

Revisorn, rådgivaren och det svenska samhällsklimatet

– vad kan bli följden av lagen om förbud mot juridiskt och ekonomiskt biträde i vissa fall?

DEN SVENSKA FÖRETAGSSTRUKTUREN brukar ibland liknas vid ett snapsglas där skålen utgörs av några stora företag med många anställda och foten av många små företag med få anställda¹. Själva halsen som bär upp skålen är smal och representerar de medelstora företagen. Bedriven forskning har syftat till att förklara varför de små företagen inte utvecklas och blir större och om det eventuellt finns tillväxtbarriärer som småföretagarna upplever för stora för att komma över. Skattesystemet, den tidigare reglerade kreditmarknaden, ATP-systemet, lagen om anställningsskydd och lönebildning har nämnts som orsaker till den snapsglasliknande karaktären på det svenska näringslivet.²

Oaktat orsakerna till den svenska näringslivsstrukturen kvarstår faktum att de små företagen utgör en betydande faktor när det gäller att absorbera arbetskraft och vars relativa betydelse ökar i tider när stora företag genomför besparingsprogram och flyttar sin tillverkning till låglöneländer. Även regeringen tycks ha intresserat sig för de små företagens villkor när den i september 1999 bemyndigade chefen för finansdepartementet, att se över reglerna för beskattning och utdelning m.m. i fåmansföretag. Utredningen antog namnet »3:12« enligt lagrummet i den tidigare lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I juni 2002 överlämnade utredningen betänkandet »Beskattning av småföretagare« (SOU 2002:52).

Betänkandet inleds med rubriken »Ett omöjligt uppdrag«, där det konstateras att regeringens riktlinjer för utredningsuppdraget kännetecknas »av ovanliga spänningar« och att »det påtagliga motsatsförhållandet mellan de näringspolitiska ambicio-

*Det behövs inget uppsåt att främja en straffbelagd gärning för att en person som lämnat juridiskt eller ekonomiskt biträde skall kunna bli straffad, påpekar **Stefan Engström** och **Greger Lewén**. De går igenom ny civil- och skatterättslig lagstiftning med speciell betydelse för småföretagarna och deras rådgivare och revisorer.*

nerna och de skatterättsliga principerna går som en röd tråd genom direktiven. Arbetet har också präglats av ständiga kollisioner mellan de många gånger oförenliga krav som dessa intressen reser på ett reformerat system.«

Avgörande för en utrednings resultat är de utsedda experterna och deras inställning till det som utreds och i 3:12-utredningens fall innehöll – enligt betänkandet – riktlinjerna för utredningen »ovanliga spänningar«. För småföretagare och deras rådgivare och revisorer är det därför intressant att ta del av de utsedda experternas uppfattning, eftersom dessa ofta kan komma att påverka betänkandet och det torde vara det avgörande skälet till att uppdraget skulle rubriceras som »omöjligt«.

En av de experter som utsågs var den tidigare chefsekonomen hos LO, P-O Edin. I ett särskilt yttrande till kommitténs betänkande reserverar sig Edin till några av de förslag som syftat till att förbättra villkoren för småföretagare. Vad

som här kan vara av intresse är inte vad hans reservation innefattar utan motiven till dessa. Edin skriver t.ex. att ägarna till ett »3:12-bolag« redan idag har »större möjligheter att kostnadsföra privata levnadsomkostnader – bl.a. genom slopade stoppregler«, har »lägre skattekostnader för avgifter och stöd till intresse- och ideella organisationer«, samt har »betydligt större möjligheter att få skattemässig acceptans för omkostnader för intäktens förvärvande eller att dessa kostnader undgår att fångas in av schabloner«. Edin skriver också »lägg därtill det faktum att denna typ av företag, enligt alla bedömningar, svarar för det största skatteundandragandet«.

Edins uppfattning om småföretagare kan i bästa fall vara något som endast gäller honom. Men vad innebär det för advokater, revisorer och andra som lämnar juridiskt och ekonomiskt biträde till sina klienter om denna uppfattning delas av en bredare krets politiker och jurister inom de rättsvårdande myndigheterna? Finns det en yrkeskår som lämnar rådgivning till en grupp företagare som kostnadsföra privata levnadsomkostnader i företagets bokföring och också står för ett olagligt skatteundandragande? Eller har Edin missförstått problemet och inte förstår att den kategori företagare som står för skatteundandragandet inte behöver några lätttnadsregler eftersom de redan »lättat« på skattebördan genom egna initiativ och inte heller har någon bokföring där privata levnadsomkostnader kan bokföras? Dessutom går det inte att utesluta att det är själva skattesystemet och skattetrycket som är de avgörande faktorerna som skapar människors skatteundandragande.

