga är om en omsättning av vara eller en omsättning av tjänst bör ske med beaktande av äganderättsbegreppet, och att det är ett sammansatt begrepp. Exempelvis innebär utyrning av en vara enbart en upplåtelse av rätten att använda varan. En sådan omsättning utgör omsättning av tjänst, eftersom en fullständig övergång av samtliga de rättigheter till varan i fråga som bildar äganderättsbegreppet – äganderättsövergång – inte sker. Jämför huvudreglerna för vad som utgör *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster*, artiklarna 14.1 respektive 24.1 i mervärdesskattedirektivet: Leverans av varor avser överföring av rätten att såsom ägare förfoga

Funderar du på att skriva en fördjupningsartikel?

Hör av dig till
pernilla.halling@far.se

över materiella tillgångar, medan tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Den negerade bestämningen av tillhandahållande av tjänster tar som utgångspunkt materiella tillgångar. Ett tillhandahållande av en tjänst kan således ske på ovan nämnda sätt, genom att det inte medför en äganderättsövergång avseende en materiell tillgång. Emellertid innebär den negerade bestämningen inte något hinder för att ett tillhandahållande av en tjänst kan anses uppkomma i sig och utan någon referens till en materiell tillgång – det är ändå fråga om en transaktion som inte utgör en leverans av en vara. Precis som med utformningen av varor kan således tjänster förekomma i en oändlig mängd av variationer. Mervärdesskattens omfattning består enligt schemat ovan dels i en subjektssida med en indelning av personer av olika momsmässig status, där beskattningsbara personer omfattas av den, medan konsumenter faller utanför, dels i en objektssida, där omsättning av vara eller tjänst inte bör betraktas enbart tvådimensionellt. Objektssidan är även att beteckna som tredimensionell, varför rutorna 2a, 2b och 2c i schemat ovan bör betraktas som djuplodande eller med andra ord som lådor utan bakstycke. Det går – i överförd mening – att lägga en i princip överskådlig variation av varor och tjänster i dessa lådor.

En omsättning av vara är tämligen enkel att konstatera, eftersom den gäller materiella tillgångar – det vill säga något som (förenklat uttryckt) går att beröra. Beträffande omsättning av tjänster ligger svårigheten i att kunna kategorisera dessa för att åstadkomma en uppdelning mellan å ena sidan de som berättigar till avdrags- eller återbetalningsrätt (3a/3b), det vill säga skattepliktiga (2a) respektive från skatteplikt kvalificerat undantagna (2b), och å andra sidan de som inte medför sådan rätt (4), dvs. från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar (2c). Jag får därför beröra en idé från mina momsböcker 1993 respektive 1994,² vilken innebär att jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier (I-V), varvid jag använder *föremål* respektive *objekt* för vara respektive tjänst, för att ange när ett

resonemang gäller en bedömning av omsättning av vara respektive av omsättning av tjänst. Det är också en idé som kan utvecklas, och effektivisera den modell – verktyget – som jag tar upp i denna artikel för att underlätta den analys som ska göras vid en forskningsinsats eller i en skatteprocess beträffande en eller flera momsfrågor.

Enligt min mening skulle nämnda tydligare indelning av tillhandahållande av tjänster i själva mervärdesskattedirektivet ge en mer förutsebar bestämning av skatteobjektet än vad som numera sker genom bestämningen i artiklarna 6–9 i Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – den så kallade tillämpningsförordningen – avseende vad som avses med tillhandahållande av tjänster enligt artiklarna 24–29 i mervärdesskattedirektivet. Framför allt beträffande tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, eftersom bestämningen av dem i artikel 7 i tillämpningsförordningen sker genom en kasuistisk uppräkningslista av vad som i synnerhet ska ingå och av vad de inte ska omfatta. Att tolkningen och tillämpningen av vad som omfattas av omsättning av tjänster enligt 2 kap. ML sålunda bestäms av två EU-rättsliga regelverk på momsområdet försämrar förutsebarheten och därmed rättssäkerheten jämfört med om regleringen av tillhandahållande av tjänster enbart sker i mervärdesskattedirektivet och med den modifiering av direktivet som jag föreslår. Sverige borde utmönstra 1 kap. 6 § ur ML och EU borde reformera sekundärrätten på momsområdet såsom jag föreslår, för att minska risken för att framför allt nämnda kasuistiska bestämning av vad som avses med tillhandahållande av elektroniska tjänster medför att mervärdesskattens yttre gränser begränsas i förhållande till grundtanken att alla slags omsättningar av varor och tjänster i princip utgör skatteobjekt enligt vad som avses med mervärdesskatt enligt EU-rätten. En kasuistisk bestämning av skatteobjektet är över huvud taget kontraproduktiv för bestämningen av ett så variationsrikt skatteobjekt, eftersom utvecklingen framför allt på just ett teknikområde såsom tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg snabbt kan göra en sådan bestämning obsolet.

”Över huvud taget bör enligt min mening både lagstiftaren och forskarna anlägga ett mer komplett perspektiv på ämnet mervärdesskatt.”

