



Bokföringsbrott i filialer (Ds 2016:36)
(Ju2016/06769/L1)

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

Inledning

Den övergripande förändringen som föreslås i den i rubriken nämnda promemorian är i korta drag att utländska juridiska personer som har eller borde ha registrerat en filial i Sverige och utomlands bosatta fysiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige (utländska företag) ska vara bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078, BFL). De har tidigare varit bokföringsskyldiga enligt lagen (1992:160, LUF) om utländska filialer. Skälet för den föreslagna förändringen är att utvidga det straffbara området för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § Brottsbalken (1962:700, BrB) ska utvidgas och omfatta även utländska företag i enlighet med ovanstående. Fakultetsnämnden tillstyrker förslaget principiellt sett, men har vissa synpunkter på den närmare utformningen av de föreslagna reglerna. Därtill är det Fakultetsnämndens uppfattning att även andra utländska företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige också bör omfattas av bokföringsskyldigheten enligt BFL. Detta utvecklas nedan.

Bokföringsskyldighet för utländska juridiska personer och utomlands bosatta fysiska personer

Förslaget till ny regel om bokföringsskyldighet i 2 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078, BFL) innebär att utländska företag som är respektive borde vara filialregistrerade omfattas av bokföringsskyldigheten enligt BFL. Avsikten med regeln är såsom Fakultetsnämnden har uppfattat den att företrädare för utländska företag ska kunna dömas till ansvar för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § Brottsbalken (1962:700, BrB), jfr NJA 2016 s. 169. Regeln uppfyller enligt Fakultetsnämnden detta syfte. Den korresponderande regeln i 11 § lagen (1992:160, LUF) om utländska filialer föreslås få lydelsen "[i] bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för filialer [Fakultetsnämndens kursivering] som bedriver näringsverksamhet i Sverige". Av regeln framgår inte att BFL omfattar både utländska företag som har registrerat en filial i Sverige och som inte har gjort det, men borde ha gjort det, jfr "...som ska bedriva..." i förslaget till ny regel i 2 kap. 7 §



BFL. Enligt fakultetsnämndens uppfattning förslaget till ny lydelse av 11 § LUF omformuleras på ett sätt som innebär att omfattningen av 2 kap. 7 § LUF framgår även av 11 § LUF.

Den föreslagna lydelsen i 2 kap. 7 § första stycket BFL omfattar inte andra utländska företag som bedriver näringsverksamhet än de som har eller borde ha registrerat en filial i Sverige.¹ Dessa utländska företag kommer därför inte att bli bokföringsskyldiga i Sverige, varken enligt lagen (1992:160, LUF) om utländska filialer eller BFL, även om förslaget genomförs. Ett exempel på en situation där detta kan aktualiseras är när en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i Sverige, jfr. 2 kap. 29 § IL, som inte omfattas av kravet att registrera en filial enligt 2 § LUF. Detta är fallet om verksamheten som bedrivs i det fasta driftstället i Sverige omfattas av fri rörlighet för varor och tjänster eller är en byggtreprenad som bedrivs i Sverige under högst ett år, se 2 § andra stycket LUF respektive 3 § förordningen (1992:308, FUF) om utländska filialer m.m.² Om en sådan verksamhet uppfyller kriterierna för att vara ett fast driftställe kan verksamheten utgöra skattepliktig näringsverksamhet i Sverige (jfr. 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) som omfattas av deklarationsskyldighet enligt skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL).

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomster och utgifter hänföra sig till det beskattningsår som de är hänförliga till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskild stadgat i lag. Därtill ska, om räkenskaper förs för en näringsverksamhet, dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten, se 14 kap. 4 § IL. De fasta driftställen som avses i detta hänseende omfattas rimligen av någon form av motsvarighet till bokföringsskyldighet enligt BFL som gäller i det land där det utländska företaget har sin hemvist. Det är däremot inte givet att det finns någon självständig bokföring för det fasta driftstället, som direkt kan läggas till grund för beräkningen av resultatet enligt nyss nämnda bestämmelser, jfr 11 § LUF. Dessa företag omfattas emellertid av den generella dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 3 § SFL, som avser att tillse att det finns underlag för att fullgöra bl.a. uppgiftsskyldigheten enligt SFL. Den generella uppgiftsskyldigheten är emellertid vagt utformad avseende vilka uttryckliga krav som ställs på dokumentationen och enligt Fakultetsnämnden därför inte optimal som grund för uttag av skatt.³

Baserat på det anförda är det Fakultetsnämndens uppfattning att den föreslagna regeln om bokföringsskyldighet för utländska företag bör utvidgas till

¹ Här bortses från utomlands bosatta fysiska personer som bedriver näringsverksamhet här.