Frågeställningen har sin betydelse med tanke på lagen (1985:354) om förbud mot

juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall som trädde ikraft 1 juli 2001³. Denna lag utgör en ändring av »lagen om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.«⁴ som genom en prövning hos Högsta Domstolen visade sig endast omfatta fall av hjälp och rådgivning som skett genom en direkt rådgivningsverksamhet⁵. Genom ändringen av lagen omfattar den allt biträde av juridiskt och ekonomiskt slag, alltså sådant biträde som är naturliga inslag hos bl.a. redovisnings- och revisionsbyråer men även hos jurist- och advokatbyråer, inkasso- och finansieringsföretag, förmögenhetsförvaltande företag och mäklare m.fl.

I lagen, som kan sägas utgöra ett komplement till de allmänna medverkansreglerna i brottsbalkens 23 kap., stadgas i 2 § 1 st.: »Den som lämnar juridiskt eller ekonomiskt biträde och därvid av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd gärning, döms för vårdslöst biträde till böter eller fängelse i högst två år. Straffet får dock inte sättas högre än vad som är föreskrivet för den gärning som främjats. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.« Lagen är utformad så att talan mot advokat och godkänd eller auktoriserad revisor får väckas först efter hörande av Sveriges advokatsamfund respektive Revisorsnämnden, men omfattar förstås utan inskränkningar övriga anställda på bl.a. advokat- och revisionsbyråer.

Det behövs inget uppsåt att främja en straffbelagd gärning för att en person som lämnat juridiskt eller ekonomiskt biträde skall kunna bli straffad, utan det »räcker« att personen visat grov oaktsamhet vid sitt biträde. Å andra sidan anses med grov oaktsamhet fall där rådgivaren förhållit sig i det närmaste likgiltigt inför risken att hans rådgivning får en brottsbefrämjande effekt⁶. Vad som också påverkar bedömningen i oaktsamhetsfrågan är om rådgivaren har »haft ett långvarigt samarbete med klienten och inte haft anledning att ifrågasätta hans redlighet, så måste ramarna för vad rådgivaren kan tillåta sig vara vida. Anorlunda förhåller det sig naturligtvis om rådgivaren känner till att den som söker hans biträde är benägen att begå brott. I sådana fall är det rimligt att kräva att rådgivaren visar betydligt större aktsamhet när det gäller möjligheten av att hans sakkunskap kan komma att utnyttjas för brottslig verksamhet.«⁷

Men om åklagare och domstolar, i likhet med P-O Edin, presumerar att småföretagare sysslar med att »kostnadsföra privata levnadsomkostnader« och »enligt alla

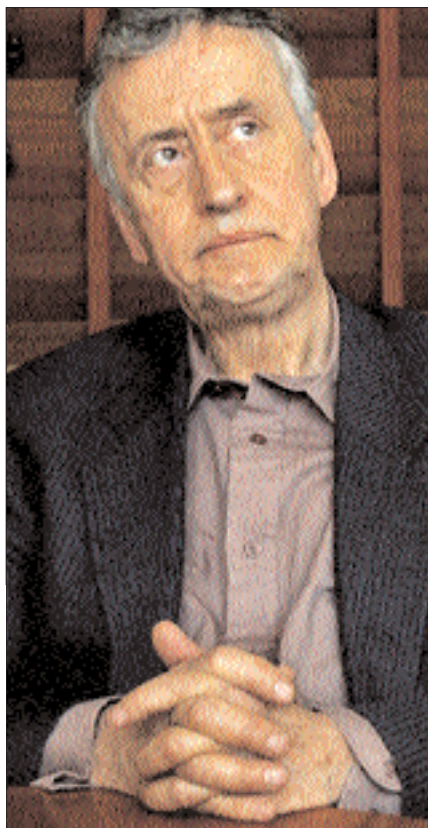


FOTO: PRESSENS BILD

P-O Edin, tidigare chefsekonom på LO, reserverade sig mot förslag som syftade till att förbättra villkoren för småföretagare. Författarna frågar vad som händer om domstolarnas syn på småföretagare är densamma som Edins.

