

6 Koncernredovisning

6.1 RR 1:00 Koncernredovisning

Tillämpnings- område

Rekommendationen behandlar redovisningsfrågor som aktualiseras vid upprättande av koncernredovisning. Vissa frågor som påverkar koncernredovisningen behandlas även i andra rekommendationer, som RR 8 (Redovisning av effekter av ändrade valutakurser), RR 13 (Intresseföretag), RR 14 (Joint Ventures), RR 15 (Immateriella tillgångar) och RR 17 (Nedskrivningar). Rekommendationen är inte bara tillämplig vid upprättande av koncernredovisning av förvärvade företag utan också vid direkt förvärv av ett annat företags nettotillgångar, s.k. inkråmsförvärv.

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Syftet med koncernredovisningen är ge intressenterna information om koncernens ställning och resultatutveckling. Vidare utgör koncernredovisningen underlag för beräkningen av koncernens utdelningsbara medel.

Rekommendationen inleds med en definition av begreppen koncern, koncernredovisning, minoritetsintresse, bestämmande inflytande, moder- respektive dotterföretag, förvärv, samgående, verkligt värde, förvärvstidpunkt, andelar samt monetära tillgångar.

Koncernredovisning ska upprättas av ett moderföretaget. Om vissa förutsättningar är uppfyllda, vilka anges i 7 kap. 2 och 3 §§ ÅRL, föreligger dock inte någon sådan skyldighet.

Koncernredovisningen ska omfatta moderföretaget och dess dotterföretag med vissa undantag. Redovisningen ska avspegla koncernens relationer till omvärlden. Eftersom underlaget för koncernredovisningen utgörs av resultat- och balansräkningarna för de i koncernen ingående företagen, måste alla koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen elimineras. Även de koncerninterna vinsterna och förlusterna måste elimineras.

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetliga redovisningsprinciper. Utgångspunkten är att koncernens redovisningsprinciper ska överensstämma med de som moderföretaget tillämpar i sin årsredovisning. Om det finns särskilda skäl kan, enligt ÅRL, andra principer få användas i koncernredovisningen. Uppllysning ska lämnas om eventuell avvikelse mellan moderföretagets och koncernens redovisningsprinciper.

Beroende på om ett företagsförvärv klassificeras som ett förvärv eller samgående används förvärvsmetoden eller poolingmetoden vid upprättande av koncernredovisningen.

URA 7

Uttalandet har föranletts av att koncernbidrag och aktieägartillskott ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Redovisning bör enligt uttalandet i stället ske efter transaktionernas ekonomiska innebörd.

Vad gäller *koncernbidrag* kan följande utläsas av uttalandet:

- Bidraget är en form av kapitalöverföring mellan företag i en koncern.
- Redovisningen ska återspegla den ekonomiska innebörden.
- *Innebörd 1:* Att minimera koncernens skatt eller att den ekonomiska innebörden inte framgår. I redovisningen ska då givaren minska fritt EK och mottagaren öka fritt EK.
- *Innebörd 2:* Jämställt med utdelning. I redovisningen ska då givaren minska fritt EK. Mottagaren ska redovisa en finansiell intäkt.
- *Innebörd 3:* Jämställt med aktieägartillskott. I redovisningen ska då givaren öka posten ”Andelar i koncernföretag”. Mottagaren ska öka fritt EK.
- Även inkomstskatten ska redovisas mot EK när den är hänförlig till poster som har redovisats mot EK.
- Redovisad skatt i resultaträkningen ska endast avse de intäkter och kostnader som redovisas där.

Lämnade *aktieägartillskott* redovisas som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Prövning ska därvid göras om en nedskrivning av aktiernas värde är erforderligt. Detta gäller särskilt om tillskottet gäller förlusttäckning.

Erhållna tillskott redovisas normalt direkt mot fritt EK.

6.2 BFNAR 2002:12 Tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen

Uttalandet behandlar hur koncernbegreppet ska tolkas när det gäller kravet på gemensamt räkenskapsår. Begreppen företag, moderföretag och koncern och hur begreppen ska förstås i BFL och ÅRL förklaras. Även de fall när en enskild näringsidkare kan bli moderföretag behandlas.

6.3 Inkomstskatt

Sambandet

I Sverige är koncernen inte något skattesubjekt. De skattefrågor som aktualiseras av denna rekommendation är därför framförallt hänförliga till inkråmsförvärv.

Frågor

Avsättning för omstruktureringsåtgärder

Om ett förvärv av en rörelse kombineras med omstruktureringsåtgärder ska, om vissa specifika krav är uppfyllda, en avsättning för dessa kostnader tas upp som en förvärvad skuld. Detta får till konsekvens att någon omedelbar kostnadsföring för omstruktureringsåtgärderna inte ska ske. Däremot kommer en ev. goodwill att bli större. Upplösningen av omstruktureringsreserven är i regel en skattepliktig intäkt och ska som huvudregel redovisas i enlighet med omstruktureringsplanens genomförande.

