

Christer Westermarck

Omläggning av räkenskapsår i aktiebolag

I en artikel i Skattenytt nr 5/1989 av docent Peter Melz diskuteras några frågor kring omläggning av räkenskapsår i aktiebolag. Enligt min personliga uppfattning är aktiebolagslagen och bokföringslagen mycket tydliga när det gäller hithörande frågor och ger klara regler för tillvägagångssätt och i vilken ordningsföljd de olika stegen skall tas vid omläggningen.

Peter Melz tar även upp de skatterättsliga verkningarna av det nära sambandet mellan å ena sidan aktiebolagslag och bokföringslag och å andra sidan skatterätten och ifrågasätter om sambandet gäller vid omläggning av räkenskapsår.

Något oväntat med tanke på den omfattande argumentationen för sin linje ger Peter Melz i sin problembeskrivning avslutningsvis en diskret men tydlig varning att den åsyftade effekten av en mer långtgående skatteplaneringsåtgärd kan komma att utebli om man inte följer de civilrättsliga reglerna. Jag delar Peter Melz konklusion på denna punkt.

I det följande avser jag att behandla följande delfrågor var för sig:

- * olika civilrättsliga och skatterättsliga räkenskapsår
- * ett aktiebolags första räkenskapsår
- * registrering hos patent- och registreringsverket av bolagsstämmans beslut
- * verkställighet av bolagsstämmans beslut
- * av Peter Melz åberopade rättsfall

Gemensamt räkenskapsår

Jag vill inledningsvis understryka att det framstår som angeläget att klart och tydligt fastslå en grundläggande princip när det gäller ett aktiebolags räkenskapsår. Det är enligt mitt synsätt uteslutet med en konstruktion av dubbla räkenskapsår i ett aktiebolag. Därmed avses att ett aktiebolag har *ett* räkenskapsår, enligt hos patent- och registreringsverket registrerad bolagsordning, som bolaget avger årsredovisning för enligt aktiebolagslag och bokföringslag, som granskas av bolagets valda revisorer och som efter fastställelse av bolagsstämman insänds till patent- och registreringsverket för granskning, registrering och arkivering.

Samma aktiebolag har dessutom *ett annat* räkenskapsår, som man tillämpar i sin deklaration och i övriga handlingar som sänds till skattemyndigheterna. I en variant av denna ”dubbla räkenskapsårs-modell” har aktiebolaget *ett* räkenskapsår som grundas på ett hos patent- och registreringsverket registrerat bolagsstämmobeslut. Detta är det civilrättsligt gällande räkenskapsåret. Aktiebolaget tillämpar emellertid i praktiken *ett annat* räkenskapsår, enligt vilket det avger sin årsredovisning.

Enligt min mening löser sig den till synes omfattande problematiken som Peter Melz diskuterar om man slår fast omöjligheten i de ovan skisserade konstruktionerna med dubbla räkenskapsår. Det torde också vara en helt dominerande uppfattning att ett aktiebolag vid varje tillfälle endast har ett gällande räkenskapsår, nämligen det som gäller enligt hos patent- och registreringsverket förda bolagsregister. Detta räkenskapsår är gällande i såväl civilrättsliga som skatterättsliga sammanhang. Det sistnämnda har givetvis sin grund i den traditionellt mycket starka koppling vi har i Sverige mellan civilrätt och skatterätt.

Aktiebolagets första räkenskapsår

Frågan om ett nybildat aktiebolags första räkenskapsår är en annan sak än omläggning av räkenskapsår. Om aktiebolaget enligt bolagsordningen har räkenskapsår lika med kalenderår och är registrerat hos patent- och registreringsverket under andra halvåret föreligger en valsituation för aktiebolaget. Man kan antingen låta det första räkenskapsåret omfatta tiden från och med registreringsdagen till och med 31 december samma år (registreringsåret), vilket innebär ett kort första räkenskapsår eller också kan man låta det första räkenskapsåret omfatta tiden från och med registreringsdagen till och med den 31 december nästa år (året efter registreringsåret), vilket innebär ett förlängt första räkenskapsår. Den övre gräns som bokföringslagen sätter upp är arton månader (§ 12 BFL). Någon nedre gräns finns däremot inte.

Om aktiebolaget i detta exempel är registrerat hos patent- och registreringsverket under första halvåret så kan följaktligen inte det andra alternativet komma i fråga, eftersom i så fall artonmånadersgränsen skulle överskridas.

Registrering av bolagsstämmans beslut

Beslut om ändring av bolagsordning skall genast anmälas för registrering och får utom i fall som avses i 18 kap 6 § ej verkställas förrän registrering skett. Detta framgår av 9 kap 14 § 3:e stycket ABL. Bestämmelsen är av gammalt datum, den har funnits med i såväl 1910-års som 1944-års aktiebolagslag. Det kan noteras att bestämmelsen saknades i 1908-års förslag om aktiebolagslag (§ 91). Detta kritiserades emellertid av lagrådet, som anmärkte att förslaget saknade motsvarighet till den i främmande lagstiftning vanliga bestämmelsen, att beslutad ändring i bolagsordningen inte äger verkan förrän den blivit registrerad.