bedömningar, svarar för det största skatteundandragandet« så följer frågan hur man vid biträde av juridiskt och ekonomiskt slag till småföretagare skall förhålla sig och när den grova oaktsamheten infinner sig. Frågan är knappast heller teoretisk. Kan en domstol döma en revisor för medhjälp till bokföringsbrott p.g.a. att den ingående balansen ett år – men inte p.g.a. den utgående balansen året innan! – var felaktig⁸, så torde någon motståndströskel knappast finnas hos domstolarna att i framtiden tillämpa den nya lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall på rådgivare. Utöver risken att träffas av laga ansvar genom sitt biträde finns också risken för skadeståndsansvar enligt (1972:207) skadeståndslagen 2 kap. 2 § där det stadgas att »Den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott skall ersätta skadan«⁹.

Om det kommer att visa sig att den nya lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, i motsats till den tidigare lagstiftningen¹⁰, kommer att tillämpas i en större utsträckning av rättssystemet, så finns det skäl för de yr-

kesgrupper som i sitt arbete lämnar juridiskt eller ekonomiskt biträde, att till en början söka svar på några grundläggande frågeställningar:

Vem är klient?

Rättsfallet NJA 1992 sid. 246 handlar om en revisor som i många år hade varit rådgivare i ett fåmansföretag och hade upprättat ägarfamiljens självdeklarationer. Revisorn hade givit råd i samband med överlåtelse av aktier. Vid kontakt med en av familjemedlemmarna hade han meddelat att överlåtelsen inte skulle träffas av de då s.k. vinstbolagsreglerna och till en annan i familjen hade han inte ens nämnt att dessa regler fanns. Det skulle dock visa sig att vinstbolagsreglerna var tillämpliga och skatteutfallet blev högre än vad revisorn på förhand sagt, vilket medförde att en av familjemedlemmarna därmed led ekonomisk skada. Revisorn ansåg att klienten endast var den som betalat fakturan och att han inte haft något uppdrag för den som ansett sig lidit skada. HD konstaterade att revisorn före avtalet om aktieöverlåtelsen i flera fall blivit konsulterad och att den skadelidande familjemedlemmen uppfattat revisorn som sin rådgivare och att hon också »haft goda skäl för sin uppfattning« och att revisorn själv måste ha insett att han skulle komma att ses som ekonomisk rådgivare i aktieaffären. Därmed hade, enligt domstolen, ett uppdragsförhållande uppstått. Vad gäller vårdslöshetsbedömningen ansåg HD att det till revisorn hade som »rådgivare med sakkunskap i skattefrågor ålegat att belysa affärens skattekonsekvenser och att ge korrekt information om gällande regler«.

När uppstår rådgivningen?

Det är viktigt att klienten tydligt informeras när det är frågan om rådgivning och biträde i juridiska och ekonomiska frågor. Ett kort samtal per telefon kan räcka för att rådgivning eller biträde har skett. Revisorn i ovan nämnda rättsfall, påstod att han inte uppfattat det som »sagts som rådgivning utan som ett samtal i största allmänhet 'bekanta emellan'« vilket ogillades av domstolen. För att undanröja alla eventuella missförstånd kan ett aldrig så kort och informellt telefonsamtal med fördel åtföljas av ett klargörande i ett brev, fax eller e-postmeddelande¹¹.

Vilka kunskaper finns om klienten?

Känner rådgivaren till klientens förhållningssätt till lagstiftning och god affärsed

och kan konstatera att det inte finns skäl att anta att en brottslig handling planeras? Om rådgivaren är osäker när det gäller klientensandel måste rådgivaren visa aktsamhet vid sin rådgivning så att denna ej kommer att utnyttjas i samband med en brottslig handling. I mål B 463-92 i Gällivare tingsrätt 18 juni 1997 hade åklagarkammaren i Luleå väckt talan mot en revisor om ansvar för grovt osant intygande och vårdslös rådgivning. Bakgrunden var att revisorn intygat viss uppgift i en ansökan om sysselsättningsbidrag som sedan skulle visa sig vara felaktig. Gällivare tingsrätt friade revisorn från vårdslös rådgivning eftersom det inte gick att visa att det biträde som revisorn lämnat inte hade föregåtts av någon rådgivning. Därmed ansåg tingsrätten att då gällande lagstiftning inte var tillämplig. Med den nya lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, kan dock revisorn mycket väl ha blivit fälld för vårdslöst biträde.

