



BOKFÖRINGSNÄMNDEN
SVEAVÄGEN 167 · BOX 6751, 113 85 STOCKHOLM
TELEFON 08-787 80 28 · FAX 08-21 97 88
INTERNET www.bfn.se

2002-09-30

Dnr [REDACTED]

Regeringsrätten
Box 2293
103 17 Stockholm

Regeringsrättens mål [REDACTED]

YTTRANDE

Yttrandet skall inte ses som att BFN har tagit ställning till frågan om det föreligger ett civilrättsligt giltigt avtal rörande retroaktiv företagsöverlåtelse i målet.

In- och utbetalningar till ett företag är affärshändelser. Detsamma gäller transaktioner som ger upphov till fordringar eller skulder för företaget. Ett företag skall redovisa de affärshändelser som inträffat i företaget i sin löpande bokföring. Det skall också (i de fall företaget har skyldighet att avsluta räkenskaperna) redovisa resultat- och förmögenhetseffekterna av affärshändelserna i ett bokslut. Den skyldighet som i detta avseende föreligger enligt bokföringslagen (1976:125; GBFL) försvinner inte genom att företaget senare överlåter den rörelse (inkrämnet) till vilken affärshändelserna hör. Skyldigheten gäller oberoende av om överlåtelseavtalet uppges ha retroaktiv effekt civilrättsligt, dvs. om parterna varit överens om att avtalet skall gälla även tid före det ingåtts. Ett företag som övertar en rörelse under motsvarande villkor skall inte redovisa affärshändelser som är hänförliga till tid före avtalets ingående varken i den löpande bokföringen eller som intäkter och kostnader i bokslutet. Att företaget vid ett visst tillfälle övertagit det andra företags rörelse skall framgå genom att tillgångar och skulder redovisas i öppningsbalansräkningen.

I en företagsöverlåtelse är två skilda företag inblandade. GBFL:s regler om räkenskapsårets längd reglerar vilken längd ett räkenskapsår kan ha i ett företag, inte i en rörelse.

MOTIVERING

Frågan

Regeringsrätten har i målet begärt BFNs yttrande rörande retroaktiva företagsöverlåtelser. Målet gäller taxeringsåret 1996. BFN redogör nedan för de redovisningsmässiga aspekterna på frågan.

Vid den i målet aktuella tiden gällde GBFL och nämnden utgår därför från bestämmelserna i denna lag (alla paragrafhänvisningar avser GBFL). Begreppet företag används i yttrandet som ett uttryck för ett bokföringsskyldigt subjekt.

Förutsättningarna i målet

Sakomständigheterna i målet är sparsamt redovisade i handlingarna. Såsom BFN uppfattat det har [REDACTED] först bedrivit rörelse såsom enskild näringsverksamhet. Han har därefter överlätit rörelsen till [REDACTED] AB. Denna överlåtelse anges ha skett med retroaktiv verkan.

[REDACTED] AB registrerades hos Patent- och registreringsverket den [REDACTED] december 1995. Det hade sitt första räkenskapsår den [REDACTED] december 1995 till den [REDACTED] april 1996. I det retroaktiva avtalet, som tecknades den [REDACTED] december 1995, överfördes samtliga tillgångar och skulder i [REDACTED] enskilda firma från tiden från den 1 januari 1995 till bolaget. Bolaget ansågs således enligt det retroaktiva avtalet ha bedrivit rörelse under en tidsperiod då bolaget inte ens hade rättskapacitet.

Gällande rätt enligt bokföringslagen (1976:125)

Bokföringsskyldigheten och dess innebörd

Bokföringsskyldighet förelåg för bl.a. aktiebolag, handelsbolag och fysiska personer som var näringsidkare, d.v.s. bedrev näringsverksamhet (1 §). Skyldigheten innebar ett krav på att alla affärshändelser skulle noteras löpande (2 § 2). Affärshändelser var alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder (4 §). Affärshändelserna skulle också bokföras systematiskt (9 §) och verifieras (5 §). Vissa bokföringsskyldiga skulle också avsluta räkenskaperna med ett bokslut (2 § andra stycket 2).

