

Uttalande om tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen

ALLMÄNNA RÅD BFNAR 2002:12

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av företag. Med *företag* avses fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078).
2. En prövning enligt bokföringslagen (1999:1078) av om ett företag är ett moderföretag eller om det ingår i en koncern skall göras enligt kriterierna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Ett företag behöver inte omfattas av årsredovisningslagens (1995:1554) bestämmelser för att vara ett moderföretag eller ingå i en koncern.
3. En enskild näringsidkare skall vid prövningen av kriterierna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) endast beakta sådant innehav av röster eller ägande av andelar som hör till den enskilda näringsverksamheten. (BFNAR 2006:3)
4. Detta allmänna råd träder ikraft den 1 januari 2003.

BFNAR 2006:3

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

MOTIVERING

Frågan

Bokföringsnämnden (BFN) har fått en fråga om hur koncernbegreppet skall tolkas när det gäller kravet i 3 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078; BFL) på gemensamt räkenskapsår för koncerner. Enligt nämnda lagrum skall företag som ingår i samma koncern som huvudregel ha gemensamt räkenskapsår.

Definitioner av företag, moderföretag och koncern finns i BFL och i årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Bestämmelserna är inte alldeles lätta att tolka, eftersom begreppet ”företag” definieras olika i de båda lagarna. Detta ställer också till problem vid tolkningen av begreppen ”moderföretag” och ”koncern”, eftersom BFL i denna del hänvisar till definitioner i ÅRL.

I det allmänna rådet förklaras hur moderföretags- och koncerndefinitionen skall förstås vid tillämpningen av BFL. I uttalandet förklaras vidare effekten av tolkningen av koncernbegreppet vid tillämpningen av 3 kap. 5 § BFL.

I det allmänna rådet och uttalandet behandlas tolkningsfrågor som uppstår vid tillämpningen av BFL. Frågor som gäller tolkningen av ÅRL ligger utanför tillämpningsområdet; detta innebär bl.a. att frågeställningar kring skyldigheten att upprätta koncernredovisning inte behandlas i detta sammanhang.

Gällande rätt

Gemensamt räkenskapsår eller inte för koncerner

I 3 kap. 5 § BFL finns en bestämmelse om räkenskapsår för koncerner. Huvudregeln är att företag, som ingår i samma koncern, skall ha gemensamt räkenskapsår.

I tredje stycket nämnda paragraf finns en undantagsbestämmelse för fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet och som också äger ett aktiebolag som bedriver jordbruksverksamhet. I detta fall får aktiebolaget (dotterföretaget) ha brutet räkenskapsår, om den fysiske personen (moderföretaget) inte är skyldig att upprätta koncernredovisning. I författningskommentaren till bestämmelsen anges att undantagsbestämmelsen innebär att koncernanpassning av räkenskapsåret inte behöver ske när en jordbrukare bedriver verksamhet i ett direktägt produktionsbolag (prop. 1998/99:130, del 1, s. 384). Motivet för undantagsbestämmelsen var att man ville ha kvar samma system som gällt för jordbrukare i jordbruksbokföringslagen (prop. 1998/99:130, del 1, s. 226 f).

I 7 kap. 1-3 §§ ÅRL finns bestämmelser om när ett moderföretag är skyldigt att upprätta en koncernredovisning.

Begreppet företag

Företag definieras i 1 kap. 2 § 1 BFL. Enligt definitionen är ett företag en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL. I 2 kap. BFL finns bestämmelserna om vilka som är bokföringsskyldiga.

I ÅRL finns två bestämmelser som är av intresse när det gäller att fastställa innebörden av begreppet företag, nämligen 1 kap. 1 § andra stycket ÅRL, som anger lagens tillämpningsområde och 1 kap. 3 § ÅRL, som ger en allmän definition av begreppet företag.

ÅRL är tillämplig på företag som avses i 6 kap. 1 § BFL (se 1 kap. 1 § andra stycket ÅRL)¹. I nämnda lagrum i BFL anges vilka företag (dvs. fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL) som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. I författningskommentaren till bestämmelsen anges att begreppet företag i detta sammanhang (dvs. rörande ÅRL:s tillämpningsområde) skall uppfattas i vid bemärkelse. Detta innebär att varje bokföringsskyldig fysisk eller juridisk person som är skyldig att upprätta årsredovisning enligt BFL, också omfattas av ÅRL:s tillämpningsområde² (se prop. 1998/99:130, del 1, s. 455).