Vilka kunskaper har rådgivaren?

Det är viktigt att något juridiskt eller ekonomiskt biträde inte lämnas om inte rådgivaren har erforderliga kunskaper

inom området. I ett fall önskade föräldrarna överlåta samtliga sina aktier i ett bolag till sina barn. Överlåtelsen skulle ske på så sätt att de särskilda lättnadsreglerna i lag (1941:416) om arvskatt och gåvoskatt kunde tillämpas. Ett av kraven för att lättnadsreglerna skall gälla är att givaren lämnar gåvan utan några som helst förbehåll, dock att det är möjligt att lämna ett förbehåll om att egendomen skall vara gåvotagarens enskilda egendom. Föräldrarna kontaktade en rådgivare som upprättade handlingar helt i enlighet med lagstiftningen men dessutom – för att verkligen säkerställa att lättnadsreglerna skulle vara tillämpliga – skrev in i gåvbrevet ett förbehåll om att gåvan skulle återgå till givarna om lättnadsreglerna av något skäl inte skulle anses vara tillämpliga. Därefter överläts aktierna på barnen.

Handläggaren hos myndigheten fick in gåvodeklarationen och gåvbrevet och upptäckte *förbehållet om lättnadsreglerna*, vilket var ett otillåtet förbehåll och gåvan gick därför – som förbehållet var utformat i gåvbrevet – tillbaka till givarna. Därmed hade det uppstått två gåvoskattepliktiga gåvor utan lättnadsbeskattning; en skattepliktig gåva från föräldrarna till barnen och därefter en likaledes skattepliktig gåva från barnen till föräldrarna. Den totala gåvoskatten av »jojo-transaktionen« blev betydande. Hade det ogiltiga förbehållet ej tagits in i gåvbrevet, hade det blivit så som var tänkt; en gåva av aktier från föräldrar till barn där lättnadsreglerna hade gällt.

En frågeställning som också bör belysas är ansvaret vid hänvisning till rådgivare då t.ex. ett bolags revisor inte anser sig ha kompetens att ge råd i en speciell fråga. I dessa fall är det naturligt för revisorn att avböja rådgivningsuppdraget. Samtidigt är det vanligt att revisorn har kontakter som har specialiserat sig på olika typer av frågeställningar som t.ex. generationsskiftesfrågor, kapitalplaceringsfrågor och andra frågor av kvalificerat slag. I vilken utsträckning kan t.ex. en revisor omfattas av lagstiftningen om denne rekommenderar sin klient en rådgivare som i sin tur lämnar ett lagstridigt råd till klienten?

I förarbetena till lagstiftningen¹² togs detta upp och utredningen föreslog att lagtexten skulle formuleras på följande sätt: »Med rådgivningsverksamhet avses i denna lag en verksamhet där någon yrkesmässigt går andra tillhanda med råd, biträde vid affärsförhandlingar, förmedling eller annan



Auktor revisor **Stefan Engström** (överst) är verksam vid Sonora Revision och Konsult. Han medverkade senast i Balans nr 5/2002. **Gregor Lewén** är universitetslektor i beskattningsrätt vid institutionen för handelsrätt vid Uppsala universitet.

hjälp i juridiska eller ekonomiska angelägenheter«. Den slutliga lagtexten blev dock följande: »Med juridiskt eller ekonomiskt biträde avses i denna lag yrkesmässig rådgivning eller annat yrkesmässigt biträde som lämnas åt någon annan och som är av juridiskt eller ekonomiskt slag.« Det innebär att lagstiftaren valt att avgränsa straffansvaret till den eller dem som lämnar det ekonomiska eller juridiska biträdet och därvid av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd gärning med konsekvensen att den som lämnat sin klient en rekommendation att kontakta en viss rådgivare, inte kan bli ansvarig genom denna lagstiftning.