Alla bokföringsskyldiga hade inte samma skyldigheter. Enskilda näringsidkare med mindre omfattande verksamhet (dvs. sådana vars bruttoomsättning normalt understeg 20 basbelopp) undantogs generellt från vissa bestämmelser i lagen, se 2 § och fjärde stycket i 1 § GBFL.

Tidpunkten för bokföring m.m.

Kontanta transaktioner skulle bokföras senast påföljande arbetsdag. Övriga affärshändelser skulle bokföras så snart det kunde ske. I fråga om skulder och fordringar gällde att de skulle bokföras så snart det kunde ske sedan faktura eller annan handling som tillkännagav anspråk på vederlag hade utfärdats eller mottagits eller borde ha förelegat enligt god affärssed (8 § andra stycket). BFN har behandlat frågan om när grundbokföring (löpande notering) senast kunde ske av andra poster än kontanta transaktioner. Av det numera upphävda uttalandet BFN U 89:5 framgår att god redovisningssed innebar att transaktioner som inträffat under en månad normalt måste vara bokförda senast den påföljande månaden.

En verifikation skulle på ett varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avsåg, vilket belopp den gällde, vilken motpart den berörde samt, i förekommande fall, vilka handlingar som hade legat till

grund för affärshändelsen och var originalhandlingen förvarades. I ett numera upphävt cirkulärsvar (C 23/3) uttalade BFN att en verifikation i klartext skulle innehålla uppgift om motpart; undantag ifrån denna regel fick enbart göras vid kontantförsäljning om verifikationens belopp var obetydligt.

Bokslut

För handelsbolag och aktiebolag gällde vid den i målet aktuella tidpunkten att de alltid var skyldiga att avsluta räkenskaperna med ett bokslut. Bokslutet skulle bestå av en resultat- och en balansräkning. Enskilda näringsidkare var däremot inte skyldiga att avsluta räkenskaperna om de normalt hade en årlig bruttoomsättningssumma som understeg ett gränobelopp som motsvarade 20 prisbasbelopp (1 § fjärde stycket).

Särskilt om s.k. öppningsbalansräkning m.m.

En balansräkning skulle upprättas utan dröjsmål när bokföringsskyldigheten inträdde eller förändrades (11 § sista stycket). I författningskommentaren till bestämmelsen (se prop. 1975:104 s. 218) kommenterades bestämmelsens innebörd både för enskilda näringsidkare och juridiska personer (bestämmelsen behövde inte tillämpas av små enskilda näringsidkare, se 2 § 3). För en rörelse som inte bedrevs av juridisk person torde, enligt uttalandena, bokföringsskyldigheten och skyldigheten att upprätta en öppningsbalansräkning inträda när rörelseidkaren faktiskt började sina förbindelser med omvärlden eller träffade avtal etc. i och för rörelsen. Den avgörande tidpunkten för en juridisk person var, enligt uttalandena, när den juridiska personen konstituerades. Vidare gjordes vissa uttalanden om skyldigheten att upprätta en öppningsbalansräkning när en rörelse bytte ägare eller juridisk identitet. Även i detta fall förelåg skyldighet att upprätta en inledande balansräkning dels när en rörelse som inte bedrivits av en juridisk person bytte ägare, dels när en bokföringsskyldigs rörelse bytte juridisk identitet och fortsättningsvis bedrevs i exempelvis bolagsform.

Räkenskapsårets längd

Räkenskapsåret skulle omfatta tolv månader. Räkenskapsåret fick dock avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas till högst 18 månader bl.a. när bokföringsskyldigheten inträdde. Avkortning av räkenskapsåret fick också ske om bokföringsskyldigheten upphörde (12 §). I prop. 1975:104 (s. 151) förtydligades att rekvisitet ”när bokföringsskyldigheten inträder” var detsamma som ”vid verksamhetens början, eller då rörelse övergår till annan innehavare”. Vidare angavs att man inte kunde förlänga räkenskapsåret när verksamheten lades ner eftersom detta skulle innebära en förskjutning i skyldigheten att betala skatt.

