

Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik?

Advokat Björn Forssén ifrågasätter i denna artikel det vettiga i att alla referenser tycks springa i en enda riktning när det gäller revisionsplikten, nämligen att den bör avskaffas just för småföretagen. Han anser att det bör till en mera genomgripande analys av värdet för småföretagen att ha en ordnad, reviderad och därvid godkänd bokföring. Vad är det värdet idag och vad borde det vara, t.ex. i skatteprocessen eller brottmålsprocessen? Innan den analysen är gjord, vet inte någon vad som åker ut med badvattnet.

Det har snart blivit ett axiom att revisionsplikten för små företag bör avskaffas på grund av att den enbart skulle utgöra en börda för dem. På ledarplats i DN tisdagen den 4 oktober 2005 pläderade Pernilla Ström för att småföretagare borde få slippa bördan av revisionsplikten. I Konsulten nr 6/2005 anser Per Ölund att revisionsplikten överlevt sig själv och i Skattenytt 2005 (s. 620-625) instämmer Kerstin Nyquist och rubricerar sitt inlägg Slopad revisionsplikt i små aktiebolag. Samtliga hänvisar till stöd för revisionspliktens avskaffande för små företag till en rapport från professorerna Per Thorell och Claes Norberg. Frågan är emellertid om en sådan åtgärd låter sig göra utan en analys av värdet av en ordnad och granskad bokföring för en småföretagare, och då utifrån vad det värdet borde vara.

Bokföringsreglerna, primärnormer för den enskilde – skatterevisorn enbart ett vittne

En vid den årliga ordinarie revisionen granskad och godkänd bokföring kan värderas från olika perspektiv och kan kanske på sätt som nu sker från olika håll ifrågasättas utifrån intressentmodellen och ett internationellt jämförelseperspektiv. Emellertid är det svenska domstolar som vanligen får anledning att pröva bevisvärdet av bokföringen. Norminsikterna hos t.ex. småföretagarna prövas därmed. Från ett primärnormsperspektiv är det också den enskilde som skall granskas, varvid det på samma sätt som gäller i övrigt processuellt sett är av intet värde att invända att insikten om bokföringslagens regler brister för vederbörande. Värt att notera är i stället att devisen *jura novit curia* (domstolen känner lagen) inte håller i praktiken alla gånger, och att i t.ex. skattemål skatterevisorerna hörs som sakkunnigvittnen – inte på temat om deras granskning är laglig materiellt sett. Beviset har upprättats av företagaren, och i sekundärnormsperspektivet för statens handläggare kan enbart en laglighetsprövning gälla förfarandet, dvs. om formerna för en skatterevision enligt taxeringslagen eller skattebetalningslagen iakttagits av dem.

Skatterättsliga risker med att avskaffa revisionsplikten för små företag

För att beskriva framför allt de skatterättsliga riskerna med att avskaffa revisionsplikten delvis inom företagarkollektivet kan nyckelordet balans användas. Företagaren beskrivs ibland som uppbördsmän åt staten. Skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och dess regler om uppbörd av preliminär skatt m.m. kan sägas utgöra primärnormer för både företagen och Skatteverket (SKV). Avser någon bedriva näringsverksamhet skall denne skaffa F-skattsedel, för att uppdragsgivarna skall kunna konstatera att den skatteformen gäller och undvika att åläggas ansvar för skatteavdrag m.m. för denne. SKV är enligt 4 kap. 7 § SBL skyldig att utfärda F-

skattsedeln, om inte skälig anledning finns anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. SBL:s regler utgör alltså såväl primärnormer för de enskilda som sekundärnormer för SKV. En balans mellan kraven på norminsikterna hos de båda parterna saknas emellertid många gånger i processen i skattedomstol och allmän domstol.

Fall från praktiken som visar att bokföringsbrott kan ådömas också den som ostridigt har ordnad bokföring, där rättsföljden enbart baseras på påstått skattebrott

En företagare kan idag bli dömd för bokföringsbrott på grund av domstolens tillämpning eller snarare brist på tillämpning av SBL:s regler, trots att åklagaren till och med vitsordat att vederbörandes bokföring, som också är granskad utan anmärkningar vid den årliga ordinarie revisionen, är exemplarisk. Det handlade i Svea hovrätts dom 2001-12-20 i mål B 5292-01 om att hovrätten – i motsats till tingsrätten – tog fasta på en skatterevisors vittnesmål om att uppgift om F-skatteregistrering från uppdragstagarens sida inte ägde giltighet om inte denne hade en ordnad bokföring.