En rådgivare bör förstås besvara nämnda frågor särskilt om det skulle visa sig att den nya lagstiftningen kommer att tillämpas i en större utsträckning än den tidigare. Detta gäller inte minst revisorer och deras medarbetare med tanke på risken att genom sin yrkesutövning fällas

för medhjälp till bokföringsbrott, skadestånd enligt aktiebolagslagen 15 kap. 2 §, skadestånd enligt skadeståndslagen 2 kap. 2 §, osant intygande enligt brottsbalken 15 kap. 11 § eller »i lindrigare fall« kanske se sitt godkännande eller sin auktorisation som revisor upphävd av Revisorsnämnden.

I avvaktan på att praxis växer fram beträffande tillämpningen av lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, finns det all anledning för personer som i sin yrkesutövning lämnar rådgivning och biträde i frågor av juridisk och ekonomisk art, att iakttä stor försiktighet. Inte minst gäller detta i en tid då en omstöpning av synen på redovisning sker genom att internationella redovisningsrekommendationer, via Redovisningsrådets rekommendationer och Bokföringsnämndens allmänna råd, vinner inträde i företagets redovisningsvardag, vilket i sin tur kanske tydligast visar sig genom att *försiktighetsprincipen* på flera områden skjutits undan av principen om *rättvisande bild*.

En sådan synsättsförändring torde åtminstone i ett övergångsskede innebära många oklarheter hur olika fenomen skall redovisas. Förändringarna inom redovisningsområdet medför även konsekvenser för beskattningen av företagen. Därtill följer nya lagar inom beskattningsrätt och civilrätt som ytterligare komplicerar rådgivarrollen. Med stor sannolikhet går det inte heller att utesluta att felaktigheter under denna tid kommer att uppstå p.g.a. okunnighet, missförstånd och brist på praxis, något som kommer att sätta ökat fokus på de personer som biträder företag i juridiska och ekonomiska frågor och som inte blir mindre aktuellt om åklagare och domstolar, i likhet med P-O Edin, ser småföretagare som potentiella lagöverträdare. Mot denna bakgrund kan det vara lämpligt att var och en som lämnar juridiskt och ekonomiskt biträde, att noggrant följa den utveckling som skett och sker inom redovisnings-, beskattnings- och det civilrättsliga området. I sammanhanget bör noteras att en förändring av lagstiftningen som rör bokföringsbrott och borgenärsbrott¹³ är att vänta och som ytterligare skärper kraven på kunskaper hos den som berörs av lagstiftningen.

Vilka frågor kan då aktualisera lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall? Det går självfallet inte att göra en kasuistisk och situa-

tionsbetingad uppräknig av alla tänkbara fall, men ändå kan det vara lämpligt att ta upp några fall inom beskattnings- och redovisningsområdet där det inte går att utesluta att lagstiftningen blir aktuell att tillämpa när det juridiska och ekonomiska biträdet har brutit.

Under 2002 trädde t.ex. nya bestämmelser om *skalbolagstransaktioner* ikraft som ställer stora krav på att den som lämnar biträde i dessa frågor är väl bevandrad i den nya lagstiftningen. Ett så förhållandevis enkelt förbiseende att ej lämna en skalbolagsdeklaration inom 30 dagar efter avyttringen av en aktie eller en andel och därefter biträda den skattskyldige med dennes deklaration utan att då ta hänsyn till de beskattningsmässiga konsekvenserna av nämnda förbiseende, kan vara betungande för rådgivaren och dennes ansvar¹⁴. På samma sätt kan mer eller mindre olyckligt rekommenderade skatteupplägg i samband med försäljning av t.ex. aktier också kraftigt belasta rådgivansvaret.

Även tidigare genomförd lagstiftning synes ibland sakna den efterlevnad som alltid är önskvärd. Ett sådant fall är bestämmelserna om s.k. *uppskjuten apport*, som kan medföra att balansförd egendom inte är företagets om inte bestämmelserna i aktiebolagslagen 2 kap. 9a-9c §§ har efterlevts. Bestämmelserna inriktar sig på förhållandet då ett aktiebolag bildas i syfte att bolaget skall överta en verksamhetsgren som bedrivits hos en stiftare eller en aktieägare, oaktat denne i sin tur är en fysisk eller juridisk person. Bestämmelserna i lagrummet är utformade så, att i det fall ett aktiebolag inom två år från registreringen träffar avtal med en stiftare eller en aktieägare som innebär att bolaget förvärvar egendom mot en ersättning som motsvarar minst en tion-

del av aktiekapitalet, skall styrelsen enligt ovannämnda lagrum, underställa bolagsstämman avtalet för godkännande. Om detta ej görs alternativt att bolagsstämman inte godkänner avtalet inom sex månader från avtalsdagen, är avtalet utan verkan.