Bedömning

Affärshändelsen som utgångspunkt

Reglerna i GBFL är som framgår ovan uppbyggda runt begreppet affärshändelse. Affärshändelserna är utgångspunkt för bedömningen av vad som skall bokföras, när detta skall ske och vilket underlag det skall finnas för att verifiera bokföringsposterna. Det är också så, att bedömningen av vad som är eller inte är en

affärshändelse i företaget i slutändan styr vad som skall redovisas som resultat i resultaträkningen eller som förmögenhet i balansräkningen. Genom att begreppet affärshändelse har denna centrala position i GBFL kan frågan om hur s.k. retroaktiva företagsöverlåtelser förhåller sig till redovisningsreglerna sammanfattas i två mer konkreta frågor. Har det över huvud taget inträffat några affärshändelser i det företag som säljer sin rörelse (det överlåtande företaget) och kan i så fall det retroaktiva inslaget i överenskommelsen innebära att det överlåtande företaget ändå inte behöver redovisa affärshändelserna i sin löpande bokföring och sitt bokslut?

Mot bakgrund av den praxis som synes ha utvecklats inom skatterätten finns det emellertid anledning för nämnden att innan den ger sig i kast med dessa frågor översiktligt beröra redovisningens intressenter och bokföringsskyldighetens innebörd.

Redovisningens intressenter

GBFL byggde på tanken att de bokföringsskyldigas redovisning inte enbart var en angelägenhet för dem själva. Det fanns en lång rad intressenter som skulle skyddas av lagstiftningen. I förarbetena till GBFL (prop. 1975:104, s. 130 ff) uttalades bl.a. att de skäl som legat bakom 1929 års bokföringslag, nämligen att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare, även hade bärkraft vid GBFL:s tillkomst; lagen skulle möjliggöra att fordringsägare vid den bokföringsskyldiges konkurs fick överblick över det sätt varpå rörelsen skötts. Andra intressenter som särskilt nämndes var kreditgivare, samhället (bl.a. skattemyndigheterna) och de anställda.

Bokföringen utgjorde således redan under GBFL:s tillämpningstid en betydelsefull informationskälla för många intressenter. Den hade – utöver vad som tidigare nämnts – en central funktion när det gällde att utreda olika former av ekonomisk brottslighet. Slutligen var bokföringen av grundläggande betydelse för att det aktiebolagsrättsliga regelverket skulle kunna tillämpas. Bokföringen utgjorde nämligen en väsentlig informationskälla när utdelningskapacitet skulle fastställas, när det skulle avgöras om t.ex. låneförbudet överträtts och när en kontrollbalansräkning skulle upprättas.

Rättsutvecklingen på redovisningsområde kan inte ensidigt styras av skatterättsliga överväganden. Därför är det angeläget att framhålla att de regler i GBFL som berörs vid retroaktiva företagsöverlåtelser är av mycket stor betydelse för borgenärer (bl.a. i obeståndssituationer) och för dem som i efterhand har att bedöma om straffrättsliga eller andra regler överträtts. Syftet med GBFL var att alla nämnda intressenter skulle skyddas, vilket är en viktig utgångspunkt när frågan om retroaktiva överlåtelser bedöms.

Bokföringsskyldighetens innebörd

Redovisningsnormerna hade inte samma innehåll för alla bokföringsskyldiga utan varierade beroende på vilken typ av person (juridisk eller fysisk) som bedrev verksamheten och hur stor verksamheten var. Bokföringsskyldighetens innehåll var således inte detsamma för en enskild näringsidkare som för ett aktiebolag, som ägdes av näringsidkaren. Det går därför inte att sätta likhetstecken mellan olika bokföringsskyldiga i GBFL.

Till detta kommer att en bokföringsskyldig inte kunde överlåta ansvaret för sin bokföringsskyldighet på en annan eller hänvisa till att ett annat rättssubjekt fullgjort skyldigheten. Inte heller kunde två parter komma överens om att den ene skulle anses bokföringsskyldig för den andres verksamhet; bokföringsskyldigheten var ingen avtalsfråga utan kriterierna för den angavs i lag. Även i de snävt avgränsade fall då flera bokföringsskyldiga kunde ha gemensam bokföring var vardera bokföringsskyldig ytterst ansvarig för sin del av redovisningen (dvs. den del som avsåg hans verksamhet).