² Detta uppmärksammas i författningsscommentaren till förslaget till ny regel i 2 kap. 7 § BFL, se s. 42 i DS2016:36, men kommenteras enbart med att det inte finns någon bokföringsskyldighet för dessa verksamheter. När det gäller utomlands bosatta personer är de bokföringsskyldiga även om de inte omfattas av kravet att registrera filial enligt LUF.

³ Se vidare Jan Bjuvberg, *Bokföringsskyldighet för fasta driftställen* i Svensk Skattetidning 2013 s. 577 ff.



att även omfatta sådana företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige utan att omfattas av kravet att registrera en filial här. Fakultetsnämnden vill erinra om att en sådan bestämmelse måste utformas på ett sätt som inte strider mot de grundläggande fri- och rörligheterna enligt EU-rätten.

Förslaget till normgivningsbemyndigande i 8 kap. 2 § BFL

Sedan tidigare har regeringen bemyndigats att meddela föreskrifter om finansiella företags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning m.m., se 1 kap. 5 § lag (1995:1559) om redovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) respektive 1 kap. 4 § lag (1995:1560, ÅRFL) årsredovisning i försäkringsföretag. Dessa bemyndiganden har utnyttjats genom att regeringen i 4 § förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag har givit Finansinspektionen en rätt att meddela närmare föreskrifter avseende nämnda frågor. Det är därför logiskt att ett motsvarande bemyndigande föreslås för bokföringsskyldighetens fullgörande avseende filialer till utländska kreditinstitut m.fl. subjekt, se förslaget till ny bestämmelse i 8 kap. 2 § BFL. Avseende frågan om denna typ av bemyndiganden är förenliga med framförallt 8 kap. RF anfördes det i förarbetena till BFL att reglerna om redovisning "har mycket påtagliga offentlighetsrättsliga inslag" samt att "det offentlighetsrättsliga inslaget i reglerna" dominerar när det gäller reglerna om redovisning och bokföring i finansiella företag. Det anges också att "[i] likhet med många andra offentlighetsrättsliga föreskrifter kan visserligen dessa regler ibland åberopas i civilrättsliga tvister". Baserat på bl.a. detta fann man att det redan vid tillkomsten av BFL fanns utrymme för normgivningsbemyndiganden avseende finansiella företags bokföring och redovisning.⁴

Fakultetsnämnden delar inte uppfattningen att det finns ett sådant konstitutionellt utrymme för denna typ av bemyndiganden på redovisningsområdet som uttrycks i förarbetena till BFL, varken avseende finansiella eller andra företag. Skälet för detta är att redovisningslagstiftningen i mycket stor utsträckning är av privaträttslig karaktär, vilket innebär ett förbud att delegera normgivningsmakt till regeringen och Finansinspektionen. Däremot delar Fakultetsnämnden uppfattningen att det finns ett behov av ytterligare reglering på redovisningsområdet, särskilt avseende redovisning och bokföring i finansiella företag, baserat på de skäl som anges i nämnda förarbeten. Enligt fakultetsnämnden vore en lämplig ordning för detta att införa en möjlighet att delegera normgivningsmakt avseende de här diskuterade frågorna. En sådan reglering måste emellertid utformas restriktivt för att förhindra att den får verkan utanför avsett område.

Konsekvensanalysen

Fakultetsnämnden delar den uppfattning som förs fram i konsekvensanalysen i promemorian, med undantag från påståendet att det inte behövs några särskilda informationsinsatser. Fakultetsnämndens uppfattning är att informat-

⁴ Prop. 1998/99:130 s. 184 f.



UPPSALA
UNIVERSITET

REMISSYTTRANDE

4 (4)

2016-11-25

JURFAK 2016/71

ionsinsatser, t.ex. i samband med att utländska företag momsregistrerar sig i Sverige, kan leda till att flera företag dels registrerar filial här, dels uppmärksammas på att den verksamhet de bedriver här är inkomstskattepliktig samt omfattas av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Jan Bjuvberg. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Mattias Dahlberg', with a stylized flourish at the end.

Mattias Dahlberg