Avslutande synpunkter

Genomgången av de fem frågorna ovan ska visa på hur modeller – verktyg – för att genomföra en analys av en eller flera momsfrågor kan utvecklas. En sådan modell kan användas som ett stöd vid analysen av gränsdragningsproblem såväl för bedömningen av mervärdesskattens yttre gränser, det vill säga angående vad dess rättigheter och skyldigheter ytterst kan avse, som för bedömningen av de inre gränsdragningsproblemen avseende bestämmelserna i ML, SFL respektive framför allt mervärdesskattedirektivet. En modell som schemat i denna artikel kan användas av forskare inom mervärdesskatterätten, oavsett om metoden – tillvägagångssättet – för deras studier är rättsdogmatisk eller empirisk. Lagstiftaren borde också tillägna sig en sådan modell. Mervärdesskatten är komplex, och framför allt kan processförare, forskare och lagstiftaren ha svårt att inse hur rättigheterna och skyldigheterna hänger ihop. Om lagstiftaren hade använt nämnda schema, vilket finns i en tidigare version i Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (s. 21), hade lagstiftaren haft stöd i det hänseendet av ett enkelt verktyg och i vart fall sannolikt inte missat att rättighetssidan i ML begränsas genom att uttrycket skattskyldighet används i det sammanhanget (8 kap. 3 § första stycket ML) i stället för mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person. Den reform som genomfördes beträffande bestämningen av skattesubjektet på skyldighetssidan 1 juli 2013 (SFS 2013:368) löste så att säga bara halva problemet, eftersom rättighetssidan i ML alltså begränsas i strid mot EU-domstolens uppfattning om avdragsrättens inträde enligt artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet.

Vissa av frågorna som jag berör i denna artikel bör lagstiftaren arbeta med på den nationella nivån, varvid ML och SFL bör ändras i de delar reglerna överskrider mervärdesskattens yttre gränser enligt EU-rätten. Det gäller frågorna 1–4. Andra frågor bör Sverige ta upp på EU-nivå. Det gäller fråga 5 och mitt förslag om en reform som innebär en återgång till att det centrala sekundärrättsliga regelverket på området är mervärdesskattedirektivet, varvid tillämpningsförfordningen sålunda utmönstras. Däremot kan lagstiftaren på den nationella nivån ta upp även frågan om en utmönstring av 1 kap. 6 § ur ML.

Över huvud taget bör enligt min mening både lagstiftaren och forskarna anlägga ett mer komplett perspektiv på ämnet mervärdesskatt, där behovet av förändringar av regelverken behandlas på såväl den nationella nivån som på EU-nivån. Jag har exempelvis i min doktorsavhandling från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, tagit upp att Sverige borde ta upp på EU-nivå huruvida huvudregeln om vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, bör ändras så att även icke rättssubjekt såsom enkla bolag och partrederier omfattas av begreppet beskattningsbar person, och den särskilda så kallade representantregeln, 6 kap. 2 § ML, därmed inte längre vore nödvändig (jfr fråga 3 ovan). I det hänseendet har jag också föreslagit att en sådan propå på EU-nivå från Sverige borde ske i samråd med Finland, där de så kallade sammanlutningarna – vilka inte heller utgör rättssubjekt – faktiskt behandlas som skattskyldiga i enlighet med den nationella finska mervärdesskattelagen (30.12.1993/1501), till skillnad från vad som gäller i Sverige för de enkla bolagen och partrederierna enligt ML.³

BJÖRN FORSSÉN

juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

1) EU-domstolen hänvisar i målet till artikel 92 i EG-fördraget, före omnumreringen av artikeln genom Amsterdampfördraget, vilken blev artikel 87 i EG-fördraget och som idag motsvaras av artikel 107 FEUF.

2) Se Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms (Publica 1993) s. 64ff resp. Mervärdesskatt En handbok Andra upplagan (Publica 1994) s. 88ff.

3) Se s. 226 i doktorsavhandlingen samt s. 34 i den däri avslutande så kallade kappan till båda mina avhandlingar.

**Carl Henrik
Witts pris för
bästa artikel
i Balans**

Är det du som skriver årets bästa artikel i Balans?



Peter Clemedtson

Ordförande i juryn för Carl Henrik Witts pris och auktoriserad revisor och styrelseordförande för PwC Sverige

VARJE ÅR BELÖNAS en eller flera författare med Carl Henrik Witts pris för bästa artikel i Balans. Juryn utgår från kriterier som språk, självständighet, kunnande och nyskapande. Pristagaren belönas med 40 000 kronor.

- Förhoppningen är att priset ska stimulera till välskrivna, initierade fördjupningsartiklar i Balans och att artiklarna kan bidra till ökade kunskaper och mer debatt. Det är viktigare än någonsin, säger Peter Clemedtson, juryns ordförande.

Priset delas ut av PwC i samarbete med FAR, och har delats ut sedan 1981.

Juryn

PETER CLEMEDTSON auktoriserad revisor och styrelseordförande PwC

EWA FALLENIUS civilekonom

PETER MALMQVIST chef Analysguiden på Aktiespararna

SOPHIE NACHEMSON-EKWALL PhD Stockholm School of Economics

JOHAN RIPPE auktoriserad revisor PwC och ordförande i FAR



Är du intresserad av att skriva en fördjupningsartikel? Hör av dig till chefredaktör Pernilla Halling, pernilla.halling@far.se.
Läs mer på tidningenbalans.se.

FAR Online

Ett smart verktyg för dig som vill vara uppdaterad med de senaste ekonomiska regelverken.



Alltid uppdaterade och kvalitets-säkrade regler



Redovisning
Revision
Skatt
Finans



Tusentals uppslags-ord i Rättseriens uppslagsverk

Läs mer och testa gratis i två veckor!

faronline.se

FAR