Frågor fick inte ställas i hovrätten till skatterevisorn om ansvaret hos SKV (tid. Skattemyndigheten i Stockholm) som utfärdat F-skatten till uppdragstagaren och inte återkallat den, trots uppgifter hos myndigheten som kunde ha använts som grund för sådan åtgärd enligt 4 kap. 13 § SBL.

Frågor fick över huvud taget inte ställas om SBL i hovrätten, och bristen på balans mellan kraven på den enskildes norminsikter respektive myndighetens från ett primär- respektive sekundärnormsperspektiv saknades därmed helt i processen.

Sålunda kunde kravet i 5 kap. 7 § SBL på att det måste ha varit uppenbart för uppdragsgivaren – dvs. för de båda dömda företrädarna för det bolaget – att uppdragstagarens F-skatteinnehav var felaktigt eller kravet i 5 kap. 5 § SBL att de känt till att det förhållandet var felaktigt helt undertryckas i processen. Det faktum att uppdragstagarens räkenskaper inte var ordnade blev, trots att skatteprocessen ännu inte hade avgjorts, rättsfaktum för att i brottmålsprocessen anse att F-skatteinnehavet hos denne saknade relevans för uppdragsgivarens ansvar för skatteavdrag m.m.

Det borde inte vara möjligt, då det av förarbetena till F-skatteinstitutets införande framgår att avsikten med det är att ”den enskilde skall slippa att göra en ... ingående prövning”, utan med F-skattens införande överläts ”ansvaret för prövningen ... på skattemyndigheterna” (se Prop. 1991/92:112 s. 74).

Det är illa nog att som enskild inte kunna förlita sig på uppbyggda system, och det blir än vanskeligare från ett rättssäkerhetsperspektiv, när rättsföljden av rättsfakta baserade på dylika olagliga grunder blir att den enskilde inte bara ådöms ansvar för grovt skattebrott, utan det brottet blir den enda underbyggnaden av att döma vederbörande också för bokföringsbrott – trots att åklagaren alltså vitsordat de sålunda dömdas bolags bokföring som exemplarisk. I stället för att utgå ifrån att de tilltalade kunde antas sakna brottsligt uppsåt etc just mot bakgrund av att de – till skillnad från vad som kunde uppvisas från motpartens (uppdragstagarens) och andra tilltalades sida – kunde förete bevis i form av en ordnad, granskad och godkänd bokföring, blev de dömda för eget bokföringsbrott – ej för medhjälp till annans – på grund av avsaknaden av en ordnad bokföring hos uppdragstagaren.

Obalans i processen mellan den enskildes och Skatteverkets ansvar för uppbördsreglernas efterlevnad: logikutfyllnad för domar om bokföringsbrott

Den beskrivna obalansen i processen med att fördela ansvar för efterlevnaden av primär- respektive sekundärnormer hos den enskilde respektive myndigheten gör det angeläget att påkalla en analys av värdet idag av att en småföretagare lägger sig vinn om att ha en ordnad och årligen granskad bokföring. Ett annat motiv för att genomföra den analysen är det undertryckande av bevisningen, som består i hovrättens förvägran i ifrågavarande domar att låta försvaret höra skatterevisorn på temat vad värdet av en ordnad bokföring är för den aktuella frågan i processen. Hovrättens förhållningssätt utgör en från rättsligt perspektiv högst tveksam logikutfullnad för ifrågavarande fällande domar om bokföringsbrott, inte minst för att avkunnade domar därmed helt bortser från myndighetens ansvar för uppdragstagarens påstådda felaktiga F-skatteinnehav.

De större företagen lider inte så mycket av det beskrivna förhållningssättet från hovrättens sida, så länge åklagarna – likt vad som var fallet i det beskrivna målet – presumerar att de större företagen just på grund av sin storlek är seriösa och ställda utom varje misstanke, trots att de ingått i händelsekedjan som behandlats i processen och kunde ha reagerat på prissättningar m.m. De har ju också måst förlita sig på F-skatteinstitutet vid sin prövning av om ansvar förelegat att göra skatteavdrag etc. Idag vet emellertid inte en småföretagare om ansträngningen som består i att vinnlägga sig om en ordnad bokföring har något värde i det vidare och processuella perspektivet, och förhållandet borde givetvis vara det motsatta.