Affärshändelserna i det överlåtande företaget

Begreppet affärshändelse är en specifik redovisningsterm. Det skall vara fråga om händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder (prop. 1975:104 s. 156). I ett företag som har levererat eller erhållit en vara eller en tjänst (liksom i ett företag som fått eller gjort en in- eller utbetalning) har det alltså uppstått en affärshändelse. Som tidigare framgått och som nedan skall utvecklas får detta redovisningskonsekvenser.

Bedömningen av om en affärshändelse inträffat sker utifrån en tolkning av vad som faktiskt har hänt och vilka juridiska och ekonomiska konsekvenser detta fått. När det gäller s.k. retroaktiva företagsöverlåtelser innebär detta i utgångsläget att det inte kan råda någon tvekan om att det inträffat ett antal affärshändelser i det överlåtande företaget under den del av räkenskapsåret som ligger före den tidpunkt rörelsen faktiskt övertogs. Dessa var det överlåtande företaget (om företaget var skyldigt att upprätta bokslut) skyldigt att bokföra och redovisa i såväl resultat- som balansräkning under förutsättning att det retroaktiva avtalet inte ingåtts. Frågan är då vilken betydelse det retroaktiva inslaget i avtalet har.

Betydelsen av det retroaktiva avtalet

I målet görs gällande att det föreligger ett avtal som civilrättsligt har retroaktiv verkan. Det är inte BFNs uppgift att avgöra vilka civilrättsliga konsekvenser ett avtal med retroaktiva inslag har. För att avgöra om några affärshändelser inträffat i det överlåtande företaget är det emellertid nödvändigt för nämnden att ta ställning till frågan om ett sådant avtal kan innebära att det överlåtande företaget ur alla för bokföringen relevanta aspekter kommer att kunna överföra sina rättigheter och skyldigheter till det överlåtande företaget. När BFN i det följande analyserar denna fråga skall det inte ses som ett uttryck för att nämnden funnit att det föreligger ett civilrättsligt giltigt avtal i målet eller att retroaktiva inslag i avtal civilrättsligt kan få de effekter som parterna påstår. Dessa frågor ankommer det ytterst på domstolen att avgöra. Det bör i detta sammanhang också framhållas att en helt annan syn på civilrätten än den som nedan redovisas kan medföra att de redovisningsmässiga ställningstagandena blir helt andra; om domstolen skulle finna att det inte ens förelegat ett obligationsrättsligt bindande avtal om retroaktiv överlåtelse finns det ingen anledning att pröva redovisningsfrågan överhuvudtaget.

Det frågan gäller är om konsekvenserna av ett avtal kan bli sådana att transaktioner som tidigare ansetts vara affärshändelser i ett företag inte längre är det. För att besvara frågan kan olika faktorer vara av intresse. De civilrättsliga aspekterna är

naturligtvis väsentliga men även annat såsom risker och åligganden som följer av offentligrättslig reglering har betydelse.

De civilrättsliga konsekvenserna av en retroaktiv företagsombildning är naturligtvis komplicerade. Beroende på hur avtalen ifråga utformas torde skyldigheter och rättigheter kunna fördelas mellan avtalsparterna; den ena överlåtelsen med retroaktiva inslag är sannolikt inte den andra lik. Enligt BFN:s mening finns det emellertid en del inslag som är gemensamma för retroaktiva avtal och dessa är sådana att ett mer generellt ställningstagande kan göras.

Det torde normalt inte vara möjligt att genom avtalskonstruktioner åstadkomma ett läge där det övertagande företaget fullt ut sätts i det överlåtande företags ställe i varje enskild transaktion som skett under tiden från räkenskapsårets ingång till tidpunkten för det faktiska övertagandet av rörelsen¹. Visserligen torde avtalsparterens möjligheter att fritt avtala om vad de önskar vara vida, åtminstone på ett obligationsrättsligt plan. Däremot är parternas möjligheter att få avtalet att gälla mot icke-avtalsparter beroende av dessa tredje mäns medverkan. Ett åtagande från det övertagande företaget att svara för det överlåtande företags åtaganden mot tredje man kan inte jämföras med att det övertagande företaget faktiskt övertar det reella ansvaret gentemot var och en av det överlåtande företags kontrahenter. I det förstnämnda fallet är det inget som hindrar att berörda tredje män fortsätter att vända sig mot sin avtalskontrahent (dvs. det överlåtande företaget). Om det övertagande företaget faktiskt skall överta det reella ansvaret för alla tidigare förbindelser krävs att det övertagande företaget också träffar egna överenskommelser med var och en av dessa berörda tredje män.