Registrering av bolagsstämmans beslut om ändring av bolagsordningen sker hos patent- och registreringsverket. Det framgår av lagtexten att anmälan dit skall göras genast. Detta ligger i sakens natur eftersom det är av stor betydelse för aktiebolagets intressenter att ha tillgång till korrekt information om aktuell bolagsordning. Bolagsordningen ger enligt 2:4 ABL som bekant uppgift om flera väsentliga förhållanden hos aktiebolaget:

1. bolagets firma
2. den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte
3. föremålet för bolagets verksamhet, angivet till sin art
4. aktiekapitalet eller, om detta skall kunna utan ändring av bolagsordningen bestämmas till lägre eller högre belopp, minimikapitalet och maximikapitalet, varivid minimikapitalet ej får vara mindre än en fjärdedel av maximikapitalet
5. aktiernas nominella belopp
6. antalet eller lägsta och högsta antalet styrelseledamöter och revisorer samt styrelsesuppleanter, om sådana skall finnas, samt tiden för styrelseledamots och revisors uppdrag
7. sättet för sammankallande av bolagsstämma
8. vilka ärenden som skall förekomma på ordinarie stämma
9. vilken tid bolagets räkenskapsår skall omfatta

Avser ändringen någon av punkterna 1 eller 2 ovan skall även länsstyrelsen i det län där styrelsen före ändringen har sitt säte genast underrättas om ändringen.

Verkställighet av bolagsstämman beslut

Skyddet för tredje man stärks genom verkställighetsförbudet innan registrering skett. Som tredje man borde väl rimligtvis i detta sammanhang inräknas även skatteförvaltningen, särskilt som Peter Melz anför att regleringen i 9 kap 14 § 3:e st i praktiken primärt är intressant visavi fiscus.

Men även andra än rent fiscalia intressen skyddas genom verkställighetsförbudet innan registrering skett. Ett avsteg från verkställighetsreglerna i 9:14 ABL skulle

nämligen komma i konflikt t ex med bestämmelsen i 9:5 ABL. Där anges att ordinarie bolagsstämma skall hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår. Eftersom många viktiga beslut skall fattas på bolagsstämman, t ex fastställande av resultaträkning och balansräkning samt disposition av bolagets vinst eller förlust, är det angeläget att tidpunkten för bolagsstämman inte kan komma att ifrågasättas eller vara oklar.

Dessutom skall vissa aktiebolag enligt 11:12 ABL avge delårsrapport minst en gång under räkenskapsår, som omfattar mer än tio månader. Rapporten skall avse bolagets verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. För denna kategori av aktiebolag skulle en oklarhet om räkenskapsårets omfattning eller dess retroaktiva förändring kunna utnyttjas på ett sätt som lagstiftaren inte avsett.

Enligt Gösta Kedner (Professor i extern redovisning och tillsammans med Carl Martin Roos författare till kommentaren till aktiebolagslagen) har föreskriften i 9:14 3:e st ABL att beslutet om ändring av bolagsordningen inte får verkställas förrän registrering skett innebär att det räkenskapsår som löper vid registreringstillfället först måste avslutas per sitt ordinarie bokslutsdatum enligt tidigare gällande bolagsordning. Därefter skall ett nytt räkenskapsår påbörjas som sedermera avslutas per det bokslutsdatum, som det aktuella ändringsbeslutet anger.

Rättsfallen

Peter Melz koppling till och slutsatser av NJA 1979 s 655 synes långsökta. Att ett beslut om att ändra styrelsens sammansättning omedelbart kan verkställas ligger i sakens natur och härvidlag finns inget verkställighetsförbud. Jämför med vad ovan angivits om bolagsordningens innehåll enligt 2 kap 4§ ABL.

De två övriga rättsfall som Peter Melz åberopar till stöd för sin ståndpunkt (RÅ 1946 Fi 476 och RÅ 1967 Fi 1383) gäller uppenbarligen nystartade rörelser. Därvidlag kan, såsom ovan beskrivits, alternativa första räkenskapsår förekomma. Rättsfallen kan därför inte rimligen åberopas såsom Melz gör gällande.

Det av Peter Melz åberopade rättsfallet RÅ 1962 Fi 1185 gällde däremot uppenbarligen inte en nystartad rörelse. Omläggning av räkenskapsår godtogs i det fallet inte på grund av bristande registrering enligt 137§ ÅABL som numera motsvaras av 9 kap 14§ ABL.

Melz slutsatser av formuleringen av kammarrättens respektive regeringsrättens ordval i sistnämnda rättsfall är djärva men torde vara felaktiga. För det första finns det inte någon fastställd nomenklatur för domsskrivning. I tidigare rättspraxis lade man sig dock ofta vinn om att använda olika nomenklaturer för olika typsituationer. En sådan nomenklatur var att "kammarrätten icke finner skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut". Denna nomenklatur innebär, tvärt-

emot vad Peter Melz gör gällande, vanligtvis att den prövande instansen — i det här fallet kammarrätten — gillar såväl underinstansens domslut som dess domskäl. Som stöd för detta påstående hänvisas till en artikel av kammarrättsrådet B Tideström i Svensk skattetidning år 1959, sid 275 ff.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan man konstatera att ett aktiebolag har ett och samma räkenskapsår såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Räkenskapsårets omfattning framgår av den hos patent- och registreringsverket registrerade bolagsordningen. Aktiebolagets första räkenskapsår kan i vissa fall omfatta en kortare eller längre tidsperiod, dock högst arton månader. Omläggning av räkenskapsår i aktiebolag måste ske i följande ordning:

- * bolagsstämobeslut
- * tillstånd av länsskattemyndighet eller riksskatteverket när detta krävs
- * registrering av beslutet hos patent- och registreringsverket
- * verkställighet av beslutet

Omläggning av räkenskapsår sker således i fyra steg. Det bör observeras att ordningsföljden har stor betydelse. Verkställighet av bolagsstämmobeslutet om omläggning av räkenskapsår kan inte göras med retroaktiv verkan. ^[SN]

Christer Westermarck är avdelningsdirektör vid Riksskatteverket.