Enligt företagsdefinitionen i ÅRL är ett företag en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en

¹ Företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning av kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag omfattas dock inte av ÅRL. Detta framgår också av nämnda paragraf i ÅRL.

² Se dock inskränkningen i not 1; bokföringsskyldiga kreditinstitut, värdepappersbolag eller försäkringsbolag faller inte under ÅRL:s tillämpningsområde.

delårsrapport (se 1 kap. 3 § nämnda lag). I författningskommentaren till paragrafen anges (prop. 1998/99:130, del 1, s. 456) följande:

Med företag avses i lagen varje fysisk eller juridisk person vars förhållanden direkt eller indirekt redovisas i en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport.

Vanligen använder lagen begreppet för att beteckna den fysiska eller juridiska person som är skyldig att upprätta årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport. När lagen ålägger ett företag att förfara på visst sätt avses sålunda den fysiska eller juridiska person som – enligt vad som närmare föreskrivs i bokföringslagen och denna lag – är skyldig att upprätta sådan redovisning. Det bör understrykas att också icke näringsdrivande juridiska personer kan vara skyldiga att upprätta årsredovisning eller koncernredovisning. Det medför att begreppet ”företag” också omfattar juridiska personer som inte driver någon verksamhet av näringsmässig karaktär. Också en årsredovisningsskyldig ideell förening eller ett trossamfund är alltså i lagens mening att anse som ett företag.

Det har inte varit möjligt att begränsa användningen av begreppet företag till enbart de rättssubjekt som är skyldiga att upprätta årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport enligt lagen. I några sammanhang används begreppet också för att beteckna juridiska personer i vilka ett redovisande företag direkt eller indirekt äger andelar och vars förhållanden därigenom indirekt kommer att omfattas av redovisningen (se t.ex. 5 kap. 8 §). Samma innebörd har begreppet i sammansättningarna ”dotterföretag” eller ”intresseföretag”. I dessa sammanhang kan begreppet företag också omfatta exempelvis utländska juridiska personer som själva inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen.

Begreppen moderföretag och koncern

Det finns en koppling mellan definitionerna i BFL och ÅRL beträffande moderföretag och koncern. Ett moderföretag är, enligt 1 kap. 2 § 3 BFL, ett företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § ÅRL. En koncern är, enligt 1 kap. 2 § 4 BFL, detsamma som vad som utgör koncern enligt 1 kap. 4 § ÅRL. I författningskommentaren till 1 kap. 2 § 3 och 4 BFL anges att hänvisningen till ÅRL beträffande begreppen moderföretag och koncern innebär att prövningen av om ett koncernförhållande föreligger skall ske enligt de kriterier som anges i 1 kap. 4 § ÅRL. Vidare framgår att det inte är nödvändigt att de berörda företagen omfattas av ÅRL (dvs. är företag som skall upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL) för att en koncern skall föreligga, utan hänvisningen gäller endast kriterierna i sig (prop. 1998/99:130, del 1, s. 374).

I 1 kap. 4 § ÅRL anges kriterierna för när ett moderföretag respektive ett dotterföretag föreligger. Av fjärde stycket i nämnda paragraf framgår att ett moderföretag och ett dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Särskilt om enskilda näringsidkare

I 2 kap. 6 § BFL anges att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.

BFN har i sin rekommendation BFNAR 2006:1 Enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut gjort vissa uttalanden om förhållandet mellan den verksamhet som bedrivs inom ramen för en enskilds näringsidkares näringsverksamhet och den privata sfären. Där framgår att alla tillgångar som hör till näringsverksamheten och som ägs av näringsidkaren skall tas med i bokföringen. Tillgångar som

näringsidkaren äger, men som inte hör till verksamheten (privata tillgångar), skall inte tas med.

Bedömning

Allmänt om begreppen företag, moderföretag och koncern

Avgränsningen av företag finns i 1 kap. 2 § 1 BFL (dvs. en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL). Konkret innebär detta att den som befins bokföringsskyldig enligt någon bestämmelse i 2 kap. nämnda lag också utgör ett företag i lagens mening.

Prövningen i BFL om ett företag ingår i en koncern skall – genom hänvisningen i 1 kap. 2 § 3 och 4 BFL – ske enligt de kriterier som finns i 1 kap. 4 § ÅRL. Detsamma gäller prövningen om ett företag är ett moderföretag. Som framgår av förarbetsuttalandena gäller hänvisningen i 1 kap. 2 § BFL endast kriterierna i nämnda paragraf i ÅRL; det är således inte så att ett företag måste vara ett företag som skall avge årsredovisning för att det skall kunna ingå i en koncern eller vara ett moderföretag.