Ovanstående kan medföra att den som lämnat biträde i samband med t.ex. en omstrukturering i en koncern, där ett nybildat dotterbolag övertar moderbolagets verksamhet med tillhörande egendom, kan ha brutit i sitt biträde om nämnda lagrum inte samtidigt efterlevs. Detsamma gäller den som vid sitt biträde i samband med en s.k. *due diligence* av ett aktiebolag, inte har ifrågasatt rättsverkan av vissa avtal där uppskjuten apport förekommit inom en tvåårsperiod efter bolagets bildande. Konsekvenserna av lagstiftningen om den inte efterlevs, blir att den egendom som finns tillgångsförd i balansräkningen i det berörda bolaget inte tillhör detta utan är istället fortfarande säljarens, något som kan vara svårt att upptäcka om lång tid förflutit sedan transaktionen genomfördes.

Inom redovisningsområdet kommer löpande nya allmänna råd från BFN. Ett sådant är BFNAR 2003:3 »Redovisning av intäkter« som behandlar intäkter från varuförsäljning, tjänsteuppdrag, ränta, royalty och utdelning. Intäkter från entreprenaduppdrag och från vissa andra verksamheter omfattas dock inte. När det gäller stora koncerner med fler än 200 anställda alternativt med mer än 1 000 prisbasbelopp i balansomslutning, skall enligt huvudregeln i punkt 31 i det allmänna rådet, inkomst som är hänförlig till ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt baserat på de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget i kombination med färdigställandegraden

Figur 1. Exempel på det successiva färdigställandet av ett tjänsteuppdrag som löper till fast pris och där färdigställandegraden vid bokslutstillfället är 60 procent.

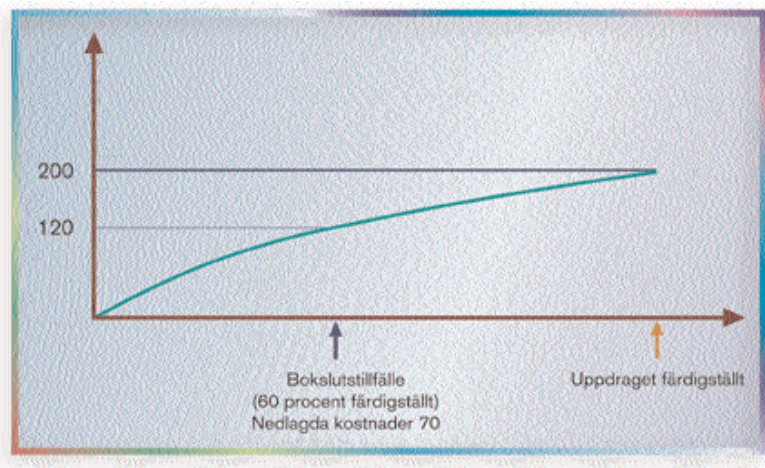


DIAGRAM: MICHAEL SANZ

på balansdagen. Små och medelstora koncerner samt enskilda juridiska personer behöver inte efterleva bestämmelsen men kan ändå tillämpa den frivilligt. Vad blir då konsekvensen för t.ex. ett aktiebolag som har pågående arbeten till fast pris rörande tjänsteuppdrag och som frivilligt väljer att följa det allmänna rådets huvudregel och redovisa intäkten med hänsyn till färdigställandegraden?

Figur 1 (föregående sida) visar ett diagram för ett tjänsteuppdrag till fast pris som löper under en viss tidsperiod. Offererat belopp är 200. Vid bokslutstillfället har 60 procent av arbetet färdigställts och nedlagda kostnader i projektet uppgår till 70. Samtidigt har förskotts fakturering skett med 20.

Ovanstående förhållande kan enligt kommande allmänna råd från BFN redovisas på två alternativa sätt, nämligen enligt de regler som hittills gällt och som i det allmänna rådet benämns *alternativregeln* (figur 2 t.h.) eller med hänsyn till projektets färdigställandegrad, vilket benämns *huvudregeln*.