Avslutande synpunkter, andra risker och obalanser

En analys av det processuella värdet av att ha en ordnad bokföring är påkallad, innan revisionsplikten för småföretagare avskaffas, bara för att den anses betungande eller inte internationellt gångbar.

Om värdet av en ordnad och granskad bokföring inte analyseras, vet ingen vad det är för rättssäkerhetsmässigt motsvarande värde som skall träda i stället vid ett avskaffande av revisionsplikten för småföretagarna. Risken med att vidta en sådan åtgärd okritiskt är att det utbildas något slags skattemässig god redovisningssed vid sidan av bokföringslagens (1999:1078), BFL, begrepp. Vem vet då att avgränsa sådana normer till att gälla enbart för småföretagen? Utvecklingen har de senaste decennierna varit att bolagens revisorer mer och mer kommit att granska också skatten, och det kopplade området bör ses som en rättssäkerhetsmässig garanti för förutsebarhet i normutvecklingen, där ansvaret för utvecklingen av begreppet god redovisningssed fortsatt ligger hos bokföringsnämnden (se 8 kap. 1 § BFL).

En annan riskfaktor på temat rättsosäkerhet med att frångå bokföringen som centralt för småföretagens dokumentationskrav är förslagen om att införa schablonbeskattning för dem inom vissa branscher à la spansk eller italiensk modell. Det skulle minska det skattemässiga incitamentet av att ha en ordnad bokföring. Skatterätten liksom det mesta i juridiken måste förhålla sig till politiken, och så länge det saknas en småföretagarpolitik som kan förutse och förebygga nämnda risker, bör det åligga den akademiska världen att ta ansvar för att revisionsplikten för små företag inte avskaffas utan en föregående analys av värdet idag och vad det borde vara av en ordnad och granskad bokföring. Det politiska ointresset kan bara balanseras upp av att småföretagaren åtnjuter vederbörlig respekt hos företrädare för hela den s.k. intressentmodellen – också från SKV och domstolarna – av att lägga sig vinn om ordning och reda i räkenskaperna; en ordnad och granskad bokföring får tills vidare anses vara det bästa komplementet till politiska brister när det gäller att värna den enskildes skydd mot angrepp från staten – allra helst som näringsfriheten inte uttrycks positivt i regeringsformen, utan endast anses förutsatt konstitutionellt sett.

En annan obalans som kan tas upp i förevarande sammanhang är, särskilt mot bakgrund av nämnda primär- och sekundärnormsperspektiv på SBL, den mellan uppbördssidan och debiteringssidan i skattesystemet. Från ett kundperspektiv där skattebetalarna, t.ex. inför höstens (2006) val, borde tillföras information om hur förstnämnda korresponderar mot sistnämnda, säger redan traditionen inom skatteförvaltningen och bland skatterättare i övrigt att det läggs ned omotiverat stora resurser på att analysera skattesatsnivåerna, medan just uppbördsfrågorna, där ifrågavarande normperspektiv är en grundläggande förutsättning för effektivitet, starkt underdimensioneras.

Ett avbrott i nyss nämnda olyckliga tradition skulle kunna vara att något lärosäte inrättar en professur i tillämpad finansrätt. Rättssociologisk forskning beträffande förhållandet mellan rätten i förevarande hänseende och den del av samhället som företräds av enskilda inom kollektivet av småföretagare kan säkerligen ge underlag till ett politiskt intresse av att reformera skatte- och skattebrottsprocesserna. Ett postulat därvidlag bör vara att småföretagare skall få lov att känna att revisionsplikten har ett värde också för dem, inte att den enbart upplevs som en börda, och det syftet sammanfaller faktiskt med principen om likhet inför lagen enligt 1 kap. 9 § regeringsformen.

Referenser

Svenska rättsfall

Svea hovrätts dom 2001-12-20 i mål B 5292-01

Lagar och förarbeten

Regeringsformen

Bokföringslagen (1999:1078)

Prop. 1991/92:112

Skattebetalningslagen (1997:483)

Taxeringslagen (1990:324)

Litteratur

Konsulten 6/2005 s. 12, artikeln Revisionsplikten har överlevt sig själv, av Per Ölund

Ledare i DN tisdagen den 4 oktober 2005, angående småföretagare och revisionsplikten, av Pernilla Ström

Rapporten Revisionsplikten i små aktiebolag, mars 2005, av Claes Norberg och Per Thorell

Skattenytt 2005 s. 620-625, artikeln Slopad revisionsplikt i små aktiebolag, av Kerstin Nyquist