Även om de avtalande parterna verkligen försäkrat sig om att det retroaktiva avtalet skall kunna tillämpas enligt sin lydelse även mot tredje man (t.ex. genom att vända sig till samtliga de överlåtande företags avtalskontrahenter och söka samtycke) kvarstår ändå att retroaktiviteten inte accepteras i alla sammanhang som har betydelse för företags finansiering. Ett exempel på en sådan skyldighet som företaget inte kan frigöra sig ifrån genom avtal med retroaktiva inslag är skyldigheter att redovisa och betala mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter etc. Parterna kan inte heller genom avtal bestämma vem av dem som skall fullgöra vars och ens bokföringsskyldighet eller ändra innehållet i tidigare upprättade verifikationer (t.ex. avseende vilka som varit parter i en affärshändelse).

Sammanfattningsvis anser BFN att möjligheterna att genom retroaktiva avtal helt eliminera civilrättsliga åtaganden och risker mot tredje män är mycket begränsade. Till detta kommer att det är omöjligt för två parter att avtala om var och ens skyldigheter rörande bokföring, mervärdesskatt m.m. Eftersom det retroaktiva inslaget i avtalet i huvudsak enbart har effekter mellan parterna på det obligationsrättsliga planet kan det retroaktiva inslaget inte tillåtas påverka de grundläggande skyldigheter som det överlåtande företaget har att fullgöra enligt GBFL. Skyldigheterna för det överlåtande företaget har uppstått i och med att affärshändelserna inträffat i det företaget och den skyldigheten ändras inte p.g.a. det retroaktiva avtalet.

¹ Observera att det för fusioner finns ett särskilt regelverk, jämför BFNAR 1999:1.

Närmare om hur bokföring skall ske vid en företagsöverlåtelse med retroaktiva inslag

Det ställningstagande BFN ovan gjort får till konsekvens att ett överlåtande företag fullt ut skall redovisa de affärshändelser som inträffat i företaget. Detta innebär bl.a. att det löpande skall bokföra händelserna kronologiskt och systematiskt och att det skall redovisa resultat- och förmögenhetseffekterna av dessa i ett bokslut (om det är skyldigt att avsluta räkenskaperna). Det överlåtande företaget skall också upprätta en ”slutbalansräkning” i samband med att rörelsen faktiskt övertagits av det andra företaget (mindre enskilda näringsidkare var dock undantagna ifrån denna skyldighet i GBFL).

Ett övertagande företag skall på motsvarande sätt inte bokföra de affärshändelser som är hänförliga till tid före det att överlåtelsen de facto ägde rum (dvs. den dag inkråmet faktiskt överfördes; tidigaste möjliga tidpunkt för detta är den dag avtalet rent faktiskt träffades). För detta företag skall redovisningen istället visa att företaget vid ett visst tillfälle övertagit det överlåtande företags tillgångar, skulder och obeskattade reserver. Detta skall framgå av den öppningsbalansräkning, som skall upprättas av det överlåtande företaget i samband med det faktiska övertagandet (mindre enskilda näringsidkare var dock undantagna ifrån denna skyldighet i GBFL).

Räkenskapsårets längd

En fråga som diskuterats i målet är vilka regler som gäller för räkenskapsårets längd vid retroaktiva företagsöverlåtelser. Även om denna fråga redovisningsmässigt saknar betydelse med det ställningstagande BFN gjort vill nämnden ändå anföra följande.

GBFL:s regler om räkenskapsårets längd gäller företaget, inte den rörelse det bedriver. I målet har ett företag övertagit ett annat företags rörelse. Några regler om hur långt ett räkenskapsår får vara för en rörelse finns av naturliga skäl inte i redovisningslagstiftningen.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Monika Wendleby
föredragande