Frågan uppkommer vilka skattekonsekvenser redovisning enligt huvudregeln medför. I figur 3 (t.h.) har uppskjuten skatteskuld med beloppet 14 redovisats som en följd av att den valda metoden innebär en större intäkt än vad alternativregeln medför enligt bestämmelserna i IL 17 kap. 27 §, där det stadgas att »pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet«. Företaget i exemplet har alltså tolkat det så att bestämmelserna i lagrummet är uttryckliga skattebestämmelser och är de som gäller vid beskattningen.

Emellertid kan i IL 17 kap. 23 § läsas att »den redovisning som gjorts i räkenskaper på pågående arbeten i byggnads-, anläggningshantverks- eller konsultrörelse skall följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24-32 §§«. Om nu detta skall uttolkas så att bestämmelserna i IL 17 kap. 27 § är minimiregler och beskattningen följer redovisningen, så är företagets metod att redovisa uppskjuten skattekostnad och uppskjuten skatteskuld felaktig och istället skulle bolaget ha redovisat skattekostnader och skatteskuld på sedvanligt sätt för att sedan inbetala denna till staten.¹⁵

Om framtida rättspraxis kommer att utvisa att bolaget hanterat skatteeffekterna felaktigt samtidigt som slutsatser dragits om bolagets finansiella ställning

som grundat sig på att den varit korrekt, har redovisningen varit vilsedande vilket i sin tur kan komma att medföra ett ansvar för den som lämnat juridiskt och ekonomiskt biträde.

När det gäller uppskjuten skattekostnad och uppskjuten skatteskuld så kan andra fallor finnas som kan medföra att felaktiga beslut fattas.

Exemplet i figur 4 visar hur uppbokningen av den uppskjutna skattefordran medför att det egna kapitalet uppgår till 142, vilket i sin tur innebär att någon tvångslikvidationsplikt ej föreligger. Om den uppskjutna skattefordran ej bokas upp, är det egna kapitalet istället 100 vil-

ket medför tvångslikvidationsplikt.

Vad som därmed blir en avgörande frågeställning är med vilket stöd den uppskjutna skattefordran kan bokas upp. I formell mening avgörs det av Redovisningsrådets rekommendation RR 9 »Inkomstskatter« och Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2001:1 om »Redovisning av inkomstskatter«. Om exemplet i figur 4 nedan skulle vara ett verkligt fall, måste därför noggrant prövas huruvida det finns förutsättningar att boka upp den uppskjutna skattefordran, vilket bara är möjligt i den utsträckning det är sannolikt att underskottet kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Före-

Balansräkning enligt alternativregeln

| | |
|------------------|----|
| Pågående arbeten | 50 |
|------------------|----|

Resultaträkning enligt alternativregeln

| | |
|--|--|
| | |
|--|--|

Figur 2. Balans- och resultaträkningarna per bokslutstillfället för företaget med pågående arbeten till fast pris enligt figur 1 ovan och med tillämpning av alternativregeln, vilket överensstämmer med de redovisningsprinciper som tidigare gällt. Pågående arbeten har netto-redovisats till 50 genom att fakturerat acontobelopp om 20 har subtraherats från 70, vilket är nedlagda kostnader i projektet. I resultaträkningen redovisas inga kostnader eller intäkter hänförliga till projektet.

Balansräkning enligt huvudregeln

| | | | |
|------------------|-----|------------------------|----|
| Pågående arbeten | 100 | Uppskjuten skatteskuld | 14 |
|------------------|-----|------------------------|----|

Resultaträkning enligt alternativregeln

| | | | |
|--------------------------|----|----------|-----|
| Kostnader | 70 | Intäkter | 120 |
| Uppskjuten skattekostnad | 14 | | |

Figur 3. Balans- och resultaträkningarna per bokslutstillfället med samma förutsättningar som ovan men med tillämpning av huvudregeln. Pågående arbeten har netto-redovisats till 100 genom att fakturerat acontobelopp om 20 har subtraherats från 120. Genom att pågående arbeten har tagits upp till ett högre värde än vad som gäller enligt alternativregeln i figur 2 ovan, medför detta att redovisad vinst blir 50 högre än vad som gäller vid tillämpning av alternativregeln. Därmed har 14 (28 procent av 50) redovisats som uppskjuten skatteskuld i balansräkningen respektive som uppskjuten skattekostnad i resultaträkningen enligt BFNAR 2001:1 »Redovisning av inkomstskatter«.