Att det enbart är kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL, som är intressanta vid avgörandet av ett företags koncernmässiga status, kommer till uttryck i punkt 2 i det allmänna rådet. Ett företag behöver således inte omfattas av ÅRL:s regler (vara ett företag som är skyldigt att upprätta årsredovisning) för att kunna hämta vägledning i nämnda lagrum. Även ett företag som måste avsluta räkenskaperna med ett årsbokslut kan, om det uppfyller kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL, ingå i en koncern.

Hur enskilda näringsidkare skall tolka kriterierna

Enskilda näringsidkare skall som tidigare nämnts endast bokföra tillgångar som hör till den enskilda näringsverksamheten; privata tillgångar skall således inte omfattas av bokföringen. I punkt 3 i det allmänna rådet anges att enskilda näringsidkare vid prövningen av kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL endast skall beakta sådant innehav av röster eller ägande av andelar som hör till den enskilda näringsverksamheten (dvs. endast beakta aktier och andelar som är rörelsetillgångar i den enskilda näringsverksamheten). En fysisk person, som bedriver enskild näringsverksamhet och som också äger andelar i ett aktiebolag som inte betingas av den bedrivna rörelsen i den enskilda firman, kan aldrig anses vara moderföretag enligt 1 kap. 4 § ÅRL.

Särskilt om tillämpningen av 3 kap. 5 § bokföringslagen (räkenskapsår för företag som ingår i koncerner)

Enligt huvudregeln i 3 kap. 5 § första stycket BFL skall företag i koncerner ha gemensamt räkenskapsår. För att bestämmelsen skall bli tillämplig måste det föreligga minst två företag som står i koncernförhållande till varandra. Prövning av om ett koncernförhållande föreligger skall ske på det sätt som angavs i de föregående avsnitten.

Undantagsregeln i 3 kap. 5 § tredje stycket BFL avser fallet när en fysisk person (enskild näringsidkare), som bedriver jordbruksverksamhet, äger ett aktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet. Den fysiska personen blir genom att äga aktiebolaget moderföretag och aktiebolaget dotterföretag (jämför kriterierna för moderföretag i 1 kap. 4 § ÅRL), dvs. en koncern föreligger enligt kriterierna enligt 1 kap. 4 § ÅRL. Trots detta behöver, enligt undantagsregeln i tredje stycket, den enskilda näringsidkaren och hans aktiebolag i detta fall inte ha gemensamt räkenskapsår. Om den enskilda näringsidkaren (moderföretaget) bedriver verksamhet i sådan omfattning att han är tvungen att avge en koncernredovisning enligt 7 kap. 1-3 §§ ÅRL gäller dock inte undantagsregeln, utan huvudregeln om gemensamt räkenskapsår blir istället tillämplig.

EXEMPEL

Exempel 1 – En enskild näringsidkare är moderföretag och ett aktiebolag är dotterföretag

En enskild näringsidkare (inte jordbrukare) har en nettoomsättning på 300 000 kr per år och tillgångar med ett nettovärde om 9 miljoner kr. Han äger 100 procent av aktierna i ett servicebolag; verksamheten i den enskilda firman har samband med verksamheten i bolaget. Aktiebolaget har en nettoomsättning på 400 000 kr per år. Aktiebolaget har en anställd och tillgångar med ett nettovärde om 5 miljoner kr.

Verksamhet	Prövning enligt 1 kap. 4 § ÅRL	Hur avslutas räkenskaperna?	Räkenskapsår?
Den enskilda näringsidkaren	Näringsidkaren är ett moderföretag, eftersom han innehar alla aktierna i aktiebolaget ³ .	Varken den enskilda firman (moderföretaget) eller koncernen är tillräckligt stora för att han skall behöva avsluta räkenskaperna med en årsredovisning utan det räcker med att ett förenklat årsbokslut upprättas ⁴ , men ej enligt BFNAR 2006:1.	Kalenderår skall användas, om inte SKV ⁵ givit dispens ⁶ .
Aktiebolaget	Aktiebolaget är ett dotterföretag ⁷ .	Bolaget skall avsluta räkenskaperna med en årsredovisning ⁸ .	Samma som moderföretaget, om inte SKV givit dispens ⁹ .

³ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

⁴ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

⁵ Skatteverket.

⁶ Se 3 kap. 1 och 2 §§ BFL.

⁷ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

⁸ Se 6 kap. 1 § BFL.

⁹ Se 3 kap. 5 § första och andra styckena BFL.

Exempel 2 – En enskild näringsidkare är moderföretag och ett handelsbolag är dotterföretag

En enskild näringsidkare (inte jordbrukare) har en nettoomsättning på 300 000 kr per år och tillgångar med ett nettovärde om 9 miljoner kr. Han innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett handelsbolag; verksamheten i den enskilda firman har samband med verksamheten i bolaget. Hans fru innehar rösterna för övriga andelar i handelsbolaget. Handelsbolaget har en nettoomsättning på 400 000 kr per år. Handelsbolaget har en anställd och tillgångar med ett nettovärde om 5 miljoner kr.

Verksamhet	Prövning enligt 1 kap. 4 § ÅRL	Hur avslutas räkenskaperna?	Räkenskapsår?
Den enskilda näringsidkaren	Näringsidkaren är ett moderföretag, eftersom han innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i handelsbolaget ¹⁰ .	Varken den enskilda firman (moderföretaget) eller koncernen är dock tillräckligt stora för att han skall behöva avsluta räkenskaperna med en årsredovisning utan det räcker med att ett förenklat årsbokslut upprättas ¹¹ , men ej enligt BFNAR 2006:1.	Kalenderår skall användas, om inte SKV givit dispens ¹² .
Handelsbolaget	Handelsbolaget är ett dotterföretag ¹³ .	Bolaget avslutar räkenskaperna med ett förenklat årsbokslut ¹⁴ .	Samma som moderföretaget, om inte SKV givit dispens ¹⁵ .

Exempel 3 – Jordbrukare med serviceaktiebolag

En jordbrukare bedriver sin verksamhet i enskild firma. Firman har en nettoomsättning på 300 000 kr per år och tillgångar med ett nettovärde om 9 miljoner kr.

Jordbrukaren äger 100 procent av aktierna i ett serviceaktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet. Serviceaktiebolaget har tillgångar med ett nettovärde om 4 miljoner kr och en nettoomsättning på 200 000 kr.

¹⁰ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

¹¹ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

¹² Se 3 kap. 1 och 2 §§ BFL.

¹³ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

¹⁴ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

¹⁵ Se 3 kap. 5 § första och andra styckena BFL.

Verksamhet	Prövning enligt 1 kap. 4 § ÅRL	Hur avslutas räkenskaperna?	Räkenskapsår?
Den enskilda näringsidkaren (jordbrukaren)	Näringsidkaren är ett moderföretag, eftersom han innehar alla aktierna i aktiebolaget ¹⁶ .	Varken den enskilda firman (moderföretaget) eller koncernen är tillräckligt stora för att han skall behöva avsluta räkenskaperna med en årsredovisning utan det räcker med att ett förenklat årsbokslut upprättas ¹⁷ , men ej enligt BFNAR 2006:1.	Kalenderår skall användas, om inte SKV givit dispens ¹⁸ .
Aktiebolaget	Aktiebolaget är ett dotterföretag ¹⁹ .	Bolaget skall avsluta räkenskaperna med en årsredovisning ²⁰ .	Aktiebolaget får ha brutet räkenskapsår ²¹ .

Exempel 4 – Enskild näringsidkare äger aktier som är privata tillgångar

En enskild näringsidkare bedriver jord- och skogsbruk som enskild näringsverksamhet. Han äger dessutom mer än femtio procent av aktierna i ett aktiebolag, som bedriver tandläkarverksamhet. Han arbetar som tandläkare i aktiebolaget.

I detta fall kan innehavet av aktierna inte hänföras till den enskilda firmans verksamhet. Aktierna är inte tillgångar i den enskilda firman; de är privata tillgångar. Aktierna skall därför inte heller beaktas vid prövningen av om det föreligger en koncern enligt 1 kap. 4 § ÅRL (se punkt 3 i det allmänna rådet).

Detta uttalande har beslutats den 24 oktober 2006 av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Gunvor Pautsch
kanslichef

¹⁶ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

¹⁷ Se 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

¹⁸ Se 3 kap. 1 och 2 §§ BFL.

¹⁹ Se 1 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL.

²⁰ Se 6 kap. 1 § BFL.

²¹ Se 3 kap. 5 § tredje stycket BFL.