Värdering av förvärvade tillgångar och skulder

Vid ett förvärv ska köpeskillingen fördelas på identifierbara tillgångar och skulder som tagits över. Värderingen ska ske till verkligt värde enligt specifika regler i rekommendationen. De värden som åsätts är utgångspunkt för de skattemässiga anskaffningsvärdena.

Goodwill och negativ goodwill

Överstiger köpeskillingen värdet av förvärvade nettotillgångar ska det överskjutande värdet redovisas som goodwill. Värdeminskningsavdrag för en sådan förvärvad goodwill sker skattemässigt enligt bestämmelserna i 18 kap. IL. Understiger köpeskillingen värdet uppkommer negativ goodwill som ska redovisas som en skuld. Upplösningen av denna skuld sker enligt särskilda regler i rekommendationen. En sådan upplösning torde vara skattepliktig men är inte särskilt skattemässigt reglerad utan bör följa god redovisningssed.

Justering av förvärvsanalysen

I vissa fall ska den ursprungliga förvärvsanalysen räknas om när förutsättningarna för denna varit ofullständiga eller oriktiga. En sådan justering innebär att förvärvade tillgångar och skulder samt goodwill och negativ goodwill räknas om. Det innebär att justeringarna inte ska resultatföras utan direkt påverkar anskaffningsvärdena.

Koncernbidrag

Skatteförvaltningen har tidigare hävdats att ett koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska få avdrag. Efter tre avgöranden i RR under senare år kan följande slutsatser dras: Avdrag för lämnat koncernbidrag är inte beroende av hur bidraget har behandlats i företagets bokföring. Avdrag kan inte medges med högre belopp än vad som lämnats i koncernbidrag.

RÅ 1998 ref. 6: SRN fann i ett förhandsbesked att ett koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska ha avdragsrätt och mottagaren beskattas. RR däremot ansåg att det saknades stöd i skatterätten för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning. Det måste dock ske en värdeöverföring mellan företagen, som ska motsvara koncernbidraget.

RÅ 1999 ref. 74: Ett bolag som erhållit koncernbidrag betalade genast tillbaka den s.k. kapitaldelen av bidraget (72 procent), dvs. den del av bidraget som inte gav någon skatteeffekt, utan att yrka avdrag. SRN hade i ett förhandsbesked funnit att avdragsrätt förelåg för hela det som koncernbidrag betecknade beloppet och att den återförda delen inte var skattepliktig för det bolag till vilket kapitaldelen återfördes. SRN motiverade sitt ställningstagande med att det saknades grund för att beakta återbetalningen vid tillämpning av koncernbidragsreglerna. RR gjorde samma bedömning som SRN.

RÅ 2001 ref. 79: I en ansökan om förhandsbesked ställdes frågan huruvida ett bolag har rätt till avdrag för koncernbidrag med 100 procent, trots att endast 28 procent av beloppet kommer att överföras, dvs. i enlighet med en nettometod. RR besvarade frågan nekande. Således ska hela koncernbidragsbeloppet motsvaras av en förmögenhetsökning för att avdrag ska kunna medges.

6.4 Rättspraxis m.m.

| | | | |
|--|--|---------------------------------|-------|
| Rättspraxis | – Återbetalning av villkorat aktieägartillskott till ny aktieägare | RÅ 1983 1: 42 | |
| | – Återbetalning av villkorat aktieägartillskott | RÅ 1985 1:10 | |
| | – Avdrag för ränta på villkorat aktieägartillskott | RÅ 1987 ref. 145 | |
| | – Återbetalning av förvärvat villkorat aktieägartillskott | RÅ 1988 ref. 65 | |
| | – Bokföringsmässig redovisning av koncernbidrag | RÅ 1998 ref. 6 | |
| | – Netto-redovisning av koncernbidragsbelopp | RÅ 1999 ref. 74 | |
| | – Aktieägartillskott sågs som driftsbidrag | RÅ 2001 ref. 28 | |
| | – Värdeöverföringen måste motsvara hela koncernbidragsbeloppet | RÅ 2001 ref. 79 | |
| | Akutgruppens uttalanden | – Byte av räkenskapsår | URA 3 |
| | | – Koncernmässig omstrukturering | URA 4 |
| – Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncern intern omstrukturering | | URA 5 | |
| – Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen | | URA 6 | |
| – Koncernbidrag och aktieägartillskott | | URA 7 | |
| – Intellektuellt kapital | | URA 9 | |
| – Poolingmetodens tillämplighet | | URA 12 | |
| – Företagsförvärv eller samgående | | URA 18 | |
| – När skall ett specialföretag omfattas av koncernredovisningen | | URA 20 | |
| – Justering av förvärvsanalys på grund av ofullständiga eller oriktiga uppgifter | | URA 30 | |

- Koncernredovisning – vad avses med ”transaktionsdagen” och hur fastställs det verkliga värdet på egetkapitalinstrument URA 35
- Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier URA 40
- Skatteverkets ställningstaganden** – Omdisponering av lämnad utdelning till koncernbidrag 2003:6