Kontrollbalansräkning

| | | | |
|--------------------|-----|--------------|------|
| Diverse tillgångar | 300 | Aktiekapital | 250 |
| | | Ack.förlust | -150 |
| | | Skulder | 200 |

Samma kontrollbalansräkning med uppskjuten skattefordran

| | | | |
|--------------------------|-----|-------------|------|
| Diverse tillgångar | 300 | Aktiekap. | 250 |
| Uppskjuten skattefordran | 42 | Ack.förlust | -108 |
| | | Skulder | 200 |

Figur 4. Kontrollbalansräkning i ett aktiebolag där tvångslikvidationsplikt enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen 13 kap. 12§ föreligger (vänstra exemplet) och samma kontrollbalansräkning där uppskjuten skattefordran bokats upp med beloppet 42 (28 procent av 150), där det förutsatts att det skattemässiga underskottet uppgår till samma belopp som förlusten i balansräkningen.

komsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden, varför uppskjutna skattefordringar endast kan redovisas i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I den utsträckning det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas, skall någon uppskjuten skattefordran inte redovisas¹⁶.

Syftet med de exempel som visats ovan, är att visa hur ny civil- och skatterättslig lagstiftning och ny uttolkning av god redovisningssed, kan medföra att den som lämnar juridiskt eller ekonomiskt biträde och därvid av grov oaktsamhet gör att en straffbelagd handling begås, kan alltså riskera straffansvar.

Det kan därför vara klokt att under kommande år noga följa hur rättspraxis utvecklas rörande lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall och huruvida domstolarnas uppfattning om småföretagare sammanfaller med P-O Edins. ●●

Fotnoter

1) Se t.ex. Lodin, S.-O.: »Bräckligt glas på fast vetenskaplig grund«, Ekonomisk debatt 1999, årg. 27, nr 6 sid. 352 f.f. och Henrekson, M., och Johansson, D.: »Endast Sverige snapsglas har? Svar till Sven Olof Lodin«, Ekonomisk Debatt 1999, årg. 27, nr 6 sid .356 f.f.

2) Se t.ex. Henrekson, M., och Johansson, D.: »På spaning efter de mellanstora företagen«, Ekonomisk Debatt 1997, årg. 25, nr 4 sid. 217 f.f.

3) Lagen brukar även benämnas »Biträdeslagen«.

4) Lagen brukade även benämnas »Rådgivningslagen«.

5) NJA 1995 sid 505.

6) Se den s.k. »Bulvanutredningen« (SOU.1998:47 sid 194) som utgör förarbetena till ändringen i »Rådgivningslagen«.

7) SOU 1998:47 sid 179.

8) NJA 1988 sid 383. Revisorn hade lämnat en ren revisionsberättelse trots att balans- och resultaträkningarna visade felaktiga värden, något som hade sin grund i uppsåtliga undanhållanden av intäkts- och utgiftsverifikationer. Revisorn hade därmed genom vårdslöshet främjat företagarens bokföringsbrott.

9) SOU 1998:47, sid 200: »Genom den utvidgning av straffansvaret som ägt rum enligt rådgivningslagen kan otvivelaktigt ersättningsskyldighet uppkomma även vid vårdslös rådgivning. Detta kan för enskilda fall innebära en synnerligen betydande skadeståndsskyldighet för advokater, revisorer och

andra juridiska och ekonomiska rådgivare. Skadeståndsansvaret kan drabba inte bara den rådgivare som förfarit oaktsamt utan beroende på omständigheterna även det företag där han är verksam och andra delägare. Att gå längre på denna väg synes knappast tillrådligt.«

10) Den tidigare lagstiftningen *lagen om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m.* har tillämpats endast vid några enstaka tillfällen (SOU 1998:47 sid. 185).

11) Se även Kleineman, J: »Skatterådgivarna och skadeståndsansvaret«, SkatteNytt nr 3, 1998.

12) SOU 1998:47 sid. 192.

13) Se promemorian »Bokföringsbrott och brott mot borgenärer«, Justitiedepartementet Ds 2002:57.

14) Från 1 juli 2003 föreslås att skalbolagsreglerna även skall omfatta juridiska personer när dessa avyttrar andelar i skalbolag.

15) Problemställningen berörs av Westermarck, C., i artikeln »Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning«, Svensk Skattetidning, nr 6-7/2002.

16) Se vägledning till BFNAR 2001:1 om »Redovisning av inkomstskatter«.